

ADMINISTRACION DE BIENES ~ APODERADO ~ CONTADOR PUBLICO ~ CONTRIBUYENTE ~
DECLARACION JURADA ~ DELITO ~ DELITO TRIBUTARIO ~ DOLO ~ DOLO EVENTUAL ~ PAGO DEL
IMPUESTO ~ PODER ~ PROCEDIMIENTO PENAL ~ PROCESAMIENTO ~ REGIMEN PENAL TRIBUTARIO ~
RESPONSABLE DEL PAGO DEL IMPUESTO ~ SOBRESEIMIENTO

Tribunal: Juzgado Nacional de 1a Instancia en lo Penal Tributario Nro. 1

Fecha: 08/03/2007

Partes: N.N.

Publicado en: , La Ley Online;

Hechos

La AFIP formuló una denuncia penal contra una contribuyente, su hijo y el contador por la presunta comisión del delito previsto en el art. 1° de la ley 24.769. El juez ordenó el procesamiento de la contribuyente como autora del ilícito, de su hijo como partícipe primario y sobreseyó al profesional.

Sumarios

1. 1 - Corresponde procesar como autora del delito de evasión tributaria simple, a quien habría disminuido la base imponible del tributo a pagar a partir del insostenible encuadre exentivo para las rentas emergentes de dividendos distribuidos por una sociedad ubicada en un paraíso fiscal, pues, si bien manifestó que delegaba el pago de sus impuestos en sus hijos, ello refleja que tenía conocimiento del deber de pagarlos, y al no controlar que en quien delegó la tarea lo hiciera en su justa medida, independientemente del dominio del hecho, provocó una objetiva afectación al deber extra penal, lo cual sumado a la constitución de una sociedad en un paraíso fiscal, que no podía ignorar, evidencia su responsabilidad penal, al menos, a título de dolo eventual.
2. 2 - Corresponde procesar como partícipe primario del delito previsto en el art. 1 de la ley 24.769 al hijo de la contribuyente procesada como autora del hecho, pues poseía un poder amplio de administración del patrimonio de la obligada y fue quien firmó la declaración jurada presuntamente fraudulenta.
3. 3 - Procede decretar el sobreseimiento de un contador imputado por la presunta comisión del delito previsto y reprimido en el art. 1° de la Ley 24.769, pues no existen pruebas suficientes que acrediten que el profesional haya tenido a su alcance todos los elementos de juicio necesarios para emitir una opinión distinta de la reflejada en la declaración jurada que origina el proceso que nos ocupa.

TEXTO COMPLETO:

1ª Instancia. — Buenos Aires, marzo 8 de 2007.

Y Considerando:

1. Que, las presentes actuaciones tuvieron su génesis con la extracción de testimonios de la causa N° 19.403/02 (int. B-6659/02) caratulada "... y otro s/ delito de acción pública", ordenada por la señora juez titular del Juzgado Nacional en lo Criminal y Correccional Federal N° 1 de esta ciudad, con el fin de que se investigara el hecho que textualmente describiera de la siguiente manera "Atento a que en los expedientes remitidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), donde se informara la existencia de una deuda, por la suma de dieciocho millones ochocientos treinta mil setecientos noventa y cuatro pesos con diez centavos (\$18.830.794,10), sin haberse conformado las liquidaciones practicadas con motivos de la vista conferida con fecha 18

de septiembre de 2003 y que en el informe final de inspección, a fs. 38, 39 y 40 mencionan "prescripción inminente", pudiendo constituir esto un ilícito, extráiganse testimonios y remítaselos a la Justicia competente, esto es, al Juzgado en turno del Fuero en lo Penal Tributario de esta ciudad..."

2. Que la entonces titular del Departamento Técnico Legal Grandes Contribuyentes Nacionales de la Administración Federal de Ingresos Públicos se presentó (a fs. 16 a 19) en estas actuaciones denunciando la posible comisión de dos hechos delictivos por parte de... uno de ellos relativo a la presunta comisión del delito de evasión tributaria agravada con relación al período fiscal 1997 y el otro, relativo a la presunta comisión del delito de evasión tributaria simple con relación al período fiscal 2000. Por ambos, el agente Fiscal instó la acción penal.

3. Que instruida la causa, llegó un estadio en el cual la investigación del segundo hecho señalado por la consideración anterior, alcanzó un mayor grado de avance con relación al primero. Por tal razón se dispuso, para un mejor orden procesal, la formación de las presentes actuaciones en su relación, delegando en el agente Fiscal la dirección de la instrucción del proceso con relación al hecho correspondiente al ejercicio 1997.

