

Presunciones tributarias en materia penal ¹

por Juan Manuel Carraro ²

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO 1: MARCO CONCEPTUAL	2
CONCEPTO DE DETERMINACIÓN DE OFICIO	2
CONCEPTO DE PRESUNCIONES.....	4
OBJETIVO DE LAS PRESUNCIONES TRIBUTARIAS	5
TIPOS DE PRESUNCIONES	8
CAPÍTULO 2: ANTECEDENTES HISTÓRICOS	13
CAPÍTULO 3: DETERMINACIÓN DE OFICIO SOBRE BASE PRESUNTA Y SANCIONES TRIBUTARIAS REGULADAS EN LA LEY 11.683	20
CAPÍTULO 4: DETERMINACIÓN DE OFICIO SOBRE BASE PRESUNTA Y SANCIONES TRIBUTARIAS REGULADAS EN LA LEY 24.769	26
MARCO NORMATIVO	26
EVOLUCIÓN.....	32
LAS PRESUNCIONES COMO MÉTODO PARA AVANZAR UNA INVESTIGACIÓN EN SEDE PENAL.	33
JURISPRUDENCIA	37
LAS PRESUNCIONES COMO FUNDAMENTO DE UNA SENTENCIA CONDENATORIA EN SEDE PENAL.....	42
CAPÍTULO 5: LEY 27.430. MODIFICACIÓN AL RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO	45
CONCLUSIÓN.....	47
BIBLIOGRAFÍA.....	50

¹ Tesis presentada y aprobada por el autor en la Especialización en Tributación, 7° edición, de la Facultad de Ciencias Económicas, Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional de Salta, año 2018.

² Contador Público Nacional.

INTRODUCCIÓN

El objetivo de este trabajo es el análisis de la validez constitucional, como instrumento probatorio en materia penal, de las presunciones tributarias aplicadas por el fisco en el procedimiento de determinación de oficio.

Para esto, tomando como fuente la variada jurisprudencia y doctrina existente en relación a la temática planteada, se partirá en un principio de conceptos y clasificaciones generalmente aceptados, se buscará entender la funcionalidad de dichas presunciones y explicar los argumentos que justifican su uso por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

Entendidos los conceptos, se pondrá principal énfasis en el desarrollo de las etapas por las que fue pasando la jurisprudencia argentina, respecto de la adopción (o no) de esta modalidad para iniciar la instrucción penal y, así también, como argumento en la fundamentación de la sentencia condenatoria. Esto último, en tanto los indicios que lleven a dicha sentencia no se encuentren evidentemente contrarios al principio constitucional de inocencia.

Para finalizar la exposición, se plantearán aspectos legales, técnicos y pragmáticos del porqué de los cambios observados en la

jurisprudencia y doctrina estudiadas y se concluirá con una opinión particular acerca de lo desarrollado en los temas más relevantes.

CAPÍTULO 1. MARCO CONCEPTUAL

Para poder comprender posteriormente las distintas posiciones doctrinarias y jurisprudenciales referidas a la aplicación de las presunciones previstas en la Ley 11.683 en materia penal, es necesario previamente tener presentes ciertos conceptos vinculados, como la determinación de oficio y sus tipos; las presunciones: definición, su objeto, clasificación y distintos supuestos previstos en la legislación.

CONCEPTO DE DETERMINACIÓN DE OFICIO

Sobre este tema, vale primeramente conceptualizar la determinación tributaria; al respecto, Giuliani Fonrouge la define como “... *acto o conjunto de actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación*”.³

Asimismo, para Villegas es el “*acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso si existe una deuda tributaria (an*

³ Giuliani Fonrouge, Carlos M., “Derecho Financiero”. Vol. I. Depalma. Buenos Aires. 1986. Pág. 453

debeatur); quién es el obligado de pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (quantum debeatur)”.⁴

Del análisis de lo expuesto en primer lugar, se pueden distinguir tres tipos de determinación:

- a) determinación por el contribuyente (declaración jurada);
- b) determinación por el fisco o la administración (determinación de oficio) y
- c) determinación conjunta o mixta.

Conforme el artículo 11 de la ley 11.683, nuestro sistema está basado en la autodeterminación de impuestos (declaración jurada). Sin embargo, respecto de la determinación por el fisco, el primer párrafo del art. 16 y el quinto del art. 17 de la Ley 11.683 establecen que la Administración Federal de Ingresos Públicos procederá a *determinar, de oficio*, la materia imponible o el quebranto impositivo, de corresponder, cuando:

- el contribuyente no haya presentado las declaraciones juradas
- las declaraciones presentadas resulten impugnables
- se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria a que se refiere el art. 8° de la misma Ley.

⁴ Villegas, Héctor B. “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”. Astrea. Buenos Aires. 2013. Pág. 329.

Tal determinación de oficio puede clasificarse, a su vez, en:

a) *determinación sobre base cierta* (es decir en forma directa, por conocimiento cierto de la materia imponible), o

b) *determinación sobre base presunta* (cuando la misma surja mediante la estimación, dado que los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de dicha materia imponible).

Es de esta última, en relación a su validez en materia penal, lo que se estudiará en adelante.

CONCEPTO DE PRESUNCIONES

Existen varios conceptos o definiciones que permiten un acercamiento bastante acertado para el entendimiento de qué son las presunciones. A continuación se enuncian algunos de ellos.

El diccionario de la Real Academia Española define el término presunción como: “*acción y efecto de presumir*” y a éste como “*sospechar, juzgar o conjeturar una cosa, por tener señales o indicios para ello*”.

Por otro lado, Pérez de Ayala y González García la definen como: “*el acto de aceptar la veracidad de un hecho por la evidencia de otro del que normalmente depende aquel hecho no probado*”.⁵

⁵ Gómez, T. & Falco, C. M. (2011). Procedimiento Tributario. Ley 11.683- Decreto 618/97. Buenos Aires: La Ley. P. 158.

El Tribunal Fiscal de la Nación definió “presunción” como *“aquella operación lógica tendiente a afirmar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede”*.⁶

OBJETIVO DE LAS PRESUNCIONES TRIBUTARIAS

Se afirma, acertadamente, que la utilización de presunciones legales en materia tributaria tiene como objetivo subsanar las dificultades de obtener pruebas directas, *por la proliferación de comportamientos evasivos y la simplificación en la configuración legislativa de los hechos imponibles*⁷. Ello sin que se dilate innecesariamente el proceso de aplicación de los tributos.

Resulta conveniente para el fisco, entidad que se entiende que busca el bienestar común (a través de la recaudación impositiva), hacer ciertas suposiciones y establecer su legitimidad mediante normas, para que la tarea de fiscalización sea lo más rápida y abarcativa posible. Por lo tanto, se le acuerdan ventajas buscando favorecer, en cierta forma, el incremento

⁶ TFN, Sala A, 30/11/1999, “Denisi, Juan Ramón s/ recurso de apelación. Impuesto a las Ganancias”, Revista Impuestos 2000-A-729.

⁷ Gómez, T. & Falco, C. M. (2011). Procedimiento Tributario. Ley 11.683- Decreto 618/97. Buenos Aires: La Ley. P. 158.

de las recaudaciones para que, de este modo, al contribuyente se le dificulte la evasión y a la administración se le simplifiquen ciertas cuestiones técnicas al respecto.

De no existir este mecanismo de determinación (de oficio sobre base presunta), ante un eventual incumplimiento, la no aplicación de las presunciones previstas por la Ley de Procedimiento Fiscal derivaría en una situación de injusticia para el contribuyente cumplidor.

Es claro que, aquel sujeto contribuyente que tiene la evidente decisión y voluntad de delinquir, perfecciona sus métodos constantemente. Hoy se comprueba que una de las modalidades con las que pretenden cubrirse es la de hacer desaparecer toda la documentación respaldatoria, de modo de hacer imposible una determinación sobre base cierta; tratando así de obtener “mejores condiciones de imputabilidad” en comparación con aquel contribuyente que cumple con los deberes de resguardar su documentación.

