

REGISTRO N° 19.180

//la Ciudad de Buenos Aires, a los 30 días del mes de agosto del año dos mil once, se reúne la Sala II de la Cámara Nacional de Casación Penal integrada por el doctor Guillermo J. Yacobucci como Presidente y los doctores Luis García y W. Gustavo Mitchell como Vocales, asistidos por el Prosecretario Letrado, doctor Gustavo Alterini, a los efectos de resolver el recurso interpuesto contra la resolución de fs. 384 y vta. -cuyos fundamentos obran a fs. 386/391- de la causa n° 10.500 del registro de esta Sala, caratulada: "**Roffo, Esteban Emilio s/recurso de casación**", representado el Ministerio Público por el señor Fiscal General doctor Ricardo Gustavo Wechsler, y la Defensa por la doctora Eleonora Devoto.

Habiéndose efectuado el sorteo para que los señores jueces emitan su voto, resultó designado para hacerlo en primer término el doctor W. Gustavo Mitchell y en segundo y tercer lugar los doctores Luis García y Guillermo J. Yacobucci, respectivamente.

El señor juez doctor **W. Gustavo Mitchell** dijo:

-I-

1º) El Tribunal Oral en lo Criminal Federal N° 4 de San Martín resolvió –en lo que aquí concierne- condenar a Esteban Emilio Roffo como autor penalmente responsable del delito de apropiación indebida de tributos -art. 6º de la Ley 24.769- (en relación al período de octubre de 2001) a la pena de dos años de prisión, cuyo cumplimiento dejó en suspenso -art. 26 del C.P.- y costas. (cfr. fs. 384 y vta. y fundamentos de fs. 386/391).

Contra esa decisión, el defensor oficial doctor Héctor René Tejerina Ortiz interpuso recurso de casación a fs. 393/396 vta., el que concedido a fs. 597/vta., fue mantenido a fs. 404.

2º) Bajo la invocación del inc. 1º del art. 456 del C.P.P.N., el

recurrente estimó procedente el recurso por entender que se había aplicado erróneamente el art. 6° de la ley 24.769 y el art. 34 inc. 2° segundo supuesto del Código Penal.

Indicó que se verifica en el presente una ausencia de elementos de suficiente entidad convictiva como para imputarle a su ahijado procesal la comisión del ilícito endilgado toda vez que, si bien retuvo el tributo y omitió con posterioridad su depósito dentro del término establecido legalmente, lo hizo por razones no imputables a su comportamiento.

En tal sentido, advirtió que los sentenciantes no habían tenido en cuenta lo declarado por Roffo al manifestar que había incumplido con sus deberes tributarios en virtud de la crisis económica que se encontraba padeciendo en el año 2001, que una de las consecuencias fue la disminución del trabajo, la afectación de su patrimonio, etc. En efecto, mencionó el inicio de dos expedientes ante la justicia civil por la falta de pago de las expensas.

Así, la defensa hizo hincapié en el estado de necesidad del nombrado y, luego de citar jurisprudencia y doctrina al respecto, consideró que el pronunciamiento no sólo evidenciaba una errónea aplicación sustantiva, sino que además se encontraba inmotivado.

Por todo ello, solicitó se revoque la resolución impugnada absolviéndose a su defendido.

3°) Durante el plazo del art. 465 del C.P.P.N. ninguna de las partes hizo uso del derecho acordado por el art. 466 ibídem.

4°) Que a fs. 412 se dejó debida constancia de haberse superado la etapa prevista en el art. 468 del C.P.P.N.

-II-

Llegadas las actuaciones a este Tribunal estimo que el recurso de casación interpuesto con invocación de lo normado en el art. 456 inciso 2° del C.P.P.N. es formalmente admisible toda vez que del estudio de la cuestión sometida a inspección jurisdiccional surge que el recurrente invocó fundadamente la errónea aplicación de la ley sustantiva y el pronunciamiento mencionado es recurrible en virtud de lo dispuesto por el art. 457 del C.P.P.N.

-III-

Tal como surge de la lectura de la sentencia recurrida el Tribunal a quo tuvo por probado que "...*Esteban Emilio Roffo, en su carácter de escribano y como agente de retención y percepción de tributos nacionales, no depositó en concepto de impuesto a las ganancias el monto de \$ 32.400, correspondientes al mes de octubre de 2001, vencido el plazo de diez días hábiles administrativos exigidos por el art. 6° de la ley 24.769 para su ingreso, lo que aconteció el 27 de noviembre del mismo año*".