4. Que, respecto al hecho que aquí se examina, (ganancias – ejercicio 2000) la Administración Federal de Ingresos Públicos señaló que, en ejercicio de las facultades otorgadas por la ley 11.683, inició una orden de intervención respecto de la contribuyente... a fin de verificar su comportamiento fiscal con relación al impuesto a las ganancias por el ejercicio 2000, en virtud de haberse detectado ingresos declarados como 'exentos' en la autoliquidación correspondiente, por un monto de \$2.482.953,10. Ante el requerimiento efectuado por el organismo para que aporte la documentación e informes que avalen la exención expresada en la declaración jurada, el 10 de abril de 2002 la rubrada presentó un escrito por el cual manifiesta que hubo un error de exposición en cuanto al tratamiento dispensado al dinero percibido de la firma del exterior "...Corp." por la suma de \$2.266.921, toda vez que dicho importe debió haber sido consignado en concepto de "pasivos con una persona jurídica exterior", ya que fueron entregados a la contribuyente para el pago de una deuda de dicha sociedad con ... Corp., conforme lo acordado por un convenio del 4 de noviembre de 1998. Restó relevancia tributaria al alegado error, ya que de todas formas, se arribaba a un resultado idéntico, eliminando los ingresos exentos y trasladando las sumas al rubro deudas, no variando la base imponible. En tal sentido presentó una declaración jurada rectificativa.

5. Que se señala en la denuncia, que pudo destacarse la existencia del pasivo alegado a raíz de diversos y concordantes hechos verificados, concluyéndose que la suma en cuestión constituía renta gravada –dividendos distribuidos por una sociedad extranjera [art. 140 inc. a) de la Ley de Impuesto a las Ganancias]– no volcada en la correspondiente declaración jurada.

6. Que la obligada acompañó un detalle del destino asignado a los fondos supuestamente recibidos de ..., entre los cuales se señalan pagos de impuestos, consumo, etc. De las notas y convenios aportados por la contribuyente, surge que aquella empresa requirió a... Holding S.A. que los dividendos que le correspondían por el ejercicio cerrado el 30 de abril de 2000 se pagaran directamente a la imputada ...para que ésta los destinara al pago a cuenta de la primera cuota, vencida el 15 de mayo 2000, de su deuda ... con Corp. Luego se alega que la cuota citada se prorrogó hasta el 15 de mayo de 2009 en virtud de un acuerdo al que arribaran ambas empresas el 12 de julio de 2000.

La contribuyente reconoce adeudar a... Corp. la suma percibida la que restituirá el día del nuevo vencimiento de la primera cuota de aquella deuda. A su vez, ... Corp. registró un pasivo a favor de la imputada ... de por \$844.181 (balance 2000) que se corresponde con el impuesto sobre los bienes personales abonado por ella ... Holding S.A. en su carácter de responsable sustituto. De todo ello, concluyó el organismo, que la rubrada percibió los dividendos en cuestión y dispuso de parte de esos fondos para cancelar el impuesto citado, lo que origina un crédito a favor de la misma con ...Corp. en lugar de una deuda como se expuso en la declaración jurada rectificativa. Se señala que en realidad se intentaron disimular ingresos gravados mediante la exposición falaz de datos en el formulario respectivo. En tal sentido, respecto de los documentos aportados en descargo, remarcan que los instrumentos carecen de fecha cierta y de todo tipo de legalización, que entre las partes no existen intereses contrapuestos y que del balance de la firma ...Corp. (ejercicio cerrado el 31/12/99) surge que en su activo la cuenta registra dividendos a cobrar por U\$S

2.270.662 que no se exteriorizan en el del ejercicio inmediato siguiente, indicativo de haberse distribuido el importe.

7. Que, tras los descargos de la contribuyente presentados el 4 de noviembre de 2003, el siguiente 23 de diciembre se dictó la resolución administrativa a través de la cual se procedió a determinar de oficio la materia imponible referida al impuesto a las ganancias del ejercicio 2000, imponiéndole a ...la obligación de ingresar la suma de \$822.498,50 de impuesto omitido.

Con relación al ejercicio bajo examen, la denuncia expresa que, mediante la exposición de datos falsos en la declaración jurada, la contribuyente disminuyó la base imponible sobre la que se aplica la alícuota del impuesto, a partir del insostenible encuadre exentivo para las rentas emergentes de dividendos distribuidos por una sociedad ubicada en uno de los denominados "paraísos fiscales", omitiéndose el pago del tributo; y que luego, la contribuyente, advertida por los funcionarios actuantes en el proceso, procedió a rectificar su declaración jurada original, sin variar la base imponible, pero imputando dichas sumas a supuestos pasivos tomados en el exterior, cuya veracidad descarta, calificando el accionar como de evasión de impuestos mediante la utilización fraudulenta de beneficios fiscales.

8. Que, el fiscal, al momento de contestar la vista prevista por el art. 180 del Código Procesal Penal, requirió que se instruya la causa toda vez que consideró que la conducta desplegada por la contribuyente constituiría una clara omisión de declarar ingresos gravados –dividendos provenientes de empresas del exterior, conforme a lo dispuesto por el art. 140, inc. a) de la Ley de Impuesto a las Ganancias procurando disimular dichos ingresos mediante el encuadre exentivo intentado.

