

LEY PENAL TRIBUTARIA. IVA. OMISIÓN DE PRESENTAR DECLARACIONES JURADAS. OCULTAMIENTO DE PRESTACIONES DE SERVICIOS GRABADAS CON EL TRIBUTOS PARA ELUDIR EL PAGO DE SUMAS LEGAMENTE ESTABLECIDAS. SOBRESEIMIENTO PREMATURO. FALTA DE MÉRITO.

LEY 24.769 ARTICULO 1 - 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 total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, siempre que el monto evadido excediere la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año.

LEY 23,771,ARTICULO 2.- Será reprimido con prisión de seis meses a seis años, el que mediante cualquiera de las maniobras mencionadas en el artículo anterior evadiere total o parcialmente el pago de tributos o aprovechara indebidamente de beneficios fiscales y siempre que durante un ejercicio o período fiscal hubiere evadido:
a) Obligaciones tributarias por un monto que exceda de diez millones de australes (A 10.000.000);

Existencia de deuda fiscal como condición objetiva de punibilidad, nunca rebatido en autos. Restando examinar a la luz de los argumentos del magistrado, de los planteos del organismo recaudador y de las defensas articuladas por la imputada, si ésta -por su calidad de accionista- tuvo o no alguna intervención decisoria en la administración de la Sociedad Anónima de cualidad "familiar", con participación de apenas tres o cuatro socios ,durante los años en que se incumplieron las obligaciones tributarias. Con apoyo en la doctrina autorizada en la disciplina, es oportuno señalar que el directorio de las sociedades anónimas es el órgano necesario y permanente que tiene a su cargo la tarea de administrar y llevar a cabo, en el ambiente externo e interno, los negocios de la sociedad (conf. Martorell, Ernesto Eduardo; Los

directores de sociedades anónimas, 2da. edición, Buenos Aires, 1994, Depalma, p. 69).

PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

//Plata, 30 de marzo de 2010. R.S. 3 T.70 f* 182

AUTOS Y VISTOS: Este expediente n° 5450/III caratulado "Clínica S. M. s/ Pta. Inf. Ley 24.769", procedente del Juzgado Federal en lo Criminal y Correccional n° 2 de Lomas de Zamora;

Y CONSIDERANDO QUE:

I. Antecedentes.

La causa se inició con la denuncia formulada por la Administración Federal de Ingresos Públicos contra los responsables de la firma "Clínica S. M. S.A.", imputándoles la comisión del delito previsto en el art.1 de la ley 24.769 y 2 inc.a) de la ley 23.771. Según los términos de la presentación fiscal, la empresa omitió presentar las declaraciones juradas correspondientes al Impuesto a las Ganancias por los ejercicios 1995, 1996, 1997, 1998, 1999 y 2000. Dada la reticencia de la firma en exhibir la documentación correspondiente, el ente recaudador tomó distintas medidas para conocer la real actividad económica del contribuyente a través de sucesivos pedidos de informes a terceros. Como resultado, se concluyó que la empresa ocultó prestaciones de servicios gravadas con el tributo para eludir el pago de las sumas legalmente establecidas, con un perjuicio fiscal estimado en \$ (...) como así también, que la clínica registraba la utilización de una cuenta corriente a nombre de P. Z. y de S.Z. de Z. para depositar las cobranzas percibidas de las asociaciones con las que operaba (...).

A requerimiento del juzgado la Administración Federal de Ingresos Públicos informó la nómina de los representantes de "Clínica S. M. S.A." (...). Posteriormente comunicó que la firma entró en concurso desde el 20/11/02, que el expediente respectivo tramita en el Juzgado Comercial (...) y que en él se incluyó el crédito fiscal. No obstante, al 06/02/04 éste no había sido incorporado en el auto verificadorio y estaba recurrido mediante incidente de revisión (...).

