



INSTITUTO



Separata Temática N° 12

Año 2 - 2011

La denuncia penal tributaria y el régimen de presunciones de la ley 11.683

Por José E. Vainstein

Buenos Aires, Argentina

Separatas Temáticas del Instituto AFIP

Instituto de Estudios Tributarios, Aduaneros
y de los Recursos de la Seguridad Social (AFIP)

Presidente del Instituto AFIP

Ricardo Echegaray

Director Ejecutivo

Mario J. Bibiloni

Consejo Editorial

Alejandro M. Estévez (Editor
Responsable)

Susana C. Esper

Francisco A. Pagliuca

Hipólito Yrigoyen 370, (CP1086),
Capital Federal, República
Argentina. // Publicación de la
AFIP, confeccionada por el
Instituto AFIP. // Corresponde
exclusivamente a los autores la
responsabilidad por los conceptos
expuestos en los artículos
firmados, de lo cual debe inferirse
que la AFIP puede compartir las
opiniones vertidas o no. // Se
autoriza la reproducción de los
textos incluidos en la revista, con
la necesaria mención de la fuente.

Instituto AFIP

Bernardo de Irigoyen 474
(CP1072), Ciudad Autónoma de
Buenos Aires.

Correo electrónico:

instituto@afip.gov.ar

Página web:

<http://www.afip.gov.ar/instituto>

Tabla de contenidos

La denuncia penal tributaria y el Régimen de Presunciones de la Ley 11.683 *Por José E. Vainstein*

Introducción3

La conducta punible5

1. Responsable obligado7
2. Declaraciones engañosas, ardid o engaño..... 12
3. El monto evadido 13
4. El ejercicio anual, los tributos 14

La determinación de la obligación.....17

1. El procedimiento de determinación de oficio 18
2. La condición de procedibilidad21

El régimen de presunciones23

1. Las presunciones en general.....23
2. Algunas presunciones en particular.....25

Las presunciones y la aplicación de la Ley Penal Tributaria32

Las presunciones y el Art. 19 de la Ley 24.769.....35

La reforma de la Ley y el principio de benignidad38

1. La regla general.....38
2. La excepción a la regla..... 40
3. La cuestión a resolver41
4. El argumento de la adecuación cuantitativa42
5. La jurisprudencia en particular43

Conclusiones.....44

1. La descripción de la conducta típica.....44
2. La presunción como sustento de la sanción.....47
3. El problema del Art. 19 de la Ley 24.769.....47
4. Principio de Benignidad y el Art. 17 (bis) del Proyecto de Reforma48

Referencias bibliográficas.....48

1. Legislación.....48
2. Jurisprudencia49
3. Doctrina51

Abreviaturas52

La denuncia penal tributaria y el Régimen de Presunciones de la Ley 11.683¹

Por José E. Vainstein

Contador Público. Div. Coord. y Planif Adm., Dpto. Concursos y Quiebras, Administración Federal de Ingresos Públicos. Correo electrónico: jvainstein@afip.gov.ar

Introducción

Uno de los aspectos controvertidos más interesantes sobre el delito penal tributario, radica en indagar si es jurídicamente correcto trasladar el régimen de presunciones del artículo 18 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, a la esfera de la instrucción penal, utilizándolas como prueba suficiente de un delito de evasión.

En ese lineamiento, el artículo 18 de la Ley 24.769, prevé –como regla general– que “*el Organismo Recaudador, formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria, ..., aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos*”, a su vez, establece que “*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*” y finalmente, agrega que “*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 noventa días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho Organismo.*”

Respecto del procedimiento de determinación de oficio, el artículo 16 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, establece en su primer párrafo que el mismo se llevará a cabo en forma directa, por conocimiento cierto de la materia imponible, o bien mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla.

De tal modo, el acto de determinación de la administración puede revestir según los hechos en que se funde, dos modalidades, de acuerdo a la ley 11683:

a) Método directo: en forma cierta, por conocimiento directo de la materia imponible.

En este caso, no se produce discusión sobre los hechos y sí sobre el derecho, y cuando los elementos conocidos por la administración otorgan un conocimiento cierto de la materia imponible.

b) Método Presuntivo o Indiciario: a falta de elementos de juicio que permitan efectuar la determinación en forma cierta, por conocimiento directo de la materia imponible, ésta resulta estimada a través de índices, presunciones legales, ficciones, etc. En tal sentido, se abdica de la pretensión de certeza, dándose por satisfecho con la probabilidad.

De esta manera, a criterio de Francisco Vázquez², “el esquema legal no obliga a la administración a ninguna actividad investigadora tendiente a agotar las posibilidades de una determinación sobre base cierta, ya que los hechos relevantes solo los puede conocer integralmente el sujeto pasivo. Por otra parte, tampoco podrá despreñar o desatender los elementos conocidos si ellos le permiten efectuar una determinación sobre base cierta”.

¹ La presente es la tesina del autor, presentada ante la Universidad Maimónides.

² VAZQUEZ, Francisco Mario: Determinación de oficio por conocimiento presunto de la materia imponible. Requisitos para su aplicación - Razonabilidad de los indicios utilizados, Boletín de la DGI N° 385, ps 19 y ss.

Conforme lo establece pacífica y reiterada jurisprudencia, la opción entre determinación cierta y presuntiva no se encuentra librada al criterio discrecional de la administración, sino que depende de una comprobación sobre la posibilidad o imposibilidad de efectuar la determinación cierta, la cual constituye la regla, esto es, la determinación por el conocimiento directo de la materia imponible³.

Paradójicamente, la experiencia nos enseña que –tal vez por la necesidad recaudatoria del Estado– la metodología excepcional se ha convertido en regla, ocurriendo que la mayoría de los procedimientos de determinación de oficio de la materia imponible llevados a cabo por el Organismo Recaudador, cuentan con sustento en métodos indiciarios, presunciones y/o ficciones, admitidos por la ley de procedimiento tributario.

La experiencia indica que ha existido gran la dificultad para la instrucción de las denuncias impulsadas por la AFIP, relativas a delitos de evasión cuyos montos se habían determinado de oficio sobre la base de presunciones; los jueces a cargo de los juzgados en lo penal tributario, sistemáticamente se han negado a abrir la investigación del sumario propiciado por las fiscalías, al argumentar la inexistencia de delito.

El argumento ha sostenido que no resulta posible utilizar las determinaciones presuntivas en materia penal, pues las presunciones se establecieron para un ámbito reglado por principios y fines disímiles a los del derecho penal. Se dijo que las presunciones del artículo 18 de la ley de procedimiento tributario, eran un entramado de presunciones, ficciones, estimaciones e imputaciones legales que no respondían a las reglas de la lógica, de la experiencia, a la naturaleza de las cosas, ni a la normalidad de los casos, sino que se trata de formas de cálculo, de imputaciones impositivas ostensiblemente previstas en beneficio de la administración, para facilitar el cobro de los tributos: trasladar dichos beneficios al derecho administrativo sancionador o al penal, resultaba contrario a los principios de estos últimos, al invertir la carga de la prueba, violar la presunción de inocencia, el principio de capacidad contributiva, el de la defensa en juicio, de la igualdad, el *non bis in idem* y la garantía de la propiedad⁴.

Con el mismo criterio se expidió el juzgado nacional de instrucción en lo penal tributario 2, que sobreescribió totalmente al imputado citado a prestar declaración indagatoria, al afirmar: *"Toda vez que parte de las imputaciones efectuadas oportunamente por la AFIP/DGI contra el contribuyente de autos respecto del impuesto en cuestión, lo fueron sobre base presunta, es del caso recordar que el régimen de presunciones ha sido establecido por el legislador para un ámbito ajeno al derecho penal y ello obedece a lo inadecuado que resulta trasladar aquél régimen al ámbito del proceso penal, el cual se rige por sus propios y específicos principios...aquél listado de presunciones tiene plena eficacia a los fines de estimar de oficio una obligación tributaria, estableciéndose de tal forma un régimen de presunciones a favor del organismo recaudador para dispensarlo de la acreditación de los hechos impositivos en los que funda la obligación tributaria que estima, revirtiendo de tal forma la carga de la prueba en cabeza del contribuyente que alegue la falta de verificación de aquellos hechos"*.⁵

Es por lo expuesto que el presente trabajo abordará la problemática de correlacionar las pautas normativas que rigen el procedimiento de determinación de oficio sobre base presunta y la viabilidad de sustentar sobre ese andamiaje, una denuncia penal con probabilidades de éxito.

A tal efecto, a continuación se procederá a analizar –en primer término– los requisitos y demás condiciones que debe alcanzar la conducta típica que prevé el artículo 1º de la Ley 24.769 (evasión simple).

Se realizará un breve estudio sobre la oportunidad, forma y garantías procesales inherentes al procedimiento de determinación de oficio.

Se planteará el rol atribuible a la determinación administrativa de tributos, como requisito de procedibilidad para la radicación de una denuncia penal.

³ "Funes, Orlando L.", TFN, 14/8/73, B-1729.

⁴ JNPT 2, causa 952/04, 23/9/2004, citada por Mazzon, Mariela, en "La prueba, la presunción y el fuero penal tributario", Publicado en: PET 01/01/2008, 2 - LA LEY2009-A, 1017.

⁵ JNPT 2, causa 1610/04, 3/2007, citada por Mazzon, Mariela, en "La prueba, la presunción y el fuero penal tributario", Publicado en: PET 01/01/2008, 2 - LA LEY2009-A, 1017.

A su vez, se recorrerán los distintos métodos presuntivos contenidos en la norma procedimental tributaria.

Además, se examinarán los aspectos inherentes a la producción y valoración de la prueba en la etapa procesal administrativa y su utilidad en la posterior instancia penal.

También se estudiará el sustento jurídico de las presunciones en general, su utilización como silogismo hipotético en el marco de la ley 11.683, como herramienta de soporte en un procedimiento determinativo de oficio. De igual modo se analizarán algunas presunciones (legales) en particular.

Se pasará revista a los inconvenientes producidos por la utilización de presunciones para generar convicción sobre la existencia de una conducta típica, antijurídica y culpable.

Se comentarán las perjudiciales consecuencias producidas por la incorrecta (o la falta de) utilización del procedimiento indicado en el artículo 19 de la ley 24.769, y la solución emergente de la propuesta de modificación de la norma, consistente en la derogación del instituto.

En último término, pero como paso previo a la formulación de las conclusiones finales –en mérito a las delicadas implicancias que puede acarrear–, se abordará el estudio de la pauta normativa contenida en el artículo 17 bis, del Proyecto de Ley - Exp. 0003-PE-2010, de modificación de la ley penal tributaria, elevado por el PEN a la honorable Cámara de Diputados de la Nación.

La conducta punible

El Derecho Penal solamente puede intervenir cuando se cumplen los requisitos del art. 19 C.N.; es decir, en tanto que la manera de actuar bajo análisis, ofenda al orden público, a la moral pública o perjudique a terceros; de lo contrario, se tratará de una acción privada que estará "reservada a Dios y exenta de la autoridad de los magistrados", como reza el precepto aludido.

La exigencia de la tipicidad es tal que, faltando uno cualquiera de los componentes previstos por la ley, la acción no puede ser tenida en consideración a fin de examinar la posible punición. La ausencia de uno de los elementos contenidos en la figura da lugar a un caso de atipicidad relativa. Obviamente cuando falta absolutamente la incriminación de una conducta, su atipicidad será irrefutable, y quedará fuera del ámbito penal por aplicación de lo previsto en el art. 18 de la Constitución Nacional.

En ese orden de ideas, tratándose el derecho penal tributario de un derecho penal especial, los delitos tributarios y previsionales de la ley 24.769 desplazan a los delitos comunes del Código Penal.⁶

Correspondiendo afirmar que cuando los ilícitos tributarios y previsionales no encuadran en las figuras delictuales especiales, y descartada la aplicación de las comunes del Código Penal, dichas conductas resultan subsumibles en el campo de las infracciones penal tributarias y previsionales no delictuales tipificadas en las leyes 11.683 y 17.250 respectivamente.

Tanta importancia tienen las palabras de la ley para determinar si hay o no adecuación, que resulta imprescindible el examen particularizado de cada vocablo; de los signos de puntuación y en general de la sintaxis. Esto dicho sin dejar al margen, por supuesto, la necesidad de usar todos los medios de interpretación.

⁶ Así lo reconoció la Cámara Nacional de Casación Penal, sala III, 23/4/02, "Carrera Mario C. s/rec. de casación" ("Suplemento de Jurisprudencia Penal", "La Ley", 30/8/02, p. 51 y sus citas). Idem, de la misma Cámara, Sala I, 27/05/02, autos "Sosa Roberto O." (LA LEY, 2002-F, 832): "...la evasión tributaria no es punible por no superar el monto que como condición objetiva prevé el art. 1 de la ley 24.769 toda vez que si la finalidad de la ley ha sido la de evitar sanciones a pequeños evasores, ella se vería neutralizada si se admitiera la adecuación remanente a algún otro tipo penal, contradiciendo el método correcto de interpretación de la ley en cuanto debe evitarse darle un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras".

El artículo 1° de la ley 24.769 puntualiza los elementos a tener en consideración para enmarcar una conducta en el delito de evasión fiscal; y para verificar la existencia objetiva de un hecho de evasión, exige comprobar:

- a) que el responsable obligado al pago de un tributo nacional,
- b) con el uso de declaraciones juradas engañosas, ocultaciones maliciosas, de ardid o engaños, haya evadido su pago,
- c) por encima de determinado monto (\$ 100.000.-) por cada tributo,
- d) en un ejercicio anual, ya sea un tributo instantáneo o un período fiscal inferior a un año.

De acuerdo con la redacción de la precedente pauta legal, para establecer el significado de varios de los elementos del tipo penal, resulta necesario acceder a las definiciones brindadas por la rama del derecho con la cual se vinculan, pues los conocimientos técnicos que éstos exigen son ajenos al derecho penal. Esta característica de tal tipo penal ha llevado a los autores a definirlo como tipo penal en blanco, que requiere para su análisis, recurrir a distintas materias, como ser el derecho tributario general y especial, para conocer los conceptos relativos a “hecho imponible”, “período fiscal”, “tributo”, “responsable obligado”; siendo necesario para ello, la remisión a la ley 11.683 de procedimiento fiscal, o en su caso, a la norma sustantiva de cada gravamen, para poder señalar con mayor precisión la descripción de la conducta prohibida.

El primer aspecto a considerar, consistirá en establecer si se ha verificado la existencia del hecho imponible, dado que si éste no ha tenido lugar, tampoco se ha generado la obligación tributaria, no siendo posible concebir en tal circunstancia, un delito de evasión.

Asimismo, para probar la producción de un hecho de evasión en un proceso penal tributario – además de reunir los elementos probatorios que acrediten la existencia de un actuar típico, antijurídico y culpable–, se debe demostrar que éste respondió a un responsable obligado al pago de un tributo nacional, por monto determinado y por cierto ejercicio anual.

En materia interpretativa, es opinión doctrinaria que *“La acción típica prevista por el legislador es la de evadir total o parcialmente, el pago de tributos al fisco nacional, o sea que el objetivo buscado es el de obtener una ventaja, disminución o eliminación total o parcial de una obligación tributaria que le corresponde cumplir al contribuyente”*.⁷

Asimismo, la acción debe exteriorizarse mediante la presentación de declaraciones engañosas (excluye la omisión de presentar declaraciones juradas), ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión.

En cuanto a la llamada condición objetiva de punibilidad, se configura a partir de un monto de \$ 100.000.- (pesos cien mil) por cada impuesto por período fiscal anual, siendo indistinto que el impuesto sea de liquidación mensual (IVA; retenciones; internos) o anual (impuesto a las ganancias; ganancia mínima presunta; etc.).

Dentro del tipo objetivo encontramos como elementos constitutivos de carácter permanente:

- a) **Sujeto activo:** entendiéndose por tal a aquel sujeto que realiza el verbo típico o conducta prohibida por el ordenamiento jurídico, esta calidad sólo puede ser revestida por aquellos sujetos que se hallen en obligación de tributar. Vale destacar que el sujeto activo de la evasión, es el sujeto pasivo de la obligación tributaria.
- b) **Sujeto pasivo:** es la administración pública en su carácter de organismo recaudador.
- c) **Verbo típico:** se centraliza en “Evadir”, es la conducta que debe realizar el sujeto activo, ya sea por acción (un hacer) u omisión (no hacer la conducta debida).

Por lo expuesto se puede colegir que el término “evasión tributaria” es extensivo a toda actividad –acción u omisión– ilícita, del sujeto pasivo de la obligación tributaria, que tiene como finalidad reducir o evitar la carga impositiva.

⁷ Conf. Haddad Jorge Enrique, “Ley Penal Tributaria 24.769”, Pág. 14, Ed. Depalma, año 2002.

En ese orden de ideas, a efectos de lograr una mayor comprensión de cada uno de los elementos que deben integrarse para constituir la conducta punible, nos detendremos en cada uno de ellos:

1. Responsable obligado

Los diferentes presupuestos de responsabilidad, se encuentran normados en la ley procedimental tributaria, y tienen por objeto asegurar el cumplimiento de la obligación, en aquellos casos en que ésta pudiera resultar no satisfecha por el contribuyente.

La referida pauta legal, establece –en grandes rasgos– la clasificación en responsables por deuda propia, responsables por deuda ajena y finalmente la responsabilidad solidaria.

1.1. Responsables por deuda propia

La figura de la responsabilidad por deuda propia se encuentra prevista en el artículo 5º de la ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.

El citado ordenamiento legal, prevé que se encuentran obligados a pagar el tributo, en forma personal o por intermedio de sus representantes legales, en su carácter de responsables directos de sus obligaciones tributarias, los contribuyentes según las leyes respectivas, sus herederos y legatarios, según lo normado en el Código Civil.

Desde esa óptica, puede invocarse que son contribuyentes todos aquellos sujetos respecto de los cuales se produzca el hecho imponible que les atribuyen las pertinentes leyes tributarias.

De tal modo, son sujetos de los deberes impositivos, en carácter de responsables por deuda propia:

a) Las personas físicas (de existencia visible), capaces o incapaces según el derecho común.

Debe tenerse presente que el artículo 51 del Código Civil, establece que “Todos los entes que presentasen signos característicos de humanidad, sin distinción de cualidades o accidentes, son personas de existencia visible.”

Asimismo, en el artículo 52, el citado Código expresa que “Las personas de existencia visible son capaces de adquirir derechos o contraer obligaciones. Se reputan tales todos los que en este código no están expresamente declarados incapaces.”

b) Las personas jurídicas en un todo de acuerdo con lo normado en el Código Civil.

El artículo 30 del código indicado, se refiere a las personas jurídicas, como “...todos los entes susceptibles de adquirir derechos, o contraer obligaciones.”

