

## OMISIÓN DE DEPOSITAR TRIBUTOS RETENIDOS O PERCIBIDOS O APORTES RETENIDOS, ART. 8º, LEY 23.771

*Pedro Caballero*

1. Los delitos del art. 8º de la ley 23.771 atacan a la renta fiscal y previsional (erario público) y la razón de su criminalidad reside no sólo en la elusión de la obligación tributaria o previsional, sino que además el agente dispone simultáneamente de sumas de dinero que les fueron y son ajenas. Al no haber una regular recaudación la obra pública se va suspendiendo y se menoscaba la seguridad social.

2. Los tipos del art. 8º de la ley 23.771 alcanzan sólo a las retenciones y percepciones de los tributos nacionales. En el ámbito previsional únicamente abarca las retenciones de aportes del empleado a los entes nacionales de la Seguridad Social. Se excluyen los aportes patronales (art. 31 C.N. y Pacto de San José de Costa Rica).

3. Las figuras previstas en el art. 8º constituyen delitos especiales, pues pueden ser cometidos por los agentes de retención o de percepción. Estos términos son además elementos normativo del tipo.

4. El art. 8º de la ley 23.771 prevé conjuntamente tres acciones sustanciales distintas entre sí: a) no depositar el importe de Tributos retenidos; b) no depositar el importe de los aportes previsionales retenidos al empleado en todos los casos al vencimiento del plazo legal. La realización de un mismo sujeto de dos o tres conductas típicas configura un Concurso Real de Delitos (art. 55 C.P.).

5. Las conductas tipificadas en el art. 8º pueden ser consideradas como defraudaciones tributarias y previsionales cometidas por abuso de confianza.

6. La remisión que contiene el art. 8º al art. 3º es para punir solamente las defraudaciones previsionales que superen determinados montos. Esos topes no rigen para el ámbito tributario. Esos montos constituyen circunstancias tipificadoras (Núñez) o condiciones objetivas de las figuras (Soler). Si el importe retenido y no depositado no supera esos topes el hecho es atípico.

7. Propongo reemplazar el último párrafo del art. 8º que contiene una presunción de autoría criticada por la mejor doctrina, y sustituirlo por una

V Congreso Argentino de Derecho Societario,

I Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa  
(Huerta Grande, Córdoba, 1992)

redacción que contenga las formas culposas de las figuras previstas en la primera parte.

8. Los delitos previstos en el art. 8º son instantáneos, de pura omisión, de daño y dolosos (se admiten las tres formas de dolo).

## OMISIÓN DE DEPOSITAR TRIBUTOS RETENIDOS O PERCIBIDOS O APORTES RETENIDOS

### Texto legal - Antecedentes legislativos - Bien jurídico protegido

El art. 8º de la 23.771 prescribe "será reprimido con prisión de 2 a 6 años el agente de retención o de percepción que no depositare o mantuviere en su poder total o parcialmente el tributo percibido o retenido o los aportes o contribuciones retenidos, a los organismos nacionales de seguridad social conforme con lo previsto en el art. 3º después de vencidos los plazos en que debió ingresarlos".

"No se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción cuando ésta se encuentre documentada, registrada, contabilizada, comprobada, o formalizada de cualquier medio".

Este artículo tipifica lo que algunos han denominado retención indebida<sup>(1)</sup>, seguramente por su similitud con la figura prevista por el art. 173 inc. 2º del C.P.. Otros prefieren llamarla "omisión dolosa de depósitos, aportes y contribuciones percibidos o retenidos"<sup>(2)</sup>, o "apropiación y retención indebidas"<sup>(3)</sup> o "actuación dolosa de los agentes de percepción y retención"<sup>(4)</sup>, u "omisión de depositar lo retenido"<sup>(5)</sup> o "falta de ingreso de las retenciones y percepciones"<sup>(6)</sup> o defraudación de agentes de retención y percepción tributaria y previsional"<sup>(7)</sup>. Entiendo que estas conductas del art. 8º no deben denominarse como de retención indebida, pese a la

(1) Rojt, Julio, *Régimen Penal Tributario y Previsional según la Ley 23.771*, p. 146.

(2) Chiara Díaz, Carlos A., *La Ley Penal Tributaria y Previsional 23.771*, Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 1990, p. 201.

(3) Carrera, Daniel, *Análisis de la Ley Penal Tributaria y Previsional - Régimen de presentación espontánea - Una trampa para los contribuyentes*, Advocatus, p. 31.

(4) Edwards, Carlos, *Comentarios a la Ley Penal Tributaria Nº 23.771*, Folleto Zeus, 1990, p. 9.

(5) Bárbara, Fernando, *La Nueva Ley Tributaria y Previsional*. *Análisis y reflexiones*, La Ley, t. 1990, p. 1.005.

(6) Codevilla, Aldo, *El Nuevo Régimen Penal Tributario*, Revista Impuestos Nº 6, junio 1990, p. 1.159.