Además, dada la facilidad y frecuencia con que se intenta por lo menos disminuir la carga impositiva por parte del contribuyente, de no poder el fisco usar las presunciones, esto recaería en una injustificada disminución en la recaudación por su parte.

Las presunciones deben partir de un hecho cierto (no pueden partir de otra presunción). Debe quedar claro que, con la aplicación de esta

técnica legislativa, es posible llegar a la probabilidad de ocurrencia del hecho pero no a su certeza.

Si se pretendiera efectuar una “cadena” de presunciones o “presunción de segundo grado”, partiendo del hecho supuesto o inferido, para derivar un nuevo hecho también presumido, entonces se estaría faltando a la gravedad, precisión y concordancia que el indicio debe reunir para fundar en él la presunción, restándole verosimilitud y certeza a la conclusión final.

Esta definición es la que utiliza el actual art. 18 de la Ley 11.683, cuando prescribe que la estimación de oficio, a realizar por el fisco, se funda en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular la existencia y medida del mismo.

El Tribunal fiscal, como ya se expresó anteriormente, advierte claramente que no se debe prescindir de considerar que las presunciones legales son, por definición, consecuencias que el legislador impone extraer a partir de un hecho conocido. Al aplicarlas, quien las interprete deberá remontarse desde el hecho conocido al hecho desconocido, según una regla de experiencia que no le es propia sino que viene indicada por el legislador.

Este último, al formular la norma, buscó de alguna manera vincular ciertos efectos a la existencia de determinados presupuestos, impidiendo atribuir esos mismos efectos si el presupuesto no existe de manera cierta sino inferida, excediendo así aquella regla traducida en el mandato legal.

Ello se explica porque la formación de “cadenas” de presunciones pondría en crisis el objetivo de hallar el resultado que tenga más probabilidad de correspondencia con la realidad (finalidad de reconstrucción aproximada a la que el método se dirige). Sin embargo, debe advertirse que, en las presunciones legales, no está impedido partir de un hecho presunto; ello es así, sencillamente, porque parten de una definición hecha por la propia ley.

Vale recordar que el organismo recaudador, ya sea nacional, provincial o inclusive municipal, puede determinar la materia imponible sobre base cierta o sobre base presunta. Las presunciones son utilizadas en este segundo supuesto. Sin embargo, tal determinación solo puede ser aplicada cuando exista imposibilidad total de determinar la situación fiscal a través de hechos ciertos.

TIPOS DE PRESUNCIONES

Este tema en particular se desarrollará en forma sintética, ya que no es el motivo del trabajo discutir su clasificación, sino, por el contrario,

aportar al lector ideas concretas y consensuadas al respecto, que le faciliten luego el entendimiento general del tema que sí hace al objetivo de desarrollo extendido

Dicho esto, en primer lugar se puede clasificar las presunciones en:

a) Presunciones que se derivan del razonamiento que efectúa el juzgador, denominadas “hominis” o simples.

Ellas encuentran un límite por lo establecido en el artículo 163, inciso 5, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación: “... *Las presunciones no establecidas por ley constituirán prueba cuando se funden en hechos reales y probados y cuando por su número, precisión, gravedad y concordancia, produjeren convicción según la naturaleza del juicio, de conformidad con las reglas de la sana crítica...*”

b) Presunciones legales.

En este tipo de presunciones, el legislador establece el hecho del cual se parte, el hecho que debe inferirse y la consecuencia buscada.

A su vez, éstas últimas se subdividen en:

b.1. Presunciones “iure et de iure” o absolutas: no admiten prueba en contrario.

En las últimas habrá que detenerse un poco más y dejar aclarado que, de tratarse de este tipo de presunción, cualquier debate sobre su aplicabilidad en materia penal es insostenible.

Téngase presente que, al no admitir prueba en contrario, no otorgan derecho a defensa y, por tanto, no permiten al eventual sospechado de evasión su defensa ante el juzgado, violando su legítimo derecho constitucional de inviolabilidad de la defensa en juicio.

b.2. Presunciones “iuris tantum” o relativas: trasladan la prueba al contribuyente (admiten prueba en contrario).

Son, a diferencia de las anteriores, las que pueden motivar discusión en cuanto a su aceptación o no por parte de los juzgados en lo penal tributario.

1. DISTINTOS SUPUESTOS EN LA LEY 11.683

El artículo 18 enumera, en su primera parte, de manera enunciativa, indicios⁸ que podrán servir a la estimación de oficio:

- capital invertido en la explotación,
- fluctuaciones patrimoniales,
- volumen de transacciones de ejercicios fiscales anteriores,
- utilidades de otros períodos fiscales,

⁸ Un indicio es un hecho que conocido se considera como cierto. El indicio es el hecho conocido, la presunción es el efecto.

- montos de compras o ventas,
- existencia de mercaderías o materias primas,
- rendimiento normal del negocio,
- explotación o de empresas similares,
- gastos generales de la empresa en cuestión,
- salarios,
- alquiler del negocio o de la casa habitación,
- nivel de vida del contribuyente,
- promedio y coeficientes generales establecidos por la AFIP con relación a explotaciones de un mismo género, entre otros.

En tanto, en su tercer párrafo, detalla una serie de presunciones relativas, para la determinación de oficio de la materia imponible, como ser:

- relevamiento por imagen satelital,
- método del punto fijo,
- compras omitidas,
- precios de inmuebles,
- diferencias de inventarios,
- incrementos patrimoniales no justificados,
- depósitos bancarios y

- remuneraciones abonadas a personal no declarado.

De esta manera, el texto de la ley presume, por ejemplo, que los incrementos patrimoniales no justificados representan, en el Impuesto a las Ganancias, *“ganancias netas determinadas por un monto equivalente a los incrementos patrimoniales no justificados, más un diez por ciento (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles”* y, en el IVA, *“montos de ventas omitidas”*. De la mismo modo, son consideradas ganancias gravadas el importe de las remuneraciones abonadas al personal en relación de dependencia no declarado, así como las diferencias salariales no declaradas.

Del mismo modo, el art. 18 bis incorpora una presunción referente a los fondos que provienen de paraísos fiscales (países de baja o nula tributación). Los mismos se consideran incrementos patrimoniales no justificados para el tomador o receptor local.

Siguiendo el artículo presentado por Teresa Gómez en las XXXVI Jornadas Tributarias, el lector se encuentra ante un *“catálogo presuncional tendiente a reconstruir la materia imponible de los contribuyentes cuando resulta imposible la tarea utilizando la propia documentación aportada por el sujeto”*.

No obstante, inicialmente se restringió su uso al derecho tributario sustancial; recién más adelante se las aceptó para instar el requerimiento de instrucción (lo que se analizará posteriormente).

CAPÍTULO 2: ANTECEDENTES HISTÓRICOS

En este capítulo se detallarán los orígenes y la evolución de la normativa que regula lo referente al acto de determinación de oficio, actualmente legislada en los arts. 16 y ss. de la Ley 11.683, a fines de poder llegar a una comprensión más completa de dichos artículos.

Así, el primer párrafo del art. 16 de la Ley 11.683 tuvo sus orígenes con el dictado del Decreto 14.341/ –Art. 23–. La Ley 16.450 de 1962 lo modificó en su redacción, aunque no en aspectos sustanciales. Posteriormente, en 1968 fue reestablecido a su texto original por la Ley 17.595. Finalmente el art. 1º de la Ley 20.024 agregó el texto “*o el quebranto impositivo, en su caso, y a liquidar el gravamen correspondiente*”, aunque resultó innecesario por tratarse de consecuencias del acto de determinación.

En lo que se refiere a los procedimientos a aplicarse para la determinación, originalmente existían tipos distintos para aquella sobre base cierta respecto de aquella sobre base presunta. Tal situación cambia

con la redacción de la Ley 16.450 del año 1962, la que los unifica para ambos supuestos.