La característica de las personas jurídicas radica en la distinción entre su personalidad y la de sus integrantes, dado que son éstas las que adquieren derechos y contraen obligaciones, a diferencia de quienes las conforman.

c) Las sociedades, asociaciones y entidades reconocidas como sujetos de derecho por el derecho privado.

d) Las sociedades, asociaciones, entidades y empresas aunque no tengan la calidad de sujetos de derecho en el ámbito del derecho privado, ello en la medida en que sean consideradas por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible.

e) Los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible.

f) Las sucesiones indivisas, siempre que las leyes tributarias las consideren como sujetos para la atribución del hecho imponible en las condiciones determinadas por la ley del tributo correspondiente.

El cónyuge supérstite y los herederos o sus representantes legales tienen la obligación de presentar las declaraciones juradas del contribuyente fallecido, conteniendo la materia imponible devengada o percibida, en su caso, hasta la fecha del deceso.

Por su parte, los administradores de las sucesiones y, a falta de ellos, el cónyuge supérstite y los herederos o sus representantes legales, deberán presentar las declaraciones juradas correspondientes a los períodos fiscales posteriores al fallecimiento del causante, conteniendo la materia imponible devengada o percibida, en su caso, hasta la fecha en que se haya dictado declaratoria de herederos.

g) Las reparticiones centralizadas, descentralizadas o autárquicas del Estado Nacional, Provincial o Municipal, así como las empresas estatales y mixtas, están sujetas a los tributos (impuestos, tasas y contribuciones) regidos por esta ley y a los restantes tributos nacionales (impuestos, tasas y contribuciones), incluidos los aduaneros, estando, en consecuencia, obligadas a su pago, salvo exención expresa.

1.2. Responsables por deuda ajena

Tal lo indicado en la ley procedimental tributaria, los responsables por deuda ajena se encuentran obligados a pagar el tributo al Fisco con los recursos que administran, perciben o disponen como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes o acreedores, en la medida en que estos últimos sean los titulares de los bienes administrados o en liquidación.

Los responsables por deuda ajena se encuentran enumerados en el artículo 6º de la ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, con arreglo al siguiente detalle:

- a) El cónyuge que percibe y dispone de todos los réditos propios del otro.
- b) Los padres, tutores y curadores de los incapaces.
- c) Los síndicos y liquidadores de las quiebras, representantes de las sociedades en liquidación, los administradores legales o judiciales de las sucesiones y, a falta de éstos, el cónyuge supérstite y los herederos.
- d) Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas del Código Civil y las sociedades, asociaciones y entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho; así como las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan las calidades de sujetos de derecho, y aún los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible.
- e) Los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente; y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero.
- f) Los agentes de retención y los de percepción de los impuestos.

En cuanto a las obligaciones de los responsables por deuda ajena, las mismas se encuentran plasmadas en el artículo 7º de la ley de rito fiscal (Ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones).

a) Deben cumplir por cuenta de sus representados, con los deberes tributarios de los contribuyentes, en relación con la determinación, la verificación y la fiscalización de los impuestos:

- El cónyuge que percibe y dispone de todos los réditos propios del otro.

- Los padres, tutores y curadores de los incapaces.

Las mismas obligaciones resultan aplicables a:

- Los síndicos y liquidadores de las quiebras.
- Los representantes de las sociedades en liquidación.
- Los administradores legales o judiciales de las sucesiones y, a falta de éstos, el cónyuge supérstite y los herederos.

b) Tienen que cumplir los mismos deberes que para esos fines incumben a los sujetos con quienes se vinculan:

- Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios considerados como unidades económicas por las leyes tributarias.
- Los administradores de patrimonios, empresas o bienes que, en ejercicio de sus funciones, puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos, y pagar el gravamen correspondiente; y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero.

El decreto N° 1397/1979 reglamentario de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones, establece la obligación de presentar declaraciones juradas, tanto para todos los responsables por deuda propia enumerados en el artículo 5° de la ley de rito, así como para los responsables por deuda ajena descriptos en el artículo 6° de la norma citada, con la excepción de los mencionados en su inciso e) (agentes de retención y de percepción).

De acuerdo con la citada norma reglamentaria, la obligación de los contribuyentes de presentar declaración jurada se cumple mediante la presentación que, por su cuenta, hagan las personas legalmente obligadas o autorizadas para ese fin, siendo los contribuyentes responsables por el contenido de la misma.

Por su parte, todos los responsables que tienen la obligación legal de presentar declaraciones juradas por cuenta de los contribuyentes que representan, son responsables por el contenido de las declaraciones que firmen, así como también por las que omitan presentar.

Las declaraciones juradas deberán contener la materia imponible y el impuesto correspondiente, el cual será pagado en la forma y en los plazos que se establezcan a tal efecto. Además, en todos los casos el declarante deberá afirmar expresamente, haberlas confeccionado sin omitir ni falsear dato alguno que deban contener y ser fiel expresión de la verdad.

1.3. Responsables en forma personal y solidaria con los deudores

La responsabilidad solidaria con los deudores de los tributos se encuentra legislada en el artículo 8° de la ley de procedimiento tributario (t.o. 1998 y sus modificaciones).

La responsabilidad solidaria es un mecanismo de garantía que tiene por finalidad asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias para conseguir un eficaz funcionamiento de la Administración.

Debe estar establecida por Ley, sin que pueda deducirse por normas de rango inferior, por ejemplo reglamentos. Tampoco se pueden establecer pactos entre particulares que eximan de responsabilidad a determinadas personas declaradas responsables por la Ley.

El responsable solidario solamente responde de la obligación tributaria en caso de incumplimiento del deudor principal.

Existen dos tipos de responsabilidades, la solidaria y la subsidiaria. La Ley que establece una responsabilidad tributaria debe especificar si se trata de una u otra, en cada caso concreto.

Salvo expreso precepto legal en contrario, la responsabilidad tributaria será siempre subsidiaria.

En el caso de responsabilidad subsidiaria, la Administración debe acreditar el incumplimiento previo del deudor principal, antes de exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables subsidiarios.

El Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "A" (02 de Febrero de 2001), se ha expedido, expresando que " ... debe advertirse que la responsabilidad no es objetiva -esto es, impuesta por el mero hecho de haber sido o ser director, gerente o representante de una entidad- ni que deriva de la simple vinculación existente entre los responsables y el deudor del tributo, por el contrario, el presupuesto legal de la responsabilidad a título personal de los directores es el incumplimiento de sus deberes; en otros términos, no basta que haya incumplimiento; es menester, además, que éste le sea imputable"⁸.

Asimismo, en la misma sentencia el Tribunal Fiscal de la Nación se ha pronunciado sobre el necesario componente subjetivo de esa responsabilidad, al expresar "Esta es la recta hermenéutica que cabe asignar al art. 8 inc. a) de la ley 11.683 (t.v.) en cuanto establece que "no existirá, sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria con respecto a los que demuestren debidamente a la Dirección que sus representados, mandantes, etc. los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales". Si bien se ve, la ley es congruente: así como no hay una responsabilidad objetiva derivada de la mera circunstancia de ser director de una sociedad, tampoco hay una responsabilidad objetiva nacida del simple hecho del incumplimiento.

En tal sentido, para que se ajuste a derecho la atribución de responsabilidad bajo análisis, no basta que exista incumplimiento de los deberes por parte del administrador, director o gerente, sino que éste le debe ser imputable.

Por lo expuesto, para que engañe lugar la efectivización de la responsabilidad solidaria, es necesario que se conjuguen los siguientes requisitos básicos:

- a) La existencia de una deuda de carácter tributario.
- b) Que el deudor principal haya incumplido la intimación administrativa de su obligación tributaria.
- c) La existencia del componente subjetivo (dolo o culpa) por parte del administrador.
- d) Que la atribución de responsabilidad sea la consecuencia resultante del procedimiento previsto en el artículo 17 segundo párrafo de la Ley 11.683 (texto vigente).

En síntesis, los responsables susceptibles de ser considerados responsables en forma personal y solidaria con los deudores principales de la obligación tributaria, son los que se encuentran contenidos en el siguiente detalle:

- 1) El cónyuge que percibe y dispone de todos los réditos propios del otro.
- 2) Los padres, tutores y curadores de los incapaces.
- 3) Los síndicos de las quiebras y concursos, siempre que no hicieran las gestiones necesarias para la determinación y el pago de los tributos adeudados por los responsables respecto de los períodos anteriores y posteriores a la iniciación del juicio. En particular, si antes de los 15 días hábiles del vencimiento del plazo para la presentación de los títulos justificativos del crédito fiscal, no hubieran requerido al Organismo Fiscal las constancias de las respectivas deudas tributarias.
- 4) Los representantes de las sociedades en liquidación.

⁸ TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, Sala/Juzgado A. (02 de Febrero de 2001), "VEIGA, JOSÉ GUILLERMO S/APELACIÓN -IMPUESTO AL VALOR AGREGADO".

- 5) Los administradores legales o judiciales de las sucesiones y, a falta de estos, el cónyuge supérstite y los herederos.
- 6) Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios considerados como unidades económicas por las leyes tributarias.
- 7) Los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones, puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente; y en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero.
- 8) Los agentes de retención que omitan actuar como tales por el tributo no retenido, o bien cuando practiquen la retención, pero no ingresen la misma dentro de los 15 días hábiles siguientes a aquel en que correspondía efectuar la retención y en la medida en que no acrediten que los contribuyentes han pagado el gravamen.

Ello será sin perjuicio de la obligación solidaria que, para abonarlo, existe a cargo de éstos desde el vencimiento del plazo señalado.

- 9) Los agentes de percepción que no hayan actuado como tales por el tributo que dejaron de percibir, o bien, cuando practicada la percepción, los agentes no ingresen la misma en tiempo y forma.
- 10) Los sucesores a título particular en el activo y en el pasivo de empresas o explotaciones que las leyes tributarias consideran como una unidad económica, susceptible de generar íntegramente el hecho imponible con relación a sus propietarios o titulares.

En este caso, la norma establece que la solidaridad surgirá en la medida en que los contribuyentes no hubiesen cumplido la intimación administrativa de pago del tributo adeudado, o sea, que se requiere una previa intimación al deudor originario.

En consecuencia, la solidaridad a la que se refiere la ley recae sobre el sucesor o el adquirente por toda deuda determinada que su antecesor o vendedor haya tenido a la fecha de la transferencia si los contribuyentes no hubieran cumplido con la mencionada intimación de pago del tributo. En este caso, no existirá procedimiento alguno que libere al adquirente de su responsabilidad solidaria.

Mientras que cuando se trate de deuda no determinada, el legislador ha previsto un mecanismo de caducidad para liberar de responsabilidad al adquirente.

Así, la norma legal establece que "la responsabilidad del adquirente, en cuanto a la deuda fiscal no determinada, caducará:

"- A los 3 meses de efectuada la transferencia, si con antelación de 15 días hábiles ésta hubiera sido denunciada a la Administración Federal de Ingresos Públicos.

"- En cualquier momento en que la Administración Federal de Ingresos Públicos reconozca como suficiente la solvencia del cedente con relación al tributo que pudiera adeudarse, o en que acepte la garantía que éste ofrezca a ese efecto..."

Establece el decreto reglamentario que la ley se refiere tanto a los sucesores particulares por título oneroso como por título gratuito.

En este sentido, constituyen unidad económica susceptible de generar íntegramente el hecho imponible, con relación a sus propietarios o titulares, las siguientes situaciones:

- a) Toda empresa o explotación singular cuyos beneficios, ventas o salarios respectivos estén gravados en forma independiente por los impuestos sujetos al régimen de la ley 11683.
 - b) La pluralidad de empresas o explotaciones que en conjunto generen el hecho imponible sujeto a alguno de esos gravámenes.
- 11) Los terceros que, aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo.

- 12) Los cedentes de créditos tributarios respecto de la deuda tributaria de sus cesionarios, hasta la concurrencia del importe aplicado a la cancelación de la misma, si se impugnara la existencia o la legitimidad de tales créditos, y en la medida en que los deudores no cumplieren con la intimación administrativa de pago.

Finalmente, estamos en condiciones de aseverar, que cualquiera de los "responsables" señalados en el presente capítulo, podrían encontrar su correlato, con el sujeto "obligado" al que se hace referencia en el artículo 1º de la Ley 24.769 y sus modificaciones, es decir, que el autor del delito no puede ser cualquiera, sino que tiene que reunir una determinada condición, en este caso ser el "obligado" por las normas tributarias.

2. Declaraciones engañosas, ardid o engaño

La conducta delictiva que la ley penal tributaria describe como declaración engañosa, ocultación maliciosa o cualquier otro ardid o engaño no puede entenderse incurrida por la simple presentación de una declaración jurada que, eventualmente, podría ser considerada incorrecta.

Se debe tener en consideración que los motivos por los que se afecte al bien jurídico tutelado, no necesariamente –al menos en su totalidad–, puedan ser la consecuencia de un accionar de los modos comisivos previstos específicamente por la Ley 24.769, que son la declaración engañosa, la ocultación maliciosa u cualquier otro ardid o engaño. En la doctrina básicamente se ha distinguido entonces este tipo de ajustes a los efectos penales en los que se denominan ajustes técnicos y ajustes defraudatorios.

Para interpretar la correspondencia de la debida subsunción en la pauta represiva, es necesario analizar si el comportamiento imputado configura un "ardid o engaño", con entidad e idoneidad suficiente para eludir el debido control del Organismo Recaudador y, consecuentemente, para que pueda ser considerado constitutivo del delito tributario que esa norma describe.

Es lo que se denomina en doctrina "idoneidad del ardid" y que para evaluarlo, se debe tener en cuenta la modalidad operativa del Ente Recaudador y su capacidad práctica de detectar y bloquear el eventual ilícito.

El Tribunal ha reiterado y ratificado⁹ la necesidad de que para considerar típica una conducta, según lo previsto por el art. 1º de la ley 24.769, es imprescindible acreditar la existencia del *ardid o engaño*, como manifestación concreta y complementaria de la intención delictiva. Pero además, para que dicha manifestación -sea por acción o por omisión- pueda ser calificada como *ardidosa o engañosa*, en los términos del delito que analizamos, *es menester una mínima aptitud para lograr su resultado, esto es, impedir al organismo recaudador conocer la verdadera situación tributaria del obligado*.

De tal modo, en el caso de que el ardid o engaño empleado por el sujeto activo sea fácilmente detectable, debido a lo burdo de la maniobra o debido a la rutinaria y normal diligencia del sujeto pasivo en el desarrollo de sus facultades de control, debe aplicarse el tipo genérico de defraudación fiscal previsto como infracción por el artículo 46 de la ley 11683, texto vigente.¹⁰

⁹ Cámara Nacional de Casación Penal, sala I, 2/3/2005, "Texeira, Casimiro Da Conceição y Costa Pereira, María Manuela". La Ley: 2005-F, 279. CNCasación Penal, sala I ~ 2009-04-28 ~ Senn, Kenneth Waldemar s/rec. de casación.

¹⁰ BONZON RAFART, Juan Carlos, "Defraudación fiscal infraccional y delictual. Evasión fiscal." Suplemento Especial Derecho Económico, febrero de 2004. Ed. La Ley. En este trabajo el reconocido magistrado elabora su teoría en virtud de la cual, para diferenciar el delito tributario de la infracción tributaria, es preciso determinar la entidad o aptitud del ardid o el engaño para burlar al fisco, y ello se podrá establecer en función de la posibilidad de detección por parte del fisco de la acción ilícita; si a tal efecto es necesaria una tarea extra por parte del organismo recaudador, o si ello se puede lograr en el ejercicio normal, corriente y diligente de las tareas de control. En el primer caso, corresponderá evaluar la conducta en el marco de la figura penal prevista en la ley 24.769; en el segundo caso, la acción deberá ser encuadrada en la figura infraccional del art. 46 de la ley 11.683.

Sólo cuando el ardid o engaño mantiene tal gravedad, que torna prácticamente imposible detectar la maniobra mediante el normal control de la AFIP, la conducta ilícita encuadraría en el tipo agravado de defraudación fiscal, previsto en la ley penal tributaria.¹¹

En esa línea de razonamiento, en la sentencia que se anota al pie, el Tribunal afirma: "*Si la conducta imputada ilícita es de tal gravedad que compromete seriamente el control estatal (fiscal, aduanero, cambiario, etc.), al exigir un esfuerzo fuera de los normal para detectarla, debe ser encuadrada como delictual. Por el contrario, si la conducta desarrollada es fácilmente detectable mediante el rutinario pero adecuado control, debe ser encuadrado como infraccional. En otras palabras, a efectos de distinguir dos ilícitos dolosos, uno delictual y otro infraccional, debe estarse a la mayor o menor afectación al bien jurídico tutelado*"¹².

Ahora bien, el ilícito tributario, sólo contempla aquellas conductas que efectivamente repercutan en el bien jurídico protegido y conlleva un conjunto de acciones u omisiones en los cuales la maniobra utilizada se encuentra acompañada por el despliegue de un elemento adicional, el engaño dirigido a ocasionar el error inevitable en el Fisco.

En definitiva, la acción o la omisión desplegada deben contener un ardid o engaño idóneo, real, significativo y oportuno.

Con el objeto de constatar su existencia corresponde en cada caso, evaluarlo de acuerdo con las posibilidades que tiene el Fisco para detectar la irregularidad, considerando la vigencia del sistema autodeclarativo de tributos.

La evasión bajo análisis, debe ser consecuencia de la efectiva maniobra ardidosa o engañosa, idónea y concebida de tal manera que realmente pueda impedir o dificultar el debido control del Organismo de control.

En consecuencia, la relación causa-efecto entre el fraude desplegado y el error en que incurre el Fisco debe analizarse junto a la modalidad operativa del Ente Recaudador y su capacidad práctica de detectar el ilícito mediante el debido control. También la idoneidad del ardid empleado debe ser graduado en gravedad y magnitud, ya que en tales graduaciones debe buscarse la diferencia entre los delitos e infracciones tributarias.

La figura en estudio clasifica dentro de delitos de intención en lo que al elemento subjetivo respecta, toda vez que el sujeto activo con su proceder tiene la intención de engañar al fisco, el fin de inducir al error al recaudador, en virtud de lo cual selecciona los medios que estima idóneos para realizar el iter criminis, que lo lleve a alcanzar su objetivo, que es la evasión del tributo.

