

DELITO DE APROPIACIÓN INDEBIDA POR NO VERTIMIENTO DE APORTES O TRIBUTOS A LA ADMINISTRACIÓN PREVISIONAL O TRIBUTARIA¹

Marccello H. Franco ²

Antes de ingresar en el estudio de los delitos de apropiación indebida por no vertimiento de aportes de obreros y empleados o tributos contenidos en las leyes especiales (artículo 27 de la Ley 11.496 y artículo 23 del Decreto Ley 15.294) respectivamente, debemos formular una serie de consideraciones acerca de la estructura típica y modo de consumación del delito de apropiación indebida prevista en el artículo 351 del Código Penal, norma madre en la materia, para ulteriormente proceder al estudio de las modalidades recogidas en las leyes especiales pudiendo así determinar si existe o no entre todas ellas una verdadera coherencia estructural.

DELITO DE APROPIACION INDEBIDA. (ARTICULO 351 CODIGO PENAL).

El delito de apropiación indebida se ubica en el título XIII, delitos contra la propiedad, capítulo IV, delitos contra la propiedad mueble de la que se está en posesión, en el artículo 351 que dice: “El que se apropiare, convirtiéndolo en su provecho o en el de un tercero, dinero u otra cosa mueble, que le hubiera sido confiada o entregada por cualquier título que importare obligación de restituirla o hacer un uso determinado de ella, será castigado con tres meses de prisión a cuatro años de penitenciaría”.

Siguiendo a Antolisei podemos conceptualizar la posesión diciendo que es la relación de una persona respecto de una cosa que permite a aquella disponer de un modo autónomo de ésta y tal disponibilidad es autónoma

¹ Una vez más agradezco a mi amigo Dr. Don Raúl Cervini por su sistemática instigación a incursionar en éstas áreas.

² Profesor Adscripto, Ayudante (Grado 1) de Derecho Penal de la Facultad de Derecho de la Universidad de la República.

cuando se desarrolla fuera de la vigilancia directa de la persona que tiene sobre la cosa un poder jurídico mayor³.

Entendemos que debe tratarse en todo caso de una posesión lícita rechazándose toda hipótesis de acceso a la cosa con ilicitud notoria, ostensible y conocida.

Enfocando la conducta con referencia al momento de recepción de la cosa por el sujeto activo, la apropiación indebida se materializa íntegramente “ex post”.

El elemento estructural esencial del tipo se concreta en un desvío de destino, respecto de un bien cuya posesión se detenta inicialmente “secundum-jus”.

La legitimidad de la recepción de la cosa deriva del hecho de que, en la entrega del bien, para nada ha incidido la conducta del sujeto activo, quien a posteriori de recibido el bien, habrá la ejecutar la forma abusiva objeto de castigo⁴.

En la apropiación indebida el dolo deber ser posterior a la recepción de la cosa por el sujeto activo pues de lo contrario prevalece la figura de la estafa.

La Ley señala los deberes del poseedor penal, cuyo posterior incumplimiento incidirá en la materialidad estructural del ilícito: obligación de restituir la cosa o hacer un uso determinado de ella.

La restitución de la cosa consiste en devolver o entregar el objeto confiado a quien originalmente lo entregó.

Por su parte hacer un uso determinado de la cosa confiada supone cumplir estrictamente con el mandato encomendado por quien la entregó, debe conferirse a la cosa entregada el destino acordado al momento de recepción de la misma.

El verbo nuclear que gobierna la materialidad, en la apropiación indebida, o sea apropiarse con conversión del título, plasma la naturaleza de

³ Antolisei Francesco, “Manuale De Diritto Penale”, Parte Especial, Tomo I, Giuffrè Editore, Milano, 1982, Pagina 229.

⁴ Tribunal de Apelaciones en lo Penal de 3º Turno, Borges, Panizza (Redactor), Pereira Manelli. Citando al Profesor Gonzalo Fernández. Sentencia 139/89.

delito de daño, en contraposición con la hipótesis de peligro que estatuye la estafa prevista en el artículo 347 del Código Penal⁵.

Sostiene el Profesor Tornaría que el núcleo de la apropiación indebida está constituido por el elemento estructural “apropiación con conversión” siendo ésta última el medio y aquella la consecuencia jurídica.

La conversión supone la inversión del título, transformándolo de posesión en dominio, mientras que la apropiación significa precisamente realizar actos de propietario⁶.

A los efectos de la configuración del elemento material de la figura acriminada, es decir, convertir dinero u otra cosa ajena mueble en provecho propio o de un tercero, apropiándose los, son indiferentes los medios, con tal que sean idóneos e inequívocos (consunción, enajenación, distracción y retención) y reveladores del “animus nim sibi habendi”. Los medios dudosos como el uso y el empeño deben apreciarse de acuerdo con la intención del agente, deducido de las circunstancias.

El simple uso transitorio de la cosa entregada no constituye delito⁷.

Si el poseedor hace de la cosa, un uso que no es el determinado por el derecho habiente, no puede ponerse en duda que saca provecho de la cosa, pero si lo hace transitoria y precariamente, no puede hablarse que con ese uso no determinado se hizo dueño de la cosa o se apropió de la misma⁸.

En la apropiación indebida no hay inversión de la posesión, sino únicamente del título para poseer y por lo tanto falta el apoderamiento; el agente tiene la posesión de la cosa, pero convierte en posesión la simple tenencia de la cosa.

En cambio en el hurto y en la estafa si hay inversión de posesión (apoderamiento); pero no hay verdadera sustracción en cuanto la cosa es entregada al estafador de una manera consensual, aunque sea en virtud de un consentimiento arrancado por error, dolo o violencia.

⁵ Revista Inudep, Año II, Numero 4, Julio a Diciembre Año 1981, Paginas 231 y Siguietes.

⁶ Tornaría Luis, Cuadernos de la Facultad de Derecho, Cursillo de Derecho Penal Económico, Numero 16, Año 1990, Pagina 19.

⁷ Camaño Rosa, “Delitos Contra la Propiedad”, Montevideo, 1963, Pagina 971.

⁸ Tribunal de Apelaciones en lo Penal de 3º Turno, Borges, Panizza (R), Mata, Citando al Profesor Bayardo Bengoa en su obra Derecho Penal uruguayo, tomo IX. Sentencia número 51/90.

En la apropiación indebida de una cosa ajena mueble de la que se está en posesión legítima el bien jurídico tutelado lo es precisamente la propiedad de naturaleza mueble.

El sujeto activo puede ser cualquiera que esté en posesión legítima de una cosa ajena y mueble, que puede ser dinero (objeto material), que le hubiera sido confiada con obligación de restituirla o hacer un uso determinado de ella.

Naturalmente que no puede ser sujeto activo de este delito el propietario de la cosa mueble por ausencia del elemento "ajenidad".

Esto último resulta por demás evidente ya que no es posible la configuración de la apropiación indebida de cosa propia.

El sujeto pasivo es el propietario, es decir, el titular del bien jurídico objeto de tutela.

La consumación del delito se produce en el momento y lugar en que se ejecuta un comportamiento que implique cambiar la posesión de la cosa ajena de la cual se tuviera la legítima posesión con cargo de devolverla o hacer un determinado uso de ella por la disposición de la misma cual si fuera su propietario.

La apropiación indebida del artículo 351 del Código Penal requiere necesariamente, además de la apropiación, la conversión en provecho propio o de un tercero de parte del agente de la conducta.

No configura apropiación indebida el simple retardo o la mera demora en restituir la cosa o dar a ésta el destino determinado encomendado al momento de la recepción de la misma por el agente.

Debe existir en el ánimo del agente un verdadero propósito de convertir la posesión en propiedad, de modo tal que toda utilización de la cosa en forma momentánea o transitoria sin que impere el ánimo requerido sólo dará lugar a una apropiación indebida de uso que no existe como delito en nuestro ordenamiento jurídico penal ya que rebasa y evade la figura del artículo 351.

Nuestra Ley penal tipifica como delito el hurto de uso en el artículo 342 del Código Penal pero no considera delito la apropiación indebida de uso.

FORMAS DE MATERIALIZAR LA APROPIACION INDEBIDA.

La apropiación puede efectuarse por diversos medios, a saber:

- a) consunción que implica utilizar la cosa de manera tal que se consuma aún cuando sea de un modo parcial;
- b) distracción que se cumple dando a la cosa un destino diferente a aquel que motivo la entrega de la cosa confiada;
- c) enajenación, que supone un acto traslativo de dominio, que es, de principio, propio del dueño;
- d) retención, que supone el no cumplimiento del acto que motivo la entrega de la cosa, es decir, ni la restituye ni hace de ella el uso determinado que le fue solicitado.

La apropiación indebida recogida en el artículo 351 del Código Penal requiere para su específica configuración que, a la apropiación, se le agregue la conversión en provecho propio o de un tercero de parte de quien se apropia de la cosa ajena mueble de la que está en legítima posesión.

Esto último resulta fundamental a los efectos de determinar si las denominadas “modalidades especiales de apropiación indebida” contienen en su configuración típica los requisitos que caracterizan y suponen la razón de ser de aquella.

-ESTUDIO DEL ARTICULO 19 DE DECRETO LEY 15.294. (DGI).

¿ES O NO UN DELITO DE APROPIACION INDEBIDA?

Ingresemos pues al estudio de dichas modalidades.

a) No vertimiento de tributos a la administración fiscal (artículo 19 del Decreto Ley 15.294).

“Los agentes de retención y de percepción de los tributos recaudados por la Dirección General Impositiva que no viertan el impuesto retenido o percibido dentro del termino previsto por las normas vigentes, incurrirán en el delito de apropiación indebida”.