Con los elementos colectados se recibió la declaración indagatoria de P. B. Z., oportunidad en la que

Poder Judicial de la Nación
Año del Bicentenario

USO OFICIAL

ella refirió que "no era la Presidenta de la Clínica S.M. en los periodos que se reclaman sino que lo fue recién en el año 2.002. Que desde 1.987 hasta la fecha, la dicente ha sido y es Directora Médica de la Clínica siendo algunas de sus funciones la de atender auditorías, las inspecciones de salud pública y a las Obras Social (sic), el mejor proveer para el bienestar de los pacientes y el mejor tratamiento (...) y procurar que con las partidas presupuestarias que le otorga la presidencia se pueda hacer frente a erogaciones tales como alimentación, medicación, limpieza, vestimenta, personal idóneo y competente, profesionales y terciarios como los son los para-médicos. Que la clínica tenía sus cuentas corrientes y le otorgaban permiso para librar cheques contra esa cuenta para pagar los sueldos del 1 al 5, a los proveedores con los que se puede negociar las fechas de pago, igual que con los profesionales". Adujo que "la Presidenta del Directorio durante todos esos periodos reclamados por la AFIP era su madre, B. S. S. de Z. y había contratado al estudio del Contador J. R. C. para que realice las liquidaciones de impuestos de la Clínica, quien a partir del año 1.994 paulatinamente fue mudando su estudio a Capital Federal - desconociendo la dirección exacta- y en vez de hacerse la contabilidad dentro de la Clínica, la hacía en su estudio". Relató que el centro de salud "siempre fue una sociedad muy conflictiva", que "terminó transformándose en una sociedad familiar", que "tiene una sede legal (...) y area de explotación (...)y que "siempre hubo una clara separación entre la Clínica S.M. S.A. como tal, y la institución en sí, esto es, por un lado la parte legal y administrativa a cargo de su madre como presidenta (...) y por el otro el servicio médico que como institución brindaban". Subrayó que "nunca fue intimada personalmente por Inspectores de la AFIP para presentar algún tipo de documentación, con lo cual nunca omitió presentar las declaraciones juradas que se le imputan toda vez que no es la obligada fiscal para realizarlas", que "se enteró de la orden de Intervención que estaba llevando a cabo la DGI en el mes de mayo de 2002 cuando por orden del Juzgado Federal (...) se le embarga el 100% de la recaudación a la Clínica" y que cuando "asumió la presidencia el 30 de septiembre de 2002 (...) tuvo una discusión con el Contador

dado que a su entender la Clínica no daba Ganancias sino pérdida con lo cual no había razones para no presentar las DDJJ porque no había ganancias sobre las cuales tributar, prueba de ello es que bajo la presidencia de la declarante se hicieron todas las presentaciones que habían sido omitidas por el Contador (...) y todas las DDJJ fueron con saldo negativo". Añadió que "después de la licitación del año 1994, la que generó las denuncias por las que fueron imputadas varias Clínicas y Directores Médicos, a partir de ahí comenzaron los problemas económico-financieros, al punto tal que la Clínica dejó de tener cuentas corrientes porque estaba inhibida, motivo por el cual la Presidenta B. S. S. en el mes de marzo del año 2000, solicitó a través de acta de Directorio para producir un ahorro en gastos financieros y un manejo más racional de fondos, el utilizar circunstancialmente con afectación exclusiva a la Institución, una Cuenta Corriente a nombre de ella y otra de la declarante para utilizarlas para el giro de la Clínica (...) y depositar las cobranzas de FACAP, PAMI y IOMA". Y finalizó: "para que eso no sea interpretado como una maniobra encubierta de desvío de fondos se protocolizó el Acta de Directorio en un instrumento Notarial, la cual fue notificada asimismo a las Obras Sociales mencionadas, con el fin de que tuvieran conocimiento que dichos fondos iban a ser destinados a la operatoria de la Clínica y a la atención de sus pacientes", por tanto, "nunca quiso ocultar la utilización de la cuenta corriente para operatorias propias de la Clínica, lo que hizo fue evitar el embargo de otros acreedores y no para ocultar los pagos a la AFIP". En ese acto acompañó copia simple del acta de directorio a la que hizo alusión y del certificado de defunción de su madre (...).

Posteriormente la imputada presentó un escrito reproduciendo en lo sustancial su falta de responsabilidad en el hecho y adjuntó documental para acreditar la situación patrimonial deficitaria de la empresa (...).

Por pedido de la querrela se citó a prestar declaración testimonial a (...) empleada y contador de la clínica respectivamente.

En lo que reviste interés aquella relató que Z. "siempre trabajó con todo lo que tiene que ver con los

Poder Judicial de la Nación
Año del Bicentenario

pacientes (...) como Directora Médica" y al ser preguntada sobre "el manejo administrativo, contable y financiera de la Clínica (...), respondió que quien llevaba esos asuntos era la madre de la Dra. Z., la Dra. B. S. hasta que falleció". Por último, recordó el manejo de cuentas personales a nombre de Z. para depositar cheques y/o emitir pagos, que "había un estudio contable en Capital Federal al cual se mandaban todos los papeles siendo el Contador el Dr. C." y añadió que "las decisiones en cuanto a los pagos de impuestos u otros pagos" eran tomadas por la doctora S. (...).