9. Que en ocasión de recibírsele declaración indagatoria a ..., se le intimó haber consignado falsamente en su declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 2000, en el rubro "otros ingresos exentos o no gravados", la suma de \$2.482.953,12; de los cuales la suma de \$2.266.927 habría correspondido a los dividendos distribuidos por ... Corp, que se hallarían gravados en virtud de lo dispuesto por el art. 110 inc. a) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, por corresponder a una fuente del exterior, toda vez que aquella sociedad habría sido constituida en las Islas Vírgenes Británicas, resultando una disminución ardida del monto del tributo a ingresar de \$822.498,59.

10. Que en su defensa material, ...a tenor del art. 299 del Código Procesal Penal, manifestó que heredó hace veinte años de su madre, las acciones ... y que, ante la muerte de su marido, delegó en sus hijos el pago de sus impuestos. Agregó que desconoce muchos temas de la firma y que uno de aquellos, ... es su apoderado y quien 'maneja todo'.

11. Que a ...se le intimó haber tomado parte en el hecho imputado a su madre, Al prestar declaración indagatoria, manifestó que el monto que les reclama la AFIP ya fue pagado en el impuesto a las ganancias. Sostuvo que ... tuvo una ganancia por la cual distribuyó dividendos y pagó el 35% –que es la tasa máxima– y esos dividendos fueron directamente depositados en la sociedad ... Holding S.A., ingresó a su cuenta en el Banco de Galicia y nunca salieron al exterior. Que nunca fueron a ... Corp. y que además, por más que hubiesen ido, igual no correspondía pagar impuesto porque la pretensión de la DGI es cobrar sobre una misma materia imponible, otra vez, el mismo impuesto a las ganancias. Reiteró que los fondos nunca fueron al exterior y que por más que hubieran ido, no correspondía pagar ya que es una misma fuente argentina la que genera el impuesto. Al serle exhibida la foja 181 y preguntársele respecto de si reconocía su firma en el documento que allí luce, respondió que era suya y agregó que el poder que le otorgó su madre es un poder general amplio de administración. Descargó la responsabilidad respecto de la versión brindada ante el organismo en sus asesores tributarios... y

12. Que evacuando la cita de defensa expresada por Saguier, también se recibió declaración en indagatoria a... y Ambos imputados hicieron uso del derecho de negarse a declarar y se remitieron a los escritos aportados a fs. 543 y 546. A través de ellos,... manifestó que no ha prestado colaboración, consejo, ni ha participado en manera alguna para la inserción de datos falsos en una declaración jurada que se haya presentado ante la Administración Federal de Ingresos Públicos. Sin perjuicio de ello, admitió haber intervenido en la confección material de diversas declaraciones juradas de... pero sobre la base de la información y documentación que le proporcionó.... Agregó que jamás dudó de la veracidad de los datos aportados. Por su parte,

manifestó no haber tenido participación alguna en la elaboración de las declaraciones juradas de... y fue conteste con ...al decir que solo colabora con el nombrado y agregó que participó en una reunión en la cual ... comentó a ... que la suma que inicialmente había afirmado que provenía de un cobro de un dividendo, era en realidad un préstamo.

13. Que retomando la versión indagatoria de ..., también había explicado que Sociedad Anónima La Nación tuvo una ganancia por la cual distribuyó dividendos y pagó el 35% correspondiente. Los dividendos, según su relato, fueron directamente depositados en la sociedad ...Holding S.A., ingresando en una cuenta del Banco Galicia aclarando que nunca fueron destinados a ... Corp. o al exterior. A raíz de estos dichos, se profundizó la investigación a los fines de comprobar lo citado por el imputado y el destino de los dividendos distribuidos por

14. Que en ese afán se requirió al Banco Galicia que informe todos los movimientos registrados en la totalidad de las cuentas a nombre de ... Holding S.A. y de las cuentas a nombre de ... durante el año 2000, indicando en forma detallada los créditos y débitos y por quienes fueron efectuados cada uno de ellos.

15. Que a la contribuyente se le reprocha haber inobservado lo dispuesto por el art. 140 inc. a) de la Ley de Impuesto a las Ganancias que establece que "Constituyen ganancias de fuente extranjera incluidas en el art. 45, las enunciadas en el mismo que generen fuentes ubicadas en el exterior – excluida la comprendida en el inc. i)–, con los agregados que se detallan seguidamente: a) los dividendos distribuidos por acciones constituidas en el exterior, sin que resulte aplicable a su respecto lo dispuesto en el primer párrafo del art. 46;...", y como consecuencia de ello haber omitido ingresar \$822.498,59 en concepto de impuesto a las ganancias correspondiente al año 2000.