(7) Villegas, Héctor, *La Ley 23.771, Régimen Penal Tributario y Previsional, análisis de sus figuras*, Revista Derecho Tributario, t. II, p. 552.

analogía con la figura del 173 inc. 2º del C.P., sino como de “omisión de depositar tributos retenidos o percibidos o aportes retenidos”, ya que los sujetos activos retienen o perciben (según sea el caso) correctamente, pero luego omiten efectuar el depósito de esas sumas al vencimiento del plazo para hacerlo, y allí recién se configuran como delitos.

Para algunos los delitos previstos en la ley 23.771 atacan la hacienda pública. Recientemente Carrera ha propuesto denominar estas figuras como delitos contra el Erario público, o siguiendo los textos constitucionales (art. 4º Constitución Nacional y art. 110 inc. 30 Constitución Provincial): “delitos contra el tesoro de una administración pública”<sup>(8)</sup>.

Lo cierto es que en el art. 8º de la ley 23.771 el agente perjudica con su accionar a la renta fiscal y previsional, y la razón de su criminalidad reside no sólo en la elusión de la obligación tributaria o previsional, sino en que además dispone simultáneamente de importes o sumas de dinero que les fueron y son ajenos. No cabe pues la menor duda, que la falta de colaboración al fisco trae aparejada en estos casos graves perjuicios sociales. Así, al no haber una recaudación regular la obra pública se va suspendiendo, se paralizan trabajos esenciales, y se menoscaba la seguridad social.

En el aspecto previsional el art. 8º reconoce como antecedente legislativo al art. 17 de la ley 17.250 que reprimía con prisión de un mes a seis años al obligado que no depositare los aportes retenidos al personal que presta servicios en relación de dependencia, dentro del plazo de quince días de intimado fehacientemente. Este artículo fue derogado por el art. 19 de la ley 23.771. Como se ve en la actual redacción del art. 8º se suprimió la intimación fehaciente y el plazo de quince días.

En materia tributaria esta figura estaba contemplada, en esencia, en el art. 47 de la ley 11.683, el cual disponía: “será reprimido con multa de dos hasta diez veces el tributo retenido o percibido, los agentes de recepción o de percepción que los mantenga en su poder, después de vencido los plazos que debían ingresarlos. Se impondrá pena de prisión, de un mes a dos años sin perjuicio de la multa correspondiente, a dicho agentes de retención o percepción sino ingresare los aportes correspondientes, estando firme la intimación fehaciente que se les efectuare. No se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción cuando estas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier modo”.

En virtud del referido art. 19 de la ley 23.771 se mantiene la vigencia del primero y tercer párrafo del art. 47 (ley 11.683) y se derogó el segundo párrafo del mismo.

(8) Carrera, Daniel, *ob. cit.*, pág. 31.

### Ambito de aplicación

Existen controversias acerca del ámbito de aplicación de los delitos previstos por la ley 23.771.- Parte de la doctrina entiende que el art. 8º alcanza también a los tributos provinciales y municipales.

Con relación al ámbito previsional, siguiendo el texto de la ley se dice que solo abarca las retenciones de aportes y contribuciones a los entes nacionales. Aquí no hay discrepancias.

En el aspecto tributario coincide con Daniel Carrera <sup>(9)</sup>, quien basado en los arts. 104 y 105 de la Constitución Nacional establece que el Congreso de la Nación no puede dictar una ley especial en materia de impuestos que tenga pretensiones de validez tanto en el orden provincial como municipal, pues las citadas disposiciones constitucionales acuerdan a las provincias facultades para crear sus propias instituciones, atribuciones que conllevan poderes tributarios, en razón que no hay institución sin patrimonio.

### Sujeto activo

Las del art. 8º son conductas delictivas que sólo pueden cometer los agentes de retención o de percepción de tributos, o los agentes retención de aportes previsionales. Estamos pues frente a un sujeto activo especializado. Por ello y porque está previsto por una ley especial del Congreso (Carrera), se dice que son delitos especiales (Julio Rojt).

Las expresiones *agentes de retención* y *agentes de percepción*, constituyen elementos normativos del tipo penal. Siguiendo a Núñez podemos decir que pertenecen a aquellos que siendo de carácter jurídico, no adelantan la antijuridicidad del hecho, sino que se refieren a personas con una determinada calidad jurídica, y su contenido está dado por otra rama del derecho, en este caso el tributario <sup>(10)</sup>.

En cuanto a la caracterización de estos sujetos activos, tenemos que el agente de retención es un deudor del contribuyente, o alguien que por su función pública, actividad, oficio o profesión se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que este debe recibir, ante lo cual tiene la posibilidad de amputar o detraer la parte que le corresponde al fisco en concepto de tributo <sup>(11)</sup>. El agente de retención tanto en materia tributaria como previsional

(9) Carrera, Daniel, ob. cit., pág. 59. Marchetti, Francisco, *La Ley Penal Tributaria-Previsional, 23.771 y su ámbito de aplicación*. La Ley Córdoba, 1991, Sección Doctrina, p. 93 y ss., también concluye que la ley 23.771 rige en materia tributaria únicamente en el ámbito nacional.

(10) Núñez, Ricardo, *Manual de Derecho Penal Parte Especial*, Lerner 1981, p. 169.