Un sector relevante de nuestra jurisprudencia ha sostenido que el delito previsto en el artículo 19 del decreto Ley 15.294 no es más que una superfetación del artículo 351 del Código Penal, o una suerte de subespecie del género apropiación indebida referida específicamente a quien se apropia de

dinero que le fue entregado o confiado para hacer un uso determinado de él: pagar impuestos a la DGI⁹.

Manteniendo una perfecta coherencia lógica el delito fiscal de apropiación indebida únicamente puede cometerlo el agente de retención y nunca el contribuyente.

Resulta muy claro que el sujeto activo del delito tributario previsto en el artículo 19 del decreto Ley 15.294 no es cualquiera sino alguien especialmente calificado por su condición de agente de retención.

Con diáfana claridad lo define el Código Tributario en su artículo 23 como la persona designada por la Ley o por la administración, previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervenga en actos u operaciones en los cuales puede retener o percibir el importe del tributo correspondiente.

El agente de retención es una figura jurídicamente distinta a la del contribuyente, son conceptos fiscales sustancialmente diversos, ya que mientras la actividad del agente de retención no es configurativa del hecho imponible que es lo que genera la deuda fiscal la del contribuyente si lo es.

En el caso del agente de retención en los términos definidos por el artículo 23 del Código Tributario es el de aquel que ha recibido dinero que debe “retener” para “pagar” impuestos adeudados por el contribuyente.

La diferencia existente entre estos agentes de retención y los demás responsables tributarios es de relevancia fundamental en materia de infracciones pues la omisión de los agentes de retención en efectuar los pagos constituyen o bien una presunción de defraudación o una apropiación indebida¹⁰.

El Maestro Valdés Costa sostenía que “...en materia tributaria cabe la posibilidad de que acaezca el hecho previsto en el artículo 351 del Código Penal como delito de apropiación indebida, o sea, en este caso, la apropiación por una persona no integrante de la administración, de una suma de dinero de la que está en posesión, incumpliendo la obligación de entregarla al fisco y convirtiéndola en provecho propio o de un tercero. Por lo tanto, en principio, no

⁹ Tribunal De Apelaciones En Lo Penal De 1º Turno, Alonso, Hansen, Guillot (R), Sentencia Número 143/89.

¹⁰ Valdez Costa Ramón, “Código Tributario Anotado y Comentado”, Pagina 197.

es necesaria una Ley especial, pero la legislación ha optado por esta solución a los efectos de que la punición de este ilícito se regule teniendo en cuenta las características particulares que presenta este campo del derecho...”¹¹.

En el delito en análisis el caso mas frecuente es el de los agentes de retención y percepción regulados por el artículo 23 del Código Tributario, pero también puede hacerse extensivo a otras personas que se encuentren en la misma situación de hecho, aunque no revistan dicha calidad jurídica, debiendo excluirse, claro está, a los funcionarios públicos integrantes de la administración tributaria, que tuvieren el dinero percibido en posesión por razón de su cargo, en cuyo caso serían autores del delito de peculado (artículo 153 del Código Penal) y no de apropiación indebida.

El Código Penal configura el delito de peculado cuando “...el funcionario público que se apropiare el dinero o las cosas muebles, de que estuvieren en posesión por razón de su cargo, pertenecientes al Estado, o los particulares, en beneficio propio o ajeno...”.

Análisis del tipo penal en examine:

El verbo nuclear empleado en el tipo penal es “no verter”, lo que significa no volcar ni entregar el dinero retenido o percibido por tributos y que se hallan en posesión del agente de retención o percepción.

El no vertimiento supone que el objeto a verter se ha recibido con antelación.

Se trata de la no versión de masas dinerarias que no salen primariamente del patrimonio del agente de la conducta sino que éste los ha recibido previamente de otras personas con una finalidad específica que incumple.

De la estructura típica se deduce inequívocamente que no se requiere la conversión del título de poseedor en propietario que es tan característica de la apropiación indebida del artículo 351 del Código Penal ya que el delito se consuma, toda vez que no se vierta la cantidad correspondiente dentro del plazo previsto para ese fin por las normas vigentes, aunque no haya apropiación de la cantidad de dinero retenida o percibida.

De aquí surge una diferencia estructural sustancial entre la figura del artículo 19 del decreto Ley 15.294 y la apropiación indebida del artículo 351 del

¹¹ Idem Anterior, Pagina 509.

Código Penal ya que en éste último caso el verbo nuclear es “apropiarse convirtiéndolo en su provecho” no siendo suficiente el no vertimiento solamente, mientras que en la norma tributaria el delito se consuma con la sola configuración del no vertimiento dentro del termino previsto por las normas vigentes.

Resulta obvio que la modalidad del artículo 19 es mucho menos exigente en cuanto a su configuración típica respecto de la del artículo 351 del Código Penal lo que demuestra que se tratan de dos tipos penales claramente diferenciados entre sí.

Entre las particularidades que debemos destacar, es la distinción con el instituto de la mora, sancionado con pena de multa y previsto en el artículo 94 del C. T.

La mora se configura “...por la no extinción de la deuda por tributos en el momento y lugar que corresponda, operándose por el sólo vencimiento del termino establecido...”.

El mero retraso en el pago del tributo por el agente de retención o percepción, luego de materializada la retención o efectivizada la percepción, no configura ni perfecciona por sí sólo, el concepto de “apropiación indebida” ya que falta la conversión del dinero retenido o percibido por el agente en su propio provecho o en el de un tercero.

Como dice Berro “...la falta de pago dentro del termino es (normalmente) mora...”¹².

Si no existe por parte del agente de la conducta la conversión del dinero retenido o percibido por concepto de tributos en provecho propio o ajeno no habrá en ningún caso apropiación indebida porque dicho ingrediente es un requisito fundamental del tipo penal.

Prescindir de la “conversión en provecho propio” como requisito sustancial del tipo penal de apropiación indebida y configurar el delito por el “mero atraso en el pago” del dinero retenido o percibido por tributos nos llevaría a la “configuración penal de la mora” lo cual significa todo un despropósito.

Sostenía el Maestro Valdés Costa que la terminología empleada en el tipo penal fiscal “...puede presentar problemas en lo que respecta a los agentes de retención...cuando por dificultades financieras demoran la versión

¹² Berro Federico, “Los Ilícitos Tributarios y Sus Sanciones”, Pagina 203.

al fisco del importe correspondiente a la retención. En tal hipótesis se registra, sin alguna, la mora con sus pesados recargos y multas, pero podría sostenerse que no existe delito, sobretodo si el agente reconoce su deuda, ya sea en la contabilidad, o solicitando facilidades de pago, u otro medio jurídicamente aceptable. En tal caso no hay una apropiación, a lo sumo habría un aprovechamiento financiero, ya sancionado con las multas y recargos del artículo 94 del C. T...”, “...el problema está vinculado a la cuestión más general de si el delito requiere el dolo, de acuerdo al artículo 18 del C. P., elemento íntimamente relacionado con el apoderamiento de la suma retenida o percibida, en provecho propio o de un tercero. Por aplicación de los principios fundamentales del Derecho Penal y de la esencia del delito, parece preferible la interpretación que exige ambas circunstancias. Si éstas no se registran, la no versión dentro del plazo, sería una situación asimilable a la mora...”¹³.

“...Parece jurídicamente inadmisibile imputar el delito a los agentes que espontáneamente efectúan la versión fuera del término previsto por las normas vigentes...”¹⁴.

Es importante enfatizar estos conceptos ya que del tenor literal del texto recogido en el artículo 19 del decreto Ley 15.294 surge explícita la mención al verbo nuclear “verter” pero en ningún caso aparece la expresión “convirtiéndola en provecho propio o de un tercero” tan típica de nuestra apropiación indebida.

Se ha tipificado el delito de apropiación indebida tributaria pero en su configuración típica se ha prescindido de uno de los elementos típicos más relevantes y característicos de la apropiación indebida del artículo 351 del C. P.

La legislación tributaria ha denominado apropiación indebida a una conducta que no es tal, ya que lo que describe como apropiación indebida de tributos no es técnicamente una apropiación indebida por falta de uno de sus ingredientes típicos esenciales como es la conversión en provecho propio o de un tercero.

La apropiación indebida es mucho más que “el no vertimiento en tiempo de los dineros retenidos o percibidos por concepto de tributos”, requiere además de ello, la conversión de los mismos en provecho del poseedor de éstos o de un tercero.

¹³ Valdez Costa Ramón, “Código Tributario, Comentado Y Concordado”, Pagina 512.

¹⁴ Idem Anterior. Pagina 513.

Técnicamente entendemos que la descripción típica usada por la Ley tributaria no se adecua al tipo base del artículo 351 del C. P. ya que falta uno de los requisitos fundamentales contenidos en éste último.

Según el tipo penal previsto en el artículo 19 del Decreto Ley 15.294 el delito se configura con la mera omisión de no verter, en el plazo legal, aún sin que exista conversión en provecho propio, es decir, inversión del título por parte del agente de retención o percepción.

Estamos en presencia de un tipo penal puramente formal, en un delito de mera desobediencia, lo que no se compadece con los principios clásicos de un Derecho Penal Liberal. Nada hay en la Ley ni en el Derecho Fiscal que permita sostener que los delitos tributarios no se encuentran alcanzados por los principios generales del C. P. Por ello la tipicidad objetiva debe completarse con la tipicidad subjetiva y ésta sólo admite el dolo. En tal caso, para que exista reprochabilidad penal el no verter en plazo el impuesto debe estar motivado en la apropiación del monto del mismo. Si este elemento subjetivo no acompaña al no pago luego del vencimiento del término, la conducta sólo será pasible de ser atrapada por la sanción fiscal prevista para la mora como infracción netamente administrativa¹⁵.