Por su parte, en su declaración (el contador) refirió que "fue contratado como contador independiente para la confección de balances y auditoría y para todo lo concerniente a la gestión administrativa (...) en la Clínica (...) desde el año 1992 al año 2002" y que "todo lo que tenía que ver con la gestión del dicente (...) lo ordenaba la Dra. S.". Expuso que nunca recibió directivas de P. Z., salvo con posterioridad al fallecimiento de su madre y que durante el período investigado la empresa no era rentable y no tenía capacidad contributiva. Resaltó que "dado que la Dra. [S.] pensaba que no había que pagar ni cumplir ninguna obligación con el Estado, dado que era el propio Estado el que los originaba (...) la no presentación de las declaraciones juradas fue decisión personal de la Dra. S.". Por último, recordó el uso de cuentas de titularidad de P. Z. en las que destinaba el giro comercial de la firma, lo cual era conocido por todas las obras sociales (...).

II. La decisión recurrida y los agravios.

El *a quo* dictó el sobreseimiento de P.B.Z. en orden a los delitos previstos y penados por los arts.2 inc.a) de la ley 23.771 y 1 de la ley 24.769, según lo dispuesto por el art.336 inc.4 del Código Procesal Penal. Asimismo, declaró extinguida la acción penal y el sobreseimiento respecto de B. S. S.de Z.. Para así decidir sostuvo que quedó demostrado a través de las pruebas colectadas que P. B. Z. "no se encargó de tomar decisiones y/o efectuar órdenes de índole administrativo contable o financiero durante los años 1995 a 2000, sino hasta después de la muerte de B. S.(...) única responsable del delito investigado" (...).

USO OFICIAL

Contra esa resolución la Administración Federal de Ingresos Públicos interpuso recurso de apelación, cuyos agravios se dirigen a demostrar que el temperamento adoptado es prematuro y que existen elementos de prueba -desarrollados en el memorial de la audiencia del art.454 del ritual- que acreditan la responsabilidad de P. B. Z. en la comisión de los hechos que se le endilgan.

Cabe señalar que en la aludida audiencia la defensa de la encartada también presentó su informe, propiciando -en base a diversas argumentaciones- la confirmación del sobreseimiento (...).

III. Consideración de los agravios.

El recurrente subraya que "si bien la imputada (...) comenzó el ejercicio de la presidencia de la Clínica (...) S.A. a partir del año 2002, no es menos cierto que durante los períodos devenidos a investigación en autos (1995 a 2000) la encartada formó parte del Directorio, y asimismo poseía un importante porcentaje de capital y tenencia accionaria dentro de la empresa". Remarca que la clínica "tiene características familiares, siendo tenedor de acciones tanto el padre como la madre de la involucrada" y que "resulta a todas luces curioso que se haya abierto una cuenta corriente a nombre de P. B. Z. (...) a fin de continuar con el funcionamiento del establecimiento", todo lo cual -a su juicio- "demuestra acabadamente un pleno conocimiento de la realidad económica en que se encontraba inmersa la empresa".

Sentado lo anterior, de la lectura de las constancias del *sub judice* surge la existencia de la deuda fiscal como condición objetiva de punibilidad, lo cual nunca fue rebatido en autos.

Resta examinar a la luz de los argumentos del magistrado, de los planteos del organismo recaudador y de las defensas articuladas por la imputada, si ésta -por su calidad de accionista- tuvo o no alguna intervención decisoria en la administración de la Clínica (...) S.A. durante los años en que se incumplieron las obligaciones tributarias.

En efecto, con apoyo en la doctrina autorizada en la disciplina, es oportuno señalar que el directorio de las sociedades anónimas es el órgano necesario y permanente que tiene a su cargo la tarea de administrar y llevar a cabo, en

Poder Judicial de la Nación
Año del Bicentenario

el ambiente externo e interno, los negocios de la sociedad (conf. Martorell, Ernesto Eduardo; *Los directores de sociedades anónimas*, 2da. edición, Buenos Aires, 1994, Depalma, p. 69).

Sobre la base de tales apreciaciones y atento las singulares circunstancias fácticas del *sub judice*, se adelanta que el Tribunal comparte las aseveraciones del recurrente, con los alcances que de seguido se expondrán.