16. Que el delito imputado en autos se encuentra previsto por el art. 1 de la ley 24.769, tipo penal que reprime al obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño –sea por acción u omisión– evadiere el pago de tributos al fisco nacional, siempre que el monto supere el exigido por la aludida norma. Se descarta la pretendida adecuación típica sugerida en la denuncia de evasión mediante la utilización fraudulenta de beneficios fiscales, delito previsto por el art. 2, inc. c de la ley de la especialidad puesto que, a criterio de este estrado, una interpretación armónica de los arts. 3°, 4°, 5° y del citado 2, inc. c), de la ley 24.769 persuade que el elemento agravante previsto en el tipo –cualquiera de los beneficios fiscales–, alude a los otorgados mediante acto administrativo con fundamento en una disposición legal que autorice a la administración a otorgarlas y no a las exenciones dispuestas directamente por la ley. Adviértase que por éstas, el legislador neutraliza el efecto del hecho imponible con impacto macrosocial por lo que, de sostenerse lo postulado por la denunciante, una eventual sentencia condenatoria que conlleve la consecuencia prevista por el art. 5° de la ley 24.769 tendría como efecto la modificación de la política tributaria, obligando a tributar por hechos no alcanzados por el tributo, en contra de la voluntad del legislador.

17. Que para que pueda configurarse una evasión, debe existir previamente una obligación por parte del contribuyente de pagar un tributo, exigencia que nace a partir del acaecimiento de un hecho imponible legalmente establecido. Atendiendo la defensa material esgrimida por Saguier, corresponde analizar si en el caso en estudio acaeció el hecho imponible generador de la obligación tributaria que se reputa evadida.

18. Que la versión defensiva considera que el hecho imponible no ocurrió. Se argumentó que, en un principio, y ante el requerimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos para que aporte la información que respaldara las actividades desarrolladas durante el período fiscal 2000 con el objeto de verificar la exactitud de lo declarado, se advirtió que había existido un error de exposición en la declaración jurada, y se indicó que el monto aludido como exento respondía en realidad a un pasivo con una persona jurídica del exterior; para luego argumentar que en realidad ese cambio de criterio había sido un error y volver al argumento volcado en la declaración jurada original. Que el dinero percibido por ... resultaba ser renta exenta por tratarse de dividendos no alcanzados por el gravamen. Sostiene la defensa que el dinero provenía de dividendos que depositara ... en la cuenta del ... Holding S.A. en el Banco Galicia y que, en consecuencia, esos dividendos no estaban alcanzados por el gravamen por cuanto, al ser producto de las ganancias obtenidas por ..., esta sociedad pagó el correspondiente impuesto a las ganancias. La defensa agregó que el dinero nunca salió del país, aunque formalmente apareciera como transferido a...

(cfr. fs. 527 a 532). En definitiva se sostuvo que se trató de renta exenta por su fuente, estimada argentina.

19. Que no se encuentra controvertida la composición accionaria formal de... durante el período fiscal 2000. De los dichos de la defensa (cfr. fojas 499 vta.) surge que los titulares de las acciones de S.A. ... eran un 64,769347% del ... Holding S.A. y el restante 35,230653% de otros accionistas. Originalmente (eran accionistas del ... Holding S.A., ... y ... Corp. siendo titulares del 50% cada uno pero, a los fines de evitar inconvenientes que pudieran derivar del proceso sucesorio de un accionista persona física ..., Corp. habría exigido que ... constituyese una sociedad anónima u otra figura jurídica que permitiera superar cualquier incidencia de derecho sucesorio. En virtud de esa alegación, la imputada ... de habría constituido la sociedad ... Corp. con sede en las Islas Vírgenes Británicas de la cual poseería el 99,80% de las acciones y el 0,20% restante sus hijos. En consecuencia, las acciones del ... Holding S.A. quedaron en manos de ... Corp. y ... Corp en partes iguales.

20. Que se encuentra acreditado en autos que la presentación de la declaración jurada correspondiente al período 2000 por el impuesto a las ganancias, exteriorizó la suma de \$2.482.953,10 como ingresos exentos (cfr. fs. 181). También se encuentra probado, y así lo afirma la defensa (cfr. escrito fs. 527 a 532) que la Sra. ... habría percibido ese dinero.

21. Que conforme la composición accionaria detallada supra,... no era accionista ...de ni de ... Holding S.A., por lo que la defensa técnica ensayada por la contribuyente, basada en haber percibido en forma directa los dividendos del ... Holding S.A., no refleja la de la renta ya que no aparece ajustada a la composición accionaria del paquete toda vez que, como ya se indicara, las acciones de ... Holding S.A. estaban, en el año 2000, en cabeza de ... Corp. y ... Corp., entes que serían los destinatarios de los dividendos distribuidos ... Holding S.A.