Una infeliz redacción de la disposición tributaria nos lleva a concluir que se está denominando como apropiación indebida una conducta que no es tal siendo aconsejable su eliminación o al menos una urgente mutación de su “nomen iuris” por uno más acorde a la descripción típica empleada como podría ser el delito de “omisión de verter los dineros retenidos o percibidos por tributos dentro del termino legal”.

Ésta última denominación sería mucho más adecuada y congruente con el texto legal del artículo 19 del decreto Ley 15.294 aunque resultaría cuestionable desde varios puntos de vista a saber:

- a) se estaría ante la configuración penal de la mora ya que la mera omisión en verter, en tiempo, un dinero retenido o percibido por conceptos de tributos es una hipótesis de mora (artículo 94 del Código Tributario).

¹⁵ Adriasola Gabriel, “Los Delitos Contra el Orden Tributario-Algunos Problemas Generales”, En Buscalegis.Ccj.Ufsc.Br.

b) se consagraría una hipótesis puramente omisiva, estaríamos ante un tipo penal de omisión pura en el cual se prescinde de la intencionalidad del agente.

c) se sancionaría una figura nueva que no es más que una forma desnaturalizada y distorsionada de la apropiación indebida del artículo 351 del Código Penal lo cual supone una alteración de la simetría que deben mantener las disposiciones de éste cuerpo normativo.

A nuestro juicio, este delito en los términos que ha sido tipificado debe ser eliminado de nuestro ordenamiento jurídico por las carencias técnicas que presenta lo cual puede engendrar consecuencias graves en su aplicación práctica.

O bien aplicamos la hipótesis prevista en el artículo 351 del Código Penal lo cual es perfectamente posible cuando el objeto retenido o percibido sea el dinero proveniente de un tributo o bien creamos un tipo penal especial al que llamaremos “apropiación indebida de tributos” al cual deberemos “vestir” con todas las “indumentarias y ropajes”, entiéndase requisitos, que son propios, característicos y esenciales de la apropiación indebida.

Ninguna apropiación indebida, ni aún la de los tributos, podrá configurarse sin el requisito inserto en el tipo de la conversión en provecho propio o de un tercero por parte del sujeto activo, esto es, el agente de retención o percepción.

Es por lo precedentemente expuesto que no tenemos el honor de compartir las opiniones de un sector relevante de nuestra jurisprudencia nacional, ut supra mencionadas, que sostiene que la figura típica del artículo 19 del decreto Ley 15.294 “no es más que una superfetación del artículo 351 del Código Penal, o una suerte de subespecie del género apropiación indebida”¹⁶.

Entendemos que la hipótesis legal del artículo 19 no es una apropiación indebida de modo tal que los sujetos que desarrollen la conducta en el descripta no incurrirán en dicho delito.

¹⁶ Tribunal De Apelaciones En Lo Penal De 1º Turno, Alonso, Hansen, Guillot (R), Sentencia Numero 143/89.

Como bien señala el Profesor Cairoli, "...el tipo del artículo 19 se consuma cuando no vierte el dinero dentro del término previsto, por lo que es distinto a la apropiación indebida donde se requiere al inversión del título, o sea que si no vierte dentro del plazo, aunque no se haya apropiado aún del dinero, hay consumación de este delito..."¹⁷.

El Profesor Berro ha sostenido que "...en la figura especial, el tratamiento penal es más severo que en la apropiación indebida, porque el delito se consuma toda vez que el agente no viértale impuesto retenido o percibido, dentro del término previsto por las normas vigentes. En la apropiación indebida, se requiere la inversión del título, transformando el acto de posesión en un acto de dominio. En la figura especial, se incurre en responsabilidad si el agente no vierte el impuesto, dentro del plazo establecido por las normas vigentes, aunque en rigor no se haya apropiado aún del dinero..."¹⁸.

Teniendo presente los pilares que sostienen nuestra posición nos merece reparos las contradictorias afirmaciones realizada por el Profesor Hugo Tejedor Gatti (ex fiscal letrado departamental y actual colega integrante del Instituto Uruguayo de Derecho Penal) quien por un lado sostiene que "...al nuevo delito..." (refiriéndose a la figura del artículo 19 del decreto Ley 15.294) "...puede dársele el nombre de apropiación indebida tributaria, sirviendo la adjetivación "tributaria" para destacar que ésta apropiación indebida es diferente a la del artículo 351 del Código Penal..."¹⁹ y por otro lado dice "... estimamos que quienes configuren con su conducta la tipificación del delito establecido en el artículo 19 del decreto Ley 15.294, no incurren en apropiación indebida y si en el delito de no versión de los impuestos retenidos o percibidos..."²⁰.

¹⁷ Cairoli Milton, "Curso De Derecho Penal Uruguayo", Tomo III, Parágrafo 685, Pagina 374.

¹⁸ Berro Federico, "Los Ilícitos Tributarios Y Sus Sanciones", Pagina 203.

¹⁹ Hugo Tejedor Gatti, "El Decreto Ley 15.294 Y El Delito De Apropiación Indebida Tributaria", Revista del Instituto de técnica notarial, Facultad de Derecho de la Udelar, página 18.

²⁰ Hugo Tejedor Gatti, "El Decreto Ley 15.294 Y El Delito De Apropiación Indebida Tributaria", Revista Del Instituto De Técnica Notarial, Facultad De Derecho De La Udelar, Pagina 19, Capitulo "En Conclusión".

Consideramos que no puede denominarse como apropiación indebida a un tipo penal que posee una configuración típica sustancialmente diferente a la de aquella.

Esto es claro, en la apropiación indebida es indispensable que el sujeto activo se apropie "...convirtiéndola en su provecho o en el de un tercero, dinero u otra cosa mueble, que le hubiera sido confiada o entregada por cualquier título que importare obligación de restituirla o hacer un uso determinado de ella..." mientras que en la figura del artículo 19 del decreto Ley 15.294 basta "con el no vertimiento del impuesto retenido o percibido dentro del término fijado por las leyes vigentes".

La hipótesis del artículo 19 no es una apropiación indebida, ni siquiera una subespecie de ésta, es una figura autónoma, de cuestionable configuración típica, a la que deberá denominarse delito de "no vertimiento de impuestos retenidos o percibidos dentro del termino legal" pero nunca apropiación indebida.

Estamos en presencia de un delito de omisión pura, donde no se omite cualquier cosa, sino algo determinado. El tipo de la omisión es siempre circunstanciado, por su naturaleza "...debe captar, ante todo, una situación objetiva que se da en llamar situación típica y el núcleo del tipo objetivo es la exteriorización de una conducta distinta de la ordenada..."²¹.

La omisión amenazada con pena consiste en no depositar, lo que efectivamente se ha retenido o percibido previamente.

La retención o percepción efectiva previa es un requisito del tipo.

Cuando el agente de retención o percepción, retiene o percibe, según el caso, dineros provenientes de los contribuyentes para el pago de tributos, gesta la obligación de su ulterior depósito ante el órgano recaudador.

Este delito se perfecciona con la falta de depósito del dinero retenido o percibido al vencimiento del término legal.

La legislación penal argentina ha engendrado un tipo penal análogo al existente en nuestro Derecho y lo ha llamado también apropiación indebida de tributos (artículo 6 de la Ley 24.769) y respecto de su perfeccionamiento ha dicho la Corte Suprema de la Nación que "se trata de un delito de omisión, de

²¹ Zaffaroni, Alagia y Slokar, "Derecho Penal, Parte General", 2º Edición, Buenos Aires, 2002, Pagina 573.

carácter instantáneo y se consuma en la faz material u objetiva, en el momento preciso en que el acto omitido debería haberse realizado”²².

Al igual que en nuestro derecho la norma considera irrelevante que el agente de percepción o retención haya mantenido o no en su poder las sumas que debe depositar ya que no configura un elemento del tipo penal.

Consideramos recomendable la eliminación de esta figura dentro del ordenamiento penal uruguayo creando en su lugar, si atendemos a razones de especialidad, el delito de “apropiación indebida de tributos” con una configuración típica análoga a la hipótesis del artículo 351 del Código Penal pero con una mayor especificación en cuanto a su objeto material, que sólo serán aquellos dineros provenientes de tributos.

En cuanto al sujeto activo, tanto la figura del artículo 19 del decreto Ley 15.294 como la del artículo 351 del Código Penal tienen un denominador común: se trata de una persona física que ha recibido con antelación una suma de dinero respecto de la cual tiene una posesión legítima con la obligación de restituirla o hacer un uso determinado de ella.

En el caso del tipo penal tributario el sujeto activo es calificado ya que se trata de un agente de retención o percepción (artículo 23 del Código Tributario) que tiene la posesión legítima de masas dinerarias provenientes únicamente de tributos abonadas por los contribuyentes con la sola finalidad de verterlos en las arcas de la administración tributaria.

La Corte Suprema de la Nación Argentina ha conceptualizado a los agentes de retención como “...aquellos a los que la Ley les atribuyó el deber de practicar retenciones por deudas tributarias de terceros, sobre los fondos de que disponen cuando con su intervención se configura el presupuesto de hecho determinado por la norma legal y los obliga a ingresar al fisco los importes retenidos en el término y condiciones establecidas...”²³.

En tanto los agentes de percepción son aquellos que por su función pública, actividad, oficio o profesión, se hallan en una situación que le permite

²² Fallos 320: 2271. En Igual Sentido Cámara Nacional Penal Económico, Sala B, Registro Numero 860/03.

²³ Fallo De La Corte Suprema De La Nación Argentina Recogido Por El Tof Sala A El 29/05/2000, “Caso Apache S.A.”.

recibir un pago hecho por el contribuyente, por un tributo, que luego debe depositar a la orden y en las arcas del fisco.