Como se hizo referencia en el capítulo anterior, los principales indicios y presunciones legales se encuentran incorporados en nuestra legislación en el artículo 18 de la Ley 11.683 de Procedimientos Tributarios. Éste surgió de diferentes fuentes; por un lado los dos primeros párrafos del art. 25 del Decreto 14.341/46, modificado por la Ley 12.965 de 1947, que sustituyó el párrafo final sobre incrementos de capital, nuevamente reformado por el Decreto-Ley 4.073/56; finalmente recuperó su redacción original por la Ley 15.273 de 1960, aunque siguieron modificaciones de detalle.

Por el otro lado, los párrafos tercero y cuarto, incorporados por la Ley 21.858 de 1978; si bien la parte referente al alquiler de la casa-habitación y a los incrementos patrimoniales figuraban desde antes con otro texto, luego del dictado de esta última norma surgieron las siguientes modificaciones por tipo de presunción:

- Diferencias de inventario: inicialmente, un párrafo incluía lo referente a esta presunción, con diferentes métodos para el impuesto a las ganancias, el impuesto al valor agregado en impuestos internos y en los

impuestos al patrimonio y el capital de las empresas. Esta norma fue objeto de críticas, principalmente centradas en:

- El índice de rotación: se aconsejó adoptar el que se determine sobre la base del costo de ventas agregando la utilidad bruta;
- Diferencias físicas o monetarias: la diferencia de inventarios debía ser por la inexactitud en cantidades y no en valores.

La modificación por la ley 23.314 estableció que las diferencias a tener en cuenta son solamente las físicas, resolviendo así la cuestión.

- Relevamiento por imagen satelital: la ley 25.795 del año 2003 incorporó esta presunción, estableciendo que la diferencia que surja de comparar la producción declarada por el responsable con la que arroje la imagen satelital será considerada ganancia gravada, venta omitida y bienes del activo computable, para los impuestos a las ganancias, al valor agregado, sobre los bienes personales y ganancia mínima presunta, respectivamente. La norma original establecía que la diferencia sería imputada en el ejercicio inmediatamente anterior a la verificación. Esta cuestión fue mejorada por la ley 26.044 del 2005, siendo su actual redacción la siguiente: “Se presume, sin admitir prueba en contrario, que las diferencias de materia imponible estimadas, *corresponden al ejercicio fiscal en el cual la Administración Tributaria hubiera verificado las diferencias de producción*”.

Vale aclarar que la incorporación de esta presunción al texto legal ha sido motivo de numerosas críticas doctrinarias por la falta de certeza del indicio base (situación meramente presuncional como una imagen satelital).

- Mecanismo de punto fijo: la normativa prevé un procedimiento probatorio que permite la comprobación de hechos ciertos, para ser tenidos en cuenta como base para la aplicación de la presunción. Faculta a la AFIP para aplicar el resultado de promediar el total de ventas, prestaciones de servicios o cualquier otra operación controlada durante un periodo de tiempo (que el legislador considera representativo) a los restantes días o meses no controlados del mismo período fiscal.

Inicialmente, el control debía ser en no menos de cinco días continuos o alternados de un mismo mes para aplicar los resultados en los restantes días hábiles comerciales del mes. Y cuatro meses alternados de un mismo ejercicio para aplicarlo en los restantes meses no controlados.

La ley 23.314 de 1986 modificó el tiempo de control diario de las operaciones, elevando de 5 a 10 días continuos o discontinuos con un intervalo no menor de 7 días. Si el control fuera discontinuo, las fracciones no pueden ser menores de 5 días en cada caso. De ese control surgía una presunción que permitía extenderla, en su resultado, al mes en que se realiza.

Finalmente, la ley 24.073 de 1992 agregó la condición de que se haya tenido en cuenta la estacionalidad de la actividad o ramo de que se trate para que estas presunciones sean consideradas significativas.

- Operaciones marginales: la ley 24.073 de 1.992 incorpora el inciso e) del art. 18, estableciendo que, si el fisco, en sus facultades de fiscalización, detectare operaciones marginales en un período (aun inferior a un mes), el porcentaje que surge de relacionarlas con lo declarado por el contribuyente puede ser aplicado sobre las ventas de los últimos 12 meses calendarios; determinando como resultado diferencias de ventas con las mismas consecuencias que las descriptas en el mecanismo del punto fijo.

Si la fiscalización y la comprobación de operaciones marginales abarcaren un período fiscal, la norma extiende la determinación a los años no prescriptos.

- Incrementos patrimoniales no justificados: originariamente el decreto 14.341/46 establecía como rédito del ejercicio fiscal “los aumentos de capital cuyo origen no pruebe el interesado”. Luego, con el dictado de la ley 21.858 la disposición se agrava con el agregado del 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles para el impuesto a las ganancias. Posteriormente, con la ley 25.795 se consigue un texto más prolijo y, en lo relativo al impuesto a las ganancias, desaparece la mención “...constituyen ganancias netas del ejercicio en que se produzcan, a los

efectos de la determinación del impuesto a las ganancias”. Finalmente, la ley 26.044 continúa las mejoras textuales respecto de esta presunción y otras, que se explicarán más adelante.

- Depósitos bancarios debidamente depurados: antes de su inclusión en la legislación, el organismo ya aplicaba esta presunción mayoritariamente aceptada por la jurisprudencia tributaria, siempre que el contribuyente no acreditare el origen de los fondos impugnados.

Sin embargo, en la causa Orlando Funes (14/08/73), el TFN sostenía que *“es nula la determinación de oficio practicada sobre base presunta que toma como indicio los depósitos bancarios del contribuyente, cuyos ingresos provienen del ejercicio de una profesión liberal –en el caso, abogado– ya que ellos no constituyen un medio idóneo para la determinación de su obligación impositiva frente al impuesto a los réditos, pues no está vinculado en forma normal con el tipo de actividad habitual que realiza el contribuyente”*.

No obstante, esta corriente jurisprudencial fue evolucionando y hoy puede resumirse de la siguiente forma: *“se ajusta a derecho el método utilizado por la DGI para efectuar la determinación de oficio, recurriendo a la medición indiciaria prevista en el primer párrafo del art. 25 de la ley 11.683 –t.o. 1978 y modif.– para estimar los ingresos adoptando como elemento exteriorizante los depósitos bancarios y el monto de ventas que se*

consideraron efectuadas y no declaradas, por cuanto el contribuyente presentaba una deficiente situación en materia de registros de sus operaciones”⁹.

Posteriormente, fue incorporada al sistema normativo por ley 25.795, estableciendo que: los depósitos bancarios, debidamente depurados, que superen las ventas y/o ingresos declarados del período, representan ganancias netas (en concepto de incremento patrimonial) –con más un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles– y ventas gravadas omitidas en el Impuesto a las Ganancias y en el IVA respectivamente.

La ley 26.044 establece mejoras en el texto de esta presunción que se explicarán más adelante.

- Remuneraciones abonadas al personal no declaradas y diferencias salariales: esta presunción fue incorporada por la ley 25.795, que establece que, ante la situación de remuneraciones abonadas a personal y diferencias salariales no declarados, se presumen ganancias netas, con más un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles, y ventas gravadas omitidas, para el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto al Valor Agregado respectivamente.

A igual que en el caso anterior, la ley 26.044 establece mejoras en el texto original respecto a su atribución temporal.

⁹ “Oberholzer, Jorge E.” – TFN – Sala A – 24/12/2002.

CAPÍTULO 3: DETERMINACIÓN DE OFICIO SOBRE BASE PRESUNTA Y SANCIONES TRIBUTARIAS REGULADAS EN LA LEY 11.683

Al enfocar la atención en el nudo del trabajo, el presente capítulo detalla, particularmente, la jurisprudencia y doctrina respecto a la aplicación de las sanciones previstas en la ley 11.683 por omisión y defraudación de impuestos determinados en base a presunciones.