3. El monto evadido

Es opinión generalizada de la doctrina, que el objeto de establecer un monto mínimo de punibilidad, apunta a contener en la norma represiva (tipificar hechos punibles), las manifestaciones de gran evasión tributaria.¹³

La ley penal tributaria vigente (24.769) al igual que su antecesora (23.771), instituyó pisos cuantitativos mínimos de perjuicio fiscal, debatiéndose en doctrina y jurisprudencia si dichos

¹¹ Este ardid, para cumplir el fin con el que es dirigido por el autor, debe necesariamente reunir cierta virtualidad, es decir, ser idóneo. Cuando nos referimos a la idoneidad, damos a entender que el medio utilizado a fin de producir el engaño debe reunir los caracteres suficientes para lograr inducir a error al sujeto pasivo que, en este caso, es el fisco. "Evasión tributaria: ¿el ardid como especial elemento del injusto? Silvina Andrea Alonso. Revista de Derecho Penal Económico. Derecho Penal Tributario, ed. Rubinzal-Culzoni, 2009, p. 141.

¹² Este ha sido el criterio seguido por la sala I de la CNCP, en autos: "Schvartzman, Hugo J. Schvartzman, Héctor D. s/ recurso de casación", causa 5285, registro 6679; y "Müller, Carlos Eusebio s/ recurso de casación", causa 6618, registro 8626, entre otros.

¹³ El diputado Aramburu ha expresado al respecto en la discusión parlamentaria de la Ley 24.769 "...no vamos a abarrotar la justicia llenándola de papeles que le imposibiliten investigar delitos importantes, por verse superada en la investigación de infracciones de menor cuantía o importancia". ("Antecedentes parlamentarios" - pág. 729 - párr. 31).

mínimos configuran un elemento del tipo material u objetivo o una condición objetiva de punibilidad.

La Cámara Nacional de Casación Penal, sala III,¹⁴ indicó, con referencia a la ley 23.771, que "...conviene aquí realizar algunas consideraciones de importancia para determinar el sentido de la norma en crisis, referentes a la razón de ser de esta ley; previniendo y reprimiendo los casos de inconducta fiscal de significación para la economía nacional". Agregando, al acceder al examen de la figura del art. 2° de la ley 23.771, "que ésta establece las cifras que actúan como umbral de punición para la gran evasión, reservando de tal manera a la competencia contravencional las infracciones de menor cuantía que no superen esos límites".

Por su parte, la Ley 24.769 estableció importes mínimos de evasión sin especificar su carácter. Es decir que no calificó a dichos montos mínimos como condiciones objetivas de punibilidad.

De tal modo, estableció los siguientes umbrales cuantitativos: art. 1° (evasión tributaria simple): más de \$100.000 por tributo y ejercicio anual; art. 2° (evasión tributaria agravada): más de \$1.000.000 (inc. a); más de \$200.000 de utilizarse persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado (inc. b) y más de \$200.000 de utilizarse fraudulentamente beneficios fiscales indirectos; art. 3°: más de \$100.000 de mediar aprovechamiento fraudulento de beneficios fiscales directos (fraude de subvención); art. 6°: no depositar fondos retenidos o percibidos en materia tributaria, más de \$10.000 por mes; art. 7° (evasión previsional simple): más de \$20.000 por mes; art. 8° (evasión previsional agravada): más de \$100.000 por mes (inc a) y más de \$40.000 por mes de haber intervenido persona o personas interpuestas; art. 9°: no depositar fondos retenidos en materia de aportes previsionales por más de \$5.000 por mes.

Respecto de la disquisición planteada, una parte de la doctrina y de la jurisprudencia sostiene la calificación introducida por la ley 24.587 (de reformas a la 23.771) asimilando estos umbrales punitivos a condiciones objetivas de punibilidad. Por su parte, otro sector considera que dichos pisos cuantitativos importan tan sólo un elemento del tipo material u objetivo o más precisamente la cuantificación del resultado integrante de ese tipo material u objetivo.

En este sentido se deduce que si la tipicidad se compone con el tipo objetivo y el tipo subjetivo, el primero se combina de acción y resultado, y éste a su vez se mide con los montos mínimos establecidos por la ley, de manera tal que el tipo subjetivo (doloso, para todas las figuras de la ley 24.769) debe contener el conocimiento de estar evadiendo dichos montos mínimos.¹⁵

4. El ejercicio anual, los tributos

El artículo 1° de la Ley 24.769, al describir la conducta punible, hace mención a un ejercicio anual, ya sea un tributo instantáneo o un período fiscal inferior a un año.

4.1. El periodo computable

A efectos de obtener precisiones sobre el alcance o definición del concepto "período fiscal" debe recurrirse a cada norma tributaria sustantiva, a modo de ejemplo, se trae a consideración lo previsto en el artículo 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (Texto vigente según Ley N° 25784/2003), del que surge que "El año fiscal comienza el 1° de enero y termina el 31 de diciembre."

¹⁴ Cámara Nacional de Casación Penal, Sala III, (30/12/1996), "Fernández, Juan Emilio s/recurso de casación"

¹⁵ Guillermo A. Lalanne (Revista Argentina de Derecho Tributario - Universidad Austral, Facultad de Derecho, "La Ley", julio/septiembre 2003, N° 7, p. 601 y sigtes., en especial p. 616): "En España la doctrina mayoritaria se ha decantado por considerar que el límite cuantitativo es elemento del tipo, pues como señala Simón Acosta las condiciones objetivas de punibilidad son, por definición, hechos ajenos a la acción y a la culpabilidad del actor y de los que éste no responde. El límite cuantitativo es en el delito fiscal una característica del resultado, que aparece como efecto de la acción y ha de estar cubierto por la culpabilidad del autor, y por consiguiente no puede entenderse como condición objetiva de punibilidad".

A posteriori, en el tercer párrafo del inciso a) del citado artículo, expresa que “Cuando no se contabilicen las operaciones el ejercicio coincidirá con el año fiscal, salvo otras disposiciones de la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA, la que queda facultada para fijar fechas de cierre del ejercicio en atención a la naturaleza de la explotación u otras situaciones especiales.”

Además, conforme surge del glosario que obra en la página “www.afip.gov.ar/glosario/index.aspx?letra=P”, *período fiscal* es el período abarcativo de los hechos imposables en él producidos que servirá de base para la determinación y liquidación pertinente.

En resumen, dado que la norma individual de cada gravamen establece el comienzo, final, duración y criterios de imputación de cada hecho imponible al “período fiscal” correspondiente, y no existiendo dudas sobre el cómputo de los períodos fiscales anuales a efectos de establecer la existencia de una evasión fiscal simple o agravada, resta entonces analizar la forma en que se deben considerar los períodos fiscales menores a un año.

La ley 24.769 establece que los montos de evasión se deben calcular por cada tributo y por cada ejercicio anual.

En estos casos, la concepción del ilícito no se distingue del caso anterior (períodos fiscales anuales), ya que el tipo penal siempre exige la existencia de ardid o engaño.

Pero aunque el cálculo del impuesto evadido (Ej. Impuesto al Valor Agregado) deba realizarse por ejercicio anual, entendemos que el delito se comete sólo en los meses a que correspondan las maniobras ardidosas o engañosas detectadas y, consecuentemente, cuando correspondía abonar el impuesto de esa posición mensual.

Queda en claro que el cálculo para establecer el monto a considerar se debe efectuar sumando la totalidad de un determinado impuesto que el contribuyente haya evadido durante el término de un año.¹⁶

Esta posición es la que claramente surge de la ley 24.769, tal como acertadamente lo hace notar la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente de Fallos 322:1699 (considerando 10º).¹⁷

A su vez, la jurisprudencia ha sostenido –en este caso en materia de prescripción– que hay que tomar como día de comienzo del cómputo, la fecha correspondiente al cierre del ejercicio anual o la fecha de vencimiento de la última posición mensual de IVA del ejercicio anual correspondiente.¹⁸

Finalmente, el criterio mayoritario se centra en que, cuando la ley se refiere al período anual, expresa “ejercicio anual”, que a su vez resulta coincidente con el “año fiscal” precedentemente citado. Luego cuando hace mención a “un período fiscal inferior a un año”, a efectos de establecer el quantum de la evasión, se refiere a la sumatoria de los montos dejados de ingresar –mediante ardid o engaño– en aquellos períodos contenidos en el “ejercicio anual”.

4.2. El tributo a considerar

Como decíamos en el ítem que precede, la ley 24.769 dispone que los montos de evasión se deban calcular por cada tributo y por cada ejercicio anual. A tal efecto, es evidente que las

¹⁶ El debate consiste en establecer si ese año corresponde al fiscal, al calendario o al comercial. Sobre el particular, puede verse el artículo de Marcos G. Gutman, Concepto de período fiscal en la Ley Penal Tributaria, en *Derecho Penal Tributario*, Tomo I, Altamirano-Rubinska, cit., p. 239 y sgtes.

¹⁷ CSJN, Morrone, Roque A. y otros s/ infr. ley 23.771, rta. el 19/8/99, sentencia M.150.XXXIV. En este precedente se sostuvo, asimismo, que el criterio de cálculo por impuesto y por año también debía ser aplicable a la ley 23.771.

¹⁸ Cám. Nac. de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala B, causa 1951, rta. el 27/12/06; reg. n° 943/05 rta. El 30/11/05; mismo Tribunal, Sala A, causa Estancias Vidania SA, rta. el 24/6/05 y By Club, rta. el 8/2/07; Juzgado Nac. Penal Tributario n° 2, causa 33/05, rta. el 9/3/07 y causa 1820/05, rta. el 8/3/07; Juzgado Nac. Penal Tributario n° 3, causa 1752/03, rta. el 11/4/06.

sumas evadidas no pueden adicionarse entre sí, si se trata de tributos diversos o diferentes periodos fiscales.¹⁹

Con el objeto de establecer cuáles son aquellos tributos, a los que se refiere el artículo 1º de la Ley 24769, corresponde remitirse al artículo 112 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, que establece "Sin perjuicio de los preceptos contenidos en las leyes que establecen los gravámenes, las disposiciones de esta ley que no sean de aplicación exclusiva para determinado tributo rigen con relación al Impuesto a los Réditos; Impuesto a las Ganancias; Impuesto a las Ventas; Impuesto al Valor Agregado; Contribución de mejoras establecida por el artículo 19 de la Ley Nº 14.385; Impuesto a las Apuestas en los Hipódromos de Carreras; Impuesto a los Combustibles Líquidos derivados de la destilación del petróleo; Impuesto para Educación Técnica; Recargo sobre petróleo crudo elaborado en el país; Impuesto a las Ganancias Eventuales; Impuestos Internos a los Tabacos, Alcoholes, Bebidas alcohólicas, Combustibles y aceites lubricantes y Vinos, Cubiertas y llantas macizas de goma, a los Artículos de tocador, Objetos suntuarios, Seguros, Bebidas gasificadas, Refrescos, Jarabes, Extractos y concentrados, y otros bienes; Impuesto sustitutivo del Gravamen a la Transmisión Gratuita de Bienes; Impuesto especial sobre el precio básico de cada localidad o entrada a salas cinematográficas; Impuesto a los Avisos Comerciales Transmitidos por Radio y Televisión; Impuesto a los Ingresos Brutos por Explotación del Servicio de Radiodifusión y/o Televisión; Impuesto Especial establecido por el artículo 56, inciso c) de la Ley Nº 17.319; Gravamen a las utilidades provenientes de exportaciones agrícolas; Impuesto a la Venta de Valores Mobiliarios; Impuesto Adicional al Impuesto Interno a la Nafta; Gravámenes a la producción sobre la venta de cereales, semillas oleaginosas y lanas; Gravamen nacional de emergencia al parque automotor; Impuesto a los Incrementos Patrimoniales no Justificados; Impuesto a los Beneficios de Carácter Eventual; Impuesto a los Capitales; Impuesto a los Patrimonios; Impuesto a las Transferencias de Dominio a Título Oneroso de Acciones, Títulos, Debentures y demás Títulos Valores; Impuesto a los Beneficiarios de Créditos Otorgados por el Sistema Financiero Nacional y Gravamen extraordinario a la posesión de divisas. La aplicación de los Impuestos de Sellos, Derechos de inspección de sociedades anónimas, Arancel consular, Canon minero y Contribución sobre petróleo crudo y gas, se regirá por las leyes respectivas. Con relación a tales impuestos, el Administrador Federal de Ingresos Públicos ejercerá en lo pertinente las funciones que le confieren los artículos 7º, 8º y 9º, punto 1, incisos a) y b), del Decreto Nº 618/97. Serán de aplicación con relación a los mencionados impuestos, las facultades de verificación que se establecen en esta ley. La aplicación del sobreprecio a los combustibles se regirá por la presente ley, facultándose al PODER EJECUTIVO NACIONAL para establecer las excepciones, aclaraciones o modificaciones que considere convenientes para adaptar a las características de dicho gravamen el régimen de esta ley".

Vale decir que, cuando el artículo 1º de la Ley 24.769 expresa "...evadire total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional...", se está refiriendo a los gravámenes enumerados en el párrafo precedente, sin perjuicio de aquellas leyes impositivas que en su texto hagan expresa mención a que el tributo en cuestión, se regirá por las disposiciones de la ley Nº 11.683, (texto vigente), y por las establecidas en el decreto 618/97, y su aplicación, percepción y fiscalización estará a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Es por ello que en este acápite resulta interesante formular una reflexión relativa al "impuesto a las ganancias" y las "salidas no documentadas" (artículo 37) sobre si se trata o no, de distintos impuestos.

En primer término, cabe interpretar que la intención del legislador, al mencionar dentro del artículo 112 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, al "impuesto a las ganancias", ha sido la de considerar contenido en éste al impuesto que grava las "salidas no documentadas", caso contrario, la Administración Federal de Ingresos Públicos carecería de facultades para la aplicación, percepción y fiscalización del tributo.

Además, conforme lo ha establecido la Corte Suprema de Justicia de la Nación, "El instituto de las salidas no documentadas fue adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal cuando ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo

¹⁹ Ricardo G. Thomas, Régimen Penal Tributario, ley 24.769; Ad-Hoc, 1997, p. 34-35.

debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio, lo cual lleva a descartar que el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias revista el carácter de una norma sancionatoria.”²⁰

A su vez, la jurisprudencia ha establecido que “...lo que está en juego en el proceso penal no es el carácter de las obligaciones evadidas sino el hecho de fraude con el que se evaden todos o parte de los tributos adeudados, según ya se señaló precedentemente que está claramente indicado por el artículo 1º de la ley 24.769. Esa norma se refiere al: “...obligado que... evadiere total o parcialmente el pago de tributos al Fisco Nacional...” sin distinción alguna acerca de cuales sean esos tributos” (Cf. Reg. 534/07 in re “Mata, Carlos Manuel Antonio; Dominguez, Luis; Uroz, Roberto; Inhumas S.A. sobre infracción ley 24.769”).²¹

Por tal motivo, aun cuando se reconoce que se trata de hechos imponible distintos –desde que por un lado la ley del impuesto a las ganancias grava el propio incremento o acrecentamiento patrimonial de cualquier tipo producido en un determinado lapso, y por otro, el supuesto del artículo 37 de la ley 20.628– el incremento patrimonial ajeno derivado del egreso de fondos a favor de un tercero no identificable, no permite establecer –con relación al artículo 1º de la ley 24.769–, que se trate de un tributo distinto. Una interpretación en ese sentido no resultaría una derivación razonada de la ley 20.628, atento que de ella no se desprende que la voluntad del legislador haya sido la de instituir un tributo distinto al creado al sancionar la ley de impuesto a las ganancias.

“Considerar separadamente a los fines del artículo 1 de la ley 24769 la obligación del art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias de la anual del mismo tributo, importa lisa y llanamente desconocer la doctrina de la Excelentísima Corte Suprema de Justicia de la Nación, tribunal que estableció que por aquella obligación se responde a título propio, con lo que claramente descartó que se trate de un caso de responsabilidad por deuda ajena, aun cuando consideró la particular circunstancia por la cual el legislador previó el caso. Es decir, que el impuesto debido no es el ajeno sino que es una obligación propia que emana de la ley del impuesto a las ganancias. La identidad del obligado, la del régimen impositivo y del ejercicio anual es lo que determina la unidad sobre la que cabe calcular el monto evadido, soslayando - fundamentalmente- el aspecto temporal, por lo que ningún obstáculo impide considerar juntamente obligaciones anuales, mensuales o de cualquier otra periodicidad inferior al año, o instantáneas de un mismo “tributo”, entendido por tal, insisto, el régimen legal del mismo”.²²

No obstante lo expuesto, todo debate sobre el tema deviene abstracto, al considerar que el proyecto de modificación de la ley 24.769 elevado por el PEN al Congreso de la Nación, reforma el art. 1º que en su parte pertinente establece “..., siempre que el monto de las obligaciones tributarias evadidas excediera la suma de pesos un millón (\$ 1.000.000) por cada ejercicio anual.”. Vale decir que –a diferencia del texto actualmente vigente– el proyecto refiere a la suma de los tributos de cada ejercicio anual.

La determinación de la obligación

La obligación tributaria nace al producirse el presupuesto material previsto por la ley (hecho imponible), constituyendo el acto de determinación un reconocimiento y cualificación de aquel extremo, cuyo objeto es tornar líquida y cierta la obligación ya nacida.²³

²⁰ CSJN - "Red Hotelera Iberoamericana SA c/DGI" - 26/8/2003 en Fallos - T. 323 - pág. 3376.

²¹ Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 1 de la Capital Federal, (13/08/08), "Incidente de extinción de acción penal por prescripción promovido a favor de Edgardo Amadeo Coppola". Causa N° 1479/2003 "N.N. – contribuyente: ADANTE SOLAZZI y CIA. S.A.C.I.Y.F. sobre evasión tributaria simple".

²² Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 1 de la Capital Federal, (19/03/2008) "Vago, Gustavo Ángel y otros - Contribuyente: Skanska S.A. s/ evasión tributaria simple y evasión tributaria agravada".

²³ Giuliani Fonrouge, "Derecho Financiero", Ed. Depalma, Bs. As. 1984, Tº I, pág. 453.

O sea que la determinación implica una declaración de certeza de una deuda de cuya extensión sólo posee cabal conocimiento el mismo deudor, constituyendo así una “fase ineludible” para hacer líquido y exigible el crédito fiscal.²⁴

En el marco normativo previsto por la Ley 11.683 (t.v.), existen dos pautas normativas que establecen las formas de determinación, a saber:

El artículo 11 de la citada ley procesal, establece que “La determinación y percepción de los gravámenes ... se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS. ... podrá también hacer extensiva esa obligación a los terceros que de cualquier modo intervengan en las operaciones o transacciones de los contribuyentes y demás responsables, que estén vinculados a los hechos gravados por las leyes respectivas.”

Por su parte, el artículo 16 de la misma norma, prevé que “Cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo, en su caso, y a liquidar el gravamen correspondiente ...”.