Por su parte en el caso de la apropiación indebida del artículo 351 del Código Penal el sujeto activo no es calificado ya que puede ser cualquiera que tenga la posesión legítima de una suma de dinero, de origen lícito, que le hubiera sido confiada o entregada con la finalidad de devolverla o hacer un uso determinado de ella.

En ambas figuras típicas, el sujeto activo tiene la posesión legítima de determinadas sumas de dinero, y esto parece haber sido lo que indujo en error al legislador, quien haciendo gala de una deficiente técnica legislativa, creo la figura típica del artículo 19 del decreto Ley 15.294 denominándola “apropiación indebida” cuando en realidad se trata de una estructura típica, diversa de aquella, que carece de los elementos esenciales que encuadran la misma.

Por su parte el sujeto pasivo de este delito previsto en el artículo 19 del decreto Ley 15.294 es indudablemente el Estado a través de la administración tributaria y más precisamente, en esta hipótesis, de la Dirección General Impositiva.

El Estado es el sujeto pasivo por ser el titular del derecho a la percepción de los tributos recaudados por la Dirección General Impositiva.

En este aspecto la diferencia sustancial con el delito del artículo 351 del Código Penal responde obviamente a los diferentes bienes jurídicos que resultan tutelados penalmente en uno y otro caso.

El objeto material en la apropiación indebida del artículo 351 del Código Penal es “dinero u otra cosa mueble”, mientras que en la hipótesis del delito fiscal del artículo 19 es el “impuesto retenido o percibido”.

Esto último merece una consideración relevante ya que si tenemos presente que según el Código Tributario los conceptos de tributo (artículo 10) e impuesto (artículo 11) son distintos, ya que el primero es el género y el segundo la especie, según el tenor literal del texto el delito se consumaría únicamente cuando el objeto material sea un impuesto que es una de las modalidades del tributo pero no la única, quedando excluidas otras modalidades de tributos como son la tasa (artículo 12) y la contribución especial (artículo 13).

Una interpretación estrictamente piedeletrista nos llevaría a concluir que el delito previsto en el artículo 19 del decreto Ley 15.294 sólo se configuraría cuando el objeto material del mismo sea un impuesto y estaríamos ante una hipótesis atípica si el objeto material fuera una tasa o una contribución especial.

Parece claro que el tenor literal del texto circunscribe el ámbito de aplicación del tipo penal únicamente a una especie de tributos como es el impuesto, es decir que el delito se consumaría por “no verter los impuestos retenidos o percibidos dentro del termino fijado por la Ley” pero no constituiría delito alguno el “no vertimiento de las tasas o contribuciones especiales dentro del término fijado por las leyes”.

El Maestro Valdez Costa expresaba respecto de la parte final del artículo 19 del decreto Ley 15.294 “...puede plantearse la duda si dicha omisión de verter se refiere a cualquier especie de tributo...o si está limitada a los impuestos. Es preferible ésta última interpretación, dada la especificación que se realiza de “impuesto retenido o percibido”...”.

- Culpabilidad: La figura prevista en el artículo 19 del decreto Ley 15.294 se castiga a titulo de dolo directo, es decir la conciencia y voluntad (artículo 18 del Código Penal), de no verter los dineros retenidos o percibidos dentro del término fijado por la Ley.

No admite la forma culposa o ultraintencional en virtud de la disposición legal del artículo 19 del Código Penal (exigencia de previsión legal expresa para ello).

La incidencia de un error de hecho, respecto al monto del impuesto que debe verterse, el plazo para hacerlo o cualquier otra circunstancia de hecho, puede generar un error fáctico que actuará como causa de inculpabilidad de acuerdo a la previsión del artículo 22 del Código Penal²⁴.

- Tentativa: Estamos en la hipótesis de quien, con el fin de cometer un delito, comienza su ejecución pero no lo consuma por circunstancias ajenas a su voluntad.

Como consecuencia de la conformación de la estructura típica indicada para la figura objeto de análisis, a nuestro juicio, mal llamada “apropiación indebida de tributos”, no resulta posible concebir la tentativa.

²⁴ Preza Dardo, “Los Delitos Tributarios”, En Revista De Inudep, Año VIII, Numero 9, Pagina 68.

En efecto, el mero hecho objetivo del no vertimiento, al vencimiento del término legal, de las sumas retenidas o percibidas, representa ya la consumación del hecho.

La Ley penal argentina establece un plazo de diez días a partir del vencimiento para efectivizar el depósito de los montos retenidos o percibidos, pero no por ello, podemos concebir acertadamente que quien no deposita en el momento del vencimiento del plazo originario para el pago del tributo comienza a ejecutar el delito (omitiendo) y luego por medio del depósito, dentro del término de los diez días siguientes al vencimiento, elimina su injusto.

Estamos en presencia de un delito de mera omisión y en consecuencia de consumación instantánea por el mero vencimiento del plazo previsto legalmente para el depósito.

El denominado, en nuestra opinión desacertadamente, delito de apropiación indebida de tributos, se consume por la omisión total o parcial, del depósito de las sumas dinerarias retenidas o percibidas por concepto de tributos, al vencimiento del término previsto legalmente para efectivizar el mismo.

Carece de toda relevancia para establecer la consumación o no de este delito, que la suma de dinero retenida o percibida por tributo ingrese a las arcas del Estado a posteriori del vencimiento del término previsto legalmente para ello, pues la persistencia de la conducta omisiva, posterior a aquel plazo, no constituye una circunstancia ineludiblemente requerida para la constitución del tipo penal.

El depósito posterior al vencimiento del plazo legalmente fijado para ello tampoco puede ser considerado como un acto de desistimiento voluntario por tratarse de un delito de consumación instantánea y en consecuencia sin ámbito alguno de tentativa punible.

Como hemos demostrado *ut supra*, la apropiación indebida del artículo 351 del Código Penal exige además otros requisitos para su consumación, como es la conversión en provecho propio o de un tercero, lo que no se requiere en la consumación de esta figura especial.

Estamos en presencia de dos tipos penales distintos, que se denominan de igual forma y cuya principal diferencia no radica solamente en el objeto material sino fundamentalmente en la conformación de su estructura típica.

Pena: El artículo 19 del decreto Ley 15.294 establece que los responsables de la conducta en ella descrita "...incurrirán en el delito de apropiación indebida...".

Además de los múltiples cuestionamientos formulados ut supra a esta figura legal debemos tener presente que carece de pena autónoma por lo que se remite a aquella fijada para la hipótesis legal del artículo 351 del Código Penal, es decir, tres meses de prisión a cuatro años de penitenciaría.

El Profesor Adriasola plantea la diferencia existente entre la expresión "incurrirán en el delito de apropiación indebida" y "sufrirán la pena del delito de apropiación indebida" para justificar su posición de que si el elemento subjetivo, es decir la intención de apropiarse, no acompaña la omisión de pago al vencimiento del término legal fijado para ello, la figura sólo será atrapada por la sanción fiscal prevista como mora (artículo 94 del Código Fiscal).

Entiendo que esta distinción no es de recibo ya que si la figura especial del artículo 19 dice que "incurrirán en el delito de apropiación indebida" y no tiene una pena autónoma debe remitirse necesariamente a la pena prevista por el delito consagrado en el artículo 351 del Código Penal.

Resulta lógico que si quienes despliegan la conducta prevista en el artículo 19 de la Ley fiscal se hallan incurso en el delito de apropiación indebida, y esta figura especial no tiene una pena autónoma propia, entonces deberán "sufrir la pena prevista para el delito de apropiación indebida".

En función de los guarismos punitivos por la Ley es posible que sus responsables sean procesados sin prisión (leyes 15.859 y 16.058) y en caso de que se les haya impuesto prisión preventiva podrán gozar del beneficio de la libertad provisional.

Por último tenemos que señalar que el Código Tributario en su artículo 96 establece una serie de circunstancias cuyo acaecimiento presume la intención de defraudar, salvo prueba en contrario.

El literal H del artículo 96 del aludido cuerpo normativo, en sede de Infracciones y Sanciones, reza "...Omitir la versión de las retenciones efectuadas...".

Se configura una presunción de defraudación que sólo sería aplicable a los agentes de retención y no a los de percepción.

No menos relevante es la presunción que establece el artículo 47 del decreto Ley 14.948 del 7 de noviembre del año 1979, incorporado en el artículo 124 del título uno, sección V, capítulo 4, del texto ordenado del año 1996, que reza "...se presumirá la intención de defraudar los tributos por los agentes de percepción que no viertan en tiempo y forma los impuestos recaudados por la Dirección General Impositiva, salvo prueba en contrario...".

A diferencia de la anterior esta presunción sólo se aplica a los agentes de percepción.

Entendemos que ninguna de ambas presunciones han resultado derogadas por el artículo 19 del decreto Ley 15.294 al operar en ámbitos diversos, ya que aquellas se circunscriben únicamente al campo infraccionario, y ésta última circunscribe su aplicación al fuero criminal.

-ESTUDIO DEL ARTICULO 27 DE LA LEY 11.496 (BANCO DE PREVISION SOCIAL).

¿ES O NO UN DELITO DE APROPIACION INDEBIDA?

b) No vertimiento de aportes previsionales al Banco de Previsión Social (artículo 27 de la Ley 11.496).

Puede afirmarse que en los delitos perpetrados contra los organismos de Seguridad Social el titular del bien jurídico es el Estado a través de éstos como integrantes de la administración tributaria encargada de la recaudación de contribuciones y aportes previsionales.

En este caso el bien jurídico protegido también es el patrimonio del Estado, pero en este caso representado por el Erario de la Tesorería de la Seguridad Social.