Las sanciones por omisión y defraudación de impuesto se encuentran reguladas en los arts. 45 –omisión de impuesto–¹⁰, 46 y s/n a continuación –defraudación de impuestos–¹¹ de la ley 11.683.

¹⁰ Art. 45 Ley 11.683: “El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención o percepción que omitieran actuar como tales.

Será sancionado con la misma multa quien mediante la falta de presentación de declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, o por ser inexactas las presentadas, omitiera la declaración y/o pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos.

La omisión a que se refiere el primer párrafo del presente artículo será sancionada con una multa de UNA (1) hasta CUATRO (4) veces el impuesto dejado de pagar o retener cuando éste se origine en transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior. Se evaluará para la graduación de la sanción el cumplimiento, por parte del contribuyente, de los deberes formales establecidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos para el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de las transacciones internacionales”.

¹¹ Art. 46 Ley 11.683: “El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraude al Fisco, será reprimido con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el importe del tributo evadido”.

Art. s/n a continuación 46: “El que mediante declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, perjudique al Fisco exteriorizando quebrantos total o parcialmente superiores a los procedentes utilizando esos importes superiores para compensar utilidades sujetas a impuestos, ya sea en el corriente y/o siguientes ejercicios, será reprimido con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces del importe que surja de aplicar la tasa máxima del impuesto a las ganancias sobre el quebranto impugnado por la Administración Federal de Ingresos Públicos.”

En lo que respecta a la aplicación de la sanción prevista en el art. 45 por omisión de impuesto determinado sobre base presunta, la jurisprudencia mayoritaria entiende¹² que la aplicación de presunciones no es motivo exculpatario para la aplicación de esta sanción, si no se demuestra la existencia de alguna causal subjetiva eximente de ella

Sin embargo, la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, en la causa “Ledesma, Amalia”, del 18/07/2001, entendió que resulta improcedente la aplicación de la multa mencionada cuando el fisco efectuó la determinación de oficio sobre base presunta.

Distinto es el caso en lo que se refiere a la aplicación de la sanción prevista en el artículo 46, ya que la jurisprudencia mayoritaria entendió que la determinación de oficio sobre base presunta no puede dar lugar a su aplicación.

En esta postura se entendió que las presunciones del art. 25, actual art. 18, de la ley 11.683 son admisibles como base en una determinación de oficio, no así para la sanción prevista para la defraudación de impuesto; ya que las presunciones no suponen el fraude en materia fiscal o el dolo (elemento necesario para la configuración del

¹² “Establecimientos Metalúrgicos Edival S.A.”, TFN, Sala A, 9/12/1999; “Bergallo, Ernesto H., Molina, José Luis y Bergallo y Molina Sociedad de hecho”, TFN, Sala D, 7/12/1999; “Jusid, Juan José”, TFN, Sala D, 6/12/1999; “Casa Elen-Valmi de Claret y Garello”, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, Sala IV, 8/07/1999; “Pagiatis, Constantino y Ailán, Olga”, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, Sala IV, 31/12/1997; “Sosa Mirta Elena”, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, Sala V, 29/11/2000; “Frigorífico Alberdi S.A.”, TFN, Sala A, 17/02/2000; “Bodegas y Viñedos Giol E.E.I.C.”, TFN, Sala D, 30/12/1999.

ilícito). De no ser así, se lesionaría el principio de la responsabilidad subjetiva en materia penal.¹³

Sin embargo, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal ¹⁴, resolvió que “si bien es cierto que la presencia del dolo, como elemento subjetivo requerido para la configuración del tipo, debe ser acreditada por el fisco, como titular de la acción punitiva de que se trata, ello no implica que la intención de evadir el pago del impuesto por parte del sujeto activo de la infracción no pueda ser razonablemente inferida en función de la propia naturaleza del ilícito imputado –en tal sentido es de destacar que, en razón de ella, la Corte Suprema ha reconocido reiteradas veces que la infracción comprobada lleva implícita la intención de defraudar, imponiendo al contribuyente la carga de desvirtuar la razonable inferencia del dolo (conf. Fallos 206:508; 209:318; 210:1229; 225:412; entre otros muchos)– o de las circunstancias de tiempo, modo y lugar en que aquel ejecutó la acción antijurídica”.

Para los casos de sanciones por conductas dolosas, es la AFIP quien debe necesariamente evaluar la conducta del contribuyente, presunto infractor, analizando los hechos y pruebas particulares de cada caso con el

¹³ “Bergallo, Ernesto H., Molina, José Luis y Bergallo y Molina Sociedad de hecho”, TFN, Sala D, 7/12/1999; “Kanawati, Josefina”, TFN, Sala C, 22/04/1996; “Sosa, Mirta Elena”, TFN, Sala D, 18/04/2000, “Di Fiore, María Cristina”, TFN, Sala B, 12/05/1999, “Armotec S.A.C.I.F.I.C.”, TFN, Sala B, 10/02/1999; “Francisco López e hijos S.H.”, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, Sala A, 12/07/2001; “Antepuerto Rosario S.A.”, TFN, Sala B, 21/03/2000; Nicoletti S.A., CNFed. Cont. Adm., Sala I, 19/12/2008, “Bodegas y Viñedos Giol E.E.I.C.”, TFN, Sala D, 30/12/1999.

¹⁴ “Giacomelli, Jorge Andrés”, CNFed. Cont. Adm., Sala I, 12/4/2007

fin de conseguir elementos sustentables que le permitan calificarlo como tal. Esto sin olvidar el estado constitucional de inocencia del imputado, mientras una sentencia firme no determine lo contrario.

Lo expuesto en el párrafo anterior es coincidente con la doctrina de la CSJN en los fallos "Mazza, Generoso y Mazza, Alberto"; "Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo" y "Montenegro Hermanos S.A."¹⁵

En el fallo más reciente de los mencionados, "Montenegro Hermanos S.A.", que trata de sueldos marginales, en función de los cuales se determinó la obligación tributaria sobre base presunta, el Máximo Tribunal sostuvo que *"... Las circunstancias que ha tenido en cuenta el a quo no permiten aseverar ..., que se haya configurado el tipo infraccional establecido por el citado Art. 46, pues aunque mediante el sistema de presunciones establecido por el Art. 25 pueda eventualmente inferirse a partir del único hecho que la sentencia ha tenido por efectivamente demostrado -el pago de remuneraciones marginales- la existencia de operaciones gravadas con el IVA que la empresa omitió declarar, ello es al único efecto de posibilitar que el Fisco determine y exija el pago del tributo pese a no tener un conocimiento cierto del hecho imponible o de su medida. Pero precisamente, esa ausencia de certeza acerca de los hechos obsta a que pueda considerarse probada, con relación al IVA, la*

¹⁵ Fallo 312:447 de fecha 6/04/1989, Fallo 312:447 de fecha 31/3/1999 Fallo 323:2172 de fecha 24/8/2000

conurrencia de los extremos requeridos para la aplicación de la pena prevista para la defraudación fiscal en el citado artículo 46”.

En igual sentido se expresó el procurador de la Corte: “... *el Fisco Nacional no ha incorporado ningún otro elemento de cargo para el establecimiento de la sanción impuesta, siendo ostensible, en mi concepto, que la sanción reposa únicamente en la aplicación de la presunción en el IVA...*”.

En la causa “Mazza, Generoso y Mazza, Alberto”, la Cámara Nacional de Apelaciones resolvió la no extensión al campo del ilícito tributario –sin la existencia de elementos que permitiesen acreditar la actividad dolosa– de las presunciones reguladas en la Ley de Procedimientos Tributarios (ya que el sistema de presunciones que la ley establece tiene el objeto de determinar la existencia y medida de la obligación). Lo resuelto fue confirmado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

En la causa Elen Valmi de Claret y Garello s/ Rec. de Apelación, la CSJN reafirmó la aplicación del principio penal de personalidad de la pena en materia tributaria, al expresar: *"Esta Corte ha reconocido ... que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la*

acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente"; declaró improcedente la aplicación, en una determinación de oficio sobre base presunta, de la multa por defraudación prevista en el artículo 46 de la ley 11.683 –dado que necesita de una actividad dolosa– y aclaró que la multa por omisión, prevista en el art. 45, no exige una conducta como aquélla, pues es de carácter culposo.