22. Que analizando los estados contables, más precisamente el estado de situación patrimonial de ... Corp, se puede ver que en el ejercicio comercial cerrado el 31 de diciembre de 1999 se incluyó en el activo la cuanta dividendos, a cobrar u\$s 2.270.662. En el ejercicio comercial 2000 la cuenta dividendos a cobrar no se ve consignada en el activo, observándose una disminución del patrimonio neto que solo puede tener correlato con una distribución de dividendos ya que no se verifica que parte del resultado no asignado haya sido afectado a reservas, o destinado a formar parte del capital, o a absorber pérdidas.

23. Que obra agregado en autos el balance al cual se hiciera referencia por la consideración anterior (cfr. foja 305), como así también una nota (foja 256), fechada el 3 de enero de 2000, por medio de la cual ... en nombre de la firma ... Corp., solicita al ... Holding S.A. que los dividendos que pudieran corresponder a Corp. le sean pagados directamente a la Sra.... Estos elementos, sumados a la proyección de patrimonio de la Corp. y el reconocimiento efectuado por la contribuyente en cuanto manifiesta haber percibido la suma en cuestión, Me persuaden con el grado de certeza exigido en esta instancia, que ... percibió dividendos distribuidos por ... Corp., renta de fuente extranjera. En consecuencia habría acaecido el hecho imponible y consecuentemente la relación jurídica tributaria fue correctamente establecida por el organismo.

Se descarta la alegación en el sentido que en la realidad ... es una simulación y que, por ende, la fuente de la renta era argentina, por provenir de la distribución de dividendos de S.A. ... de lo que la defensa concluye que el hecho imponible no se habría producido.

Para refutar la argumentación conviene advertir que la economía de opción permite a los contribuyentes instrumentar sus negocios con amplia libertad, dentro del marco legal, y así planificar su economía. Las distintas instrumentaciones pueden tener diferentes significaciones e impactos en variados aspectos del mundo jurídico. Los contribuyentes pueden evaluar las consecuencias tributarias y optar. En el caso, se optó por constituir una sociedad en un país extranjero considerado de baja o nula tributación, para prevenir los conflictos que pudieran suscitarse por cuestiones sucesorias. Ninguna norma de derecho le impedía hacerlo así. Sin embargo, no podía desconocerse el impacto que tal opción tenía en el aspecto tributario, el que voluntariamente fue asumido con la opción.

Si bien por el dec. 1037/2000, que modificó el dec. reglamentario 1344/93, se incorporó, a continuación del art. 165 (XIII) el art. 1° s/N°, que en su primer párrafo prevé que "Los residentes

en el país que sean titulares de acciones emitidas por sociedades radicadas en el exterior que participen —en forma directa o a través de otra sociedad radicada en el exterior—, en una sociedad constituida en la República Argentina, considerarán no computables los dividendos distribuidos por la citada sociedad emisora, en la medida en que los mismos estén integrados por ganancias distribuidas por la sociedad argentina, que tributaron el impuesto conforme con lo establecido en el art. 69 de la ley, y en su caso, con el artículo incorporado a continuación del mismo", que es el tratamiento que la parte pretende para la solución del caso, se soslaya que el tercer párrafo de la norma prevé que "El tratamiento previsto en este artículo sólo será de aplicación cuando la sociedad emisora del exterior no se encuentre radicada en una jurisdicción categorizada como de baja o nula tributación".

El mismo dec. 1037/2000 estableció una nómina taxativa de jurisdicciones a las cuales se califica de baja o nula tributación y, entre ellas, se encuentra las Islas Vírgenes Británicas, en la cual se constituyo ... Corp.

Por lo tanto, teniendo en cuenta lo establecido por el artículo transcrito y la nómina de territorios al cual hiciera referencia, aun cuando es vorosimil que todo haya partido de la distribución de dividendos de S.A. ... no cabe hesitación alguna acerca de la obligación tributaria que pesaba sobre la contribuyente por cuanto su renta le corresponde, en definitiva por los dividendos que distribuye una sociedad extranjera radicada en una jurisdicción clasificada normativamente como de baja o nula tributación, con independencia del origen de la ganancia del ente.

24. Que el argumento de la defensa en cuanto a que el dinero nunca salió del país en nada afecta al acaecimiento del hecho imponible y su fuente, ya que no resulta requisito necesario que en la práctica o materialmente el dinero haya salido físicamente del país, o que haya sido transferido desde las cuentas del ... Holding S.A. hacia las cuentas de ... Corp. para luego volver a la Argentina a las cuentas de Que lo haya transferido en forma directa el Holding a ..., como lo indica la defensa, no muta o afecta la causa por la cual recibe el dinero, esta es, en virtud de los motivos ya expuestos, la distribución de dividendos efectuada por la Corp.

25. Que conforme a lo expuesto, la declaración jurada que consigna como renta exenta los dividendos percibidos de ... Corp., infringiendo lo dispuesto por el art. 140 inc. a) de la Ley de Impuesto a las Ganancias y el decreto reglamentario —texto según dec. 1037/00—, resulta engañosa ya que oculta al organismo recaudador la verdadera fuente de la renta y la capacidad contributiva de la obligada.