1. El procedimiento de determinación de oficio

Como ya se expresó, el procedimiento de determinación de oficio se encuentra previsto en los arts. 16, siguiente y concordantes, de la ley 11.683, encontrándose habilitado el Organismo Recaudador para su impulso, en los casos en que el contribuyente –no obstante resultar obligado– no hubiere presentado la correspondiente declaración jurada, o cuando resultare impugnable la presentada.

En el marco del citado procedimiento, se establecerán la existencia y medida del hecho imponible, así como el gravamen resultante.

El procedimiento de determinación de oficio está regulado en el art. 17 de la ley 11.683, se inicia cuando el juez administrativo corre vista al sujeto pasivo tributario, de las actuaciones administrativas, dándole detallado fundamento de las impugnaciones y cargos que se le formulen, a fin de que el contribuyente, sabiendo exactamente a qué atenerse, pueda formular su descargo por escrito y ofrecer o aportar las pruebas que hagan a su derecho.

La función de la vista, está dada por la delimitación del thema probandum. Todos aquellos antecedentes elaborados por los inspectores en la etapa de fiscalización, cuando ellos son el sustento del cargo por el que se corre la vista del art. 17, deben estar incorporados a las actuaciones e invocados o explicitados en la vista.

En cuanto a la notificación, dado que la vista reviste el carácter de requisito fundamental para un correcto ejercicio del derecho de defensa en juicio, garantía del orden jurídico y cuya inobservancia no podría válidamente ser saneada por la existencia de un procedimiento posterior, su comunicación fehaciente debe resultar de un acto formal efectuado en el domicilio fiscal del contribuyente²⁵.

Uno de los principios que debe presidir todo procedimiento administrativo proviene del art. 18 del ordenamiento constitucional, conocido como principio del debido proceso adjetivo²⁶, aplicable a los procedimientos administrativos por expresa disposición del art. 1º, inc. f), de la ley 19.549, cuyos componentes son:

1) el derecho del administrado a ser oído;

²⁴ A.H.M. Corti, B. Blanco, I.J. Buitrago, R.A. Calvo, M.A. Tesón; “PROCEDIMIENTO FISCAL (LEY 11.683 Y COMP)”, Ed. Tesis, 1987, Pág.81.

²⁵ “Gabimar SRL”, TFN, sala B, 16/8/94.

²⁶ Barra lo llama debido procedimiento adjetivo, y sostiene que resulta aplicable como derivación de una de las garantías implícitas del art. 33 CN. Citado por Melzi, Flavia I., “Mitos y verdades sobre el procedimiento de determinación de oficio”, PET 2003 (setiembre-284), 1.

- 2) el derecho a ofrecer pruebas y a que éstas se produzcan;
- 3) el derecho a obtener una resolución fundada.

La fundamental importancia de la toma de vista, radica en que toda persona tiene derecho a defenderse con amplitud en sede administrativa, y este derecho presupone como primer elemento insustituible el conocimiento de las actuaciones que lo afectan.

Corrida la vista al responsable, éste tiene 15 días de plazo para responderla, elevar por escrito su descargo y aportar u ofrecer en ese acto la prueba que haga a su derecho.

En cuanto al contenido del descargo no existe una forma solemne para su interposición, pero debe ser articulado por sujeto legitimado. De todos modos, cualquier falencia que pudiera existir podrá ser subsanada con posterioridad, en atención al principio de informalismo (art. 5º inc. c), Dto. 1759/72) que ampara al administrado en el procedimiento en trámite.

Conjuntamente con la presentación de su escrito de descargo, se debe ofrecer la prueba en que el sujeto pasivo intentare fundar su derecho; correspondiendo asimismo acompañar la documental en ese acto.

En el procedimiento administrativo la prueba es el conjunto de reglas que regulan su admisión, producción, asunción y valoración de los diversos medios que pueden ser empleados para llevar al órgano administrativo la convicción sobre los hechos que interesan al caso, asimismo el órgano debe ajustarse a los hechos, prescindiendo de que hayan sido o no alegados y probados por el administrado, pues impera el principio de verdad material. En caso contrario, si la decisión administrativa no se ajustara a los hechos materialmente verdaderos su acto resultaría viciado de nulidad.²⁷

El art. 35 del dec. 1397/79, a su vez, prevé: "En los procedimientos en los cuales el contribuyente o responsable ofrezca prueba que haga a su derecho, su admisibilidad, sustanciación y diligenciamiento se regirán por las normas contenidas en el título VI del dec. 1759 del 3 de abril de 1972 en aquellos aspectos no reglados por la ley y este reglamento...".

Efectivamente, la admisibilidad, sustanciación y diligenciamiento de los medios probatorios se rige por las normas del título VI del dec. 1759/72, reglamentario de la ley 19.549²⁸, y son de aplicación supletoria las normas del CPCCN (libro II, capítulo 5).

Resultan así admisibles la prueba documental, la testimonial, la confesional, la informativa y la pericial²⁹, toda vez que el juzgador debe arribar a un juicio de convicción; son por tanto admisibles todos los medios que tiendan a dilucidar la verdad de los hechos. Ello no empece a la desestimación de medios de prueba ofrecidos cuando éstos resultaren manifiestamente improcedentes, superfluos o meramente dilatorios. Así lo dispone el art. 46 del dec. 1759/72, reglamento de la ley 19.549.

Es importante destacar que, por imperio del principio de adquisición procesal, todas las pruebas son del proceso y están destinadas al juzgador. El juez administrativo podrá valerse de todas ellas, sea que las hubiere aportado quien debía correr con la carga de la prueba, sea que las hubiera anejado su adversario (denunciante), sea que se hubieran obtenido como producto de la actividad oficiosa del funcionario (medida para mejor proveer). No importa cómo llegó la prueba –en tanto se hubiere obtenido legítimamente–; sino que se haya satisfecho la carga de la certeza, dada por la imperiosa necesidad de que el juez administrativo arribe a conclusiones categóricas sobre los hechos para poder fijarlos como base de su resolución.

²⁷ Hutchinson, "Breve análisis de los principios de la prueba en el procedimiento administrativo", t. 125, ps. 851 a 856; íd. Heredia Horacio "Los medios administrativos para la protección de los administrados", Revista del Colegio Público de Abogados de Buenos Aires, 1945, N° 2, p.251.

²⁸ Art. 35 del dec. 1397/79, reglamento de la ley 11.683.

²⁹ Arazi, Roland, "Derecho procesal civil y comercial", segunda edición, Astrea, Bs. As. 1995, p. 341.

Como sostiene Treves³⁰, la presunción de legitimidad del acto administrativo no invierte la carga de la prueba, ni libera a la administración de aportar las pruebas que sustenten su accionar.

En consecuencia, el valor probatorio del acto administrativo es susceptible de destrucción por prueba en contrario, y no resulta de la presunción de legitimidad del acto administrativo ni de la competencia de los agentes de que emanan. Son públicos simplemente porque documentan actividad estatal y no privada. Para generar convicción deben sustentarse en otros medios probatorios, no resultan autosuficientes las afirmaciones en ellos contenidas.

En síntesis, el expediente administrativo, aun si se lo reconociere como instrumento público, sólo hará fe en las formas extrínsecas. Lo que confiere a un instrumento la calidad de público es su autenticidad, y en tal sentido, a diferencia de los privados prueban "per se" la verdad de su otorgamiento, pero no desde luego la veracidad de su contenido.³¹

Un comentario aparte merece la reforma por el art. 18, punto 17, de la ley 25.239, del art. 166 de la ley 11.683, según la cual frente al supuesto de apelar ante el Tribunal Fiscal de la Nación contra la resolución determinativa de oficio, el apelante debe expresar todos sus agravios, oponer excepciones, ofrecer la prueba y acompañar la instrumental que haga a su derecho, pero se limita su alcance al estipular que no se podrá ofrecer la prueba que no hubiera sido ofrecida en el correspondiente procedimiento ante la Dirección General Impositiva, con excepción de la prueba sobre hechos nuevos o la necesaria para reputar el resultado de medidas para mejor proveer dispuestas en sede administrativa.

Evidentemente, la reforma comentada busca plausiblemente equiparar los derechos de los sujetos (activo y pasivo), en el contencioso que se inicia ante el Tribunal Fiscal de la Nación, para evitar que la negligencia del contribuyente en el procedimiento determinativo se traslade luego hacia la administración, castigándola en costas, por resultar ésta vencida en la contienda a través de medios probatorios con que no se contaba en instancia administrativa, ello no puede importar la vulneración del derecho de defensa. Pues lo que debe buscarse, aún en la instancia de dicho Tribunal, es la verdad material³².

Este alcance es el dado por el propio Tribunal³³, haciendo mención expresa a que el contribuyente que introdujera hechos o probanzas no aportadas en instancia previa, debería soportar los cargos generados por su proceder (en tanto éste le fuera imputable), evitando numerosas controversias futuras en torno a su constitucionalidad.

Ahora bien, una vez evacuada la vista y efectuada la valoración de la prueba, el juez administrativo dicta resolución fundada que declara la existencia o inexistencia de la obligación, en su caso con indicación del monto e intimación al pago. Además, como todo acto administrativo, la resolución que se dicta como corolario del procedimiento de determinación de oficio debe estar precedido del indispensable dictamen jurídico, -si el funcionario interviniente con atribuciones de juez administrativo no fuere abogado- conforme lo ordena la ley 19.549 bajo pena de nulidad de absoluta.

La valoración de las pruebas consideradas conducentes a establecer la existencia y medida del hecho imponible, deberá efectuarse conforme las reglas de la sana crítica.

A su vez, el art. 34 del dec. 1397/79 dispone: "Si en el curso de una verificación el contribuyente hubiera alegado por escrito sobre cuestiones de hecho o de derecho vinculadas a la determinación del impuesto, el juez administrativo se expedirá sobre las objeciones u observaciones del fiscalizado en la resolución que determine de oficio el gravamen y sobre el mérito de la prueba producida o las razones fundadas por las que no se hizo lugar a la ofrecida, en su caso".

³⁰ "La presunción de legitimidad del acto administrativo", Papua, 1936, ps. 84 y 161, citado en Agustín Gordillo, tomo 2 de su Tratado, titulado "La defensa del usuario y del administrado", p. I-12, nota 3.9.

³¹ Inés D'Argenio, "Valor probatorio del expediente administrativo", en Jurisprudencia Argentina: 1994-III-100.

³² "Recientes reformas introducidas por la ley 25.239 a la ley de procedimiento tributario (11.683 t.o.1998 y sus modificaciones)", Impuestos, marzo de 2000.

³³ "Nainstein, Claudia Andrea", C.N.A.C.A.F., Sala I, 5/7/01.

Es fundamental traer a consideración que en el marco del procedimiento incoado se permite el ejercicio pleno del derecho de defensa –aunque las apelaciones que pueden oponerse contra la Resolución determinativa de impuesto no impiden el trámite de la causa penal– y guarda las demás formas sustanciales del juicio, incluso con respeto de las reglas del debido proceso, en razón de que se requiere la intervención de un funcionario de determinado rango al que se le asigna la función de juez administrativo y a quien se impone la obligación de fundar la decisión.

Debe hacerse notar, que la garantía de defensa en juicio consiste en otorgar al litigante la oportunidad de ser oído y de hacer valer sus derechos en la forma y con las solemnidades establecidas por el ordenamiento jurídico. Pero ello no implica que deba ser oído y pueda producir peticiones ilimitadas, toda vez que debe atenderse a razonables restricciones formales, e incluso temporales (Fallos: 304-708).

Por todas estas garantías (debido proceso adjetivo) que otorga el procedimiento de determinación de oficio el legislador lo eligió como condición de procedibilidad a la acción penal por los delitos de evasión impositiva.

2. La condición de procedibilidad

Al momento de sancionar el actual régimen penal tributario se optó por supeditar el ejercicio de la acción penal a la determinación en sede administrativa del impuesto evadido (por el procedimiento de determinación de oficio), sin importar que esa decisión de la AFIP hubiese sido recurrida.

Esa metodología tiene sus críticas y defectos, pero es la solución que mejor concilia la necesidad de que el Juez Penal cuente con un mínimo umbral de certidumbre sobre la posible existencia del hecho imputado, mientras se respeta a ultranza el derecho del contribuyente (eventual imputado) a controlar el procedimiento en sede administrativa, formulando su descargo, aportando datos, documentos o cualquier prueba que entienda hace a su derecho, para poder reducir el margen de arbitrariedad con que puede obrar la autoridad recaudadora.

Calificada doctrina sostiene que la necesidad de la determinación de oficio para formular la denuncia por evasión tributaria, radica en una condición de procedibilidad.

Conforme lo expresa la doctrina “...en el nuevo régimen penal tributario -ley 24.769-, la promoción de la acción penal está condicionada a la previa existencia de la determinación de oficio de la deuda tributaria ... Cuando la determinación de oficio es el medio apto para cuantificar las obligaciones tributarias de un contribuyente, la instancia penal ni siquiera puede habilitarse, hasta tanto la Dirección General Impositiva haya procedido a determinar de oficio las obligaciones fiscales del contribuyente imputado ... la determinación de oficio constituye, en la causa penal, al menos una condición o presupuesto de procedibilidad ante cuya ausencia es imposible la promoción de la acción penal.”³⁴

La jurisprudencia ha sostenido que: “...tratándose los ilícitos tributarios de la ley 24.769 de delitos de acción pública, rige la regla de la necesidad de investigar oficiosamente su posible comisión, y no se advierte que obste a ello causa valedera alguna, en la medida que la Ley Penal Tributaria no ha instituido expresamente la prejudicialidad administrativa...” (Javier López Biscayart y Enrique Decarli, “Determinación de Oficio y Proceso Penal”, en “Derecho Penal Tributario. Cuestiones Críticas”, editorial Rubinzal – Culzoni, pág. 94)³⁵.

Asimismo ha expresado que: “...más allá de la letra del art. 18 de la ley 24.769, ello no implica necesariamente, que la mentada determinación de oficio deba ser considerada una cuestión prejudicial de las previstas en el art. 10 del Código Procesal Penal de la Nación, ya que en el proceso penal el juez puede apartarse, y hasta desconocer los hechos y las conclusiones a las que llegara el juez administrativo en la determinación de oficio de las obligaciones fiscales del

³⁴ Horacio Díaz Sieiro: La determinación de oficio de las deudas impositivas y el proceso penal tributario. Una primera aproximación al artículo 18 de la ley 24.769; Periódico Económico Tributario n° 135, La Ley.

³⁵ CNA Sala “B”, exp. N° 1692-P, Rosario, 21/05/2009, “DIGORAS, Gregorio Marcelo s/ Inf. Art. 1° Ley 24. 769 – Pergamino s/Incidente Apelación” (N° 3096/07 del Juzgado Federal n° 2 de San Nicolás).

contribuyente penalmente denunciado". (Horacio Díaz Sieiro, "La determinación de oficio de las deudas impositivas y el proceso penal tributario. Una primera aproximación al artículo 18 de la ley 24.769", en Periódico Económico Tributario N° 135). (Citado en Acuerdo N° 189/07 de esta Sala "B", en autos "Imoberdorf, F abían s/ Inf. Art. 1° Ley 24.769", expte. N° 1496-P).³⁶

En esa línea de pensamiento, se ha sostenido que sin acto administrativo de determinación de oficio dictado conforme el procedimiento de la ley 11.683, no puede siquiera correrse al Fiscal la vista del art. 180 CPP.³⁷

Los artículos 18 a 23 (de la ley 24.769) coordinan el procedimiento administrativo y penal, pautando como condición de procedibilidad de la denuncia o querrela articulada por el Fisco, la determinación de oficio de la obligación tributaria, que cuantifique la medida de la evasión.

Vale destacar que, no obstante lo expuesto, la AFIP se encuentra habilitada para solicitar del juez penal competente las medidas de urgencia y toda autorización que considere necesaria para la obtención o resguardo de los elementos de juicio "prima facie" relacionados con la presunta comisión de alguno de los delitos previstos en la Ley Penal Tributaria.

Incluso en los casos que se iniciaran por denuncia de un tercero tiene que obrarse del modo en que dispone el último párrafo del artículo 18 la ley 24.769³⁸. Sólo se exime de esa exigencia a los supuestos contemplados en el segundo párrafo de dicha norma, es decir para los tipos penales previstos en los artículos 10, 11 y 12 de la ley 24.769.

Vale destacar que aún mediando determinación de oficio durante la causa penal pueden discutirse la metodología utilizada o el cálculo del impuesto. Existen además las presunciones y otros elementos que impiden considerar que el monto de impuesto no puede discutirse en sede penal.

Finalmente, corresponde enfatizar que no sólo la autoridad administrativa tiene que contar con esa determinación de impuesto para formular la denuncia, sino que el Ministerio Público Fiscal, a su vez, debe contar con la denuncia penal formulada por la autoridad administrativa para estar luego habilitado a ejercer la acción penal.

Por otra parte, el Código Procesal Penal de la Nación no establece sanción alguna para el caso de promoción de la acción penal sin la previa determinación de oficio por lo que no corresponde suprimir el acto inicial del proceso con su invalidez dado el régimen restrictivo de nulidad instituido en el art.166 CPPN.

Tampoco puede alegarse que sin la determinación de oficio no es posible establecer si la conducta relativa al hecho imponible constituye un delito o una infracción administrativa por cuanto la instrucción penal tiene por objeto:

- 1) comprobar la existencia de un hecho delictivo mediante la realización de todas las diligencias conducentes al descubrimiento de la verdad,
- 2) establecer las circunstancias que califiquen el hecho, lo agraven, atenúen o justifiquen o influyan en su punibilidad (art. 193 CPPN.).

La comprobación de la materialidad del ilícito, la atribución de responsabilidad y su punibilidad corresponden al Poder Judicial, no a la Administración.

En definitiva, la justicia penal no se encuentra obligada a esperar la determinación de oficio por parte de la AFIP, y tampoco se encuentra vinculada al monto por ella establecido.

³⁶ Idem nota (35).

³⁷ Idem nota (34).

³⁸ El tercer párrafo del art. 18 de la Ley 24.769, establece que "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 régimen de presunciones

En el régimen tributario argentino, para la determinación de oficio de la materia imponible, se han establecido dos procedimientos. El primero de ellos, de estimación directa sobre base cierta, partiendo de declaraciones o documentación presentada por el contribuyente, y de datos consignados en sus libros y registros. El segundo, de estimación indirecta, sobre base presunta, en razón de hechos y circunstancias que tuvieran conexión o vinculación con el hecho imponible, o tomando una base indiciaria por fijación global de la cuantía de la obligación, en virtud de promedios y coeficientes generales con relación a actividades similares.³⁹

La opción entre determinación cierta y presuntiva no se encuentra librada al criterio discrecional de la administración, sino que depende de una comprobación sobre la posibilidad o imposibilidad de efectuar la determinación cierta, la cual constituye la regla, esto es, la determinación por el conocimiento directo de la materia imponible.⁴⁰

El Tribunal Fiscal de la Nación ha sostenido que la impugnación de la validez de las declaraciones juradas del contribuyente, sobre la base de falta de sustentación jurídica de los elementos en los que aquéllas se basan, y la inexistencia de aquéllos para determinar con exactitud la real carga tributaria, y "Si agotados los medios y habiendo una inexistencia de documentación respaldatoria total, o falta de claridad en los registros contables e imposibilidad de encontrar la verdad por otro camino, entonces recién, y no antes, podrá aplicar las presunciones"⁴¹.