En resumen, es doctrina del Máximo Tribunal la no aplicación de la sanción por defraudación de impuesto determinado sobre base presunta, salvo ante la existencia de medios de prueba suficientes que permitan acreditar un comportamiento doloso.

Ésta fue receptada por el organismo recaudador mediante la Instrucción General (DGI) 4/1999: *“En los supuestos de determinación de oficio sobre base presunta (cfr. art. 18 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificación), no corresponderá encuadrar la conducta punible de los responsables en los términos del art. 46 de la ley, sin el necesario sustento de pruebas directas que permitan acreditar la existencia del elemento subjetivo requerido por dicha figura.”*

Posteriormente, con el dictado de la Instrucción General (AFIP-DGI) 06/07, se derogó la anterior disposición pero se mantuvo el criterio: *“... 3.4.2.5. Determinación de oficio sobre base presunta. Aplicación subsidiaria del artículo 45. En los supuestos de determinación de oficio*

sobre base presunta (cfr. art. 18), no corresponderá encuadrar la conducta punible de los responsables en los términos del artículo 46, sin el necesario sustento de pruebas directas que permitan acreditar la existencia del elemento subjetivo requerido por dicha figura. En defecto de lo expuesto, deberá encuadrarse el hecho en las previsiones infraccionales del artículo 45 y juzgarse con arreglo a las mismas”.

CAPÍTULO 4: DETERMINACIÓN DE OFICIO SOBRE BASE PRESUNTA Y SANCIONES TRIBUTARIAS REGULADAS EN LA LEY 24.769

En el presente capítulo, luego de un breve marco normativo, se analizará la doctrina y jurisprudencia referente a la aceptación de las presunciones descriptas como métodos para: a) avanzar en una investigación en sede penal; b) e inclusive para fundar una sentencia condenatoria.

MARCO NORMATIVO

Los artículos de la ley 24.769, vinculados al desarrollo de este trabajo, son aquellos referidos a los delitos de evasión simple, evasión agravada y la denuncia penal. En relación a aquellos, versan los arts. 1º, 2º y 18, respectivamente

Así, para el delito de evasión simple, el art. 1° establece que: “Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) 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, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.”

Para el delito de evasión agravada, el art. 2° establece que: “La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión, cuando en el caso del artículo 1° se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Si el monto evadido superare la suma de cuatro millones de pesos (\$4.000.000);

b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000);

c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro

tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000);

d) Si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos.”

De los artículos transcritos, se desprende que, en estos delitos, la acción típica es la de evadir, total o parcialmente, el pago de tributos al fisco nacional o provincial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Conforme a nuestro derecho positivo, la evasión es la obtención de una reducción total o parcial del importe que, por ley, se debe abonar por un tributo, sea por acción u omisión, mediante la utilización de un ardid o engaño que se exterioriza mediante la presentación de declaraciones juradas engañosas u ocultación maliciosa. Los actos y conductas que no reúnan los elementos de esta conceptualización se encuentran excluidos del régimen punitivo de la ley penal tributaria.

Por consiguiente, la elusión tributaria¹⁶ no implica la comisión de un delito, por la inexistencia de un ardid o engaño –elemento necesario en la conducta para su encuadre en el tipo penal–.

El concepto de ardid o engaño, en la ley bajo análisis, se refiere al despliegue intencional de información o documentación falsa, que se

¹⁶ Omisión del pago del tributo conforme la ley por la utilización de normas poco claras, lagunas legales o situaciones ambiguas en su interpretación, etc.

pretende hacer aparecer como verdadera a los fines de reducir la carga tributaria.

La norma establece, para el delito de evasión simple, una condición objetiva de punibilidad en función del monto, estableciéndola en cuatrocientos mil pesos de capital por cada tributo y por cada ejercicio anual.

En lo que se refiere al elemento subjetivo, el legislador –al decir “...el obligado que...”– utilizó, para establecer la autoría, una terminología no penal y una remisión expresa a normas extrapenales que son tributarias.

Por lo tanto, el autor del delito debe estar incluido en las disposiciones de los artículos 6° y 7° de la ley 11.683, que enumeran los responsables por deuda propia y ajena de tributos.

El artículo segundo de la ley 24.769 delimita un agravante de la figura de evasión simple. Por lo tanto, configurada la acción prevista en el artículo primero, la pena resulta más severa si se dan algunos de los supuestos previstos:

- si el monto evadido supera la suma de pesos cuatro millones;
- la intervención de persona o personas interpuestas, denominadas comúnmente “testaferros” u “hombres de paja”, y que el monto evadido supere la suma de pesos ochocientos mil;

- la utilización fraudulenta de beneficios fiscales –exenciones, diferimientos, etc.– y un monto evadido superior a pesos ochocientos mil;
- utilización de facturas o documentos apócrifos.

En lo que se refiere a la denuncia penal, el art. 18 dispone: *“El organismo recaudador formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria, o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos.*

En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda, se formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito.

Cuando la denuncia penal fuere formulada por un tercero, el juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda. El organismo recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo, en un plazo de ciento veinte (120) días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo.”

Conforme el artículo transcrito, las denuncias pueden ser efectuadas por el fisco o por un tercero.

Para los delitos que se analizan –evasión simple y evasión agravada– la ley exige que, previo a la denuncia penal, el organismo recaudador haya dictado la resolución de determinación de oficio de la deuda. La denuncia se deberá realizar aun cuando el acto determinativo haya sido recurrido. Además, este procedimiento determina la configuración de la condición objetiva de punibilidad –monto mínimo exigido por la ley–.

En el supuesto de una denuncia formulada por un tercero (ya sea un particular o el representante del Ministerio Público), el inicio del procedimiento de determinación de oficio y el consecuente dictado de la resolución determinativa de oficio debe ser ordenado por el juez interviniente.

En virtud de lo expuesto precedentemente, surgen los siguientes puntos destacables: para poder formular la denuncia penal es necesario que el contribuyente haya podido ejercer su derecho de defensa en un proceso en sede administrativa (determinación de oficio); no es requisito que el acto administrativo se encuentre firme. Sin embargo, el contribuyente puede recurrir la resolución determinativa, sin perjuicio de la sustanciación de la causa penal.

EVOLUCIÓN

Como se hizo referencia en el capítulo anterior –aunque respecto a la pena de defraudación prevista en la ley 11.683–, la Corte Suprema de Justicia de la Nación¹⁷ resolvió la no extensión al campo del ilícito tributario de las presunciones determinativas de tributos, sin el necesario sustento de otros elementos de prueba que permitiesen acreditar la existencia de una actividad dolosa.

En concordancia con lo resuelto por el máximo tribunal, la Instrucción General (AFIP-DGI) 4/99 establecía que, en los supuestos de determinación de oficio sobre base presunta, no corresponde encuadrar la conducta punible de los responsables en los términos del art. 46 de la ley, sin el necesario sustento de pruebas directas que permitan acreditar la existencia del elemento subjetivo requerido por dicha figura.

Posteriormente, con el dictado de la Instrucción General (AFIP-DGI) 06/07, se derogó la anterior disposición pero se mantuvo el criterio.

Conforme lo expuesto, ante la existencia de la determinación de oficio sobre base presunta, sin la existencia de otros elementos que prueben o que acrediten la conducta dolosa, el organismo recaudador debería encuadrarla como una conducta culposa.