(11) Cfme. Villegas Héctor, *Cursos de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 3ª Edición actualizada Depalma, 1979, Buenos Aires, p. 235.

hace, respecto del contribuyente las veces de ventanilla fiscal. El contribuyente extingue su obligación de abonar respecto del acto del cual se le retiene, obrando el agente investido de las atribuciones de cobrador fiscal. Se entiende que el fisco es el que recibe los montos, en cada acto de retención del contribuyente. El agente tiene los fondos en precario pero no los detenta en propiedad y debe ingresarlos en los plazos que la legislación dispone.

Se señala que si el sujeto ya ha obrado como agente de retención ya está hecha la incorporación para el patrimonio del fisco. Es una incorporación que se hace a la renta fiscal o patrimonio de los entes previsionales de seguridad social <sup>(12)</sup>.

Por su parte, el agente de percepción es aquél que por su profesión oficio, actividad o función está en una situación tal que le permite recibir del contribuyente un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del fisco (algunos texto utilizan la denominación equivalente de agente de recaudación, verbigracia Código Tributario de la Provincia de Buenos Aires) en las hipótesis más habituales el agente de percepción recibe del contribuyente un monto dinerario, al cual adiciona -por facultad legal- el monto tributario que luego debe ingresar al Fisco. Ello se da porque el agente de percepción proporciona al contribuyente un servicio o le transfiere o suministra un bien <sup>(13)</sup>.

Vemos entonces que al igual que en la retención, el agente perceptor hace las veces de ventanilla fiscal; que el contribuyente extingue su obligación cuando paga el servicio o el bien con más el impuesto adicionado. Por lo tanto se entiende que es el fisco el que recibe en cada acto de percepción y, que esos importes siempre le son ajenos al agente de percepción <sup>(14)</sup>.

Finalmente hay que destacar que además de las leyes impositivas es la Dirección General Impositiva (D.G.I.), la que también, a través de sus resoluciones determinan en muchos casos el carácter de agente de retención o percepción, pues tiene facultad legal para ello (art. 29, ley 11.683). Lo mismo ocurre o podría ocurrir con otros organismos administrativos (verbigracia Instituto Nacional de Cinematografía).

Tenemos entonces que aún cuando el art. 8º de la ley 23.771 es la ley principal que especifica las conductas delictivas, son las resoluciones de un organismo administrativo (verbigracia D.G.I.), las que sin crear, pero complementado aquellas, y en otras instancias legislativas determina una circunstancia tipificadora de punibilidad, como lo es la calidad de agente de percepción y de retención.

(12) Carrera, Daniel, ob. cit, pág. 45.

(13) Cfme. Villegas Héctor, *Los Agentes de Retención y de Percepción en el Derecho Tributario*, Depalma, 1976, Buenos Aires, p. 154.

(14) Villegas Héctor, *Los agentes ...*, p. 264.

Si seguimos a Núñez <sup>(15)</sup> podemos decir que estamos frente a una ley penal en blanco en sentido impropio, pues es la ley principal la que castiga específicamente ciertas conductas, excluyéndose la posibilidad creadora de las mismas por una ley complementaria, limitándose esta última a señalar circunstancias tipificadoras <sup>(16)</sup>.

## Objetos

Constituyen objetos de estas conductas los tributos y los aportes previsionales. Ambos también son elementos normativos del tipo, de carácter jurídico.

La doctrina especializada entiende por tributo a las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demande los cumplimientos de sus fines <sup>(17)</sup>.

Según la clasificación más aceptada por los autores los tributos se dividen en: impuestos, tasas y contribución especial <sup>(18)</sup>.

Por su parte constituyen aportes previsionales las contribuciones de la seguridad social (FONAVI, Obras sociales, CASFEC, CASFPI, Caja de jubilaciones) que con carácter obligatorio y en las proporciones legalmente establecidas deben efectuar la parte empleadora y el trabajador. De ellos sólo incluyo como objeto de las conductas típicas del art. 8º a los aportes del trabajador (ver infra Acciones Típicas).

## Acciones típicas

El art. 8º prevé conjuntamente tres acciones que entiendo son sustancialmente distintas entre sí. En efecto, tenemos: a) el agente de retención que mantiene en su poder el tributo retenido; b) el agente de percepción que mantiene en su poder los aportes retenidos a los organismos nacionales de seguridad social; y c) el agente de percepción que mantuviere en su poder el tributo percibido. En todos los casos no los depositan en los plazos en que debían ingresarlos.

Esto me permite afirmar que no estamos en presencia de un delito de pluralidad de hipótesis alternativas, pues si las conductas discriminadas recientemente concurren o son efectuadas por un mismo sujeto la delincuencia se multiplica configurando entonces un concurso real de delitos (art. 55 del Código Penal).

(15) Núñez, Ricardo, *Tratado de Derecho Penal*, Tomo I, p. 100.

(16) *Ibidem*

(17) Villegas Héctor, *Curso ...*, t. I, p. 74.

(18) Así Villegas, Héctor, *Curso ...*, t. I, p. 76.

