

USANDIZAGA, PERRONE Y JULIARENA S.R.L. v. DIRECCION  
GENERAL IMPOSITIVA

**RECURSO EXTRAORDINARIO:** *Requisitos propios. Cuestión federal. Cuestiones federales simples. Interpretación de las leyes federales.*

Procede el recurso extraordinario cuando se halla controvertida la interpretación de una norma de carácter federal —art. 45 de la ley 11.683 (t. o. en 1974)— y el pronunciamiento del superior tribunal de la causa es contrario a la pretensión que el apelante sustenta en ella (art. 14, inc. 3º, ley 48).

**CONSTITUCION NACIONAL:** *Derechos y garantías. Defensa en juicio. Principios generales.*

En materia tributaria es también aplicable el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

**CONSTITUCION NACIONAL:** *Derechos y garantías. Defensa en juicio. Principios generales.*

Las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y les son aplicables las disposiciones generales del Código Penal, salvo disposición expresa o implícita en contrario.

**IMPUESTO:** *Interpretación de normas impositivas.*

Al introducir el término “fraudulentamente” —ley 21.344, de reformas a la 11.683 (t. o. 1974)— como calificativo de la acción de mantener en su poder el agente de retención los impuestos oportunamente retenidos, luego del vencimiento, el legislador explicitó normativamente un elemento material, el fraude, y dejó en claro la improcedencia de aplicar una multa penal fiscal por la simple comprobación objetiva de la falta de ingreso en término de los impuestos retenidos.

**IMPUESTO:** *Interpretación de normas impositivas.*

La expresión “fraudulentamente” integra el núcleo central de la figura penal fiscal del art. 45, segundo párrafo de la ley 11.683 (t. o. en 1974) de manera que ésta exige la acción de mantener, que de por sí se refiere a una conducta que se desenvuelve o desarrolla en el tiempo y que excede del simple retardo u omisión simple en el ingreso y, además, calificada por el fraude, concepto éste que requiere de hechos externos tales como la maniobra, ardid, ocultación o engaño, aptos como para inducir en error, en el caso, al fisco.

**CONSTITUCION NACIONAL: Derechos y garantías. Defensa en juicio. Principios generales.**

Es concepto indudablemente recibido por el art. 18 de la Constitución Nacional, que el derecho penal —en cualquiera de sus ramas— es un sistema riguroso cerrado, formado por ilicitudes discontinuas, que no tolera ningún tipo de integración por analogía, tendientes a completar los elementos esenciales de las figuras creadas por la ley.

**IMPUESTO: Interpretación de normas impositivas.**

Corresponde confirmar la sentencia que admitió la demanda de nulidad deducida por una empresa con el objeto de que se dejaran sin efecto las sanciones que le fueron impuestas por la D.G.I. por considerársela incurso en la infracción reprimida por el art. 45, segundo párrafo, de la ley 11.683 (t. o. 1974), al haber ingresado en forma extemporánea sumas retenidas en concepto de impuesto nacional de emergencia a la producción agropecuaria. Ello así, pues en el sistema penal de la mencionada ley no se halla prevista la conducta no fraudulenta del agente de retención que no ingresó el impuesto, siendo improcedente encuadrarla en la figura del art. 44 de dicha ley, pues ello significaría la aplicación por analogía, de una norma penal fiscal.

**IMPUESTO: Principios generales.**

Los preceptos generales del Código Penal son aplicables a la interpretación y juzgamiento de las infracciones al régimen tributario, en tanto sus normas no dispongan lo contrario o aquéllos no resultan incompatibles con éste (Disidencia del Dr. Adolfo R. Gabrielli).

**LEY PENAL MAS BENIGNA**

Para que la alteración producida en las disposiciones represivas configure un régimen más benigno es necesario que evidencie un criterio legislativo de mayor lenidad en orden a la comisión del hecho ilícito, o bien la ausencia total de interés público en el castigo de determinadas conductas en razón de que éstas han dejado de ser objeto de desaprobación (Disidencia del Dr. Adolfo R. Gabrielli).