¹⁷ CSJN, 06-04-1989. “Mazza, Generoso y Mazza, Alberto”

Sin embargo, en la mayoría de los casos en que las mismas superaron el monto objetivo punible establecido en la ley penal tributaria, el organismo ha procedido a realizar la denuncia, trasladando al campo penal casos basados en indicios no concluyentes por el hecho de no contar con un grado de correspondencia entre lo que se presume y la realidad.

LAS PRESUNCIONES COMO MÉTODO PARA AVANZAR UNA INVESTIGACIÓN EN SEDE PENAL

Tanto la doctrina como la jurisprudencia no son unánimes respecto del uso de la determinación de oficio sobre base presunta para el avance de la investigación en sede penal.

Doctrinariamente, podemos citar algunas opiniones sobresalientes.

Vicente O. Díaz¹⁸ sostiene que establecer una situación tributaria ardidosa por coeficientes no es propio del derecho represor, más aun cuando los “parámetros presuntivos se basan en determinadas circunstancias en los coeficientes del carácter propio o ajeno del contribuyente, dado que ello lleva a imponer la verdad formal versus la verdad real, y es esta última la que desaloja la mentada presunción de inocencia para insertar el principio de culpabilidad”. Por lo expuesto,

¹⁸ Díaz, Vicente Oscar, “La seguridad jurídica en los procesos tributarios”. Editorial Depalma, pág. 73.

considera que el procedimiento administrativo de determinación de deuda sobre base presunta no puede trasladarse al proceso penal, bajo pena de alterar la seguridad jurídica.

En el mismo sentido, Oscar Fernández¹⁹ considera inconveniente que el sistema presuncional abandone las fronteras administrativas, ingresando en el territorio penal; ello lo afirma con fundamento en la adhesión del país al sistema penal liberal en el que prima el estado jurídico de inocencia del individuo libre.

García Berro y Villela²⁰, haciendo referencia a las presunciones contenidas en el artículo 18 de la ley 11.683, las caracterizaron como un alambrado entramado de presunciones, ficciones, estimaciones e imputaciones legales que no responden a las reglas de la lógica, de la experiencia, de la naturaleza de las cosas, ni a la normalidad de los casos. Las describe como formas de cálculo, de consideraciones determinadas y de imputaciones impositivas, previstas en beneficio de la administración para facilitar su tarea de gestión de cobro de tributos y no, por lo menos en todos los casos, para reconstruir la verdad histórica con el rigor que corresponde exigir en un proceso penal.

¹⁹ Oscar A. Fernández, “Garantías Constitucionales Comprometidas en la Determinación de Oficio de la materia Tributaria por medio de Presunciones.”, Libro “Derecho Penal Tributario”, Tomo II, Coordinadores: Alejandro Altamirano y Ramiro M. Rubinska, pág. 1238.

²⁰ D. García Berro y G. Villella, “Las presunciones de la ley 11.683 y el proceso penal por el delito de evasión tributaria.” La Ley, suplemento especial de derecho económico, febrero de 2004, pág. 112 y sgtes.

López Biscayart²¹ opina que las presunciones que estiman el tributo debido no pueden, per se, acreditar un delito. Fundamenta su opinión en la inexistencia de certeza respecto de la legitimidad de la obligación tributaria y de la cuantía de la deuda estimada.

Ramiro Rubinska²² sostuvo que “... *en aquellos casos en que, acorde a la verdad formal en que se basa el procedimiento fiscal, se desprendan montos superiores a las cuantías establecidas por la LPT, parece lógico que sea necesaria una verificación de las particularidades fácticas del caso concreto, a efectos de establecer si resulta posible o no una adaptación de los hechos ‘presuntos’ al principio de verdad real o histórica del que se vale todo magistrado para transitar el camino previsto por el art. 193 del CPPN; verificación de cuyas resultas parece depender si la denuncia a entablar se ajustará o no al marco procesal vigente.*”

“Vale aclarar que si bien, de respetarse a rajatabla la subsidiariedad de la utilización de la vía presuntiva ante la imposibilidad de certeza del hecho imponible, tal adaptación no podría llevarse a cabo en sede administrativa, pueden presentarse, aún en esa instancia, ciertos elementos funcionales al Juez Penal, para que tal adaptación se lleve a cabo en sede jurisdiccional. En otras palabras: elementos sobre los que

²¹ J. López Biscayart, “Presunciones y oportunidad en el proceso penal tributario.”, Doctrina Tributaria Errepar, junio 2004.

²² “La determinación de oficio sobre base presunta y su entidad para fundar denuncias penales”. Ramiro M. Rubinska. Libro: Derecho Penal Tributario, Tomo II, Coordinadores: Alejandro C. Altamirano y Ramiro M. Rubinska, pág. 1186 y sgte.

pueda aferrarse el magistrado para hacer viable una investigación con ciertas expectativa de éxito, tendiente a reconstruir la verdad real o histórica de los hechos denunciados”.

“De lo contrario, es decir, de denunciarse indiscriminadamente como hechos delictivos, toda situación que haga presumir una deuda tributaria superior a los montos legalmente establecidos, ocurriría lo que hoy: se contribuye en forma cabal a que se ponga en marcha la poderosa maquinaria coactiva del Estado –con las dramáticas consecuencias que ello acarrea para el sujeto pasivo; muchas veces, de imposible reparación posterior–, en una gran cantidad de causas cuyo objeto principal termina siendo la reconstrucción de aquello que no ha podido ser reconstruido en instancia administrativa, pese a la mayor proximidad temporal que esta última tuvo con los hechos y a las enormes facultades y ventajas (recursos humanos, materiales, sistemas informáticos complejos, etc.) que legalmente le fueron conferidas justamente a tales fines.”

Contrariamente a todo lo expuesto, José Viola²³ expresa *“Existe disparidad de criterios acerca de considerar si la determinación de oficio presunta puede fundar una denuncia penal tributaria, más adelante que, en nuestra opinión, la solución debe ser positiva; la determinación estimativa puede y debe fundar la génesis del proceso penal. (...) Abogamos esta posición por dos razones: una, a efectos de favorecer la eficacia en*

²³ José A. Viola, Derecho procesal Penal Tributario. Editorial La Ley S.A. 2009, pág. 210.

procura de la persecución de la evasión, caso contrario, le bastaría al responsable evasor, hacer desaparecer su respaldo documental (...) La segunda, es que la determinación previa y sus antecedentes, no constituyen en modo alguno un pre-juzgamiento sobre la inocencia del contribuyente, ni tampoco una prueba de cargo que ingrese al proceso penal y juegue en contra de dicho estado jurídico(...). No obstante, dichos elementos pueden servir como una fuente de prueba a partir de la cual se oriente la pesquisa, tanto en lo que se refiere a la cuantía del tributo, como en relación al elemento subjetivo”.

JURISPRUDENCIA

Los miembros del Poder Judicial, básicamente, en un comienzo entendían que sustentar la apertura de la instrucción únicamente en los indicios y presunciones establecidos en el sistema de la ley 11.683 no era suficiente y, por lo tanto, era necesario que el ente fiscal aporte nuevos elementos probatorios que nutran las imputaciones.

No obstante, ante constantes casos de inactividad del ente fiscal, con el tiempo se avanzó al respecto y se entendió que ésta no debería ser causal de impunidad, ante la posible existencia de infracción por parte del contribuyente.

Actualmente, la jurisprudencia acepta que, para el inicio del proceso penal, no se requiere más que la afirmación, por parte de los órganos públicos autorizados, de la posible existencia de un hecho delictivo. Ello basta para que un juez de instrucción deba dar comienzo a su actividad.

Lógicamente, es necesario demostrar la existencia del hecho imponible para determinar la comisión del delito de evasión impositiva. Si no se cumple el aspecto objetivo del impuesto del tributo, no nace la obligación tributaria.

Sin embargo, *“esto no quiere decir que no se pueda iniciar una causa penal por evasión tributaria sin que haya una certeza cabal de la existencia del hecho imponible; justamente es en la etapa instructora del proceso penal en donde –entre otras cosas– hay que investigar si el hecho imponible, determinado presuntamente, ha sido llevado a cabo efectivamente en la realidad”*²⁴.