En todos los casos la suma mantenida en poder del agente debe haber ingresado al mismo exclusivamente en virtud del carácter de agente de retención o percepción de tributos o aportes a organismos nacionales de previsión social. Además se puede señalar que estos tres tipos previstos en el art. 8º son compuestos pues la estructura de los mismos se integra con dos actos. Así en los tres casos se demanda de parte del agente una primera acción cual es la de retener o percibir legítimamente el importe correspondiente a tributos o retener legítimamente el monto de los aportes previsionales a organismos nacionales de seguridad social, y luego una omisión, cual es la de no depositar esa suma de dinero después de vencido los plazos en que debía ingresarlo <sup>(19)</sup>.

Estas figuras no requieren de ningún ardid o engaño; basta que los sujetos no hayan depositado simplemente por que no lo quisieron hacer <sup>(20)</sup>.

Estas conductas pueden ser consideradas como defraudaciones tributarias y previsionales, cometidas por abuso de confianza, categoría a la cual la mejor doctrina argentina <sup>(21)</sup> adscribe el delito de retención indebida previsto por el art. 173, inc. 2º del C.P., del cual constituye una especie. En efecto, en estas defraudaciones el sujeto activo viola la *confianza jurídica* que la otra parte (en este caso el Estado) deposita en él, interviniendo entonces la protección penal para garantizar el cumplimiento de cierta clases de trato cuya efectiva ejecución no es posible sino sobre la base de la buena fe. Todas estas figuras suponen la preexistencia de un trato (En el art. 8º una obligación impuesta por el legislador) en el cual una de las partes (el Estado) se encuentra expuesta sin culpa y de acuerdo a las condiciones normales del contrato, (aquí por la relación jurídica tributaria) al riesgo de un perjuicio derivado del poder de hecho concedido legítimamente a otra persona (agente de retención o percepción) sobre una cosa (importes de los tributos y aportes provisionales <sup>(22)</sup>).

Por último coincido con los autores <sup>(23)</sup> que excluyen como objeto de las

(19) También ha definido en su momento al art. 17 de la ley 17.250 como delito de doble acción, Una retener y otra de depositar. C.N. Crim. y Correcc. en fallo del 1-6-76 inre "Towers de Areco S.A." (J.A. 1976 -IV- 554).

(20) Cfme. Chiara Diaz, Carlos A., ob. cit., pág. 203; y Soler-Frohlich-Andrade, *Régimen Penal Tributario*, La Ley, Edición 1990, p. 1.180.

(21) Creus, Carlos, *Derecho Penal -Parte Especial-*, t. I, 3ª edición actualizada, Astrea, ps. 500 y 502; Fontán Balestra, Carlos, *Derecho Penal -Parte Especial-*, 12ª, edición actualizada por G. Ledesma, Abeledo Perrot, p. 527; Núñez, Ricardo, *Tratado de Derecho Penal*, t. IV, Lemer, p. 336; Soler, Sebastián, *Derecho Penal Argentino*, t. IV, TEA, p. 373 y ss.

(22) Cfme. Soler, Sebastián, ob. cit., t. IV, p. 373.

(23) Casas, José, *La ley 23.771 Penal Tributaria y Previsional, Sus antecedentes, trámite y debate parlamentario*, (2ª parte) en Doctrina Tributaria (Errepar), N° 124, agosto 1990, p. 114; Rojít, Julio, ob. cit., p. 147. En contra Chiara Diaz, Carlos A., ob. cit., p. 204.

acciones típicas del art. 8º a las contribuciones patronales por cuanto: a) no puede establecerse en nuestro país la prisión por deuda propia (art. 31 C.N. y Pacto de San José de Costa Rica) y b) el empleador no puede retener lo que le es propio (sus contribuciones) toda vez que siempre y en todos los casos los agentes retención son responsables del cumplimiento de deuda ajena y los montos que retiene (en precario) le eran ajenos (se los amputó al sueldo de sus empleados-) y le son ajenos (luego de retenidos) ya están incorporados al patrimonio del erario público.

### Remisión al art. 3º

El art. 8º contiene la expresión “conforme con lo previsto en el art. 3º”. Se afirma <sup>(24)</sup> que esta referencia o remisión al art. 3º es para punir sólo las retenciones de aportes a los organismo de seguridad social que durante un período mensual excedan de A 2.000.000 o que superen el 40% de las obligaciones, siempre que este porcentaje sea mayor A 500.000 (montos que serán actualizados conforme lo estipula el mismo art. 3º con el índice de precios mayoristas - nivel general- que publique el INDEC, tomándose como base diciembre de 1989).

Coincido con esa opinión, pues si efectuando una interpretación sistemática de la ley vemos que esos topes sólo rigen para el tipo de defraudación previsional, pues el art. 3º sólo se refiere a fraudes previsionales, no pudiéndoselos aplicar a las retenciones tributarias, porque si así lo hubiese querido el legislador también hubiera hecho en el art. 8º una remisión a los montos topes previstos en el art. 2º - que se refiere al fraude tributario.