**IMPUESTO: Interpretación de normas impositivas.**

La ley 22.294 no introdujo modificaciones al art. 45, segundo párrafo de la ley 11.683 (t.o. en 1974) ni la circunstancia de que se haya derogado el tributo que la actora debía retener a los contribuyentes, permite estimar que la acción de mantener indebidamente las sumas retenidas ya no sea merecedora de reproche, en tanto la reforma que se implanta no

traduce una distinta valoración de tal conducta, sino un cambio enderezado, según se expresó en la nota que acompañó el proyecto de dicha ley, al ordenamiento de las finanzas públicas (Disidencia del Dr. Adolfo R. Gabrielli).

*IMPUESTO: Interpretación de normas impositivas.*

La mera comprobación del hecho objetivo de la falta de ingreso de las sumas retenidas por el agente a su acreedor, no basta para considerar configurada la infracción que se tipifica en el art. 45, segundo párrafo, ley 11.683 (t. o. 1974) al haber consagrado el régimen represivo en cuestión el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Disidencia del Dr. Adolfo R. Gabrielli).

*IMPUESTO: Interpretación de normas impositivas.*

Incurren en la infracción prevista en el art. 45, segundo párrafo, de la ley 11.683 (t. o. 1974) aquellos agentes que mantienen intencionalmente en su poder, sin motivo razonable que lo justifique, las sumas que en su oportunidad fueron retenidas al contribuyente, con independencia de que para ello se omita, simule u oculte cualquier hecho o se ejecuten maniobras de diversa índole, habida cuenta que la conducta examinada aparece descrita en la ley como figura distinta de la defraudación enunciada en el primer párrafo del art. 45, que se configura con la realización de alguna de tales acciones (Disidencia del Dr. Adolfo R. Gabrielli).

*IMPUESTO: Interpretación de normas impositivas.*

En la medida en que para reputarse materialmente cumplido el hecho que se reprime en el segundo párrafo del art. 45 de la ley 11.683 (t. o. 1974) no se requiere de otra actividad más que la de mantener el gravamen una vez que venció el plazo para su ingreso, la comprobación de esa circunstancia constituye un indicio que, en razón de la índole de la responsabilidad de los agentes referidos, permite presumir que aquél se ha cometido, encontrándose a cargo del imputado la demostración de los factores excluyentes de culpabilidad. A ello no obsta la referencia que se efectúa en la norma a un actuar fraudulento, ya que su mención apunta en especial a excluir la posibilidad de que se interprete que la intención del agente carece de relevancia a fin de considerar tipificada la conducta punible (Disidencia del Dr. Adolfo R. Gabrielli).

## DICTAMEN DEL PROCURADOR GENERAL

Suprema Corte:

Toda vez que la recurrente propone una interpretación diversa a la que formuló el a quo respecto de los alcances del artículo 45 de la ley 11.683, opino que existe en autos cuestión federal bastante para su examen en la instancia extraordinaria del artículo 14 de la ley 48 (conf. Fallos: 255:110; 263:63; 279:207, entre otros).

En cuanto al fondo del asunto, me abstengo de dictaminar, habida cuenta de lo dispuesto en el artículo 84 de la citada norma, de que la Dirección General Impositiva actúa por medio de apoderado especial, quien ha asumido ante V. E., la intervención que le corresponde. Buenos Aires, 4 de agosto de 1980. *Mario Justo López.*

## FALLO DE LA CORTE SUPREMA

Buenos Aires, 15 de octubre de 1981.

Vistos los autos: "Usandizaga, Perrone y Juliarena S.R.L. c/Fisco Nacional (D.G.I.) s/demanda contenciosa".

Considerando:

1º) Que a fs. 77/81 la Sala Primera de la Cámara Federal de Apelaciones de La Plata revocó el pronunciamiento de la instancia anterior y admitió, con costas, la demanda de nulidad deducida por la firma Usandizaga, Perrone y Juliarena S.R.L. con el objeto de que se dejaran sin efecto las sanciones que le fueron impuestas por la Dirección General Impositiva, por considerársela incurso en la infracción reprimida por el art. 45, segundo párrafo, de la ley 11.683 (t. o. en 1974), al haber ingresado en forma extemporánea sumas retenidas en concepto de impuesto nacional de emergencia a la producción agropecuaria.