También resulta lesionado, aunque de manera indirecta, la función recaudatoria de la Seguridad Social, en virtud de la violación del deber de prestación económica o de lealtad del contribuyente.

El organismo recaudador de la seguridad social se ve privado de la percepción de las rentas previsionales nacionales.

La "Hacienda Pública" es una expresión utilizada desde el siglo pasado para denominar las obras que estudian los fenómenos financieros desde el

punto de vista económico, que es la nueva denominación de la “economía financiera”.

Apunta que los fenómenos financieros se estudian desde distintos puntos de vista (político, económico, jurídico, sociológico, administrativo y psicológico), pero la mayoría de las obras que analizaron esos fenómenos son de economía financiera o de derecho financiero.

En este orden de ideas podemos afirmar que en definitiva, todas las disciplinas estudian la actividad que desarrolla el Estado para obtener recursos y realizar gastos con el fin de satisfacer necesidades públicas.

Los recursos públicos y los gastos públicos son los dos grandes capítulos de la actividad financiera del Estado.

No cabe duda que bajo dicha expresión lo que quiere asegurarse es que el Estado perciba los recursos que le corresponde percibir y que no gaste indebidamente dinero.

Se trata en definitiva proteger al Estado por el lado de los recursos y por el lado de los gastos.

Entendemos que si se profundizara en el desarrollo del concepto y se atendiera al carácter teleológico de la actividad financiera del Estado se pondría el acento en los fines de carácter económico y social que persiguen los Estados contemporáneos y en el fondo del análisis hallaríamos la “solidaridad social”, en tanto el Estado de nuestros días persigue el desarrollo de la economía y una mejor distribución del ingreso nacional.

En cuanto a los recursos de la Seguridad Social, señala Litvin que en una concepción moderna la seguridad social es un derecho indeclinable del ser humano y una garantía para la consecución de bienestar de la población y factor de integración permanente, estabilidad y desarrollo económico de la sociedad; y que bajo esta premisa el Estado es el responsable primario para la atención de los riesgos que afectan al ser humano a lo largo de su vida.

Señala este autor que de la normativa extrapenal aplicable surge que integran los recursos de la seguridad social los aportes y contribuciones a cargo del empleador o del beneficiario, siendo los conceptos: a) los aportes y contribuciones a cargo de los trabajadores en relación de dependencia y de los empleadores, con destino al Régimen Nacional de Jubilaciones y Pensiones; b)

los aportes y contribuciones a cargo de los trabajadores sin relación de dependencia ²⁵.

El Estado otorgará y asegurará los beneficios de la seguridad social que tendrán carácter de integral e irrenunciable según lo establecen los tratados internacionales (así, por ejemplo, el artículo 9 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales y el artículo 22 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos reconocen derechos de las personas a la seguridad social).

La característica esencial de los delitos previsionales es la afectación de un interés supraindividual. Es decir, la lesión no consiste en sí misma y únicamente en lo que el Estado dejó de percibir, sino y fundamentalmente, en la lesión a un interés colectivo conectado al funcionamiento íntegro del orden socioeconómico.

Se trata sustancialmente de una violación al deber de solidaridad social en que se apoya todo el sistema previsional.

El Profesor Keralt Jiménez señala que el sujeto pasivo en estos delitos previsionales, es en general, la comunidad y en particular, la Seguridad Social²⁶.

Con respecto al bien jurídico el Profesor Miguel Bajo Fernández sostiene que es el patrimonio del Estado, pero un patrimonio concreto, como es el “erario de la tesorería de la seguridad social”.

La necesidad de proteger suficientemente el patrimonio de la seguridad social para proteger suficientemente el cumplimiento de sus funciones institucionales aconsejan la protección del bien jurídico mediante la introducción de figuras similares a las previstas para los delitos fiscales²⁷.

De forma indirecta también se lesiona “la función recaudatoria de la seguridad social”²⁸, el deber de prestación económica o de lealtad del

²⁵ Litvin, César, Delitos Relativos A Los Recursos De La Seguridad Social. Ley 24.769, Publicado en www.aef.org.ar, Sección Doctrina.

²⁶ J.J. Keralt Jiménez, “Derecho Penal Español”, Parte Especial, Tercera Edición, Pagina 657.

²⁷ Bajo Fernández, Pérez Manzano, Suárez González, “Manual De Derecho Penal, Parte Especial”, Capítulo XVII, Numero 37 Y Siguietes.

²⁸ Pérez Royo, “Los Delitos Y Las Infracciones En Materia Tributaria”, Pagina 71 Y Siguietes; Muñoz Conde, “Derecho Penal, Parte Especial”, Pagina 1008.

contribuyente²⁹ y la integración de las funciones patrimoniales, de justicia y de política económica³⁰.

-ANÁLISIS DEL TIPO PENAL EN EXAMINE.

Los delitos previsionales en nuestra República Oriental del Uruguay tuvieron una primera tipificación autónoma en el artículo 27 de la Ley 11.496 del año 1950 que establecía que "...los patronos que no viertan los aportes descontados a sus obreros y empleados, dentro del término previsto por el artículo 11 de la Ley 6.962, sustituido por el artículo 23 de la Ley 11.035, incurrirán en el delito de apropiación indebida...".

Ésta última disposición señalaba que "...las empresas cuyo personal esté comprendido en los beneficiarios de la Ley, quedan obligados a efectuar los descuentos...y a pagarlos en la forma que determinen las leyes o reglamentos..., dentro del mes siguiente al mes vencido, sin deducir cantidad alguna por ningún concepto...".

La misma disposición con ligeras variantes se mantuvo en leyes posteriores, como la 12.570 sobre seguro de paro; las leyes 12.793, 12.839 y 13.551 sobre seguro de enfermedad en el transporte automotor, industria de la construcción y textil respectivamente.

La estructura típica del artículo 27 de la Ley 11.496, al igual que la propia del artículo 19 del decreto Ley 15.294, castiga al agente de retención, en este caso a "los patronos que no viertan los aportes descontados a sus obreros y empleados", dentro del termino previsto por el artículo 23 de la Ley 11.035, es decir, "dentro del mes siguiente al mes vencido".

El delito se consuma cuando el agente de la conducta no vuelca los aportes dinerarios retenidos dentro del plazo legal a las arcas provisionales.

Le son de recibo en consecuencia todas las consideraciones que formulamos respecto del tipo legal previsto en el artículo 19 del Decreto Ley 15.294.

No existe ninguna referencia expresa a la exigencia de la apropiación y la conversión en provecho propio o de un tercero por parte del sujeto activo.

²⁹ Bacigalupo, "Código Penal, Doctrina Y Jurisprudencia", Pagina 3129.

³⁰ Gracia Martín, "La Configuración Del Tipo Objetivo Del Delito De Evasión Fiscal En El Derecho Penal Español ...", "Ref", 58/1988, Pagina 11 Y Siguietes.

La descripción típica elegida por el artículo 27 de la Ley 11.496 no puede configurar una apropiación indebida en los términos del artículo 351 del Código Penal ya que adolece de los ingredientes esenciales que caracterizan y son la razón de ser de aquella (apropiación y conversión en provecho propio, inversión del título de poseedor en propietario).

Esta disposición especial en materia de seguridad social se remite naturalmente al artículo 351 del Código Penal cuando dice “incurrirán en el delito de apropiación indebida”.

La norma especial encierra en sí misma una grossolana contradicción ya que describe una conducta típica con una determinada estructura y luego considera a los responsables de ejecutar la misma, incurso en el delito de apropiación indebida que está previsto en el artículo 351 del Código Penal y que tiene una estructura típica sustancialmente diferente a la de aquella.

No se entiende como posible que se hallen incurso en apropiación indebida (artículo 351 del Código Penal) aquellas personas que desarrollen una conducta que no es la típicamente exigida por el tipo penal en el cual se los pretende hallar incurso. Desde el punto de vista técnico se explicita una deficiente técnica legislativa.

La terminología empleada en el proyecto del año 1974 referido a la apropiación indebida por no vertimiento de impuestos preceptuaba que el autor de esa conducta “será castigado de acuerdo con el artículo 351 del Código Penal”.

Finalmente esta redacción fue desechada por el legislador optándose por usar la terminología que en definitiva sancionó la Ley, o sea, que los autores de la conducta descrita “incurrirán en el delito de apropiación indebida”.

Señala el Maestro Valdéz Costa que en la terminología del proyecto del año 1974 debía tenerse en cuenta que los importes retenidos fueran convertidos en provecho del sujeto activo o de un tercero mientras que la redacción sancionada en la Ley solo prevé el no vertimiento de los aportes dentro del término legal lo que supondría eventualmente la penalización de simples casos de mora³¹.

³¹ Valdez Costa, “Código Tributario Comentado y Concordado”, Pagina 510.

- A nuestro juicio la diferencia terminológica analizada por el Maestro Valdéz no plantea consecuencias jurídicas relevantes ya que ninguna de las expresiones objeto de consideración nos resultan adecuadas.

Entendemos que sólo pueden hallarse “incurso en apropiación indebida” y/o sólo pueden ser “castigados de acuerdo con el artículo 351 del Código Penal”, aquellas personas que ejecuten la conducta típica descrita en ella y ésta recoge expresamente “la apropiación convirtiéndola en su provecho”.

Dicho de otro modo y ante la necesidad de ser categórico al respecto entiendo que no se hallaran incursos en apropiación indebida y en consecuencia tampoco podrán ser castigados con las penas previstas para ella, los agentes de retención o percepción y/o los patronos, por el sólo hecho de no verter los impuestos o aportes retenidos, según se trate del delito fiscal o previsional, si además no se apropian de los mismos convirtiéndolos en su provecho o en el de un tercero.