Por su parte, la asistencia técnica cuestiona, sobre la base de la defensa material esgrimida por Roffo en su declaración, que la decisión de no realizar el pago del importe de los tributos retenidos se encontraba amparada por una causal de justificación cual es el estado de necesidad evidenciado por las diversas dificultades económico financieras por las que atravesaba el nombrado a raíz de la crisis del año 2001.

Así, en oportunidad de declarar en la audiencia de debate, el encausado atribuyó el incumplimiento de sus obligaciones tributarias a la crisis económica que atravesaba el país y por ende, a la disminución de su trabajo que le atrajo aparejado un estado de insolvencia que intentó probar aludiendo a dos juicios iniciados ante la justicia civil por la falta de pago de las expensas de un inmueble de su propiedad.

Ahora bien, para resolver la cuestión es conveniente recordar que el estado de necesidad como causal de justificación puede definirse como "*una situación de peligro actual para los intereses protegidos por el derecho, sólo evitable violando los intereses jurídicamente protegidos de otro*" (Franz Von Liszt, Tratado de Derecho Penal, t. II, § 34, II).

En materia tributaria, enseña la doctrina que "*la lesión al bien consiste en impedir, imposibilitar o dificultar la recaudación fiscal, y se debe entonces establecer comparativamente si ese mal es de mayor o menor entidad que aquel que el infractor desea evitar*" (Héctor Villegas, Régimen Penal Tributario Argentino, Ed. Depalma, 1993, pág. 115).

Pero como al valorar ello, siempre se tiene en cuenta que el daño que

reviste para la comunidad la falta de recaudación, se razona que el mal evitado debe ser lo suficientemente grave como para ser considerado mayor que el primero. Por dicho motivo, no resulta posible someter la comparación de ambos perjuicios a reglas fijas sino a una apreciación particular de cada caso. Se puede si decir que la vida del hombre y la conservación de su persona están en lo más alto de la valoración jurídica, pero mientras más se aleja el bien de ese campo, se debe admitir cada vez más la posibilidad de exigir su sacrificio.

No es el mismo caso aquél en que el sujeto no paga el tributo porque al hacerlo quedaría en una situación de extrema indigencia atentatoria de su salud corporal o de las condiciones mínimas de dignidad humana, ya sea propia o de quienes de él dependen, que quien si pagase se vería solamente privado de bienes no indispensables para su subsistencia.

“El mal evitado debe ser inminente y de realización inmediata, no tiene que existir otros medios menos dañosos al alcance del trasgresor y la causación del mal mayor no le debe ser atribuible” (aut. y obra citada, pág. 116).

En otras palabras, las simples dificultades económicas no excusan, pues debe tratarse de una situación de suma gravedad que torne a otros conceptos prioritarios y que ello surja patente de la prueba.

Ese fue el juicio del tribunal que luego de advertir que el importe retenido a la empresa contribuyente, en el caso “Salpe S.A.”, para el pago del impuesto a las ganancias, jamás podría haber ingresado o confundirse con su patrimonio personal o el de la escribanía, descartó la causal de justificación en el entendimiento que no se había podido acreditar el estado de insolvencia alegado por el nombrado desde que ni siquiera se habían suministrado los libros contables de la escribanía bajo la explicación de que éstos se hallaban en manos del contador Mario Celso del que ni siquiera se aportó su domicilio.

Seguidamente, los magistrados indicaron que no podía equipararse la situación argüida por Roffo a la que se ventilara en el precedente invocado por la defensa, desde que en el caso los graves problemas financieros aludidos no resultaban ajenos por completo a la propia administración de la escribanía y tampoco se había comprobado que la omisión del pago del tributo obedeciera a las

razones invocadas en dicho precedente como ser el mantenimiento de las fuentes de trabajo, el pago de salarios a mil personas, la apertura indiscriminada de la importación, la exigencia de importantes inversiones, etc. circunstancias que en aquél precedente habían sido tenidas en cuenta para arribar a un veredicto absolutorio en los términos del inc. 3° del art. 34 del Código Penal.

En efecto, así como no se probó que el peligro que sufría el causante o su escribanía fuera imposible de conjurar de otro modo que con la comisión del delito endilgado, tampoco se acreditó que aquél importe retenido hubiese sido utilizado para asegurar la continuidad del funcionamiento de aquélla.

De esta manera, los señores magistrados juzgaron que sostener lo contrario significaría sostener lisa y llanamente que durante la crisis de fines de 2001 y principios de 2002 tanto los escribanos como aquéllos que actuaban legalmente como agentes de retención de tributos nacionales resultarían exentos de la obligación de depositarlos en el erario público, colorario por cierto insostenible.