Inclusive esta inteligencia es la que surge de la simple lectura del art. 8º pues luego de señalar como objetos del delito a los aportes y contribuciones retenidos a los organismos de seguridad social, aparece la referencia a los montos del art. 3º.

Estos topes constituyen a mi entender una circunstancia tipificadora (Núñez) o condición objetiva de la figura (Soler) <sup>(25)</sup>.

Si los montos retenidos y no depositados mensualmente por el agente no exceden dichas sumas, podemos decir que el hecho es atípico y no encuadra en el art. 8º, sin perjuicio que esa conducta pueda configurar alguna otra hipótesis punible pero no la que aquí tratamos <sup>(26)</sup>.

Estas circunstancias tipificadoras o condición objetiva de la figura ha sido criticada por algunos <sup>(27)</sup> expresándose que se equivoca el legislador con cartabones

(24) Chiara Diaz, Carlos, ob. cit., p. 202.

(25) Núñez, Ricardo, *Manual ...*, p. 171.

(26) Así lo entendió el Juzgado Federal de Río Cuarto en Sentencia de fecha 4/2/92 inre “Lauz, Graciela Nelly p.s.a. Infracción a la ley 23.771”.

(27) Bárbara, Fernando, ob. cit., p. 1.005.



como éstos, por cuanto ofrecen a los eventuales procesados innumerables vericuetos para eludir su responsabilidad penal; que se confiere un título de impunidad a transgresores que pueden ser o no de pequeña monta pero en todo caso su infracción siempre guardará relación con sus deberes y obligaciones y en esta inteligencia todos los obligados son iguales; que sin duda el monto no es la más indicada arista para medir la antijuridicidad o culpabilidad.

Coincido con lo expresado por el Señor Juez Federal Nro. 1 de Córdoba <sup>(28)</sup>, en que fue una decisión de política criminal del legislador lo que llevó a introducir esta condición objetiva de la figura lo cual no obsta formular algunas críticas como las señaladas.

### Presunción de autoría

El último párrafo del art. 8º contiene lo que algunos han dado en llamar una pauta de resonancia procesal <sup>(29)</sup> o presunción de autoría <sup>(30)</sup>, este párrafo que también está presente en la última parte del art. 47 de la ley 11.683 (aún vigente) se agregó a propuesta del bloque de Diputados del Radicalismo y expresa que: "no se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o de la percepción cuando estas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier modo".

Para un sector de la doctrina <sup>(31)</sup> esto tendría la finalidad de aventar criterios erróneos como el que tuvo la Cámara Federal de Córdoba "Sala A" del 19/5/87 inre "Kezner", Publicada en J.A. 26/8/87, con nota aprobatoria de Daniel Carrera. Se señala que la última parte del art. 8º se incluye para evitar verdaderas impunidades en estas maniobras de retención. O también para impedir que algunos empleadores puedan simplemente alegar que no ingresaron la retención al organismo habilitado por carencia de disponibilidad económica <sup>(32)</sup>.

(28) Inre "Oviedo, Nilda p.s.a. Infracción a la ley 17.250 (art. 17)", en resolución de fecha 1/11/91 en la que sostuvo "... que la ley 23.771 -en su art. 8º- resulta más benigna que la ley 17.250 -art. 17- en razón de los topes mínimos exigidos para que consume el delito, pues el legislador a considerado adecuado que sólo sean delito las conductas de los grandes contribuyentes, no así las de pequeñas empresas, sin perjuicio de las infracciones contravencionales y las ejecuciones fiscales reclamando sus pagos". Entonces y por imperio del art. 2º del Código Penal el magistrado aplicó a la acusada la ley posterior más benigna, esto es la ley 23.771 (art. 8º) en relación a la ley 17.250 (que no contiene topes mínimos y absolvió a la causante).

(29) Edwards, Carlos, ob. cit., p. 10.

(30) Carrera, Daniel, ob. cit., p. 38.

(31) Rojt, Julio, ob. cit. p. 147.

(32) Chiara Diaz, Carlos, Ob. cit., p. 202.

En cambio otros autores <sup>(33)</sup> se pronuncian en contra de este último párrafo, pues consideran que normas como esas han sido unánimemente atacadas por la doctrina a título de insuficientes prolegómenos de la pena cuyo presupuesto ineludible tiene que ser la demostración y no, la presunción de dolo. Estos últimos pueden citar lo dicho por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el sentido que no basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente de retención, sino que es menester la concurrencia del elemento subjetivo; que sólo puede ser reprimido quien sea culpable es decir, aquel a quien la acción punible puede serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente <sup>(34)</sup>. También ha expresado el alto tribunal que: "ello es así, toda vez que las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y le son aplicables las disposiciones generales del Código Penal <sup>(35)</sup>."

Finalmente cabe destacar la opinión vertida por Daniel Carrera <sup>(36)</sup> en su disertación ante el Congreso de la Nación cuando consideró excesivo el segundo párrafo del art. 8º, pues se crea la presunción de autoría y no se admite prueba en contra cuando la retención ha sido de alguna manera registrada por quien está obligado llevarla a cabo, aunque se formalice su certificación en un recibo de pago de haberes como sería el caso de los empleados en relación de dependencia.