Lo dicho anteriormente es concordante con lo dispuesto en el artículo 193 del Código Procesal Penal de la Nación, el cual señala que *“la instrucción tendrá por objeto: 1) Comprobar si existe un hecho delictuoso mediante las diligencias conducentes al descubrimiento de la verdad...”*.

²⁴ Anzorreguy, D. (2011). Presunciones tributarias (artículo 18 de la Ley 11.683), su operatividad en el delito de evasión fiscal (artículo 1º de la Ley 24.769). *Derecho Penal Tributario- V*, 143.

Para el inicio de una investigación en sede penal, lo que se requiere es la existencia de un indicio cierto que sirva de base para la denuncia de evasión fiscal. Posteriormente, se realizará la investigación a fin de determinar la comisión o no de un delito.

En este sentido, en el caso *“Grilli, Ricardo E.”*, *Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala B, 26/8/2004*, la jurisprudencia admitió la utilización de la presunción de los depósitos bancarios depurados [art. 18 inc. g) de la ley 11.683]: *“... si bien el organismo recaudador utilizó el sistema de base presunta para el cálculo del monto supuestamente evadido y no habría tenido oportunidad de corroborar la existencia de los hechos imponderables generadores de la obligación tributaria, lo cierto es que por aquella circunstancia no resulta posible soslayar que la existencia de los depósitos bancarios aludidos por aquella denuncia es un dato concreto y objetivo de la realidad y no una mera conjetura.*

En este sentido, si bien resultaría posible imaginar diferentes circunstancias que dieran origen a aquellos depósitos, esto no resulta suficiente para afirmar la inexistencia de actividades generadoras del deber de tributar, hipótesis que, en este caso, no se presenta como una suposición temeraria por parte del denunciante.

En efecto, no puede, sin más, dejarse de lado la hipótesis delictiva expresada por la denuncia con base, exclusivamente, en la ponderación de circunstancias sólo hipotéticas y desconectadas de los elementos probatorios sometidos al examen del juzgador”.

Continuando con esta corriente, el pronunciamiento de la Sala I de la Cámara Nacional de Casación Penal, en la causa “Beraja, Ruben Ezra s/ Recurso de casación el 21/12/2004, dice: *“Si bien no podría condenarse por el delito previsto en la Ley Penal Tributaria 24.769 sólo mediante presunciones (Art. 18 de la Ley 11.683), la existencia de éstas resulta, en principio, suficiente para iniciar el sumario criminal, tendiente a comprobar si los incrementos patrimoniales no justificados se deben a la existencia de maniobras evasivas de tributos, mediante las diligencias conducentes al descubrimiento de la verdad...”.*

En el mismo sentido, en el fallo “*Las Elviras S.A.A.G.I. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala B, 03/02/2006*”, se admitió la utilización de la presunción referida a los incrementos patrimoniales no justificados [Art. 18 inc. f)]: *“De esta manera, el desarrollo de la etapa instructoria sería el marco adecuado para llevar a cabo las medidas de prueba necesarias para establecer o descartar las precisiones correspondientes, en lo atinente al origen de los fondos presuntamente no justificados, al momento y al modo en los cuales*

aquellos fondos habrían sido incorporados al acervo societario, al monto exacto del impuesto evadido y a la evacuación de los descargos de la defensa relacionados con la validez del procedimiento administrativo y con la existencia misma del préstamo”.

“Que, por otro lado, aquella presunción no resulta inadecuada, pues no parece improcedente suponer, en este momento del proceso y a partir de las reglas de la sana crítica racional, que el monto correspondiente a aquel incremento sea el producto de la actividad de Las Elviras S.A.A.G.I. y en consecuencia susceptible de generar la obligación tributaria respectiva...” “...para que se formule correctamente la base para habilitar la instrucción jurisdiccional, no es necesaria la certeza o el convencimiento de la materialización de un injusto, sino que basta que aparezca hipótesis de investigación...”.

“Por lo tanto... los motivos relacionados con la hipotética ausencia de pruebas que sustentan la denuncia que motivó el requerimiento de instrucción rechazado —contrariamente a lo expresado por el tribunal a quo— implican alterar la secuencia lógica de un proceso penal pues, implícitamente, se sustentan en la idea de que el denunciante debe acompañar los elementos de convicción que deben colectarse, precisamente, como consecuencia del comienzo y del desarrollo de la actividad instructoria.”

LAS PRESUNCIONES COMO FUNDAMENTO DE UNA SENTENCIA CONDENATORIA EN SEDE PENAL.

Para el dictado de una condena –no sólo en materia penal– es preferente su convalidación mediante pruebas directas (ciertas). No obstante, cuando todas estas no puedan reunir tal característica está permitido y amparado por las diversas normativas el uso (generalmente concomitante) de pruebas indirectas (aquellas un poco más complejas obtenidas por métodos deductivos o inductivos por parte del juez).

Si se está ante la segunda circunstancia descrita, es requisito que los indicios utilizados sean:

- 1) ciertos;
- 2) idóneos;
- 3) varios;
- 4) de conjunción armoniosa entre unos y otro; y
- 5) unívocos.

Caso contrario, podría encontrarse culpable a un sujeto que es inocente del hecho imputado.

En particular, siguiendo el lineamiento precedente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado a favor de la recepción de las presunciones, inclusive en la etapa de determinación de la sentencia en sede penal; pero siempre y cuando éstas: *“1) Sean precisas, graves y*

*concordantes; 2) Haya razonabilidad en su empleo; y 3) El imputado pueda defenderse acompañando la prueba pertinente”.*²⁵

Asimismo, en apoyo a esta postura “positiva” al respecto, un Tribunal Oral en lo Penal Económico ha indicado, al condenar a un sujeto por evasión fiscal, que *“la circunstancia de aplicar un régimen de presunciones propio de un sistema administrativo a hechos de naturaleza penal no resulta ab initio inválida, en tanto tal sistema resulta compatible con los principios propios del derecho penal [...] las presunciones [...] conforman una interpretación razonable del impuesto omitido [...] en el proceso penal, de ser destruidas por cualquier otro medio de prueba [...] sometido al control posterior de las partes del proceso –como ampliamente se verificó a lo largo de la presente causa y, más aún, en la audiencia de debate–, cubre sin lugar a dudas, el cumplimiento de las normas procesales vigentes y de las garantías constitucionales del caso”.*²⁶

Sin embargo, aún no existe acuerdo pleno de la doctrina respecto del tema. Quienes no están conformes con la aceptación de las presunciones como fundamento para una sentencia de un delito de evasión fiscal, consideran que, si se admitiera una sanción fundada en

²⁵ Anzorreguy, D. (2011). Presunciones tributarias (artículo 18 de la Ley 11.683), su operatividad en el delito de evasión fiscal (artículo 1º de la Ley 24.769). *Derecho Penal Tributario- V*, 147.

²⁶ Anzorreguy, D. (2011). Presunciones tributarias (artículo 18 de la Ley 11.683), su operatividad en el delito de evasión fiscal (artículo 1º de la Ley 24.769). *Derecho Penal Tributario- V*, 143.

determinaciones de oficios sobre base presunta, ello implicaría violentar los *principios constitucionales de inocencia y defensa en juicio*.

Vale recordar, a esta altura, que, en materia penal, no puede “presumirse” la culpabilidad, sino que, por el contrario, la presunción consagrada como garantía en la Constitución Nacional es la de inocencia.

Respecto a este punto, como se hizo referencia en capítulos anteriores, la Corte –en el fallo “Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL” –, el 15/10/1981 ha sentenciado: “... *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, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente...*”.

Asimismo, posteriormente la Corte, en el fallo “Mazza Generoso y Mazza Alberto” ya citado, dijo que “*si bien las presunciones de la ley 11.683 son suficientes para fundar una determinación impositiva, dichas consecuencias no podían extenderse al campo del hecho ilícito tributario, sin el necesario sustento de otros elementos de prueba que permitiesen acreditar la existencia de una actividad dolosa, tendiente a defraudar los intereses del fisco*”.