Para así resolver el tribunal expresó, como interpretación del precepto referido, que "comete defraudación fiscal quien utiliza un ardid con la intención deliberada de obtener un beneficio personal, es decir una acción u omisión dolosa, que tiene sus características propias, aunque sea sustancialmente análoga al dolo penal y al dolo civil...". Finalmente, compartió las consideraciones vertidas en el fallo de primera

instancia, en el sentido que en el caso se había justificado la falta de propósito de defraudar al haberse cancelado, aunque tardíamente, el crédito fiscal, conclusión que a juicio de la Cámara también encontraba sustento en la particularidad de que las cantidades abonadas con retraso resultaban reducidas y las demoras esporádicas, en comparación con las sumas totales pagadas por el tributo desde que fue implantado por la ley 21.399, así como respecto del giro de la empresa e ingresos durante el período 1976/1977.

2º) Que contra dicha sentencia la representación del ente recaudador interpuso recurso extraordinario a fs. 88/101, concedido a fs. 102 por el a quo, el cual es procedente por hallarse controvertida la interpretación de una norma de carácter federal y ser el pronunciamiento del superior tribunal de la causa contrario a la pretensión que el apelante sustenta en ella (art. 14, inc. 3º, de la ley 48), tal como lo ha dictaminado el señor Procurador General a fs. 132.

3º) Que a fs. 133/134 la parte actora denuncia como hecho nuevo la sanción de la ley 22.294, por la que se deroga el impuesto nacional de emergencia a la producción agropecuaria (art. 5, Anexo III, punto 1º), y solicita que se considere a dicha norma como ley penal más benigna, en la medida en que en virtud de ella “se torna imposible y carece de sustento la aplicación del art. 45 de la ley 11.683 (t. o. en 1974)”.

4º) Que si bien en Fallos: 198:214 esta Corte consideró que la infracción del agente de retención que mantiene en su poder impuestos retenidos vencido el plazo para su ingreso se configura por simple omisión, con posterioridad —Fallos: 271:297— revisó dicho criterio sosteniendo que “no basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente de retención, sino que es menester la concurrencia del elemento subjetivo” en relación con “el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquél a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente” (en igual sentido: Fallos: 282:193; 284:42; 289:336; 290:202; 292:195, etc.).

5º) Que de 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, salvo disposición expresa o implícita en contrario (Fallos: 287:74).

6º) Que no cabe duda que tal doctrina fue recogida por el legislador al sancionar la ley 21.344, de reformas a la 11.683 (t. o. 1974), al introducir el término “fraudulentamente” como calificativo de la acción de mantener en su poder el agente de retención los impuestos oportunamente retenidos, luego del vencimiento. Dicha expresión explicitó normativamente un elemento material, el fraude, y dejó en claro la improcedencia de aplicar una multa penal fiscal por la simple comprobación objetiva de la falta de ingreso en término de los impuestos retenidos.

7º) Que desde otro punto de vista, la expresión “fraudulentamente” integra el núcleo central de la figura penal fiscal de que se trata, de manera que ésta exige la acción de mantener, que de por sí se refiere a una conducta que se desenvuelve o desarrolla en el tiempo y que excede del simple retardo u omisión simple en el ingreso y, además, calificada por el fraude, concepto éste que requiere de hechos externos tales como la maniobra, ardid, ocultación o engaño, aptos como para inducir en error, en el caso, al fisco.

8º) Que, por último, cabe recordar que es concepto indudablemente recibido por el art. 18 de la Constitución Nacional, que el derecho penal —en cualquiera de sus ramas— es un sistema riguroso y cerrado, formado por ilicitudes discontinuas, que no tolera ningún tipo de integración por analogía, tendientes a completar los elementos esenciales de las figuras creadas por la ley (Fallos: 301:395).

9º) Que por lo expuesto y del análisis de las normas aplicables en el *sub lite*, resulta que en el sistema penal de la ley 11.683 no se halla prevista la conducta no fraudulenta del agente de retención que no ingresó el impuesto, siendo improcedente encuadrarla en la figura del art. 44 de dicha ley, pues ello significaría la aplicación por analogía, de una norma penal fiscal.

10) Que atento a como se resuelve la cuestión, se torna irrelevante el tratamiento del hecho nuevo denunciado (ver consid. 3º).

Por ello, se confirma la sentencia. Con costas.

ADOLFO R. GABRIELLI (*en disidencia*) — ABEL-  
LARDO F. ROSSI — PEDRO J. FRÍAS — ELÍAS P.  
GUASTAVINO — CÉSAR BLACK.