Coincido con él cuando estima que los Jueces Federales (y provinciales hipotéticamente), deberán declarar inconstitucional esta norma, porque el proceso penal persigue la verdad real, y si no hubo retención por más que se halla anotado, ni la ley penal ni ninguna contravención tributaria puede sancionar con presunciones, las que no deben jugar ni para el dolo, ni para la prueba del hecho. También expresa que con la sana crítica no se valora a través de una norma que obliga a un Juez a un criterio condicional dado, porque así nunca se va a llegar a la verdad real.

Considero hubiera sido mucho más apropiado y técnicamente más correcto no insistir con este último párrafo (que ya estaba en el art. 47 de la ley 11.683) y en cambio reemplazarlo por otra redacción similar o muy parecida a la propuesta por el Dr. Daniel Carrera en su proyecto de reforma al Código Penal de 1990, fórmula contenida en el segundo párrafo del delito de apropiación y retención

(33) Casas, José, ob. cit., p. 114; García Caffaro, José Luis, *Responsabilidad de Directores, Gerentes y Apoderados según el Último Régimen Penal Tributario*, La Ley, Tomo, 1990, -C-, p. 1.086; Díaz, Vicente Oscar, *Consideraciones sustanciales de la Ley Penal Tributaria y Previsional (23.771)*, en *Doctrina Tributaria (Errepar)*, Nº 128 (diciembre de 1990), p. 1.179; Villegas, Héctor, *La Ley 23.771, Régimen Penal Tributario y Previsional, Análisis de sus figuras*, Revista Derecho Tributario, t. II, p. 553.-

(34) Causa "Usandizaga, Perrone y Juliarena S.R.L. c/ D.G.I.", Sentencia del 15/10/81 y Fallos: t. 271, p. 297; t. 282, pág. 193; t. 284, p. 42; t. 289, p. 336; t. 290, p. 202; t. 292, p. 195.

(35) Fallos t. 287, p. 74.

(36) Carrera, Daniel, ob. cit., p. 38.

indebida <sup>(37)</sup> y que dice: "si la falta de depósito tempestivo obedeciera a que los agentes de retención o de percepción tributarias o previsionales, por su culpa perdieran las sumas retenidas o percibidas o dieran ocasión a que les fuera sustraídas, serán reprimidos con multas del 20 al 60% del importe de las sumas perdidas o sustraídas .

Con esto se regularía el tipo culposo de las figuras previstas en el actual art. 8º de la ley 23.771. No podrían formularse las fundadas objeciones dogmáticas ya señaladas. Se evitarían los temores por parte de la doctrina frente a las impunidades en algunas maniobras de retención y de percepción, o frente a alegatos de indisponibilidad económica, o de ausencia de intención delictiva, y además se cumplirían mejor los objetivos perseguidos por la ley.

### Consumación

Los delitos previstos en el art. 8º se consuman cuando el sujeto activo no deposita los importes retenidos o percibidos en el plazo en que debió ingresarlos. Son pues tipos instantáneos, ya que su consumación se produce y agota en un momento.

Carece de relevancia la circunstancia que los agentes mantengan o no esos fondos retenidos o percibidos después de vencido el plazo, pues lo típico y trascendente es que no los deposite en el término legal <sup>(38)</sup>.

Estos plazos están fijados en la ley 11.683, en las leyes que establecen los gravámenes, o en las resoluciones generales que, dentro de las facultades que les ley otorgan, dictan el director de la D.G.I. y el funcionario previsional competente. En estos casos se trata de plazos generales, pues cuando se trate de uno especial el mismo debe ser notificado al agente de retención o de percepción <sup>(39)</sup>.

Soy de la opinión que no es posible la tentativa en ninguna de las tres conductas típicas <sup>(40)</sup>.

Con la expresión "después de vencidos los plazos en que debió ingresarlos", el art. 8º presenta nuevamente características de una ley penal en blanco en sentido impropio, pues al igual que ocurría con los conceptos agente de percepción y de retención existen otras leyes o resoluciones administrativas de las cuales depende la tipicidad del hecho. En efecto, las conductas están descriptas en el art. 8º (23.771), pero la figura se integra con un elemento cuya especificación le compete a otra ley o al poder administrador (verbigracia los plazos establecidos por la D.G.I.

(37) Carrera, Daniel, ob. cit., p. 31.

(38) Cfme. Villegas, Héctor, ob. cit., p. 553 y Edwards, Carlos, ob. cit., p. 9.

(39) Rojt, Julio, ob. cit., p. 150.

(40) Cfme. Chiara Diaz, Carlos, ob. cit., p. 203.

o por el funcionario previsional competente)<sup>(41)</sup>.

### Carácter de las figuras

Contrariamente a los que opinan algunos <sup>(42)</sup> entiendo que los tres tipos previstos en el art. 8º son delitos de pura omisión, toda vez que los sujetos activos mediante una conducta pasiva (no hacer) contravienen una norma preceptiva o que impone un determinado hacer (depositar en el plazo estipulado los montos retenidos o percibidos). En efecto, aquí el agente desobedece un mandato imperativo y esta es la razón de su antinormatividad <sup>(43)</sup>.