26. Que la contribuyente omitió ingresar tempestivamente \$822.498,59 en concepto de impuesto a las ganancias por el período fiscal 2000. Ello, adunado a la declaración engañosa considerada precedentemente, configura la objetividad típica reprimida por el art. 1° de la ley 24.769.

27. Que delimitado el hecho, corresponde ahora analizar la participación que en él habría tomado cada uno de los imputados.

28. Que, de los dichos de la imputada y lo expresado por su hijo, ... surge que ... designó a éste como su apoderado, otorgándole un poder amplio de administración. La Sra. ... sostuvo que delegó en sus hijos el pago de los impuestos. Esto, sumado a la convicción formada a través del conocimiento de visu de la indagada, persuade a este estrado que en... los hechos, no maneja su patrimonio, no toma decisiones con relación al manejo de las empresas de las cuales es accionista ni, mucho menos, confecciona ella las declaraciones juradas de sus impuestos. Me impresionó favorablemente. Es una mujer de agradable trato, sensible hacia lo humanístico, pero con escasa habilidad para los negocios, como ella misma lo reconoce.

29. Que corrobora lo antes expresado ... quien, al ser preguntado para que diga quién se encargaba de las declaraciones juradas de impuestos de su madre respondió: "es muy posible que las firme yo. Las reviso con el contador. Mi madre no entiende esas cosas". Además, al serle exhibida la firma inserta en la declaración jurada obrante a fojas 181, la reconoció como propia agregando que la firmó como apoderado de su madre. Asimismo, como ya expresara en considerandos anteriores, ... firmó la nota en nombre de ... Corp. por la que se solicitó al ... Holding S.A. que los dividendos que pudieran corresponder a la Corp. le sean entregados a la Sra....

30. Que el delito de evasión es un delito de infracción de deber (en contraposición a los delitos de dominio) en el que se requiere una especial cualificación en el autor: ser el "obligado" al pago de tributos al fisco nacional, conforme a la redacción del art. 1° de la ley 24.769. Es común en doctrina caracterizar a los delitos que requieren un autor cualificado como "delitos especiales". Esta clasificación no excluye que en estos delitos no tenga relevancia la participación —strictu sensu— o la determinación, extensiones típicas previstas por el art. 45 del Código Penal.

31. Que conforme a lo expresado, en el caso que nos ocupa quien reúne la cualificación exigida típicamente —el intraneus—, es la contribuyente ... quien habría carecido del efectivo dominio del hecho ya que delegó el manejo de su patrimonio —y de las obligaciones consecuentes— en quien confiaba para ello: su hijo, quien, a su vez, habría desplegado la maniobra engañosa.

32. Que la circunstancia apuntada por la consideración anterior lleva a este estrado a analizar con estricta profundidad la tipicidad subjetiva ya que lo planteado hasta ahora genera, sólo en un principio, la apariencia de estar frente a un delito especial propio sin acción típica del autor pero con acción típica del partícipe.

33. Que este tribunal sostuvo en pronunciamientos anteriores que el delito de evasión tributaria admite el dolo eventual como forma de realización subjetiva. En similar sentido se pronunció la sala B de la Alzada (conf. Reg. 407, f° 882/904, año 2005).

34. Que la clasificación de delitos de infracción de deber que expusiera Claus Roxin, se formuló en contraposición a los "delitos de dominio" y en referencia a los delitos en los que la materia de la lesión jurídica no gira en torno del deber genérico que surge de toda norma —neminem laedere—, sino que se relaciona con un deber extra-penal que alcanza a quienes tienen una determinada posición con relación al bien jurídico penal. Y en esta clase de delitos, el criterio determinante de la autoría no está dado por el dominio del hecho sino por la infracción del deber. Es decir, el obligado es autor independientemente que tenga o no dominio del hecho, máxime con relación a la situación de un contribuyente individual, puesto que éste podrá delegar el manejo de su patrimonio pero no su condición "obligado", de la que no puede desentenderse. Es por ello que carece de relevancia si se actúa o si se omite aspecto que, aunque la ley expresamente lo prevé, pertenece más a lo que se denomina "derecho penal simbólico".

Así, estimo que ... sería autora del delito de evasión tributaria simple. En su declaración indagatoria manifestó que delegaba el pago de sus impuestos a sus hijos. Esta manifestación refleja que la imputada tenía conocimiento del deber de pagar sus impuestos que le incumbía como contribuyente, y al no controlar que, en quien delegó la tarea, lo hiciera en su justa medida, independientemente del dominio del hecho, ha provocado una objetiva afectación al deber extra-penal lo cual, sumado al hecho de la constitución —e integración a su patrimonio— de una sociedad en un "paraíso fiscal" —lo que no podía ignorar—, evidencia su responsabilidad penal, al menos, a título de dolo eventual.