Esta doctrina de la Corte fue ratificada (Cfr. “Casa Elen-Valmi de Claret y Garello” –Fallos: 322:519–, en el que precisan alcances del precedente “Mazza” –Fallos: 312:447–), por lo que, si se dice que para la configuración del delito se requiere, además de la violación al presupuesto objetivo, una actividad dolosa que busque perjudicar o defraudar a la Administración Federal de Ingresos Públicos, la doctrina del Tribunal no permite que las presunciones tributarias sean utilizadas para presumir la existencia de la conducta dolosa, la cual debe acreditarse con otros elementos de prueba.

CAPÍTULO 5: LEY 27.430. MODIFICACIÓN AL RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO

La ley N° 27.430 (B.O. 29/12/17), en su artículo 279, establece un nuevo régimen penal tributario, derogando –art. 280– la ley N° 24.769, vigente hasta esa fecha.

Las principales modificaciones son:

a) incremento del monto mínimo exigido como condición objetiva de punibilidad de los delitos descriptos en la norma (evasión simple, evasión agravada, aprovechamiento indebido de beneficios fiscales, etc.);

b) incorporación del monto mínimo -como condición de punibilidad- para la conducta agravante de utilización de facturas o documentos ideológicos o materialmente falsos en el delito de evasión;

c) incremento del plazo establecido para encuadrar la conducta en el tipo penal de apropiación indebida de tributos y recursos de la seguridad social por los agentes de retención y percepción;

d) eliminación de la sanción de multa a la persona jurídica (anterior artículo 14), cuando los hechos delictivos hubieren sido realizados en su nombre, con su intervención o en su beneficio;

e) eliminación de la exención de la responsabilidad penal por regularización espontánea e incorporación de una causal de extinción de la acción penal por la cancelación, en forma incondicional y total, de las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente, dentro de los 30 días hábiles posteriores al acto procesal de notificación de la imputación penal (artículo 16);

f) prohibición al organismo recaudador de formular denuncia penal, cuando:

1) surgiere manifiestamente que no se ha verificado la conducta punible, por sus circunstancias o por entender que el perjuicio fiscal obedece a cuestiones de interpretación normativa o aspectos técnicos de liquidación;

2) las obligaciones ajustadas deriven exclusivamente de la aplicación de las presunciones previstas en las leyes de procedimiento, sin que existieran otros elementos de prueba conducentes a la comprobación del supuesto hecho ilícito.

Este último punto describe la modificación relevante a los fines de este trabajo.

Esta modificación legal es consecuencia lógica de la evolución de parte de la jurisprudencia expuesta en capítulos anteriores, por la cual se restringe la apertura de causas judiciales por denuncias sin el sustento esencial en materia penal: convicción de la comisión de un hecho encuadrado en los tipos previstos en la ley penal tributaria; en el delito de evasión la utilización de declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño. Es decir, la existencia del elemento subjetivo: el dolo.

CONCLUSIÓN

Luego de analizar las diferentes posturas respecto de la aceptación o no de las presunciones tributarias en materia penal, tanto en una etapa instructiva o inicial como en la etapa de sentencia, las conclusiones a las que este texto particularmente adhiere, con las adecuaciones propias de la subjetividad de su autor, son las siguientes:

- El avance jurisprudencial y doctrinario respecto de la aceptación de las presunciones desde la etapa inicial es un claro adelanto del país y, por lo tanto, resulta inevitable la adhesión a él, pues rebate con válidos argumentos el porqué de tal vuelco en la historia a esta postura “positivista”.

Lo expuesto termina con la idea de que el personal de los juzgados no es el capacitado o suficiente para el desarrollo de las tareas de investigación necesarias, dejando en claro que no es acertado decir que la AFIP tenga facultades investigativas más amplias que aquellas con las que cuenta la justicia penal. De hecho, la AFIP-DGI no puede allanar, incautar documentación, interceptar llamadas telefónicas ni obligar a la comparecencia de los testigos.

- En cuanto a la idea de aceptación de las presunciones en la etapa de valoración de la sentencia penal, parecería ser más acertado completar lo nombrado por cierta diversidad de autores y decir que ellas, junto con otros medios de prueba, pueden llevar a la condena del contribuyente si se comprueba la existencia de una conducta delictuosa.

Así, la falta de conservación y archivo de documentación, durante los periodos exigidos por ley, de ninguna manera dejará impune a un delincuente.

Pero, no obstante, el uso de las presunciones en la determinación realizada por el fisco sólo se podrá ofrecer como fundamento para aplicar una pena cuando se encuentren acompañadas de elementos acreditativos del fraude que, de manera concreta, permitan al Tribunal o a quien corresponda tener fuerza convictiva de que se ha configurado una conducta fraudulenta; es decir, la certeza de que existió la maniobra ardidosa tendiente a reducir la carga fiscal, como elemento esencial en la configuración del tipo penal.

Resulta necesario aclarar que, luego de las tareas de investigación emprendidas en la etapa instructiva, estas presunciones (pruebas indirectas), a través del examen de la documentación, del detalle de las operaciones, de los sujetos intervinientes en las mismas y de otras tareas de control –luego de la labor compleja en la que debe sumergirse el juez–, dejan de ser presunciones y pasan a convertirse en eficaces espejos de la realidad o verdad que se pretende demostrar.

Sin embargo, más allá de las ventajas que se puedan considerar valederas para seguir una doctrina completamente positivista, resulta imposible pasar por alto lo establecido como garantía por la Constitución Nacional: el estado o la presunción de inocencia.

Consecuentemente, habrá que entender que, para la utilización de las presunciones en materia penal, deberá tomarse extremas precauciones y

limitar tal uso a los casos extraordinarios en donde no se pueda llegar a la verdad por otros medios más veraces y menos complejos.

Trasciende a lo ya expuesto que la incorporación de las presunciones al artículo 18 de la ley 11.683 tiene el fin de facilitar la determinación que debe efectuar el fisco en defensa de sus intereses; y no establecer parámetros unívocos en un proceso penal que puedan derivar en la sentencia condenatoria de un contribuyente.

BIBLIOGRAFÍA

- Anzorreguy, D. (2011). Presunciones tributarias (artículo 18 de la Ley 11.683), su operatividad en el delito de evasión fiscal (artículo 1º de la Ley 24.769). Derecho Penal Tributario- V, 143.
- Donna, E. A. (2007). Derecho Penal Tributario- I. Buenos Aires: Rubinzal- Culzoni Editores.
- Donna, E. A. (2011). Derecho Penal Tributario - V. Buenos Aires: Rubinzal - Culzoni Editores.
- Folco, C. M. (2011). Procedimiento Tributario. Naturaleza y Estructura. Tercera edición ampliada y actualizada. Tomo I. Santa Fe: Rubinzal- Culzoni Editores.

- Folco, C. M. (2011). Procedimiento Tributario. Naturaleza y Estructura. Tercera edición ampliada y actualizada. Tomo II. Sana Fe: Rubinzal- Culzoni Editores.
- Gómez, T. &. (2011). Procedimiento Tributario. Ley 11.683- Decreto 618/97. Buenos Aires: La Ley.
- Lanzillota, F. (2007). Presunciones en materia penal tributaria. Evolución y perspectivas. Derecho Penal Tributario- I, 232.
- Villegas, H. B. (1998). Régimen Penal Tributario Argentino. Buenos Aires: Depalma.
- Haddad, Jorge Enrique. (2013). “Ley Penal Tributaria Comentada”. Buenos Aires. AbeledoPerrot.
- Catinot, Silvia Guadalupe. (2010). Análisis críticos de aspectos relativos al régimen penal tributario y previsional. Mar del Plata. XL JORNADAS TRIBUTARIAS.