Por su parte, en la causa Dadea Marta⁴² se dijo: "la estimación indiciaria requiere para su eficacia, la concurrencia de una serie de circunstancias - correlativas y concordantes -, que analizadas en una articulación coherente, evidencien que el método presuntivo guarda una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados". No por otro motivo el actual art. 18 de la ley procedimental dispone que ella deberá sustentarse en ".hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permiten inducir en el caso particular la existencia y medida del mismo."

Cumplidas estas premisas, es doctrina del Supremo Tribunal que las determinaciones de oficio gozan de presunción de legitimidad, correspondiendo a quien las impugne la demostración en contrario.

1. Las presunciones en general

En relación a las pautas a considerar en la elección de indicios, la jurisprudencia se ha pronunciado en cuanto a que: "toda vez que la determinación estimativa practicada no expresa una razonable valoración de los hechos fundantes de las presunciones en que se basa, es procedente declarar la nulidad del acto administrativo de determinación por ausencia de un requisito esencial - art.7º, inc. b), L.19549 -"⁴³. En relación a este tema se agregó: "la validez de la utilización del método indiciario de determinación dependerá de que su uso guarde razonable correspondencia con los demás elementos de convicción colectados en la causa; por otra parte, la elección del indicio de que se trate debe encontrarse justificada en función de la naturaleza y características de la explotación investigada"⁴⁴.

³⁹ Melzi, Flavia I "Cuestiones de hecho y prueba", Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Tributaria, Ad-Hoc N° 2, 1999.

⁴⁰ "Funes, Orlando L.", TFN, 14/8/73, B-1729.

⁴¹ "Pedro A. Ouhamburu y Omar Quiroga S.H.", TFN, sala D, 7/8/87.

⁴² "Dadea Marta" TFN, Sala B, 22/12/83.

⁴³ Casa Mía SRL, CNACAF, 14/11/89 - Helbling Oscar Luis, CNACAF, 28/09/90

⁴⁴ Casado, Abel y Casado, Ma. Teresa Sociedad de Hecho, CNACAF, Sala I, 07/05/93.

En igual sentido, se ha sostenido que la existencia y medida del hecho imponible debe resultar de circunstancias fundadas y que tanto la elección de los indicios como el procedimiento racional y objetivo para las determinaciones de oficio no implican autorizar decisiones discrecionales, por lo que para ser válida, esa determinación debe responder a un método adecuado y tener congruencia en sus resultados⁴⁵.

El indicio es el hecho conocido del cual la presunción es su efecto. Su procedencia se debe limitar a aquellos casos en que no pueda ser determinada en forma clara y fehaciente la materia gravada.

La ley de procedimiento tributario en su artículo 18 contiene una extensa enumeración no taxativa de indicios que sirven de basamento para presunciones simples, que implican un razonamiento lógico del juzgador para establecer la real magnitud de la obligación tributaria.

Puede entonces colegirse que cuando la regla de experiencia viene determinada por el legislador, formando parte del contenido de la norma, estamos ante una presunción legal; pero cuando la regla de experiencia fue fijada por el intérprete según algún criterio razonable, nos encontramos frente a un indicio.

Las presunciones simples encuentran su límite en lo prescripto por el artículo 163, inciso 5, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, que dispone que 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, produjeran convicción según la naturaleza del juicio, de conformidad con las reglas de la sana crítica.

Respecto de la citada norma, la doctrina⁴⁶ ha reconocido las siguientes características:

- a) Precisión: el hecho conocido debe encontrarse completamente acreditado y resultar sin duda alguna revelador del hecho desconocido que la administración pretende demostrar;
- b) Seriedad: debe existir una conexión entre el hecho conocido y la consecuencia extraída que permitan considerar a esta última en un orden lógico como extremadamente probable;
- c) Concordancia: todos los hechos conocidos deben conducir a la misma conclusión.

Es decir que la presunción es (debe ser) el resultado de un raciocinio que, a partir de una serie de hechos conocidos y probados con medios directos, permita llegar lógicamente a otro u otros no conocidos ni probados por dichos medios.

Tales juicios lógicos, efectuados por los Jueces Administrativos, no pueden (ni deben) confundirse con una suerte de mecánica a través de la cual el Estado ejerce discrecionalmente su potestad administrativa. Dado que, por sus características de estimación, fuera del marco de la razonabilidad, pueden derivarse conclusiones totalmente alejadas de la realidad, con toda la arbitrariedad que ello implica.

De la definición de presunciones, se desprenden dos categorías diferenciadas en función del grado de veracidad otorgado por la norma: se puede distinguir entre presunciones *iuris tantum*, o relativas, que admiten prueba en contrario para acreditar la falsedad o inexistencia del hecho invocado, y las presunciones *iuris et de iure* (de derecho), frente a las que no puede esgrimirse prueba alguna tendiente a desvirtuar el hecho presumido (al menos en instancia administrativa, toda vez que -según acreditada doctrina- todo hecho podrá ser sometido a revisión jurisdiccional).

Así, en las presunciones es fuente de prueba el hecho que debe estar acreditado para deducir de él un hecho ignorado, lo cual da origen a ciertas consecuencias en la carga de la prueba. Al manejar el juez administrativo tales fuentes de prueba, constitutivas de la estimación, cuenta con una suerte de prueba preconstituida. El proceso de verificación permite entonces establecer la existencia de la obligación tributaria, partiendo de hechos o soportes fácticos que contienen los indicios verosímiles de un hecho imponible del cual derivará la presunción.

⁴⁵ "Parelo, Enrique", TFN, 27/08/62

⁴⁶ Díaz, Vicente Oscar. "La utilización de presunciones para reconstruir la materia imponible y la razonabilidad de su aplicación". Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales. No 2. Mayo-Agosto 1986, pág. 291.

En las presunciones legales, la ley ya las tiene por ciertas si se dan los hechos presupuestos de aquélla. En tal inteligencia, la parte favorecida está relevada de probar lo que la propia ley tiene por cierto, dando el carácter de "plena prueba" a las presunciones absolutas. Aunque es dable advertir que en este caso, aun siendo el fisco el favorecido, debe probar el hecho conocido, pues en definitiva ha cambiado el objeto de la prueba, pero no se ha relevado de la carga al favorecido por la presunción.

En las presunciones relativas o "iuris tantum" (diseñadas a favor del fisco), la prueba es condición para su vigencia, por lo que todos los medios probatorios pueden ser utilizados a tal efecto. Pero en este caso se produce un desplazamiento de la carga probatoria, toda vez que la parte que las niega debe probar y quien la invoca queda relevada de hacerlo por estar favorecida por ella.

Estas presunciones legales -sean absolutas o relativas- desplazan el "onus probandi" hacia el contribuyente, por cambio del objeto de la prueba, sin relevar por ello al fisco, el que deberá probar el hecho que sustenta la presunción, que goza del carácter de prueba preconstituida configurando su fuente⁴⁷.

No obstante lo expuesto, para que proceda la aplicación de una presunción, y genere los efectos previstos en la normativa vigente, el Fisco debe probar el sustento fáctico en que ella se fundamenta, no pudiendo utilizar simples sospechas ni cadenas de presunciones⁴⁸.

A su vez, tiene dicho el Tribunal Fiscal que "... legalmente debe existir un indicio que permita arribar a una presunción, y no llegar a una conjetura partiendo de otra presunción; construye un polisilogismo, que toma como premisa menor una presunción y no un hecho conocido, razonamiento que carece de sustento legal"⁴⁹, agregando que "...la formación de "cadenas" de presunciones... pondría en crisis el objetivo de hallar el resultado que tenga por sí la mayor probabilidad de correspondencia con la realidad, finalidad de reconstrucción aproximada a la que el método indiciario se dirige⁵⁰.

Con relación a la improcedencia de la cadena de presunciones en la causa "Acería Bragado SA"⁵¹ se dijo: "Las presunciones legales son por definición consecuencias que el legislador impone extraer a partir de un hecho conocido. En otros términos, al aplicarlas el intérprete se remonta del hecho conocido al desconocido, según una regla de experiencia que no le es propia sino que viene indicada por el legislador el que, al formular la norma de modo tal, vincula ciertos efectos a la existencia de determinados presupuestos. Ello conduce a la inadmisibilidad de la formación de cadenas de presunciones, puesto que de lo contrario se pondría en crisis el objetivo de hallar el resultado que tenga por sí la mayor probabilidad de correspondencia con la realidad, finalidad de reconstrucción aproximada a la que el método se dirige".

2. Algunas presunciones en particular

A continuación se analizarán algunas de estas presunciones, haciendo especial referencia a los pronunciamientos dictados por tribunales especializados en la materia.

2.1. Presunciones Simples

El artículo 18 de la ley 11.683 (t.v.) establece que: *"La estimación de oficio se fundará 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*

⁴⁷ Navarrine y Asorey, "Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario", Ed. Depalma, ps. 106/107.

⁴⁸ "ECA S.A"- TFN- Sala "A"- 14/08/03

⁴⁹ "Clapea SACIFI"- TFN, Sala "A"- 05/09/89.

⁵⁰ "Acería Bragado S.A."- TFN- Sala "C"- 27/12/96

⁵¹ TFN, Sala C, 27/12/1996.

existencia y medida del mismo. Podrán servir especialmente como indicios: el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones y utilidades de otros períodos fiscales, el monto de las compras o ventas efectuadas, la existencia de mercaderías, el rendimiento normal del negocio o explotación o de empresas similares, los gastos generales de aquéllos, los salarios, el alquiler del negocio y de la casa-habitación, el nivel de vida del contribuyente y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS o que deberán proporcionarles los agentes de retención, cámaras de comercio o industria, bancos, asociaciones gremiales, entidades públicas o privadas, cualquier otra persona, etc.”

“En las estimaciones de oficio podrán aplicarse los promedios y coeficientes generales que a tal fin establezca el Administrador Federal con relación a explotaciones de un mismo género”.

En concreto, estos indicios conforman parámetros que posibilitan elaborar presunciones simples.

La jurisprudencia ha aceptado que ante la falta de documentación del contribuyente se pueda arribar a la medida del hecho imponible a partir de valorar la información aportada por intermediarios del contribuyente o por instituciones bancarias, es decir, a través de este tipo de indicios⁵².

Los métodos presuntivos son alternativas válidas que habilita la ley en favor de la Administración Fiscal para que pueda cumplir sus objetivos en aquellos casos en que, debido a la inexistencia de elementos, registración con notorias falencias respaldatorias, documentación que no resulte fehaciente e insuficiencias de diversa índole, debe en forma supletoria o complementaria recurrir a este método para cuantificar la base imponible. La metodología debe ceñirse estrictamente al marco jurídico sin exceder sus parámetros, dado que, por sus características de "estimación" pueden derivarse conclusiones totalmente alejadas de la realidad, con toda la arbitrariedad que ello implica. No resulta procedente la aplicación de multas cuando la determinación es realizada por el método presuntivo, conforme lo han establecido diversos pronunciamientos de la Cámara Nacional de Apelaciones Contencioso Administrativo. Delicado análisis de la aplicación del instituto de las presunciones receptado por el Artículo 25 de la Ley 11683, realizaron los vocales Wurcel y Brodsky en el presente decisorio. Si bien la aplicación del sistema denominado de fue admitido como estimativo de la obligación tributaria del contribuyente, el Tribunal ordenó la reliquidación de los importes adeudados dado que el Fisco no realizó un correcto cálculo del monto de los ingresos medidos en moneda constante y acorde al índice de inflación operado en el período. Tampoco fue permitida la aplicación de la sanción de multa continuando con la doctrina sustentada por la C.S.J.N. en "MAZZA, GENEROSO Y MAZZA, ALBERTO" donde se resolvió que si bien la presunción consagrada en el Artículo 25 de la Ley 11683 (t.o. en 1978) resulta suficiente para fundar una determinación impositiva, en tanto y cuanto el contribuyente no acredite el origen de los fondos impugnados, dicha circunstancia no puede extenderse al campo del hecho ilícito tributario, sin el necesario sustento de otros elementos de prueba que permitan acreditar la existencia de una actividad dolosa, tendiente a defraudar los intereses del Fisco". En este sencillo decisorio el T.F.N. nos demuestra como se puede recaudar sin violar normas y principios del derecho tributario. La seguridad jurídica no se encuentra ubicada en la vereda opuesta al proceso de recaudación.⁵³

2.2. Precio de Inmuebles

El artículo 18 de la citada ley 11.683, en su inciso b) prevé una presunción legal relacionada con el precio declarado en la venta de inmuebles, expresándola de la siguiente manera: *“Cuando los precios de inmuebles que figuren en las escrituras sean notoriamente inferiores a los vigentes en plaza, y ello no sea explicado satisfactoriamente por los interesados, por las condiciones de pago, por características peculiares del inmueble o por otras circunstancias, la*

⁵² “Martinez Kressi, Juan Antonio”, Cámara Federal de Mar del Plata, 5/10/05; “Sidertec S.A.”, TFN, Sala “B”, 15/11/96.

⁵³ “ALOJAMIENTO TIJUANA S/APELACION - I.V.A. Y GANANCIAS”, TFN, Sala C, 09/08/1996.

ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS podrá impugnar dichos precios y fijar de oficio un precio razonable de mercado”

La jurisprudencia se ha sustentado en que debe compararse el precio impugnado con el precio de plaza al momento de la venta misma⁵⁴, y que las tasaciones inmobiliarias que se refieren a un edificio individualizado son deseables respecto de aquellas cuya estimación se basa en valores por metro cuadrado, ya que en la primera prevalecen factores subjetivos tales como la calidad de la construcción, antigüedad, estado de conservación, por sobre los objetivos, consistentes en la zona o capacidad comercial⁵⁵.

2.3. Diferencia de Inventario de Mercaderías

El inciso c) del artículo 18 de la ley 11.683 crea la siguiente presunción legal: *“A los efectos de cada uno de los impuestos que se indican seguidamente, las diferencias físicas de inventarios de mercaderías comprobadas por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, luego de su correspondiente valoración, representan:*

1. En el impuesto a las ganancias: Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a la diferencia de inventario en concepto de incremento patrimonial, más un diez por ciento (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.

2. En el impuesto al valor agregado: Montos de ventas gravadas omitidas, determinados por aplicación, sobre la suma de los conceptos resultantes del punto precedente, del coeficiente que resulte de dividir el monto de ventas gravadas, correspondientes al ejercicio fiscal cerrado inmediato anterior a aquel en que se verifiquen las diferencias de inventarios, declaradas o registradas, ajustadas impositivamente, según corresponda, por el valor de las mercaderías en existencia al final del ejercicio citado precedentemente, declaradas o registradas, ajustadas impositivamente, según corresponda. El pago del impuesto en estas condiciones no generará ningún crédito fiscal. Igual método se aplicará para los rubros de impuestos internos que correspondan.

3. En los impuestos sobre el patrimonio neto y sobre los capitales: bienes del activo computable.”

“Se presume, sin admitir prueba en contrario, que en relación a los impuestos a las ganancias, sobre el patrimonio neto y sobre los capitales, las diferencias de materia imponible, estimadas conforme a los puntos 1 y 3 precedentes, corresponden al último ejercicio fiscal cerrado inmediatamente anterior a aquel en el cual la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS hubiera verificado las diferencias de inventario de mercaderías.”

“Tratándose del impuesto al valor agregado, las diferencias de ventas gravadas a que se refiere el apartado 2 serán atribuidas a cada uno de los meses calendarios comprendidos en el ejercicio comercial anterior prorrateándolas en función de las ventas gravadas que se hubieran declarado o registrado, respecto de cada uno de dichos meses. Igual método se aplicará para los rubros de impuestos internos que correspondan.”

La normativa traída a consideración, permite establecer que, constatada una existencia real actual de mercadería en exceso respecto de la contabilizada por un contribuyente podría significar que la existencia inicial de ese ejercicio ha sido disminuida, es decir, que esta última debió ser mayor a la registrada. Ello implica que la existencia final del ejercicio anterior también debió ser mayor. Así, como se parte del supuesto que el coeficiente de rotación declarado (velocidad de recambio de los bienes) es cierto y constante, aquello (existencia final del ejercicio que debió ser mayor a la declarada) puede significar que hubo una mayor venta en el mismo ejercicio.

⁵⁴ “Compañía Argentina de Seguros Latitud Sur SA c/ AFIP DGI”, TFN, Sala “B”, 3/6/05; “GBG Construcciones SRL”, TFN, Sala “A”, 21/12/06.

⁵⁵ “Hodari, Abraham Alberto”, TFN, Sala “D”, 22/11/05.

De tal modo, en caso de actividades estacionales en donde no pueda sostenerse que el coeficiente de rotación es cierto y constante, debe considerarse el promedio anual de las existencias mensuales de la mercadería de que se trate.

La jurisprudencia especializada en la materia ha sostenido que la diferencia física de inventarios de mercaderías se circunscribe al inventario de los bienes de cambio y de una diferencia que debe ser comprobada por el organismo, lo que lleva a un recuento detallado y determinado por observación y comprobación con una lista de inventario, contando, midiendo y pesando mercaderías que se encuentran en existencia, es decir, recuento material de los bienes que componen el stock, cuya toma y medición no deberá contener ningún mecanismo de ponderación que implique arribar a un dato incierto⁵⁶.

A su vez, se ha indicado que las diferencias en exceso de mercaderías entre las existentes y las declaradas facultan a presumir que el sobrante respectivo fue producto de actividades de ingresos marginales y que aquéllas no fueron objeto de declaración ante la autoridad impositiva⁵⁷.

También se ha sostenido que las diferencias entre los registros de movimientos y existencias de cereales y la documentación contable no se exhibe como una razonable hipótesis de detección de ventas omitidas cuando se ha acreditado que el contribuyente, además de su operatoria a título propio, operaba como intermediario por cuenta y orden de terceros, almacenando cereal que no era de su propiedad⁵⁸.

A su vez, la jurisprudencia ha sostenido que el procedimiento practicado en orden a la presunción en estudio merecía objeciones, toda vez que para obtener la base indiciaria que daba sustento a la presunción legal se había insertado otra presunción basada en el coeficiente de utilidad bruta, el que se había considerado inalterable y apto para aplicarlo en períodos parciales posteriores, sin atender a las notorias alteraciones provocadas por la inflación en el signo monetario⁵⁹.