Es que atendiendo la importancia del patrimonio cuyo manejo delegó, tanto la delegación como la constitución de una sociedad en un "paraíso fiscal" —ambos actos propios de la imputada— generan un deber de diligencia en el control sobre la corrección en el desempeño o diligencia del apoderado, cuya omisión importa consentir la posibilidad de que el delegado afecte, en su beneficio, el bien jurídico tutelado de modo penalmente relevante.

35. Que a los fines de analizar la conducta de considero ... necesario explayarme sobre la posibilidad de participación en los delitos cometidos por obligados especiales, más precisamente sobre la posible participación del extraneus en el delito de infracción de deber. Teniendo en cuenta las características especiales que debe reunir el autor en el delito en estudio, podría deducirse que al partícipe no obligado no se le podría atribuir el comportamiento del autor por el principio de accesoriedad. Sin embargo se ha sostenido que "El partícipe —en su rol de partícipe—, ha señalado Jako bs acertadamente, —esto es, sin dominio del hecho o sin ser obligado especial—, nunca puede ser autor. Esto ya era conocido por Bielding, quien con acierto subrayó que una — carencia en el tipo—... por ejemplo no ser intraneus no tiene trascendencia para la participación en sí, puesto que, per definitionem, no es necesario que el partícipe —que precisamente sólo participa— ejecute el 'núcleo del tipo' o 'el tipo en sentido estricto'... El comportamiento de un extraneus que contribuye a un delito de infracción de deber no es, desde luego, jurídicamente neutro, sino que también a él se ha de imputar el suceso, aun cuando se tenga en cuenta con

efecto parcialmente exonerante el hecho de que el extraneus careciese de la obligación especial derivada de la institución positiva. Sólo a través de la persona del especialmente cualificado con un deber positivo se convierte en relevante el aporte que el no cualificado realiza, pero, en todo caso, esto es suficiente. (Javier Sánchez - Vera Gómez - Trelles, Delito de infracción de deber y participación delictiva, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid, pág. 218 y sigtes.).

En concordancia con la doctrina expuesta, ... resulta ser —prima facie— partícipe del hecho descrito a lo largo de la presente resolución. Poseía un poder amplio de administración del patrimonio de la obligada, fue quien firmó la declaración jurada a través de la cual se declaró como ganancia exenta o no gravada la suma de \$2.482.953,12 (cfr. fs. 181) y quien firmó la nota por medio de la cual solicitó que los dividendos correspondientes a la Corp. le fueran pagados a Por ello, y toda vez ... que contribuye —con conocimiento y voluntad— a la producción del acto ilícito —es más, lo determina—, cualquiera sea la fundamentación de la punibilidad del partícipe en los delitos especiales propios, la suya no es impune —prima facie— en los términos del art. 45 del Código Penal.

36. Que corresponde expedirme respecto a la situación procesal de Conforme a sus dichos, confeccionó diversas declaraciones juradas de la Sra. ... basándose en la información y documentación que le fue proporcionada por Agregó, en su declaración indagatoria, que no participó en la formación de ... Corp., ni realizó tarea alguna para dicha firma.

37. Que, si bien el contador consideró que los dividendos percibidos por ... estaban exentos del impuesto a las ganancias, no existen en autos pruebas suficientes —con el grado de certeza que exige un procesamiento—, que ... haya tenido un cabal conocimiento de cual era el estado de situación patrimonial de ... Corp., ni que con su actuar haya determinado un error relevante. En otras palabras, no existen constancias en la causa que de algún modo prueben que el contador haya tenido a su alcance todos los elementos de juicio necesarios para emitir una opinión distinta de la reflejada en la declaración jurada. La profundidad de la encuesta y la amplia oportunidad que tuvo la defensa ... de probar el descargo de responsabilidad intentado, me persuade que la imputación que le dirigiera a los profesionales contables no fue más que un intento de mejorar su propia situación procesal y la de su madre.

38. Que por su parte, el contador ... manifestó no haber sido asesor de la Sra. ... ni de Corp., y que sólo colaboró con el contador en cuestiones impositivas vinculadas al ... Holding S.A. Expresó que la percepción de un dividendo por parte de la Sra. ... estaba exenta del impuesto a las ganancias desconociendo los detalles de lo sucedido con posterioridad. En este caso tampoco existen las pruebas de mérito suficientes para dictar el procesamiento del imputado, toda vez que todo indica que esa opinión a la cual hiciera referencia se basó en los elementos de juicio aportados ... por máxime aun si atendemos que ... manifestó que era un mero colaborador suyo.

39. Que desde el dictado de la falta de mérito de ... y de ... no se incorporaron al proceso nuevas pruebas que me persuadan sobre una participación punible en el hecho por parte de los nombrados. Por estos motivos y por lo expuesto en los dos considerandos anteriores, corresponde adoptar en autos, sin más trámite, respecto a ... y ..., una decisión desincriminante, pues "... debe reputarse incluido en la garantía de defensa en juicio consagrada por el art. 18 de la Constitución Nacional el derecho de todo imputado a obtener —luego de un juicio tramitado en legal forma— un pronunciamiento que definiendo su situación frente a la ley y a la sociedad, ponga término, del todo más rápido posible, a la situación de incertidumbre que comparta el enjuiciamiento penal..." (C.S.J.N. Polak, Federico Gabriel s/ violación de los deberes de funcionario público s/ casación - causa N° 174 - 4/95 - 15/10/98 t. 321, pág. 2826), entre otros.