Es claro que el incumplimiento de los patronos de verter las “retenciones de las contribuciones de seguridad social” no puede ser regulado por el artículo 19 del decreto Ley 15.294 ya que éste especifica, en forma terminante, el objeto material de la conducta señalando que sólo serán “impuestos” y además porque señala que debe tratarse de “tributos” que sólo sean “recaudados por la Dirección General Impositiva”.

Explicitada esta imposibilidad sólo nos queda considerar como posible dar respuesta a dicha situación fáctica a través de alguna de las disposiciones dictadas específicamente para la materia previsional.

En el ámbito de la seguridad social existe una evidente anarquía terminológica por las contradicciones existentes en las leyes que hace sumamente desaconsejable la aplicación de la normativa vigente.

La interpretación que el Banco de Previsión Social hace en esta materia, dista mucho de contemplar los requisitos exigidos para la configuración de la apropiación indebida del artículo 351 del Código Penal, basta para ello, tener presente, la resolución número 32-35 /92 del 19 de agosto del año 1992 que señala que “...se considerará presuntamente incurso en el delito de apropiación indebida al contribuyente que habiendo retenido los aportes de sus dependientes no proceda a verter los mismos al Banco de Previsión Social al

vencimiento del plazo para el pago y declaración de obligaciones fijado por el organismo, el cual procederá a formular la denuncia penal pertinente...”.

Como podrá apreciarse, sin mayor esfuerzo intelectual, se considera como apropiación indebida a una conducta que no es más que una simple “omisión de verter aportes de obreros o empleados dentro del término legal” y que adolece del requisito esencial de la “apropiación con conversión en el propio provecho del sujeto activo o de un tercero” que es la nota típicamente caracterizante de la apropiación indebida del artículo 351 del Código Penal.

En cuanto a la conducta típica de este delito, tiene igual estructura que el del delito fiscal.

El sujeto pasivo se encuentra representado por la Seguridad Social, por haberse lesionado su patrimonio.

En este caso, el sujeto activo del delito será el obligado al pago de las contribuciones de seguridad social. También aquí se trata de una conducta dolosa en que el agente de la conducta incriminada como delito perseguirá concretar su finalidad evasiva mediante la retención y no vertimiento de sumas de dinero en virtud de su calidad de agente de retención.

CONCLUSIONES

Como colofón de lo precedentemente expuesto podemos señalar que:

a) Las figuras típicas previstas en el artículo 19 del decreto Ley 15.294 (delito fiscal) y en el artículo 27 de la Ley 11.496 (delito provisional) no configuran hipótesis de apropiación indebida (artículo 351 del Código Penal) pues adolecen de los caracteres fundamentales que configuran la misma, es decir, la apropiación y ulterior conversión en provecho propio o de un tercero por parte del agente de la conducta.

b) Configura un desatino jurídico evidente denominar apropiación indebida a estas figuras que no hacen otra cosa que sancionar simplemente el “no vertimiento de los dineros, por concepto de tributos o contribuciones de seguridad social según el caso, cuya posesión se ostenta por los agentes de retención, dentro del término legal”. Se está castigando la mera omisión de verter por parte del agente de retención de los dineros retenidos, prescindiendo del dolo (artículo 18 del Código Penal) requerido para responder penalmente por apropiación indebida, que se trasunta en la intención conciente y voluntaria del agente de apropiarse, convirtiendo en su provecho o de un tercero, dinero

que le hubiere sido confiado o entregado con obligación de restituirlo o hacer un uso determinado de él (artículo 351 del Código Penal).

Una correcta lectura de ambas descripciones típicas contenidas en leyes extra Código Penal nos permite arribar a la conclusión que, no sólo estamos desnaturalizando, de modo relevante, nuestra apropiación indebida matriz prevista en el artículo 351 del Código Penal sino además que andamos transitando por un peligroso sendero como es el de la “configuración penal de la mora”.

c) La deficiente técnica legislativa empleada para la configuración de estos tipos penales especiales y la consiguiente ambigüedad conceptual que ello engendra hace aconsejable la inaplicabilidad de los mismos y su pronta extirpación, por vía de derogación legislativa, del ordenamiento penal patrio.

d) Toda vez que los agentes de retención, ya sea de impuestos o de aportes de obreros y empleados, se apropien de los mismos convirtiéndolos en su propio provecho o de un tercero, deberán responder por el delito de apropiación indebida previsto en el artículo 351 del Código Penal.

La actual estructura típica del artículo referido es perfectamente comprensiva de cualquiera de las situaciones precedentemente señaladas.

Dicho de otro modo, nada impide en la configuración típica actual de la apropiación indebida que el agente o sujeto activo de la misma sea, o un agente de retención del artículo 23 del Código Tributario, o un empleador o patrono según la terminología del artículo 27 de la Ley 11.496.

Tampoco existe ningún impedimento estructural como para que el objeto material de la apropiación indebida, sea, o un impuesto o un aporte obrero, plasmado en una suma de dinero.

En síntesis, toda vez que un agente de retención (artículo 23 del Código Tributario), que tuviere la posesión legítima de una suma de dinero proveniente del pago de un impuesto por parte de un contribuyente, se apropiare de la misma convirtiéndola en su provecho o en el de un tercero, se hallara incurso en el delito de apropiación indebida del artículo 351 del Código Penal y será castigado con la pena en el prevista.

De igual manera, si un patrono, que tuviere la legítima posesión de una cantidad de dinero, por concepto de aportes de seguridad social, que le hubiere sido retenido a sus obreros y empleados, se apropiare de la misma

convirtiéndola en su provecho o en el de un tercero, incurrirá en el delito de apropiación indebida del artículo 351 del Código Penal y se le aplicará la pena prevista legalmente.

La simple demora o atraso en el pago de las sumas retenidas no bastará “per se” para configurar otra cosa que la simple mora y en ningún caso habrá apropiación indebida.

e) El tipo penal del artículo 351 del Código Penal tiene una adecuada estructura que permite dar respuesta eficaz a las hipótesis fácticas objeto de análisis.

Considero desaconsejable crear tipos penales especiales cuya única diferencia con el tipo básico sea la especificación del objeto material.

La creación de tipos penales especiales, debe limitarse a su mínima expresión y sólo circunscribirse a circunstancias de extrema necesidad y gravedad, ya que su uso generalizado e indiscriminado sólo lleva a una suerte de “expansionismo penal” cuya consolidación resulta a todas luces reprobable.

f) El contribuyente de impuestos en ningún caso incurre en apropiación indebida por el mero hecho de no pagar el mismo, a su respecto sólo se configurará la omisión de pago. Solo será sujeto activo de apropiación indebida el agente de retención del impuesto retenido al contribuyente o abonado por él si en lugar de verterlo en las arcas de la administración fiscal se apropia del mismo convirtiéndolo en su provecho o en el de un tercero.

g) No es posible la apropiación indebida de aportes patronales ya que el empleador no retiene su propio aporte sino que omite pagarlo de su peculio al Banco de Previsión Social, en éste caso, sólo estaremos ante una omisión de pago.

El empleador no puede apropiarse convirtiéndolo en su provecho de una suma de dinero que ya es de su propiedad; en éste caso no existe ninguna inversión de título.

h) Sólo es posible la apropiación indebida por parte del patrono o empleador que retiene o percibe de sus obreros o empleados las sumas de dinero correspondientes a aportes de seguridad social y en lugar de volcarlas a las arcas del B. P. S. se apropia de las mismas convirtiéndolas en su provecho o en el de un tercero. La simple demora en verter las mismas a las arcas previsionales sólo lo hará incurrir en mora y no en apropiación indebida.

i) Los patronos que omitieran retener a sus obreros y empleados los aportes de seguridad social que por Ley corresponde no podrán en ningún caso ser sujetos activos del delito de apropiación indebida porque ésta requiere como presupuesto indispensable para su configuración la posesión legítima de la cosa por el sujeto activo y en éste caso los patronos no tendrán la referida “posesión” del aporte previsional por haber omitido efectuar previamente la “retención” del mismo a sus obreros y empleados. En éste caso los patronos sólo deberán responder civilmente ante la administración previsional siendo solidariamente responsables por el pago de los aportes personales cuya retención han omitido.

j) En el supuesto fáctico precedentemente analizado en el literal I tampoco podemos considerar que el patrono haya incurrido, por la sola omisión de retener los aportes de sus obreros o empleados, en el delito de defraudación tributaria previsto en el artículo 110 del Código Tributario ya que ésta exige un proceder engañoso de parte del sujeto activo y en la hipótesis objeto de análisis sólo estamos en presencia de una omisión pura por parte del patrono a dar cumplimiento a un mandato legal que le impone la obligación de retener de sus obreros o empleados las contribuciones personales de seguridad social.

-CONSIDERACION ESPECIAL A TENER EN CUENTA.

Un elemento novedoso a analizar surge de la Ley número 17.963 en la cual se dictaron normas para la inclusión y regularización de contribuyentes del Banco de Previsión Social y se establecieron beneficios para los buenos pagadores.

Artículo 1: El Banco de Previsión Social podrá otorgar facilidades de pago a los contribuyentes deudores al mes anterior a la fecha de entrada en vigencia de la presente Ley, por las deudas mantenidas a dicha fecha por concepto de tributos personales por dependientes, tributos por cargas salariales por el Aporte Unificado a la Construcción y tributos patronales por servicios bonificados.

Artículo 2: El Banco de Previsión Social podrá otorgar facilidades de pago a los contribuyentes deudores al mes anterior a la fecha de entrada en

vigencia de la presente Ley, por las deudas mantenidas a dicha fecha por tributos que recauda, excluidos los considerados en el artículo precedente.