2.4. Diferencias de producción a partir de imágenes satelitales

El inciso c') de la Ley 11.683 –sustituido por art. 1° pto. VII de la Ley N° 26.044 B.O. 6/07/2005– prevé que *“Las diferencias entre la producción considerada por el contribuyente a los fines tributarios teniendo en cuenta las existencias iniciales y finales y la información obtenida por relevamiento efectuado por imagen satelital, previamente valuadas en función de precios oficiales determinados para exportación o en función de precios de mercado en los que el contribuyente acostumbra a operar, representan:*

- 1) En el impuesto a las ganancias: Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a las diferencias de producción en concepto de incremento patrimonial, más un DIEZ POR CIENTO (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.*
- 2) En el impuesto al valor agregado: Montos de ventas omitidas, determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente. El pago del impuesto en estas condiciones no generará ningún crédito fiscal.*
- 3) En los impuestos sobre los bienes personales y ganancia mínima presunta: Bienes del activo computable.”*

En materia de imputación al período fiscal respectivo, dispone que *“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*

⁵⁶ “Nueva Subgra SA”, TFN, Sala B, 26/5/2003.

⁵⁶ “Velázquez, Sara Beatriz”, TOPE N° 2, 25/10/1999.

⁵⁷ “Trimag SA”, TFN, Sala B, 20/6/2006.

⁵⁷ “Manufacturas Centauro SRL”, TFN, Sala C, 18/2/1999.

producción. Las diferencias de ventas a que se refieren el punto 2, serán atribuidas a cada uno de los meses calendarios comprendidos en el ejercicio comercial, prorrateándolas en función de las ventas gravadas y exentas que se hubieran declarado o registrado, respecto de cada uno de dichos meses.”

La imagen satelital exige una apropiada información catastral para comparar las imágenes con los titulares de los predios.

De obtenerse una imagen satelital que permita realizar un inventario de hacienda, se parte de un hecho real, la existencia de animales dentro de un predio a una determinada fecha. Sobre la base de este hecho cierto se crea una presunción,⁶⁰ que la hacienda es de propiedad del titular de la tierra.

Es importante destacar que el hecho cierto –existencia de la hacienda– puede llevar a una conclusión errónea, cual es que dicha hacienda pertenece al dueño de la tierra. Como la conclusión es solo una de las posibilidades fácticas, por cuanto puede ser de terceros, estamos frente a una ficción legal. En el marco de esta ficción, el inventario así obtenido, debe compararse (con las depuraciones temporales) con el inventario inicial del período fiscal en el cual se tomó la imagen. Luego se adopta una regla de valoración, que utiliza los precios de mercado⁶¹.

De tal modo, tendría lugar una cadena de presunciones, que arrojaría un resultado totalmente alejado de la realidad, con el riesgo que ello conlleva.

2.5. Punto fijo

El inciso d) de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, dispone que *“El resultado de promediar el total de ventas, de prestaciones de servicios o de cualquier otra operación controlada por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS en no menos de DIEZ (10) días continuos o alternados fraccionados en dos períodos de CINCO (5) días cada uno, con un intervalo entre ellos que no podrá ser inferior a siete (7) días, de un mismo mes, multiplicado por el total de días hábiles comerciales, representan las ventas, prestaciones de servicios u operaciones presuntas del contribuyente o responsable bajo control, durante ese mes”.*

“Si el mencionado control se efectuara en no menos de cuatro (4) meses continuos o alternados de un mismo ejercicio comercial, el promedio de ventas, prestaciones de servicios u operaciones se considerará suficientemente representativo y podrá también aplicarse a los demás meses no controlados del mismo período a condición de que se haya tenido debidamente en cuenta la estacionalidad de la actividad o ramo de que se trate.”

La diferencia de ventas, prestaciones de servicios u operaciones existentes entre las de ese período y lo declarado o registrado ajustado impositivamente, se considerará:

- 1. Ganancia neta en el impuesto a las ganancias.*
- 2. Ventas, prestaciones de servicios u operaciones gravadas o exentas en el impuesto al valor agregado, en la misma proporción que tengan las que hubieran sido declaradas o registradas en cada uno de los meses del ejercicio comercial anterior.*

Igual método se aplicará para los rubros de impuestos internos que correspondan.

Es un procedimiento que tiene como desventaja el alto costo operativo que representa para la Dirección, en relación a la posibilidad concreta de beneficios provenientes de su aplicación, en virtud a que constituye una muestra relativamente pequeña del universo que pretende abarcar, generando posibilidades de prueba en contra en los periodos en donde no se efectúa la medición.

⁶⁰ “IMAGEN SATELITAL: ¿PRESUNCIÓN O FICCIÓN LEGAL?”, Juan Carlos Nicolini, XXXIV Jornadas Tributarias, www.actualidadimpositiva.com

⁶¹ Idem nota anterior.

La jurisprudencia, en general, ha marcado como requisito insoslayable para su aplicación la consideración de la estacionalidad de la actividad, sosteniendo que la muestra debe ser suficientemente representativa de la actividad, tomando en cuenta que hay determinados períodos de bajo rendimiento del negocio⁶².

2.6. Incrementos patrimoniales no justificados

El inciso f) del artículo 18 de la mencionada ley ritual, establece la siguiente presunción: “Los incrementos patrimoniales no justificados, representan:

- 1) *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.*
- 2) *En el impuesto al valor agregado: Montos de ventas omitidas determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente. El pago del impuesto en estas condiciones no generará ningún crédito fiscal.*
- 3) *El método establecido en el punto 2 se aplicará a los rubros de impuestos internos que correspondan.”*

El procedimiento utilizado, está basado en la declaración del patrimonio al principio y al final del ejercicio, a efectos de comparar uno y otro, se asimilan los incrementos patrimoniales “prima facie” a ingresos de fondos provenientes de operaciones gravadas por el impuesto, se depurarán los ingresos exentos o no alcanzados por el gravamen. Respecto de las erogaciones se discriminarán: las que no corresponden a egresos de fondos (amortizaciones), las que se relacionan con ingresos exentos o no alcanzados por el gravamen, las que son deducibles a efectos de la liquidación, y el dispuesto o consumido en gastos no deducibles.

En el caso de bienes no declarados la jurisprudencia ha sostenido que para establecer la procedencia del ajuste debe acreditarse la realización de actos de posesorios a título de dueño, o de indicios que acrediten la afectación a la actividad del contribuyente⁶³.

Respecto de la incidencia del ajuste por incremento patrimonial no justificado en el Impuesto al Valor Agregado, la jurisprudencia ha sostenido que éste no puede operar en forma automática, ya que para derivar que hubo un determinado volumen de ventas omitidas deben tenerse en cuenta otros parámetros (cantidad de empleados de la contribuyente, consumo de energía, materias primas en stock), que brinden racionalidad a las conclusiones a las que se arribe a partir de la presunción⁶⁴.

En cuanto a los fondos provenientes desde el exterior, se ha exigido la prueba sobre su origen, a efectos de demostrar que los capitales no fueron sustraídos de la tributación (poder fiscal argentino) para luego retornar a nuestro país bajo la apariencia de préstamo⁶⁵.

Así, podrán corresponder las consecuencias a las que se hace referencia en el inciso f) del artículo 18 de la ley 11.683, por ejemplo, en los casos en que no se logre acreditar:

- 1) la veracidad del pasivo declarado por el contribuyente,
- 2) la exención de ingresos declarados,
- 3) que los de bienes materia de impugnación (no declarados) no sean de titularidad del contribuyente.

⁶² “PEINADOS PINO S.A.”, TFN, Sala B, 6/12/1994; Pagliatis, Constantino y Alian, Olga, TFN, Sala C, 18/12/1996.

⁶³ “Grúas Gut SRL”, CNACAF, Sala I, 28/3/03, “Fernández Miguel Ángel”, TFN, Sala “B”, 18/8/06.

⁶⁴ “Araya y Toreta”, TFN, Sala “C”, 28/5/08; “Sacks Santiago”, TFN, Sala “C”, 27/11/08; “Alsur Bahía S.A”, CNACAF, Sala V, 18/6/08.

⁶⁵ “Moneta Raúl Juan Pedro”, TFN, Sala “B”, 2/11/07.

2.7. Depósitos Bancarios

El inciso g) de la Ley 11.683 –sustituido por art. 1° pto. VII de la Ley N° 26.044 B.O. 6/07/2005– dispone que “Los depósitos bancarios, debidamente depurados, que superen las ventas y/o ingresos declarados del período, representan:

1) *En el impuesto a las ganancias: Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a las diferencias de depósitos en concepto de incremento patrimonial, más un DIEZ POR CIENTO (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.*

2) *En el impuesto al valor agregado: Montos de ventas omitidas, determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente”.*

Asimismo expresa que “El pago del impuesto en estas condiciones no generará ningún crédito fiscal”.

Y agrega que “3) El método establecido en el punto 2 se aplicará a los rubros de impuestos internos que correspondan.”

Sobre el ajuste por diferencia de depósitos bancarios, el Tribunal Fiscal de la Nación, reiteradamente ha resuelto que “...dentro de las presunciones genéricas que enuncia el primer párrafo del art. 18 de la Ley 11.683, se prevé el volumen de las transacciones como indicio para cuantificar la medida del hecho imponible. En esta inteligencia, forzoso es advertir que los conceptos que se deben considerar a efectos de efectuar la depuración de las acreditaciones en cuenta corriente bancaria son, en general, la detracción de todos aquellos de los que resulte en forma indubitable que no representen ingresos imponibles (vgr. canje de valores, transferencias entre cuentas corrientes bancadas del mismo contribuyente, imputaciones erróneas del banco)”⁶⁶.

En términos generales, los jueces han admitido el criterio del Fisco en esta materia, siempre que no resulten excedidos los parámetros que la realidad económica impone, siendo que el monto de los depósitos bancarios realizados por el contribuyente en sus cuentas bancarias, constituye un sólido elemento indiciario respecto del volumen y naturaleza de los ingresos que obtuvo.

No obstante no compartir el criterio, la jurisprudencia ha entendido –en algunos casos– que corresponde aplicar esta presunción aún sin la depuración cuando el contribuyente no posea registros contables⁶⁷.

2.8. Remuneraciones no declaradas

El inciso h) de la Ley 11.683 –sustituido por art. 1° pto. VII de la Ley N° 26.044 B.O. 6/07/2005– establece que “El importe de las remuneraciones abonadas al personal en relación de dependencia no declarado, así como las diferencias salariales no declaradas, representan:

1) *En el impuesto a las ganancias: Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a las remuneraciones no declaradas en concepto de incremento patrimonial, más un DIEZ POR CIENTO (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.*

2) *En el impuesto al valor agregado: Montos de ventas omitidas, determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente. El pago del impuesto en estas condiciones no generará ningún crédito fiscal.*

3) *El método establecido en el punto 2 se aplicará a los rubros de impuestos internos que correspondan.”*

⁶⁶ “Domínguez Ariel Gonzalo s/apelación - impuesto al valor agregado e impuesto a las ganancias” (Expte. 19.483-1), TFN, Sala A, 20/11/06.

⁶⁷ “Bur, Delia Matilde”, TFN, 31/5/94.

“Las diferencias de ventas a que se refieren los puntos 2 y 3 de este inciso y de los incisos f) y g) precedentes, serán atribuidas a cada uno de los meses calendarios comprendidos en el ejercicio comercial en el que se constataren tales diferencias, prorrateándolas en función de las ventas gravadas y exentas que se hubieran declarado o registrado.”

Existe jurisprudencia anterior a la fecha en que esta presunción fuera incorporada en el texto legal, y ya entonces se sostuvo que era razonable considerarla como un simple indicio para determinar el impuesto a las ganancias, desde que a partir de un dato cierto como era la existencia de empleados no declarados se estimaron sueldos marginales presumiendo que los mismos fueron pagados con rentas provenientes de la actividad empresarial, ya que *“las bases remunerativas sujetas a cotizaciones a los sistemas de seguridad social constituyen un indicio que componen un ítem específico de los gastos generales de los negocios y que permite presumir, en caso de discordancia entre lo constatado y lo declarado, la existencia de ventas omitidas”*⁶⁸.

Las presunciones y la aplicación de la Ley Penal Tributaria

La Corte Suprema ha sostenido que las presunciones sirven o resultan suficientes para fundar una determinación impositiva, pero que estas consecuencias no pueden extenderse al campo del ilícito tributario sin otros elementos de prueba que permitan acreditar la presencia del elemento subjetivo en su ejecución⁶⁹.

El doctor Javier López Biscayart⁷⁰ –Juez titular del Juzgado en lo Penal Tributario N° 1–, se pronunció sobre el tema, mediante una resolución que fue confirmada por la Sala A de la Cámara Nacional en lo Penal Económico⁷¹, en la cual el magistrado es conteste con la doctrina y jurisprudencia dominante, al desestimar una denuncia penal realizada por la AFIP, rechazando el requerimiento fiscal de instrucción con relación al delito de evasión simple, en los siguientes términos:

"Que nuevamente nos encontramos ante un caso de las ya conocidas y por demás endebles - desde el punto de vista del derecho penal- presunciones prescritas por el art. 18 de la ley 11.683. En efecto, en la presente causa la Administración Federal de Ingresos Públicos ha invocado la presunción del art. 18 inc. f) de la mencionada norma, esto es incremento patrimonial no justificado, siendo éste el soporte del hecho propuesto como penalmente relevante en su denuncia." (consid. 15).

"Que ya ha en otras oportunidades esta judicatura ha fijado su posición al respecto en lo atinente a que una denuncia que ha de sustentarse pura y exclusivamente en simples supuestos o presunciones en principio no puede constituirse en fundamento suficiente para a apertura de una etapa instructoria, máxime cuando aquélla no cuenta con elementos significativos que permitan sostener, al menos, el presupuesto procesal que erróneamente se pretende inducir; teniendo en cuenta que el sometimiento a proceso penal pone en juego los derechos más trascendentales de las personas." (consid. 16).

"En razón de ello, esta judicatura entiende que sería sumamente imprudente y peligroso instruir sumarios con base a denuncias fundadas puramente en determinaciones presuntas, sin elementos convincentes que le otorguen cierto grado de certeza a lo que aquí se plantea, dado que la apertura de una etapa instructoria en dichas condiciones, implicaría dar comienzo a un proceso penal con un objeto absolutamente indeterminado, que no podría ceñirse a una

⁶⁸ "Corte de Ascuá, Marta A.", TFN, Sala B, 02/06/2003. En igual sentido, "Juan Walicki S.R.L.", TFN, Sala A, 01/10/2002.

⁶⁹ Fallos 312:447 y 322:519.

⁷⁰ Juzgado Nacional de 1a Instancia en lo Penal Tributario Nro. 1, "Mazzotta F. - Cocco M. D. - Hormaco S.A. s/evasión tributaria simple", (03/02/2004).

⁷¹ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala A - 31/03/2004 – "Mazzotta, Francisco - Cocco, Martín Dionisio - Hormaco S.A."

hipótesis delictiva en concreto, no podría acotarse a una plataforma fáctica determinada, con el agravante del posible perjuicio injustamente producido a las personas implicadas." (consid. 18).

"Que con relación a lo mencionado "ut supra" y tras el análisis del expediente administrativo aportado como prueba a estos actuados, se advierte que la determinación de oficio de las obligaciones impositivas de la firma Hormaco S.A., con relación al impuesto a las ganancias por los períodos cuestionado, fue efectuada en primer lugar, efectivamente sobre base presunta, y en segundo lugar sin que se haya precisado algún elemento de convicción por el cual se permita al menos sospechar si aquellos incrementos patrimoniales existieron, o en su caso si constituyen o no, manifestaciones de ganancias gravables, en qué período fiscal se habrían producido efectivamente dichos incrementos, en qué período fiscal se habrían percibido o devengado aquellas ganancias presuntas, cuál es la fuente de aquellas ganancias, en qué lugar fueron percibidas o devengadas, es decir, algún dato vinculado con el aspecto temporal, espacial o material del elemento objetivo del hecho imponible supuestamente acaecido. Es necesario recordar que, a pesar de ello, el referido organismo ha formulado una imputación penal." (consid. 22).

"Que por lo tanto no resulta admisible que las presunciones pueden servir de base para imponer sanciones penales." (consid. 42).

Asimismo, en la causa "Mazzadi"⁷² el mismo juez dijo: "Cabe rechazar el requerimiento de instrucción por presunta evasión tributaria si, no se ha individualizado el origen de las supuestas ganancias no declaradas ni tampoco cuál habría sido el hecho imponible pues, los mecanismos presuntivos establecidos en el art. 18 de la ley 11.683 carecen de entidad suficiente para sostener en sede penal la presunción concebida administrativamente... "Es acertado interpretar que el método indiciario es una alternativa creada por el legislador en beneficio de la administración en miras a obtener, en circunstancias muy particulares, una solución prudente que facilite su tarea esencialmente recaudatoria. En ese sentido, las circunstancias en la que se desarrolla son absolutamente extrañas al proceso penal, en primer lugar, porque las presunciones legales son instrumentos que eluden la carga de la prueba, trasladando la misma al sujeto pasivo de la obligación tributaria; y en segundo lugar, porque como lo prevé el art. 18 de la ley 11.683, puede "inducirse" la existencia y medida de un hecho imponible, no obstaculizando ello en principio, el desarrollo y conclusión del procedimiento administrativo, aún si en tales circunstancias se determinara un posible perjuicio al Fisco. De lo expuesto se deduce, que en sede administrativa no es condición necesaria la de reconstruir la verdad histórica con el rigor que corresponde exigir en un proceso penal. Así, hacer extensiva al campo del derecho penal la aplicación de presunciones implica indudablemente el desarrollo de un proceso tendiente a la búsqueda azarosa de elementos ciertos que permitan establecer asertivamente los hechos que, paradójicamente, deberían ser el punto de partida en dicho proceso. En términos generales, se carece de la plataforma fáctica a partir de la cual, se pueda generar con un mínimo grado de convicción la provisional afirmación de sentido incriminante requerida para esta etapa procesal"... "Que el resultado del examen de mérito que exige el art. 19, contrario sensu, de la ley 24.769 para arribar a la convicción administrativa de la presunta comisión de delito –determinante de la decisión del órgano de formular la denuncia– resulta contradictorio con las consideraciones de la resolución determinativa de oficio sobre la que pretende fundarse. Es que, como se ha referido, la ley 11.683 autoriza al organismo a determinar la base imponible sobre la base de "presunciones" establecidas en ella, al sólo efecto fiscal y únicamente cuando no fuere posible hacerlo sobre base cierta. El reconocimiento de la imposibilidad de establecer ciertamente la materia imponible es lo que validaría acudir al sistema presuncional. Si pese a ello, el organismo decide que media convicción administrativa de que se cometió un delito, esta decisión importaría el reconocimiento de que la materia imponible podría haberse determinado sobre base cierta, lo que tornaría arbitraria –y por ende nula– la resolución sobre la cual la denuncia pretende sustentarse"... "Que, aun cuando el acto administrativo antecedente de la denuncia que motiva este avocamiento resulta inconsistente por las consideraciones antes expuestas, ello no implica cuestionar la validez de una determinación de oficio practicada exclusivamente sobre base presunta en sede administrativa, sino afirmar que ésta no puede dar sustento por sí sola a la instrucción de un proceso penal

⁷² Juzgado Nacional de 1ª Instancia en lo Penal Tributario Nro. 1 (JNPT N° 1), 02/09/05.

cuando, como en el caso, no se cuenta con un mínimo grado de correspondencia entre las presunciones y una realidad histórica concreta. En ese sentido la Excm. Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha expedido manifestando que "...La negativa de hacer extensivo al campo de la responsabilidad penal tributaria el sistema de presunciones que la ley establece con el objeto de determinar la existencia y medida de la obligación tributaria, se ajusta al principio de legalidad..." (in re "Mazza Generoso y Mazza Alberto", fallado el 6 de abril de 1989)"... "Que la aplicación del método presuntivo-tributario supone, justamente, la imposibilidad de encontrar la verdad por otro camino que no sea el presunto, precisamente por la imposibilidad total de reconstruir la situación tributaria del contribuyente. En tales circunstancias, es de esperar que de antemano el denunciante sabe que en un proceso penal tampoco habría modo de comprobar que el incremento patrimonial que estimó no justificado fuera un producto de la ganancia gravada, puesto que, de sostener lo contrario, estaría admitiendo que la determinación de oficio que trae a conocimiento de esta Justicia especializada no se ajustaría a derecho. En consecuencia, la contradicción entre la determinación de oficio practicada por el organismo y el reproche penal que pretende es, a mi criterio, insuperable".