40. Que, en cumplimiento del art. 518 del C.P.P. se ordenará el embargo de los bienes de los imputados. Para establecer su medida se tiene en cuenta que, conforme el art. 37 de la ley 11.683, los intereses de la deuda de la contribuyente se fijaron en un total de \$865.816,85 por el período transcurrido del 17 de abril de 2001 al 23 de diciembre de 2003. Al día de la fecha, conforme a la tasa de interés fijada por la Secretaría de Hacienda dependiente del Ministerio de Economía y Producción, alcanzarían la suma de \$91.630.517,09, monto al cual corresponde adicionar el importe de la deuda determinada por el organismo, arrojando un total de \$2.453.015,68; al que habría aditar un monto similar con el fin de garantizar el cumplimiento de una eventual pena pecuniaria y costas del proceso y, recordando que las obligaciones en cuestión pesan solidariamente, se estima suficiente la suma de cinco millones de pesos (\$5.000.000), por

hallarse dicho monto de acuerdo a las pautas mensurativas previstas en el art. 518 del Código Procesal Penal. A tales efectos, se librá el pertinente mandamiento, que habrá de ser diligenciado por la Secretaria del tribunal.

41. Que, finalmente, y al no encontrarse reunidos los extremos del art. 312 del código de rito, no se dispondrá medida restrictiva la libertad respecto de quienes se legitima pasivamente en el proceso por esta resolución.

42. Que, atendiendo a la renovada voluntad legislativa de que se regulen los honorarios profesionales al concluir un proceso, lo que se ha convertido en valladar para el archivo de las causas (conf. acordada 4/05 de la C.S.J.N.), habré de estimarlos, respecto de la defensa de ... y ..., teniendo en cuenta las pautas mensurativas previstas en la ley de aranceles, particularmente la diligencia observada en el control del proceso y la asistencia por parte del letrado a las audiencias que se desarrollaron en el curso de la instrucción.

A consecuencia de todo lo expuesto y de conformidad con la normativa invocada, resuelvo: I. Decretar el procesamiento sin prisión preventiva ... de las demás condiciones personales obrantes en autos, por considerarla, prima facie, autora penalmente responsable del delito de evasión tributaria simple (art. 1 de la ley 24.769, 45 del Código Penal y 306 del Código Procesal Penal). II. Trabar embargo sobre los bienes de... hasta cubrir la suma de cinco millones de pesos (\$5.000.000) —art. 518 del Código Procesal Penal—, mandamiento que diligenciará la Secretaria titular en la sede del tribunal, debiendo hacerla comparecer mediante citación al domicilio constituido. III. Decretar el procesamiento sin prisión preventiva de ... las demás condiciones personales obrantes en autos, por considerarla, prima facie, partícipe primario del delito de evasión tributaria simple (art. 1° de la ley 24.769; 45 del Código Penal y 306 del Código Procesal Penal). IV. Trabar embargo sobre los bienes de ... hasta cubrir la suma de cinco millones de pesos (\$5.000.000) —art. 518 del Código Procesal Penal—, mandamiento que diligenciará la Secretaria titular en la sede del tribunal, debiendo hacerlo comparecer mediante citación al domicilio constituido. V. Sobreseer a de las demás condiciones personales obrantes en autos, en orden al delito previsto y reprimido por el art. 1 de la ley 24.769 por el que fuera indagado, con la expresa declaración que el trámite de la presente no afecta el buen nombre y honor del hubiera gozado (arts. 334; 335; 336 inc. 4° y concordantes del Código Procesal Penal). Costas en el orden causado, eximiendo al sobreseído de las comunes (art. 531 del C.P.P.). VI. Sobreseer a ... de las demás condiciones personales obrantes en autos, en orden al delito previsto y reprimido por el art. 1 de la ley 24.769 por el que fuera indagado, con la expresa declaración que el trámite de la presente no afecta el buen nombre y honor del hubiera gozado (arts. 334; 335; 336 inc. 4° y concordantes del Código Procesal Penal). Costas en el orden causado, eximiendo al sobreseído de las comunes (art. 531 del C.P.P.). VII. Regular los honorarios profesionales de los Dres. ...y ... por la actuación profesional que tomaron en defensa de ... y de ... en este legajo, en conjunto, en la suma de treinta mil pesos (\$30.000) por cada uno de sus clientes, con más el uno por ciento previsto por el inc. 2] del art. 62 de la ley 1181 y el IVA, en caso de corresponder. — Javier López Biscayart