A los efectos del otorgamiento de estas facilidades se tomará el monto de la deuda.

Artículo 7: La suscripción de convenio de pago por aportes personales y el cumplimiento de las cuotas acordadas, determinará la suspensión de las acciones y procedimientos penales por la tipificación del delito de apropiación indebida (artículo 11 de la Ley número 6.962, de 6 de octubre de 1919, artículo 23 de la Ley número 11.035, de 14 de enero de 1948 y artículo 27 de la Ley número 11.496, de 27 de setiembre de 1950).

Resulta interesante analizar las consecuencias que puede generar la aplicación del ut supra señalado artículo 7.

La Comisión de Seguridad Social del Parlamento Nacional en carpeta número 783 de 2006, anexo I al repartido número 562, marzo de 2006 respecto del contenido de ésta norma referida a los contribuyentes del Banco de Previsión Social elaboro un informe al plenario que en sus aspectos sustanciales establece que "...La iniciativa contempla la situación de personas, sean físicas o jurídicas, que siendo deudores del Ente y cumpliendo una serie de requisitos, podrán regularizar su situación contributiva y al mismo tiempo, establece beneficios para los buenos pagadores.

Entendemos que resulta un instrumento novedoso dentro de nuestro ordenamiento jurídico, en la medida en que introduce modificaciones a la normativa sobre refinanciación de adeudos.

Otra innovación radica en que se establece la suspensión del proceso penal por el delito de apropiación indebida en que presuntamente hayan incurrido los patrones al haber retenido y no vertido los aportes personales, tal como resulta del artículo 7.

Este mecanismo consiste en que el procesado, si suscribe un convenio de pago con el B. P. S. respecto de los aportes personales impagos, verá suspendido el proceso. Conviene aclarar que ello no implica en modo alguno, la extinción de aquél ni menos aún del delito; en efecto, si se llegara a incumplir con el convenio, inmediatamente la vía judicial proseguirá hasta el dictado de la sentencia pertinente.

La experiencia demuestra que a través de los procesamientos por dicho delito frecuentemente no se logran resultados positivos, ya que no se cobra lo adeudado, ni se obtiene promesa de pago, ni mucho menos constituye un elemento disuasivo de esas conductas. De ahí entonces que se opte por establecer la mecánica pernotada...”.

Entendemos que en la hipótesis que, un procesado con prisión preventiva por una presunta apropiación indebida de aportes personales, suscriba un convenio de pago en los términos fijados por la Ley 17.963, al quedar suspendido el proceso penal en trámite seguido contra su persona, deberá recuperar inmediatamente la libertad ambulatoria de que se haya privado.

No puede racionalmente concebirse la suspensión del trámite de un proceso penal con un imputado privado de la libertad ambulatoria.

El proceso penal se mantendrá suspendido en el tiempo mientras el contribuyente procesado cumpla con el convenio otorgado y suscrito con el B. P. S., pero el mismo se reanudará inmediatamente y proseguirá hasta el dictado de la sentencia pertinente en caso de incumplimiento por el obligado al pago.

En caso que ello ocurra, la Ley prevé que quedará sin efecto el estado de suspensión del proceso penal en trámite el cual deberá seguir en la forma de precepto.

La reanudación del proceso judicial suspendido por el incumplimiento del contribuyente al convenio suscrito con el B. P. S. no supondrá, en ningún caso, el retorno del procesado al régimen de prisión preventiva, ya que no puede utilizarse este instituto de estricta naturaleza cautelar y aseguratoria, como si fuera una espada de Damocles, que desaparece y aparece, según el contribuyente procesado, cumpla o incumpla con el convenio suscrito.

Tanto la Ley 6.962 como la posterior Ley 11.035 (que modificó el artículo 11 de la Ley 6.962) así como la Ley 11.496 se refieren a los casos donde el patrono no vierte los aportes descontados a sus obreros dentro de los plazos legales. Esto obviamente configura el delito de apropiación indebida. Ahora bien, de acuerdo a esta nueva Ley que acaba de aprobarse en el caso de que un contribuyente celebre un convenio de pago, con el B. P. S. que es una

institución del Estado, “se suspenden las acciones y procedimientos penales por la tipificación del delito de apropiación indebida”.

Se ha sostenido que se está ante una situación similar a la prevista en el artículo 59 de la Ley de cheques (decreto Ley 14.412) donde en la mayoría de los casos que prevé la Ley (literales a, c, d, e, del artículo 58 del referido texto legal, con exclusión expresa del literal b), si la persona paga antes de la acusación fiscal el monto del cheque, intereses, honorarios y gastos, se produce la extinción de la pretensión penal.

En realidad no es así, pues según el artículo 59 del decreto Ley 14.412 la cancelación de la deuda y sus acrecidas tiene como consecuencia preceptiva la extinción de la acción penal.

Según esta disposición “...la pretensión penal...se extinguirá si se efectuare el pago del importe del cheque, los intereses bancarios corrientes por las operaciones activas, los gastos y los honorarios que se hubieran ocasionado...si se hubiere iniciado el procedimiento penal, la extinción...se operará únicamente si el referido pago se realizare antes de la acusación del Ministerio Público”.

La referida norma no prevé hipótesis de pagos parciales a través de convenios a suscribirse entre acreedor y deudor aunque tampoco los prohíbe expresamente.

En la eventualidad de suscribirse un convenio de pago entre acreedor y deudor por el no pago de un cheque no podrá considerarse extinguida la acción penal hasta que no se cancele el mismo y sus acrecidas por así preverlo expresamente el texto legal.

Por su parte la Ley 17.963 en su artículo 7 en ningún caso establece que la consecuencia del convenio suscrito, entre contribuyente deudor y B. P. S., sea la extinción de la acción penal, sino simplemente la suspensión del proceso penal, lo que no es lo mismo, ya que en caso de incumplimiento del referido convenio, la propia Ley prevé, la reanudación del proceso penal que fuera suspendido al tiempo de suscribirse el convenio que ahora se incumple.

No sucede lo mismo en cualquier hipótesis del delito de apropiación ya que son delitos perseguibles de oficio y por lo tanto la conducta posterior del particular, no suspende imperativamente los procedimientos penales que se hubieran iniciado.

Lo que sí queda en evidencia es que se pretende utilizar al Derecho Penal como un instrumento recaudatorio, lo que puede convertir a los tribunales en agencias de cobro de ese organismo.

Otra norma que merece nuestra consideración y cuya mención no debemos obviar es la que está establecida en el su artículo 15 y que más concretamente es la que habilita al Banco de Previsión Social a embargar cuentas bancarias de las empresas sin necesidad de identificar la misma, siendo suficiente para ello que denuncie el nombre del contribuyente o la razón social de la empresa.

En ese caso se notificará al Banco Central del Uruguay quien comunicará este hecho a la red bancaria nacional. Ésta en caso de poseer cuentas abiertas a nombre del ejecutado deberá informarlo a la sede Judicial en un plazo de tres días hábiles a efectos de proceder al embargo específico de la cuenta.

Ello quiebra con todo el instituto del secreto bancario. Desde la existencia misma del decreto Ley 15.322, esto es el año 1982, ni la D. G. I. ni el B. P. S. podían acceder a información de los contribuyentes amparada en el secreto bancario. Ésta Ley crea una excepción en beneficio del Banco de Previsión Social y violenta en forma clara y abierta el hasta ahora tan protegido secreto bancario.

Por lo tanto ésta Ley quebranta la solidez con la que el decreto Ley 15.322 estatuyó el secreto bancario. En nuestro país ninguna institución de intermediación financiera puede brindar información ni divulgación sobre fondos o valores en cuenta corriente, depósitos o cualquier concepto sobre sus operaciones, ni comunicaciones confidenciales de o sobre sus clientes. Las únicas excepciones para relevar el secreto bancario es que exista autorización expresa y por escrito del cliente interesado y/o resolución judicial fundada en materia penal o respecto a obligaciones alimentarias, dictada por el Juez competente.

De acuerdo a la nueva Ley 17.963 ahora la institución bancaria deberá informar al Banco Central las cuentas que tenga de la persona y/o empresa que está siendo demandada por el Banco de Previsión Social, y éste a su vez informará al Juzgado las cuentas que tenga dicha persona. Obviamente ello configura una real desnaturalización del secreto bancario en beneficio del fisco.

Antes de esta Ley no se admitía el embargo genérico de cuentas bancarias a menos que el Fisco conociera los datos y existencia de la cuenta del contribuyente. La Jurisprudencia no la admitía por entender que un embargo de esta naturaleza violaba en forma indirecta la Ley 15.322 en lo referente al secreto bancario.

Cuando se dispone la traba de embargo genérico, se ignora si esos fondos o valores existen y, en su caso, en cual de las instituciones bancarias. Precisamente, el banco que reciba la comunicación de que se ha trabado ese embargo genérico o comprensivo de todos los fondos o valores que se tengan en cualquiera de las instituciones que integran el sistema bancario, si en una o más de ellas, efectivamente existen, así lo hará saber, o de lo contrario, responderá que en el mismo, ese deudor no es titular de ninguna cuenta o depósito. Lo que implica, por cierto, estar proporcionando en el caso de que la información sea positiva esa noticia que el legislador, en principio, ha querido que permanezca en reserva.

El régimen penal tributario previsional argentino surge regulado en la Ley 24.769 sancionada en diciembre 19 de 1996 y Promulgada de Hecho en Enero 13 de 1997 que refiere a todo lo atinente a delitos tributarios y delitos relativos a los recursos de la Seguridad Social.