También sobre el mismo tema la Corte Suprema Nacional se ha expedido en la causa "Casa Elen - Valmi de Claret y Garelo"⁷³, donde revoca la sentencia de la Cámara, señalando que: *"... la doctrina establecida en el precedente "Mazza" sólo encuentra sentido respecto de infracciones que requieran de una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del Fisco: dicha doctrina impide que las presunciones que contempla la ley a los efectos de determinar la obligación tributaria del responsable, sean utilizadas, además, para presumir -y tener de ese modo probada- la existencia de esa conducta dolosa; tal extremo debe acreditarse con sustento en otros elementos de prueba"*.

Con similar criterio, la Corte Suprema se aboca al tratamiento del tema en la causa "Montenegro Hermanos S.A.", donde reafirma claramente lo que sostuvo en "Mazza y Mazza", despejando dudas, ya que hubo voces que señalaban que lo sostenido en "Casa Elen Valmi" había modificado la postura asumida en el segundo de los fallos mencionados⁷⁴.

Entre los pronunciamientos dictados en sede penal cabe destacar el recaído en la causa "Beraja, Rubén Ezra", por el cual la Sala I de la Cámara Nacional de Casación Penal sostuvo que si bien no podría condenarse por delitos mediante presunciones, la existencia de aquéllas resulta, en principio, suficiente para iniciar el sumario criminal tendiente a comprobar si existieron maniobras evasivas de tributos⁷⁵.

A su vez, nuestros Tribunales han entendido en numerosos pronunciamientos, entre los que se destacan —entre los más recientes—: "Kuzma, Rodolfo A."⁷⁶ y "Polit SA-Iribarne Gustavo"⁷⁷, que la determinación de oficio practicada exclusivamente sobre base presunta en sede administrativa no puede dar sustento por sí sola a la instrucción de un proceso penal ni resulta demostrativa de hechos que deban encuadrarse en los artículos. 1 y 2 de la ley 24769 (Penal Tributaria).

⁷³ Sentencia del 31/3/99, Fallos 322:519. La doctora Navarrine, en "Las sanciones penales por impuestos presuntos", PET recopilación 1999, p. 203, señala que en la citada causa: "...la Corte hace hincapié en que la causa "Mazza" que rechaza las "presunciones" para determinar el impuesto como justificante para sancionar a la defraudación fiscal (art. 46, ley 11.683 -Adla, LVIII-C, 2969-), que requiere la actividad dolosa, no puede ser invocada cuando se juzga la comisión del impuesto por el art. 45 como infracción culposa que no requiere dolo.

⁷⁴ Sentencia del 24/08/2000, en la cual se señala: "Que asiste razón al apelante pues, según esta Corte ha tenido oportunidad de señalar en un pronunciamiento reciente ("Casa Elen Valmi de Claret y Garelo, Fallos 322:519 en el que se precisó los alcances del precedente "Mazza", Fallos 312:447), cuando se trata de infracciones que requieren de una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del Fisco -como ocurre con la prevista en el citado art. 46- la doctrina del Tribunal impide que las presunciones que contempla la ley a los efectos de determinar la obligación tributaria del responsable, sean utilizadas, además, para presumir y tener de ese modo probada la existencia de esa conducta dolosa; tal extremo debe acreditarse con sustento en otros elementos de prueba".

⁷⁵ Fallo del 21/12/2004. En similar sentido, Cf. causa "Iribarne, Gustavo", de la misma sala y tribunal, y CNAPE, Sala B, "Las Elviras SAAGI", de fecha 03/02/2006.

⁷⁶ Cámara Nacional Penal Económico, Sala A, 09/09/05.

⁷⁷ Cámara Nacional Penal Económico, Sala A, 24/02/05.

En el mismo sentido, la Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, ha sostenido que la prueba estructurada en base a indicios resulta fundamento suficiente para el dictado del procesamiento con respecto a imputados del delito de evasión impositiva, pues la instrucción es sólo una etapa preparatoria del debate, y es este último el que constituye la etapa definitiva ordinaria del proceso penal⁷⁸.

Por otro lado, también se ha sostenido, en oportunidad de confirmar una sentencia condenatoria, que si bien las presunciones no son vinculantes para el juez penal al momento de determinar la existencia de un delito de evasión tributaria, aquéllas pueden ser de utilidad para fundar una imputación penal *“siempre que se trate de verdaderas presunciones, según el concepto y las exigencias del Derecho Procesal, con capacidad para formar la convicción judicial enderezada a la prueba de la verdad histórica conforme con su valoración arreglada al método de la sana crítica racional”*⁷⁹.

La CN Casación Penal – Sala I – causa 6.100 – “Iribarne, Gustavo s/recurso de casación” – registro 7764 – 22/6/2005, estableció: “... si los comportamientos del imputado no están concretamente especificados, su especificación y detalle debe ser materia de investigación judicial. Si bien no podría condenarse por el delito previsto en la Ley 24.769 Penal Tributaria sólo mediante presunciones (artículo 18 de la ley 11683), la existencia de éstas –se dijo– 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 (artículo 193, precitado inciso 1]). Aunque la Administración Federal de Ingresos Públicos pueda realizar tareas investigativas para las que contaría con mayores recursos materiales y humanos que el juez de instrucción especializado en lo penal tributario, si la comisión de posibles delitos de competencia de este último le fuese denunciada, está en la obligación legal irrenunciable de ordenar su investigación (artículo 194 del CPP), asumiéndola o delegándola en el agente fiscal (artículo 196 del mismo Código), pudiendo requerir del mencionado organismo de fiscalización la colaboración que sea indispensable si los recursos propios son insuficientes. Tal intervención judicial es la que en un estado de derecho permite la máxima protección de las garantías procesales y constitucionales del imputado...”⁸⁰.

En definitiva, las determinaciones de oficio practicadas sobre base presunta no pueden constituir por sí solas, sustento probatorio suficiente para respaldar una sanción penal, dado que ello no guarda relación con principios constitucionales tales como la presunción de inocencia y el debido proceso; ya que la sanción penal requiere para su aplicación, de pruebas directas a los efectos de servir de sostén de las normas represivas a aplicarse.

Por lo tanto, las presunciones sólo servirán de fundamento para aplicar una sanción cuando se encuentren acompañadas de elementos acreditativos del fraude de manera concreta que permitan al Juzgador tener fuerza convictiva de que se ha configurado una conducta fraudulenta, es decir, desarrollada con la intención de engañar al Fisco y provocarle un daño directo.⁸¹

Las presunciones y el Art. 19 de la Ley 24.769

No fueron pocos los pronunciamientos judiciales del Fuero –ante la denuncia concreta de la AFIP– que culminaron por rechazar el requerimiento de instrucción que formulaba el Sr. Representante del Ministerio Público Fiscal para dar inicio a una investigación penal cuando,

⁷⁸ “Seguridad y Custodia SRL”, CNAPE, Sala B, 30/05/2005.

⁷⁹ “Müller, Carlos E.”, CNCP, Sala I, 22/03/2006.

⁸⁰ Cám. Nac. Penal Ec., Sala B, (03/02/2006), “Las Elviras SAAGI s/infracción ley 24.769”, (Voto del Dr. Hornos).

⁸¹ Alvarez Echagüe, Juan Manuel, “La imposibilidad de aplicar sanciones penales tributarias con fundamento en meras presunciones. A partir de dos fallos de los Juzgados Penales Tributarios confirmados por la Cámara de Apelaciones en lo Penal Económico”, LA LEY, 02/09/2004.

por ejemplo, para la cuantificación del impuesto evadido, la AFIP hubiere recurrido a presunciones o proyecciones.⁸²

Sobre el particular, el artículo 19 de la ley 24.769, dispone que “Aún cuando los montos alcanzados por la determinación de la deuda tributaria o previsional fuesen superiores a los previstos en los artículos 1º, 6º, 7º y 9º, el organismo recaudador que corresponda, no formulará denuncia penal, si de las circunstancias del hecho surgiere manifiestamente que no se ha ejecutado la conducta punible.”

Y en su segundo párrafo agrega “En tal caso, la decisión de no formular la denuncia penal deberá ser adoptada, mediante resolución fundada y previo dictamen del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quienes se les hubiese asignado expresamente esa competencia. Este decisorio deberá ser comunicado inmediatamente a la Procuración del Tesoro de la Nación, que deberá expedirse al respecto.”

Entonces, los pasos a cumplir cuando los montos alcanzados por la determinación de la deuda tributaria o previsional fuesen superiores a los previstos en los artículos 1º, 6º, 7º y 9º, y el organismo recaudador que corresponda, resuelva no formular denuncia penal, son:

- 1) resolución fundada por los funcionarios a quienes se les haya asignado expresamente esa competencia,
- 2) dictamen previo del correspondiente servicio jurídico, y
- 3) comunicación inmediata a la Procuración del Tesoro de la Nación, que deberá expedirse al respecto.
- 4) Debe tratarse de casos en que si bien se han excedido los importes definidos por la norma legal para la configuración del delito, no se ha comprobado el elemento subjetivo.
- 5) Siempre y previo al dictado del acto que resuelve no formular la denuncia penal, se deberá otorgar intervención al Procurador del Tesoro de la Nación.

Fue una conducta constante en los primeros tiempos de aplicación del régimen penal tributario: primero, con la ley 23.771, y después, con la ley 24.769. De hecho aún es práctica de la AFIP – por cierto cuestionable– formular denuncia penal valorando solamente el cumplimiento de la condición objetiva de punibilidad. Si éste se verifica, se formula denuncia sin mayores consideraciones con respecto a los demás elementos del tipo penal.⁸³

Tal como lo hace el Dr. Carlos Lucuy en el artículo destacado en la nota⁸¹ precedente, vale traer a consideración las palabras de uno de los prestigiados Magistrados integrantes del nuevo Fuero Penal Tributario, Dr. Javier López Biscayart, quien en un trabajo de su autoría expresó “... los Jueces en lo Penal Tributario consumen gran parte de su tiempo –el que debería emplearse en investigar las grandes evasiones– en redactar resoluciones desestimando casos que jamás debieron haber sido llevados a sus estrados”.

“Los casos más demostrativos de lo que vengo diciendo lo representan el llamativo número de denuncias formuladas por el Organismo Recaudador por deudas determinadas bajo el régimen de presunciones y ficciones que establece la ley 11683, el que no puede trasladarse al proceso penal sin alterar su propia esencia...”.

“...El tiempo de estudio que insume a los magistrados el análisis de los antecedentes de los casos para concluir en resoluciones apuntadas evidentemente se dilapidó. Se suponía que la Justicia Nacional en lo Penal Tributario debía investigar las grandes evasiones y, sin embargo, consumen gran parte de su tiempo útil explicando, a través de sus resoluciones, por qué no es trasladable el sistema tributario presuncional al derecho penal. Pese a ello, no cesan de ingresar las causas basadas en determinaciones presuntivas de deudas.”

⁸² Carlos Lucuy, ex Director de Planificación Penal Tributaria y Aduanera – “Ley Penal Tributaria: Fundamentos del proyecto de Reforma del art. 19” – INFOBAE.COM - 16/08/2005.

⁸³ Cortés Olmedo, Facundo – “Hacia una correcta delimitación típica del delito de evasión fiscal” – PET 2010 (febrero-437), 3-LA LEY 12/03/2010

“En ningún caso la AFIP acudió al procedimiento previsto en el artículo 19 de la ley 24769, aún cuando el mismo es de observancia obligatoria y conducente cuando se trata de procedimientos de estimación de oficio, practicados exclusivamente sobre base presunta en circunstancias como a las que se ha hecho referencia...”⁸⁴.

Continúa exponiendo Lucuy, que sobre un total de 14.000 (catorce mil) denuncias iniciadas por la AFIP (ver al respecto la página de internet de la Procuración del Tesoro de la Nación www.ptn.gov.ar), apenas se registran una treintena de casos que recorrieron el mecanismo establecido por el actual artículo 19 de la Ley 24.769.

Y agrega que, si se analizan los distintos pronunciamientos emanados de la Procuración del Tesoro Nacional, advertiremos que –dependiendo del funcionario de turno– los criterios de revisión a la hora de evaluar la situación, fueron sustancialmente distintos.

Finalmente sostiene que esta falta de criterio uniforme supone –en los hechos– que mientras que para algunos el funcionario público que no reúna suficientes elementos para verificar la presencia de los aspectos subjetivos del tipo (dolo) no está obligado a denunciar (ya que los delitos de evasión tan solo pueden ser dolosos), para otros, los aspectos subjetivos (dolo) sólo pueden ser evaluados por un Magistrado o por el Ministerio Público Fiscal.

Corresponde destacar, que no es materia de este trabajo definir si el análisis sobre el aspecto subjetivo (presencia de dolo) puede ser efectuado por un miembro del Poder Ejecutivo, o si el mismo, solo hace a la incumbencia del Poder Judicial.

No obstante, debo expresar una gran preocupación al advertir, en el texto de la norma legal traída a consideración, la existencia de un instituto (ineficaz) carente de la utilización prevista por el legislador, a la hora de la redacción de la ley que lo contiene.

Se debe tener presente que el problema de la eficacia de la norma se desplaza al ámbito del ordenamiento jurídico⁸⁵. Bobbio considera también que, pese a que la idea de norma jurídica es clave para definir su concepto de Derecho como sistema en el que esas normas se integran en su totalidad, el concepto de Derecho no puede definirse desde el punto de vista exclusivo de la norma jurídica aisladamente considerada, sino que se hace imprescindible ampliar la perspectiva hasta tomar en consideración el modo en que una norma es eficaz⁸⁶ gracias a una compleja organización que determine la naturaleza y entidad de las sanciones, las personas que deben aplicarlas y su ejecución. Así, una norma puede ser válida⁸⁷ sin ser de aplicación real y efectiva. Sin embargo, la eficacia es un requisito imprescindible para que un ordenamiento jurídico tenga validez⁸⁸.

Habida cuenta de la cantidad de casos en que la AFIP habría impulsado indebidamente denuncias penales, al no haber utilizado el procedimiento previsto en el artículo 19 de la ley 24.769; resulta interesante analizar las consecuencias que tal proceder acarrea:

- a) Se genera un dispendio de actividad judicial.
- b) En cuanto a la faz administrativa, debe tenerse presente que el último párrafo del artículo 20 de la ley 24.769 establece que *“Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial.”*

Por ello, al no existir la posibilidad de que quede firme la sentencia penal, tampoco resulta aplicable la salvedad al artículo 74 de la ley 11.683, prevista en el segundo párrafo del artículo

⁸⁴ López Biscayart, Javier – “Presunciones y oportunidad en el proceso penal Tributario” – Errepar - Doctrina Tributaria – Tomo XXV – Pagina 555 – Junio 2004.-

⁸⁵ Carmen María García Miranda – “El principio de unidad en el concepto de ordenamiento jurídico de Norberto Bobbio” - Cuadernos Electrónicos de Filosofía del Derecho. núm. 1- Universidad de A Coruña – 01/07/1998

⁸⁶ BOBBIO, N.: “Teoría General del Derecho”, Trad. Eduardo Roza Acuña, Madrid, Editorial Debate, 1991, p. 35. El problema de la eficacia trata de averiguar si la norma es o no compatible con las personas a las que se dirige.

⁸⁷ BOBBIO, N., “Teoría General del Derecho”, op. cit., 34. La validez de una norma supone la existencia como regla jurídica que pertenece a un determinado ordenamiento jurídico, con independencia de su validez.

⁸⁸ BOBBIO, N., Teoría General del Derecho, op. cit., p. 161.

20 de la ley 24.769. De tal modo, se produce la preclusión de la sanción cuya aplicación hubiera correspondido en sede administrativa, atento que el citado artículo 74 expresa *"Cuando las infracciones surgieran con motivo de impugnaciones u observaciones vinculadas a la determinación de tributos, las sanciones deberán aplicarse en la misma resolución que determina el gravamen. Si así no ocurriera se entenderá que la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS no ha encontrado mérito para imponer sanciones, con la consiguiente indemnidad del contribuyente."*

Tal vez como consecuencia de los motivos apuntados, es que en el texto del Proyecto de Reforma de la ley 24.769, que el Poder Ejecutivo Nacional ha elevado a consideración del Congreso de la Nación, el 17 de marzo ppdo., –amén de otras modificaciones– propone derogar el artículo 19 de la actual norma penal tributaria. En el mensaje de elevación dice *"asimismo se prevé la derogación del artículo 19, equiparando la obligación de los funcionarios del organismo –en cuanto a la denuncia de los hechos ilícitos de los que tomen conocimiento– a la que recae sobre el resto de los funcionarios públicos del Estado Nacional"*⁸⁹

La citada modificación, tendrá lugar conjuntamente con la del artículo 1º de la ley penal tributaria, que en su primer párrafo prevé un aumento de la condición objetiva de punibilidad, y se presume que –como se expresa en su elevación– *"esta medida posibilitará, asimismo disminuir el flujo de nuevas causas en los juzgados con competencia en la materia y optimizar su gestión mediante un previsible incremento de los casos resueltos con sentencias condenatoria, dotando de este modo al instrumento legal propuesto de una mayor eficacia disuasoria sobre la comisión de este tipo de ilícitos"*.⁹⁰

La reforma de la Ley y el principio de benignidad

El PEN, en el mensaje de elevación ha dicho que *"se propicia también la incorporación del artículo 17 bis de la ley 24769, estableciendo que el aumento del monto fijado como condición objetiva de punibilidad en los distintos ilícitos contemplados, no dará lugar a la aplicación del principio de la ley penal más benigna. Ello, en atención a que no entraña una modificación de la política criminal en la materia, sino exclusivamente una adecuación cuantitativa que mantiene incólume la decisión punitiva fijada por el legislador respecto de dichos ilícitos, sin establecer nuevos rangos de eximición penal"*.