Además son delitos de daño, pues el resultado de esa omisión es una lesión para el bien jurídico tutelado <sup>(44)</sup>. El incumplimiento del agente de su obligación de depositar el importe de los tributos (retenidos o percibidos) o de los aportes previsionales (retenidos) provoca un perjuicio en las arcas de los organismos nacionales de previsión social y de la D.G.I. pues estos no pueden disponer de esos fondos.

Considerar que los tipos del art. 8º son de pura omisión no impide sostener que también lo sean de daño. Así piensa un importante sector de la doctrina nacional <sup>(45)</sup>.

### Antijuricidad

Respecto de la antijuricidad, aunque parezca difícil considerar la posibilidad que el agente alegue alguna causa de justificación no creo que pueda excluirse a priori su concurrencia.

En España y en relación al fraude tributario algunos autores citan el estado de necesidad pero otros <sup>(46)</sup> le responde que no es factible, pues entre una colisión

(41) Cfme. Núñez, Ricardo, *Tratado ...*, t. I, p. 100.

(42) Chiara Diaz, Carlos, ob. cit., p. 203.

(43) Cfme. Soler, Sebastián, ob. cit., p. 291; Núñez, Ricardo, *Manual... Parte General*, p. 157; CREUS, Carlos, ob. cit., p. 147.

(44) Cfme. Núñez, Ricardo, *Manual ... Parte General*, p. 176.

(45) Núñez, Ricardo, *Manual ... Parte General*, p. 157, al afirmar que los tipos de pura omisión no requieren un resultado, pero que siempre lo exigen los de comisión por omisión, admite implícitamente la posibilidad que exista algún delito de aquella clase con resultado dañoso. CREUS, Carlos, ob. cit., p. 147, va más allá y manifiesta que el legislador puede requerir en delitos de simple omisión ciertos resultados de peligro concreto o de lesión no perteneciente a la conducta típica y hasta integrativo de esta; pero afirma no encontrar en nuestro derecho ejemplo a mano.

(46) Rodríguez Devesa, José María, *Derecho Penal Español-Parte Especial*, 13ª edición revisada y puesta al día por SERRANO GÓMEZ, Alfonso - Dykinson, Madrid 1991, p. 580.

de intereses públicos y privados, o entre el deber de pagar a un acreedor privado o al Erario, nunca podría hablarse de causación de un mal menor o igual, por tener en principio siempre supremacía los intereses y deberes públicos.

## Culpabilidad

Las figuras del art. 8º son dolosas. Se demanda pues que el sujeto activo conozca la criminalidad del acto no ejecutado o no realizado, es decir que sepa de su obligación de depositar en término los tributos percibidos o retenidos y los aportes previsionales retenidos como agente de retención o percepción (elemento intelectual). Además se exige que, a pesar de conocer su criminalidad, el agente tenga la voluntad de omitir el acto, vale decir de no querer depositar los importes al vencimiento del plazo (elemento volitivo).

Se admite el error de hecho. Sin embargo algunas hipótesis no parecen concebibles, como sería el error que se puede tener sobre la calidad de agente de retención o percepción, por cuanto es estos casos el agente no realizaría ninguna de las conductas típicas ya que en ningún momento va a retener o percibir algún importe<sup>(47)</sup>.

Una hipótesis frecuente podría ser el error del agente sobre el plazo para depositar lo retenido o percibido; otra cuando cree que ha depositado todo el importe retenido o percibido, pero en realidad solo depositó una parte de ellos.

Estas figuras se satisfacen con el dolo genérico en sus tres formas, directo, indirecto y eventual.

Se debe remarcar que no encuadran en estas figuras el accionar negligente o imprudente del sujeto activo, vale decir que en el art. 8º no se encuentra tipificada la forma culposa de estos delitos.

Así nos enrolamos junto a la mejor doctrina argentina que tiene enseñado que cuando el orden jurídico penal argentino contempla un delito como culposo lo tiene específicamente prevista, a continuación de las correspondientes figuras dolosas y con la tradicional redacción en las que se hacen mención a una o más de las formas de culpas posibles (negligencia, impericia, imprudencia e inobservancia de los reglamentos de los deberes y del cargo). Igualmente se da por sentado que cuando una figura se presenta sólo en una de las dos formas la prevista es la dolosa.

Por último, la pena contemplada en el art. 8 es igual a la prevista en el art. 174 del C.P., en cuyo inc. 5º se tipifica la defraudación en perjuicio de una administración pública, la que presenta gran afinidad con las conductas del art. 8º, pues estas constituirían una especie de aquellas, nadie duda que las figuras del 174 son dolosas.

(47) En contra Rojt, Julio, ob. cit., p. 150; quien señala el caso como error de tipo.-  
V Congreso Argentino de Derecho Societario,

## Concursos - diferencias con otras figuras

Se plantea la relación entre las figuras tributarias del art. 8º (ley 23.771) y la infracción prevista por el vigente art. 47 de la ley 11.683. Según este último se reprime de dos hasta diez veces el tributo retenido o percibido a los agentes de retención o percepción que los mantengan en su poder después de vencidos los plazos en que debieron ingresarlos.