El referido cuerpo legal ut supra mencionado solo criminaliza las conductas de apropiación y no vertimiento y computa sus agravatorias cuando se superan determinados montos dinerarios fijados por la propia Ley a diferencia de nuestra legislación penal que criminaliza la conducta “per se” prescindiendo del monto apropiado y no vertido a las arcas del Estado.

Artículo 6: Será reprimido con prisión a dos o 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.

- Evasión simple:

Artículo 7: Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado, que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere parcial o totalmente al fisco nacional el pago de aportes o contribuciones. o ambos conjuntamente,

correspondientes al sistema de la seguridad social, siempre que el monto evadido excediere la suma de veinte mil pesos (\$ 20.000) por cada periodo.

- Evasión agravada:

Artículo 8: La prisión a aplicar se elevará de tres años y seis meses a nueve años, cuando en el caso del artículo 7 se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Si el monto evadido superare la suma de cien mil pesos (\$ 100.000), por cada periodo.

b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de cuarenta mil pesos (\$ 40.000).

- Apropiación indebida de recursos de la seguridad social:

Artículo 9: Será reprimido con prisión de dos a seis años, el agente de retención de aportes del sistema de seguridad social nacional que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez días hábiles administrativos, de vencido el plazo de ingreso, los importes retenidas, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cinco mil pesos (\$ 5.000) por cada periodo.

TITULO V - De los procedimientos administrativo y penal.

Artículo 18: El organismo recaudador, formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria, o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aún cuando se encontraren recurridos los actos respectivos. En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda, se formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito.

Cuando la denuncia penal fuere formulada por un tercero, el juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda. El organismo recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo, en un plazo de noventa días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo.

Artículo 19: Aún cuando los montos alcanzados por la determinación de la deuda tributaria o previsional fuesen superiores a los previstos en los artículos 1, 6, 7 y 9, el organismo recaudador que corresponda, no formulará denuncia penal, si de las circunstancias del hecho surgiere manifiestamente que no se ha ejecutado la conducta punible.

En tal caso, la decisión de no formular la denuncia penal deberá ser adoptada, mediante resolución fundada y previo dictamen del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quienes se les hubiese asignado expresamente esa competencia. Este decisorio deberá ser comunicado inmediatamente a la Procuración del Tesoro de la Nación, que deberá expedirse al respecto.

Artículo 20: La formulación de la denuncia penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o previsional, pero la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 76 de la Ley número 11.683 (texto ordenado en 1978 y sus modificaciones). Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial. Por su parte la legislación brasilera recoge a texto expreso en la Ley número 8.212 de 24 de julio del año 1991 una serie de disposiciones relativas a la organización de la seguridad social en la cual se criminalizan un elenco de conductas que atentan contra la integridad de aquella.

Merece especialmente señalar que en la legislación penal fiscal española se ha superado la práctica consistente en castigar como apropiación indebida el no ingreso en la Tesorería de la Seguridad Social de las cantidades retenidas a los trabajadores por parte del empresario.

Tan intensa era dicha corriente que incluso tras la reforma del Código Penal del año 1995, había quienes sostenían que si la cuota defraudada era inferior a quince millones de pesetas debía seguirse el procedimiento por apropiación indebida.

El prestigioso Profesor español J. J. Keralt Jiménez ha sostenido al respecto, "...ello es a todas luces incorrecto, puesto que parte de una pésima

inteligencia del delito de apropiación indebida, confundir el derecho de propiedad con el derecho de crédito...”.³²

- REFLEXIONES SOBRE EL ERROR EN LOS DELITOS FISCALES.

A partir de las elaboraciones doctrinales de Schunemann, Roxin y Jakobs se ha podido distinguir en los delitos contra el orden económico, por un lado, un bien jurídico mediato caracterizado como un bien colectivo o institucionalizado y por otro un bien jurídico que es el interés específicamente protegido.

Así los delitos contra la hacienda pública protegen mediatamente el orden económico, pero a través de una serie de conductas concretas que, aunque no comportan individualmente una lesión o puesta en peligro de la economía estatal sí podrían llegar a producirla mediante la repetición y generalización de dichas conductas.³³

La Corte Suprema de la Nación Argentina ha reconocido que la materia económica que es esencialmente movetiza es indispensable disponer de un instrumento ágil que pueda describir con celeridad conductas públicamente dañosas.

Lo expuesto debe compatibilizarse necesariamente con el principio de legalidad en materia criminal que exige que la sanción y el núcleo esencial de la prohibición deban encontrarse contenidos en la Ley formal, pudiendo únicamente la norma integradora especificar los pormenores o detalles.³⁴

No puede presumirse acertadamente que todos los contribuyentes conozcan los conceptos técnicos del Derecho Fiscal Sustantivo.

Si a ello le sumamos que la mayoría de los institutos fiscales creados por Ley son reglamentados por el poder ejecutivo mediante normas de menor jerarquía (decretos, resoluciones, etc.) y que existe una superabundante normativa en el ámbito administrativo fiscal caracterizada por falta de precisión, claridad y permanencia es posible que se vulneren los principios de certeza y seguridad jurídica derivados del de legalidad.

³² Idem Anterior.

³³ Nicolás Ramayon, “Derecho Penal Tributario”, Pagina 282.

³⁴ Fallo Número 315: 917 De La Corte Suprema De La Nación Argentina.

En este contexto adquiere relevancia para el Derecho Penal la trascendencia del error sobre aquellos conceptos normativos vinculados con el Derecho Sustantivo Fiscal.

La jurisprudencia argentina ha señalado que para eximir la culpabilidad no basta la simple alegación del error sino que es menester que éste sea acompañado de su prueba.

El error debe ser probado para adquirir relevancia de excusa frente a una imputación.

Para valorar la influencia del error, sobre todo cuando recae en normas ajenas al Derecho Penal, no se puede dejar de atender a las condiciones personales de quien lo alega y a la índole de tales normas, difícilmente asequibles al común de la gente y que a menudo pueden ser objeto de interpretaciones diversas.³⁵

En ese sentido podrán ponderarse el nivel cultural, estudios y aptitudes del contribuyente así como sus antecedentes en el plano fiscal.

El juzgado nacional en lo penal económico número dos ha optado por el criterio de distinguir la situación de una gran empresa que cuenta con personal especializado en materia fiscal de la pequeña empresa o del pequeño comerciante que carece de esos medios.

Sostiene la referida sede judicial que “...jamás puede presumirse conocida una Ley en sentido amplio por cuanto la multiplicidad de decretos y resoluciones carecen de publicidad y difusión suficiente y puede vulnerarse el principio de igualdad ante la Ley...”.

“...Las grandes empresas dedicadas a la actividad comercial, cuentan con una gran infraestructura técnica y de asesoramiento profesional que les permite en muchos casos evitar incurrir en infracciones...”³⁶.

La jurisprudencia argentina ha señalado que la actitud posterior del imputado es indicativa o no de su voluntad de subsanar el error.

La sala a de la cámara de apelaciones en lo penal económico ha señalado reiteradamente que “el pago efectuado en forma inmediata de

³⁵ Cámara Federal, Capital, Fallo 141-386, 10/04/1970.

³⁶ Fallo Del 15.03.1991 “Buombicci, Neli Adela S/ Apelación De Clausura”, Del J.N.P. Económico, Numero Dos, Secretaria Numero Tres.

advertirse la omisión es una actitud coherente con la de quien procura subsanar un error”³⁷.

La problemática del error adquiere especial relevancia si se encuentra en juego una norma oscura o insuficiente que incida sobre la obligación fiscal, o si se trata de una norma recientemente dictada, o si hubo modificaciones normativas o cambios de criterio respecto de un mismo concepto necesario para determinar la obligación tributaria.

También en los casos en que existan criterios doctrinarios y jurisprudenciales controvertidos sobre la cuestión que motiva la controversia.

En los casos de pluralidad de interpretaciones acerca de una misma disposición siendo razonable la explicitada por el contribuyente afectado debe hacerse lugar al error.

La sala a de la cámara de apelaciones en lo penal económico ha dicho que “...es verosímil y podría considerar que se trato de un comportamiento legítimo, o bien atípico o disculpado por error, la explicación del imputado en cuanto a que las omisiones incurridas en su declaración jurada obedecieron a una diversidad de interpretaciones sobre los alcances de ciertas normas que exigen del pago del impuesto...”³⁸.

El Doctor García Berro ha sostenido que la interpretación de un contribuyente no es manifiestamente irrazonable pues al momento de la presentación de los documentos por éste existía una discusión respecto al ámbito de aplicación de un beneficio fiscal, discrepancia que no ha sido dilucidada en el ámbito administrativo ni en la jurisprudencia del tribunal fiscal de la nación³⁹.

Cuando el Estado incumple con su deber de advertencia suficiente al contribuyente y cuando se dictan elencos normativos desprovistos de la debida claridad y durabilidad y sin la debida difusión y publicidad adquiere relevancia el instituto del error ya que los hechos mencionados pueden llevar a los administrados, actuando de total buena fe, a adoptar posturas acéfalas del dolo

³⁷ Cámara Nacional De Apelación En Lo Penal Económico, Sala A, “Barrancas De Paraná S.A. S/ Régimen Penal Tributario, Reg. 810/00.

³⁸ Cámara Nacional De Apelación En Lo Penal Económico, Sala A, 09.05.2003, “Unión Argentina De Trabajadores Y Estibadores”, Reg. 287/03.

³⁹ Juzgado Nacional Penal Tributario, Numero Dos, Causa 777/04, De 08.06.2004.

de engañar pero que son consideradas perjudiciales para los intereses recaudatorios del fisco.

La admisión del error debe operar tanto en los delitos que requieren engaño o ardid como en aquellos que no requieren ese elemento especial debiendo el Juez valorar en cada caso los indicios emergentes de los hechos.