De la compulsa de este expediente, de las actuaciones que corren agregadas por cuerda -conformadas por copias certificadas de la causa concursal- y de la documental requerida *ad effectum videndi* surge lo siguiente: a) entre los años 1995 y 2000 P. B. Z. tenía acciones por más del 30 % del capital social (...); b) desde el año 1991 la imputada fue apoderada de la empresa por mandato especial conferido por su ex presidenta y durante la asamblea ordinaria celebrada en el año 1999 fue nombrada por unanimidad como co-directora de la institución (...).

De las circunstancias expuestas puede apreciarse que si bien es cierto que B. S. era la presidenta de la entidad sanitaria y que acordaba todo lo atinente al manejo financiero con el contador (...), también lo es que P. B. Z. detentaba facultades decisorias en lo atinente a su administración. Por tanto, no aparece *prima facie* razonable que la encartada -con un claro interés en la explotación económica de la empresa por su calidad de accionista- se haya mantenido absolutamente al margen de los asuntos contables y de las decisiones directivas que se tomaban.

Lo expuesto se conecta con el hecho de que la Clínica (...) reviste hace años la forma de sociedad anónima con cualidades de índole "familiar", con una tenencia accionaria distribuida entre apenas tres a cuatro socios durante los períodos fiscales cuestionados, lo cual también permite suponer una singular proximidad entre todos los encargados de la dirección, y con ello, el posible conocimiento compartido de todas las operaciones, estrategias, negocios, ganancias y pérdidas de la sociedad.

Desde tal perspectiva, el Tribunal estima que el sobreseimiento decretado es prematuro y que corresponde continuar con la investigación, debiendo el señor juez de

grado profundizarla y encauzarla para ponderar -a la luz de las constancias del *sub judice* y de las que se colecten en el futuro- si concurre el elemento subjetivo de la evasión, esto es, si Z. tenía conciencia de la comisión del ardid o engaño que condujo a que el contribuyente no pagara lo que por ley correspondía (conf. Haddad, Jorge Enrique, *Ley Penal Tributaria*, tercera edición, Buenos Aires, 1999, Depalma, comentario al art.1, p.13 y siguientes).

A tal fin, resultará útil recabar más testimonios del personal y de los socios allegados a la clínica para que depongan con más detalle sobre la participación de la imputada en la administración de la sociedad. A su vez, se deberán arbitrar las medidas conducentes para obtener los registros societarios pertinentes -libros de asambleas, IVA compras y ventas, libro diario, etcétera- a fin de verificar si de ellos emanan más datos que evidencien la participación de Z. en los manejos financieros y administrativos de la entidad. Ello sin perjuicio de otras medidas que el *a quo* considere conducentes para el progreso de la instrucción en el sentido indicado.

IV. Conclusión.

a) La Clínica (...) S.A. omitió presentar las declaraciones juradas correspondientes al Impuesto a las Ganancias por los ejercicios 1995, 1996, 1997, 1998, 1999 y 2000, detectándose con posterioridad que aquella ocultó prestaciones de servicios gravadas con el tributo para eludir el pago de las sumas legalmente establecidas.

b) Si bien la presidencia de la entidad durante esos años estuvo a cargo de B. S., del análisis de la prueba documental rendida en autos surge que P. B. Z. detentaba facultades decisorias en lo atinente a su administración. Su calidad de accionista, el hecho de que la empresa sea una sociedad anónima de cualidad "familiar" y la participación de apenas tres o cuatro socios en el capital societario, impiden por el momento aseverar que ella desconocía lo atinente a las operaciones y determinaciones contables y financieras del centro de salud en aquella época.

c) Por tanto, compartiendo las argumentaciones del recurrente, esta Sala estima que el sobreseimiento decretado es prematuro, debiendo el señor juez de grado profundizar y

Poder Judicial de la Nación
Año del Bicentenario

encauzar la investigación con arreglo a las consideraciones precedentes.

V. Por tanto, SE RESUELVE:

Revocar la resolución (...), estar a la falta de mérito decretada en favor de P. B. Z.(...) y ordenar que el señor juez de grado continúe con la investigación con arreglo a las indicaciones precedentes.

Regístrese. Notifíquese y devuélvase, junto con la documentación reservada en secretaría. Firmado Jueces Sala III Dres. Carlos Alberto Nogueira, Carlos Alberto Vallefín. Antonio Pacilio.

Ante mi: Dra. Maite Irurzun. Secretaria.

USO OFICIAL