## DISIDENCIA DEL SEÑOR PRESIDENTE DOCTOR DON ADOLFO R. GABRIELLI

## Considerando:

1º) Que a fs. 77/81 la Sala Primera de la Cámara Federal de Apelaciones de La Plata revocó el pronunciamiento de la instancia anterior y admitió, con costas, la demanda de nulidad deducida por la firma Usandizaga, Perrone y Juliarena S.R.L. con el objeto de que se dejaran sin efecto las sanciones que le fueron impuestas por la Dirección General Impositiva, por considerársela incurso en la infracción reprimida por el art. 45, segundo párrafo, de la ley 11.683 (t. o. en 1974), al haber ingresado en forma extemporánea sumas retenidas en concepto de impuesto nacional de emergencia a la producción agropecuaria.

Para así resolver el tribunal expresó, como interpretación del precepto referido, que "comete defraudación fiscal quien utiliza un ardid con la intención deliberada de obtener un beneficio personal, es decir una acción u omisión dolosa, que tiene sus características propias, aunque sea sustancialmente análoga al dolo penal y al dolo civil...". Finalmente, compartió las consideraciones vertidas en el fallo de primera instancia, en el sentido que en el caso se había justificado la falta de propósito de defraudar al haberse cancelado, aunque tardíamente, el crédito fiscal, conclusión que a juicio de la Cámara también encontraba sustento en la particularidad de que las cantidades abonadas con retraso resultaban reducidas y las demoras esporádicas, en comparación con las sumas totales pagadas por el tributo desde que fue implantado por la ley 21.399, así como respecto del giro de la empresa e ingresos durante el período 1976/1977.

2º) Que contra dicha sentencia la representación del ente recaudador interpuso recurso extraordinario a fs. 88/101, concedido a fs. 102 por el a quo, el cual es procedente por hallarse controvertida la interpretación de una norma de carácter federal y ser el pronunciamiento del superior tribunal de la causa contrario a la pretensión que el apelante sustenta en ella (art. 14, inc. 3º, de la ley 48), tal como lo ha dictaminado el señor Procurador General a fs. 132.

3º) Que a fs. 133/134 la parte actora denuncia como hecho nuevo la sanción de la ley 22.294, por la que se deroga el impuesto nacional

de emergencia a la producción agropecuaria (art. 5, Anexo III, punto 1º), y solicita que se considere a dicha norma como ley penal más benigna, en la medida en que en virtud de ella "se torna imposible y carece de sustento la aplicación del art. 45 de la ley 11.683 (t. o. en 1974)".

4º) Que el art. 45 de la ley 11.683 (t. o. en 1974, art. 2º de la ley 21.344) establece: "Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas de una (1) hasta diez (10) veces el tributo en que se defraudó al fisco o se haya pretendido defraudarlo, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes, los contribuyentes, los responsables, terceros, instigadores o cómplices que realicen cualquier hecho, aserción, omisión, simulación, ocultación o maniobra que tenga por objeto producir o facilitar la evasión total o parcial de los tributos. Serán reprimidos con igual multa los agentes de retención o de percepción que mantengan fraudulentamente en su poder el tributo retenido o percibido, después de vencidos los plazos en que debieron ingresarlo, sin necesidad de intimación alguna. Dichos agentes de retención o de percepción, además, si no ingresaran los importes correspondientes, estando firme la intimación que se les efectuara, estarán sujetos a pena de prisión de un (1) mes a seis (6) años...".

5º) Que habiendo reconocido este Tribunal la aplicabilidad de los preceptos generales del Código Penal a la interpretación y juzgamiento de las infracciones al régimen tributario, en tanto sus normas no dispongan lo contrario o aquéllos resulten incompatibles con éste (doctrina de Fallos: 34:167; 46:370; 208:569; 212:64; 277:347; 281:297; 297:215), y toda vez que, en virtud de lo dispuesto por el art. 2º, párrafo 3º, de dicho Código, los efectos de la ley penal más benigna "se operan de pleno derecho" (Fallos: 295:729, 815 y sus citas), corresponde resolver en primer término la cuestión planteada por la demandante.

6º) Que para la alteración producida en las disposiciones represivas configure un régimen más benigno es necesario que evidencie un criterio legislativo de mayor lenidad en orden a la comisión del hecho ilícito, o bien la ausencia total de interés público en el castigo de determinadas conductas en razón de que éstas han dejado de ser objeto de desaprobación.