A la luz de lo expuesto, concluyo que el juicio de valoración efectuado por el *a quo* del pretenso estado de necesidad y, por ende, la interpretación de dicho concepto, incluyó la ponderación de su presupuesto fáctico y de la situación dilemática aludida, por lo que la resolución que se intenta conmovier ha sido sustentada razonablemente y se dirige lógicamente a la solución alcanzada.

Así las cosas, los agravios de la parte recurrente sólo evidencian una opinión diversa sobre la cuestión debatida y resuelta (Fallos C.S.J.N.: 302:284; 304:415, entre otros); decisión que cuenta, además, con los fundamentos jurídicos mínimos, necesarios y suficientes que impiden la descalificación del fallo como acto judicial válido (Fallos: 293:294; 299:226; 300:92; 301:449; 303:888, entre muchísimos otros).

En definitiva, voto por el rechazo del recurso de la defensa. Tal es mi voto.

El señor juez doctor **Luis M. García** dijo:

A las consideraciones del juez doctor Mitchell, que en lo sustancial comparto, sólo he de agregar lo siguiente.

El art. 34, inc. 3, C.P. “[a]l que causare un mal por evitar otro mayor inminente a que ha sido extraño”.

Quien alega haber obrado en estado de necesidad debe indicar cuál es el mal concreto e inminente que pretendía evitar. En la especie, cuál sería el mal grave e inminente que Esteban Emilio Roffo habría perseguido evitar al omitir depositar ante la Administración Federal de Ingresos Públicos dineros retenidos de terceros en su carácter de escribano, como agente de retención de tributos nacionales –impuesto a las ganancias-.

No basta a ese efecto la alegación de una situación general, como por ejemplo la motivada por una crisis económica de alcance nacional. La exigencia de identificación del mal que se pretende conjurar radica en que sólo de esa forma es posible ponderar el peso de los males enfrentados y establecer así si el medio utilizado aparecía idóneo y proporcionado al fin, en concreto, si de ese modo se conjuraba un mal “mayor”.

El recurrente no ha cumplido con esta carga argumentativa. En primer término falla al atribuir falta de fundamentación al fallo, pues está a cargo de quien alega el estado de necesidad ofrecer los elementos que identifican el mal cuya evitación se dice perseguir. No se trata derechamente de distribución del *onus probandi*, sino de algo previo, esto es, de identificar los elementos concretos que constituyen el supuesto de hecho de la alegada justificación, pues el tribunal jamás podría conocer hechos que ni siquiera le han sido alegados. En el caso se argumentó genéricamente la crisis económica, la disminución del trabajo y la afectación del patrimonio del imputado.

Ello no basta aquí, en la medida en que no se indica cuál sería la aplicación que se hizo del dinero.

Desde esta perspectiva, la observación del *a quo* sobre la falta de presentación de los libros contables de la escribanía o de algún elemento de prueba que ilustre acerca de la situación patrimonial del acusado aunque importante, no es dirimente, pues viene en segundo orden. En primer orden

permanece, siempre, la determinación de cuál es el mal concreto que se quiso evitar.

También aparece fuera de contexto del art. 34, inc. 3, C.P., la alusión a juicios por cobro de expensas que soportaría el imputado, pues en todo caso, no se explica por qué la imposibilidad de pago acarrearía un mal más grave que el que acarreó a la administración fiscal la apropiación de los tributos retenidos por el escribano.

Todo ello sin perjuicio de destacar que en el caso no se ha siquiera intentado demostrar que la omisión de depósito de los tributos retenidos hubiese sido la única conducta posible para conjurar el mal alegado, requisito indispensable en el marco del art. 34, inc. 3, C.P. (ZAFFARONI, Eugenio Raúl / ALAGIA, Alejandro / SLOKAR, Alejandro, *Derecho Penal Parte General*, ed. Ediar, Bs. As. 2000, pág. 719).

Por ello, y por compartir en lo sustancial sus argumentos, adhiero al voto del Dr. Mitchell y emito el mío en el mismo sentido.

El señor juez doctor **Guillermo J. Yacobucci** dijo:

Adhiero al voto que antecede.

En mérito de la votación que precede, la Sala II de esta Cámara RESUELVE: **RECHAZAR** el recurso de la defensa de Esteban Emilio Roffo, con costas (arts. 470, 471 a *contrario sensu*, 530 y 531 C.P.P.N.).

Regístrese, notifíquese en el audiencia designada a los fines del art. 400, primera parte del Código Procesal Penal de la Nación en función del art. 469, tercer párrafo del mismo ordenamiento legal y remítase al tribunal de procedencia, sirviendo la presente de atenta nota de estilo.

Fdo.: Dres. Yacobucci, García y Mitchell. Ante mí: Dr. Alterini.