Como se ve la similitud entre esta infracción y los delitos tributarios previstos en el art. 8º es casi total.

A más de ello, el art. 15 de la ley 23.771 prescribe que la pena de prisión establecida por esta ley y las accesorias en su caso, serán impuestas sin perjuicio de las sanciones fiscales o previsionales. Frente a este cuadro de situación se han emitido en doctrina encontradas opiniones. Coincido con lo que sostienen la inconstitucionalidad del art. 15 porque deroga un principio general del derecho penal: "nom bis in idem" (48). Por ello no se pueden aplicar conjuntamente ambas sanciones penales: prisión en sede judicial y multa en sede administrativo.

Otros (49) consideran idénticas ambas normas y que las respectivas sanciones se pueden aplicar conjuntamente, siguiendo en este caso la letra del art. 15.

También se expresa que el art. 8 contempla los tipos dolosos mientras que el art. 47 queda para la forma culposa (50).

Finalmente se manifiesta que ambas hipótesis no son iguales pese a parecerlo y que ante lo terminante el texto del art. 15 no cabe hesitar respecto de la posibilidad de acumular la sanción administrativa de la judicial (51).

También podemos analizar la relación existente entre las conductas del art. 8º y el art. 173, inc. 2º del C.P.. Se sostiene que el art. 173, inc. 2º, es la matriz de todas estas figuras (52).

Por ello, entiendo que cualquiera de las tres conductas del art. 8 desplazan el tipo penal del 173, inc. 2º ya que media una relación de especialidad (concurso aparente).

No comparto la afirmación del Dr. Daniel Carrera, cuando dice (53) que existe una diferencia entre el art. 173, inc. 2º y el art. 8º, pues en aquél el sujeto activo

(48) Rescia de de la Horra, Clara, *La Ley Penal Tributaria*, Doctrina Tributaria (Errepar), Nº 120, p. 685; MARCHETTI, Francisco, *Anotaciones sobre la Ley Penal Tributaria*, Revista Impuestos, p. 11.

(49) Soler-Frohlich-Andrade, ob. cit., p. 179.

(50) Villegas, Héctor, *La ley 23.771* ..., p. 553.

(51) Rojt, Julio, ob. cit., p. 150; pero no explica las diferencias

(52) Rojt, Julio, ob. cit., p. 146.

(53) Carrera, Daniel, ob. cit., p. 45.

retiene algo que otro da mientras que en el ámbito previsional el agente de retención obra también sobre bienes propios, y da el ejemplo del dueño de una fábrica que actúa como agentes de retención de sus propios aportes.

Considero como lo expresé al tratar las conductas típicas (supra) que el art. 8º no se incluyen las contribuciones patronales como objeto del delito. Por lo tanto las conductas del hoy art. 8º son análogas a las del art. 173, inc. 2º C.P., sólo que aquellas son más específicas en razón de la cosa objeto de la retención y de los sujetos activos.

Con respecto al art. 174 inc. 5º del C.P. se pueden efectuar algunas consideraciones. Núñez<sup>(54)</sup> sostiene que la defraudación impositiva es distinta y no puede incluirse en el 174, inc. 5º por cuanto aquella no significa un atentado contra los bienes incorporados al patrimonio de una administración, sino una omisión al deber de aportar para la formación de la renta pública.

Daniel Carrera<sup>(55)</sup> señala que cuando al agente de retención o percepción se le paga o retiene los importes ya terminó el proceso de recaudación tributaria o previsional y estos importes ya ingresaron a la administración pública o al patrimonio del Estado o a la hacienda pública. Lo que ocurre es que estos agentes deben luego hacer el depósito. Por ello entiende que esa previsión en la ley tributaria es correcta porque ya no se trata de una pura trasgresión que se ha convertido en un delito, sino que es un delito porque afecta al Erario público de la Nación.

Coincido con Carrera, y por ello entiendo que las conductas previstas en el art. 8º (ley 23.771) constituyen especiales defraudaciones agravadas por la calidad del sujeto pasivo, pero específicamente el patrimonio tributario y previsional de la hacienda pública o del tesoro público.

Por último podemos señalar que también son claramente distintas las situaciones a que se refieren los arts. 6º y 7º de la ley 23.771. En el primero el sujeto lisa y llanamente omite actuar como agente de retención o percepción. En el segundo el empleador no se inscribe como responsable del pago de aportes y contribuciones a los organismos nacionales de seguridad social u omite actuar como agente de retención. En cambio, como vimos, en el art. 8º el autor actúa bien como agente de retención o percepción, pero delinque cuando no deposita en tiempo debido esos monto correctamente retenidos o percibidos.

(54) Núñez, Ricardo, *Manual de Derecho Penal Parte Especial*, Lerner 1980, p. 255.-

(55) Carrera, Daniel, *ob. cit.*, p. 47.-