7º) Que la ley 22.294 no introdujo modificaciones a la norma que reprime la conducta cuya comisión se imputa a la peticionaria; ni la

circunstancia de que se haya derogado el tributo que aquélla debía retener a los contribuyentes, permite estimar que la acción de mantener indebidamente las sumas retenidas ya no sea merecedora de reproche, en tanto la reforma que se implanta no traduce una distinta valoración de tal conducta, sino un cambio enderezado, según se expresó en la nota que acompañó el proyecto de dicha ley, al ordenamiento de las finanzas públicas.

Por el contrario, la particularidad de que el mínimo de la escala penal correspondiente a la infracción descrita en el art. 45, segundo párrafo, de la ley 11.683 (t. o. en 1974) fue elevado por el art. 1º, inciso 17, de la ley 21.858 a dos veces el gravamen retenido o percibido (art. 47 de la ley 11.683, t. o. en 1978), demuestra la severidad con que aún se reprueba el comportamiento aludido.

8º) Que de lo expuesto precedentemente se advierte la diferencia que media entre el *sub examine* y los casos que motivaron los pronunciamientos registrados en Fallos: 295:729, 815, 874 y 296:540, habida cuenta que, como lo advirtió este Tribunal, los propósitos que llevaron al Poder Ejecutivo Nacional a dictar el decreto 29/76, invocado en dichos precedentes como norma penal más benigna, revelaban una nueva orientación de la política económica en materia de precios, con el consiguiente cambio de criterio en cuanto a la incriminación de los hechos considerados punibles (Fallos: 295:729, considerando 4º); variación que no ha experimentado el ordenamiento punitivo que motiva el presente caso como consecuencia de las disposiciones contenidas en la ley 22.294.

Por ello, corresponde desestimar la petición formulada a fs. 133/134.

9º) Que este Tribunal tiene decidido en el precedente registrado en Fallos: 271:297, en mérito a razones que resultan válidas para establecer la inteligencia que debe reconocerse al precepto transcrito en el considerando 4º, que la mera comprobación del hecho objetivo de la falta de ingreso de las sumas retenidas por el agente a su acreedor, no basta para considerar configurada la infracción que se tipifica en dicha norma, al haber consagrado el régimen represivo en cuestión el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

10) Que en cuanto a este último aspecto, debe considerarse que incurren en la infracción que se imputa a la actora aquellos agentes que mantienen intencionalmente en su poder, sin motivo razonable que lo justifique, las sumas que en su oportunidad fueron retenidas al contribuyente, con independencia de que para ello se omita, simule u oculte cualquier hecho o se ejecuten maniobras de diversa índole, habida cuenta que la conducta examinada aparece descrita en la ley como figura distinta de la defraudación enunciada en el primer párrafo del art. 45, que se configura con la realización de alguna de tales acciones.

11) Que, consecuentemente, en la medida en que para reputarse materialmente cumplido el hecho que se reprime en el segundo párrafo del precepto, no se requiere de otra actividad más que la de mantener el gravamen una vez que venció el plazo para su ingreso, la comprobación de esa circunstancia constituye un indicio que, en razón de la índole de la responsabilidad de los agentes referidos, permite presumir que aquél se ha cometido, encontrándose a cargo del imputado la demostración de los factores excluyentes de culpabilidad.

12) Que a lo expuesto no obsta la referencia que se efectúa en la norma a un actuar fraudulento, ya que su mención apunta en especial a excluir la posibilidad de que se interprete que la intención del agente carece de relevancia a fin de considerar tipificada la conducta punible (Capítulo II de la nota que acompañó al proyecto de la ley 20.046, cuya reforma al art. 45 de la ley 11.683 fue reimplantada por el art. 2º de la ley 21.344; doctrina de Fallos: 256:277).

13) Que, en tales condiciones, la significación formulada por el a quo, en el sentido de considerar que la infracción analizada requiere del empleo de ardid con el ánimo deliberado de obtener un beneficio personal, no se compadece con la inteligencia reconocida precedentemente a la disposición cuyo alcance se controvierte.

Por ello, se revoca la sentencia de fs. 77/81. Costas por su orden. Notifíquese y devuélvanse las actuaciones al tribunal de origen para que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo al presente (art. 16, primera parte de la ley 48).