El mensaje expresa, en su tercer párrafo: *"... se propicia adecuar los importes mínimos exigidos para considerar verificada la condición objetiva de punibilidad, considerando el tiempo transcurrido desde su sanción. Ello con el fin de mantener una razonable proporción entre las distintas figuras típicas consideradas y la magnitud de la afectación del bien jurídico protegido en relación con el contenido del injusto de los diferentes delitos"*.

La evidente intención al agregar este artículo, es evitar que todos los delitos denunciados bajo la normativa vigente que involucren montos inferiores a \$1.000.000 (*evasión simple*) \$20.000 (*retención indebida de tributos o recursos de la seguridad social*) o \$200.000 (*aprovechamiento indebido de subsidios*), queden desincriminados con la reforma.

1. La regla general

Como consecuencia del principio de legalidad, es regla general que las leyes rigen para el futuro, vale decir que se aplica la norma vigente al momento de comisión del ilícito, por lo que

⁸⁹ El art. 177, CPPN establece que *"tendrán obligación de denunciar los delitos perseguibles de oficio: 1) Los funcionarios o empleados públicos que los conozcan en el ejercicio de sus funciones..."*

⁹⁰ Artículo 1º: *"Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiera total o parcialmente el pago de tributos al Fisco Nacional, siempre que el monto de las obligaciones tributarias evadidas excediera la suma de pesos un millón (\$ 1.000.000) por cada ejercicio anual."*

es presupuesto de punibilidad que la tipificación del hecho se encuentre incluida en la norma represiva, con anterioridad a su comisión.

Dicho principio se encuentra contenido en el artículo 18 CN, que dispone que "Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ..."

En cuanto al principio de retroactividad de la ley penal más favorable, ha sido acogido por el Código Penal en su art. 2º, al prever que "*Si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna. Si durante la condena se dictare una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa ley ... los efectos de la nueva ley se operarán de pleno derecho*".

La sucesión de leyes en nuestro derecho penal es regida por el principio de extraactividad (retroactividad-ultraactividad) de la ley penal más benigna que haya estado vigente desde el momento de realización de la conducta hasta el momento que se extingue la pena que se haya impuesto por ella en su caso.⁹¹

A partir de la reforma de 1994, se ha otorgado jerarquía constitucional al principio de retroactividad de la ley penal más benigna contemplado en los arts. 9 del Pacto de San José de Costa Rica y 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos que establecen, en idénticos términos: "Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello". En tales circunstancias, cabe examinar el alcance de dicha garantía.⁹²

Para ello, como pauta para la interpretación de los tratados, es necesario acudir al principio de la buena fe, conforme al sentido corriente que ha de atribuirse a los términos en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin (art. 31 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados) y a las pautas hermenéuticas específicas que contienen la Convención Americana sobre Derechos Humanos en su art. 29 y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos en su art. 5 que disponen que no podrá admitirse restricción o menoscabo de ningún derecho reconocido en los pactos o limitarlos en mayor medida que la prevista en ellos.⁹³

Dado lo expuesto, es necesario analizar e interpretar la aplicación del art. 2º del Código Penal. Es necesario recordar, que la única forma que se debe aplicar una ley retroactivamente, es cuando ella sea más benigna.

A tal efecto, deberá evaluarse la norma en forma global y frente a cada caso concreto, para determinar si se llega a tratar lo que la doctrina denomina retroactividad y/o ultraactividad de la ley.

Para ello, se reconocen cuatro hipótesis en la sucesión de leyes: a) la nueva ley crea una figura delictiva no prevista en el ordenamiento vigente; b) la nueva ley quita carácter delictivo a un hecho reprimido por una anterior; c) la nueva ley establece condiciones más gravosas y d) la nueva ley modifica una anterior haciéndola menos gravosa.

Siguiendo con el planteo de la validez temporal de la ley penal en relación al dictado de una nueva ley más gravosa que la anterior, sostiene la mayor parte de la Doctrina que: "se reconoce no solamente la retroactividad de la nueva ley más benigna, sino también la ultraactividad de la ley anterior más benigna, quedando el principio general de la irretroactividad de la ley penal, contenido en el art. 18 de la Constitución Nacional, interpretado en el sentido de que el se refiere solamente a la inaplicabilidad de una ley más gravosa, posterior a la comisión del hecho". Por ello, la ley que contiene una nueva incriminación no puede aplicarse a hechos anteriores, porque ello importaría vulnerar el principio "nullum crimen sine lege", irretroactividad. Y ante la nueva ley que establece condiciones más gravosas, no es retroactiva, en consecuencia, es ultraactiva de la ley que fijaba esas condiciones en la época

⁹¹ Creus, Carlos: "Derecho penal. Parte general" - pág. 94

⁹² "Ayerza, Diego L." – CSJN - 16/04/1998 – (voto en disidencia de los doctores Fayt, Boggiano y Bossert), Consid. 7º.

⁹³ Idem nota ant. Consid. 8º.

de la comisión de los hechos. es decir, que se debe aplicar fuera de su período normal de vida legislativa.⁹⁴

2. La excepción a la regla

En los trabajos preparatorios del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos —cuyo valor hermenéutico destaca el art. 32 de la Convención de Viena— se contemplan las leyes especiales, temporales o de emergencia como supuestos en los cuales es posible no aplicar el principio de retroactividad de la ley penal más benigna (conf. Naciones Unidas, Asamblea General, decimoquinto período de sesiones, Documentos oficiales, Tercera Comisión, Nueva York, sesión 1011a, 3/11/1960, intervención del representante de Pakistán, pág. 162; del representante de la India, *ibídem*; de Noruega, pág. 163; sesión 1013a, 4/11/1960, intervención del representante del Reino Unido, pág. 174). Dichas excepciones resultan razonables en la medida en que, de otro modo, se despojaría a priori a esas leyes de toda eficacia, pues al ser concebidas para regular situaciones eminentemente variables quedarían desactualizadas rápidamente por disposiciones posteriores y por lo que resultarían inocuas para proteger el bien jurídico para el que fueron sancionadas.⁹⁵

Asimismo, se ha pronunciado nuestro máximo tribunal, en cuanto a que la subsistencia del tipo penal más allá de la situación fáctica que motivó la reglamentación complementaria ... impide la aplicación de una ley más benigna que la vigente en el momento en el que se cometieron los hechos, si no fue dictada una nueva norma que desincriminara esa conducta o redujera las penas allí previstas.⁹⁶

También en la causa "AYERZA, Diego L." La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha considerado sobre el particular⁹⁷, al establecer (Disidencia de los doctores Fayt, Boggiano y Bossert) que:

Considerando 11) "Que, habida cuenta de lo expuesto, corresponde formular algunas reflexiones, a la luz de la jurisprudencia de esta Corte, acerca del alcance que cabe asignar a la garantía de la retroactividad de las leyes penales más benignas en el caso de las leyes penales en blanco. Así, en Fallos: 293:522 se estableció que tal principio no era procedente cuando el régimen penal especial era de carácter temporario o excepcional. Se sostuvo, en cambio, en Fallos: 295:729; 295:815; 296:540, que procedía la aplicación de tal garantía cuando las normas reglamentarias, que derogaban el régimen anterior, revelaban una nueva orientación de la política económica que implicaba la derogación del régimen represivo que daba sustento coactivo a aquél."

Considerando 12) "Que, en Fallos: 313:153 (considerando 8°); 317: 1541 y A."270."XXVII "Argenflora Sociedad en Comandita por Acciones - Argenflora Sociedad de Hecho s/ infr. Ley 19."359", sentencia del 6 de mayo de 1997, ... se sostuvo que el principio de retroactividad de la ley penal más benigna no se aplica en aquellos casos en los que la norma que tipifica el delito mantiene su vigor y sólo varían los reglamentos a los que remite el tipo penal."

De igual modo, en la CSJN⁹⁸ determinó que "La subsistencia del tipo penal más allá de la situación fáctica que motivó la reglamentación complementaria, indica claramente que en el caso no se configura un supuesto en el que pueda resultar de aplicación una ley más benigna que la vigente en el momento en que se cometieron los hechos. Ello, en razón de que no fue dictada una nueva norma que desincriminara esa conducta —la infracción al régimen extra penal complementario— o redujera las penas allí previstas" (considerando 9°). Al caso resulta aplicable, en lo pertinente, la doctrina sentada en Fallos: 321:824 (disidencia del juez

⁹⁴ "Acción Médica S.A. s. inf. - ley 23.771", JNPE N° 3, 25/06/1997.

⁹⁵ *Idem* nota ant. Consid. 9°.

⁹⁶ "ARGENFLORA S.C.A." – CSJN - 06/05/1997. Consid. 9°.

⁹⁷ Corte Suprema de Justicia de la Nación, Ayerza, Diego L., 16/04/1998.

⁹⁸ RECURSO DE HECHO - "Cristalux S.A. s/ ley 24.144" - CSJN – 11/04/2006

Petracchi), a cuyos fundamentos y conclusiones corresponde remitirse por razones de brevedad.

3. La cuestión a resolver

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, al resolver un caso en el que se debatían los alcances del art. 76 bis del Código Penal⁹⁹, ha fijado importantes pautas de interpretación de la ley penal que, por sus fundamentos, exceden el caso en concreto en el que fueron dictadas y deben ser consideradas reglas de carácter general. Señaló el Máximo Tribunal que "para determinar la validez de una interpretación, debe tenerse en cuenta que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra (fallos 304:1820; 314:1849), a la que no se le debe dar un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, sino el que las concilie y conduzca a un integral armonización de sus preceptos (fallos 313:1149; 327:769). Este propósito no puede ser obviado por los jueces con motivo de las posibles imperfecciones técnicas en la redacción del texto legal, las que deben ser superadas en procura de una aplicación racional (fallos 306:940; 312:802), cuidando que la inteligencia que se le asigne no pueda llevar a la pérdida de un derecho (fallos 310:937; 312:1484). Pero la observancia de estas reglas generales no agota la tarea de interpretación de las normas penales, puesto que el principio de legalidad (art. 18 de la Constitución Nacional) exige priorizar una exégesis restrictiva dentro del límite semántico del texto legal, en consonancia con el principio político criminal que caracteriza al derecho penal como la última ratio del ordenamiento jurídico, y con el principio *pro homine* que impone privilegiar la interpretación legal que más derechos acuerde al ser humano frente al poder estatal...".

También es criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que las leyes deben entenderse evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras y adoptando como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto.

En el punto c. del capítulo II del presente trabajo, he formulado algunas consideraciones sobre si el umbral de punición indicado en los artículos 1º y 2º de la ley 24.769, debe ser considerado una "condición objetiva de punibilidad", o bien, un "elemento del tipo (material u objetivo)".¹⁰⁰

La diferenciación planteada, lejos de constituir una disquisición meramente académica, resulta ser el punto de partida tendiente a establecer la constitucionalidad del tenor del artículo 17 bis, del proyecto de reforma de la ley 24.769, cuyo texto expresa "*El aumento del monto fijado como condición objetiva de punibilidad en los distintos ilícitos contemplados en la presente, no dará lugar a la aplicación del principio de la ley penal más benigna. En los hechos cometidos con anterioridad resultarán aplicables los montos vigentes a la fecha de su respectiva comisión.*"

Tal como señala Simón Acosta, las condiciones objetivas de punibilidad son, por definición, hechos ajenos a la acción y a la culpabilidad del actor y de los que éste no responde.¹⁰¹ Vale decir que una modificación de la condición objetiva de punibilidad, no implica per se una alteración de la conducta típica.

Del mismo modo, Jiménez de Asúa –con cita a Beling– define el concepto de condiciones objetivas de punibilidad como ciertas circunstancias exigidas por la ley penal para la imposición de la pena, que no pertenecen al tipo del delito, que no condicionan la antijuridicidad y que no tienen carácter de culpabilidad.¹⁰²

⁹⁹ CSJN A. 2186 XLI. Recurso de hecho "ACOSTA, Alejandro Esteban s/infracción art. 14, párrafo 1º de la ley 23.737 - causa N° 28/05-, resuelta el 23 de abril de 2008.

¹⁰⁰ García Berro, Diego; ha sintetizado las posiciones de la doctrina y jurisprudencia. ("Derecho penal tributario. Cuestiones críticas" - Ed. Rubinzal-Culzoni).

¹⁰¹ Lalanne, Guillermo A.; (Revista Argentina de Derecho Tributario - Universidad Austral, Facultad de Derecho, "La Ley", julio/septiembre 2003, N° 7, p. 601 y sigtes., en especial p. 616).

¹⁰² Jiménez de Asúa, Luis: "Principios de derecho penal" - Ed. LexisNexis - pág. 418

En definitiva, las condiciones objetivas de punibilidad no son elementos del delito, sino circunstancias que pueden acarrear la imposición de una pena. Son objetivas, por cuanto nada tienen que ver con el “sujeto” (de ahí su distinción con las excusas absolutorias), ni con la parte subjetiva del delito (en particular con la culpabilidad) ya que son independientes de la voluntad del agente. Son condiciones externas al hecho, que deben concurrir para que el delito sea sancionado.

En ese orden, el mensaje de elevación manifiesta que *“... el aumento del monto fijado como condición objetiva de punibilidad en los distintos ilícitos contemplados, no dará lugar a la aplicación del principio de la ley penal más benigna. Ello, en atención a que no entraña una modificación de la política criminal en la materia, sino exclusivamente una adecuación cuantitativa que mantiene incólume la decisión punitiva fijada por el legislador respecto de dichos ilícitos, sin establecer nuevos rangos de eximición penal”*.

No obstante el concepto expresado, así como la terminología (condición objetiva de punibilidad) utilizada por el PEN al formular su elevación, se debe reconocer que la doctrina no es pacífica en el establecimiento de la naturaleza jurídica de la pauta legal en estudio.

El distingo sobre dicho tope como integrante del tipo penal o su categorización como una condición objetiva de punibilidad (ajena al mismo), tiene una crucial importancia a la hora de definir la pretensión de aplicación retroactiva del principio de la ley penal más benigna al caso.

Quienes interpretan que dicho tope no integra el tipo penal, consideran que el aumento de las condiciones objetivas de punibilidad no admite una aplicación del principio de benignidad establecido en el art. 2º del Código Penal, ni de los arts. 9 del Pacto de San José de Costa Rica y 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

Por su parte, quienes piensan lo contrario, entienden que el tope señalado forma parte del dolo exigible en la conducta del autor del delito, y en consecuencia, resulta de plena aplicación – ante el establecimiento de mayores umbrales de punición– la aplicación retroactiva del principio de ley penal más benigna.

Sin perjuicio de las distintas argumentaciones, debe traerse a consideración el pensamiento de Jescheck, que entiende que las condiciones objetivas de punibilidad son puras causas de restricción de la pena. Aunque se den en sí el injusto y la culpabilidad, el legislador rechaza en determinados casos la necesidad de pena cuando no se añade una ulterior circunstancia que puede referirse al propio hecho o a la evolución tras el mismo. Agrega que 'es cierto que normalmente el merecimiento de pena por parte del hecho implicará la necesidad de pena, pero existen supuestos en los que, antes de que pueda reconocerse la necesidad político criminal de la pena, debe producirse, además, un particular deterioro de los valores del orden protegido por el precepto penal' ('Tratado de Derecho Penal', Parte General, Ed. Comares-Granada, 4ª Ed., 1993, p. 504, trad. José Luis Manzanares Samaniego).¹⁰³

4. El argumento de la adecuación cuantitativa

A efectos de constatar que se trata de una mera “adecuación cuantitativa” como se cita en el mensaje del PEN, se ha comparado el índice inflacionario (IPMNG) habido entre el dictado de la Ley 24.769 a la fecha.

LEY	PERIODO	IPMNG	TOPE EVASION SIMPLE	VARIACION IPMNG A MAR 2010	TOPE ACTUALIZADO
24.769	Dic 1996 Mar 2010	109,95 408,34	\$ 100.000,00	3,713869941	\$ 371.386,99

Fuente: INDEC, Dirección de estadísticas de servicios y precios

¹⁰³ CNCP, Sala I, 27/05/2002, “Sosa, Roberto O. y otro s. rec. de casación”, REVISTA JURIRICA ARGENTINA LA LEY, 2002-F (13/11/02) ; LEXCO FISCAL

La comparación entre el importe del tope actualizado obtenido (\$371.386,99), denota que el nuevo monto mínimo establecido en el proyecto de modificación de la norma (\$1.000.000) – salvo que se hubiera utilizado otro parámetro de adecuación–, no obedecería “prima facie” al argumento sostenido en el tercer párrafo de la elevación efectuada: “... se propicia adecuar los importes mínimos exigidos para considerar verificada la condición objetiva de punibilidad, considerando el tiempo transcurrido desde su sanción...”

5. La jurisprudencia en particular

Oportunamente, el Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 3 señaló que en el art. 8° de la ley 23.771, al igual que en las restantes figuras comprendidas en dicha ley, la magnitud de los montos evadidos no integra el tipo objetivo sino que constituye una condición objetiva de punibilidad, pero que "La misma no sería aplicable a la tipificación contenida en la ley 24.769, en la que el resultado evasivo y su monto integran el tipo objetivo".¹⁰⁴

Vale decir que –conforme este criterio– los umbrales o pisos cuantitativos forman parte de la conducta delictiva y no constituyen una consecuencia de ésta como requisito de la pena.

En el mismo sentido in re: 'Lamimetal S.A. s/recurso de casación', causa 1802, reg. 2316, sala II, 3/12/1998, resulta claro que el legislador, por razones de política criminal, ha querido dejar fuera del campo de actuación del derecho penal tributario la conducta de quien valiéndose de cualquier ardid o engaño evadiese total o parcialmente el pago de tributos y durante un ejercicio o período fiscal, cuando las sumas no superen los montos estipulados en la ley que regula dicha materia..." (causa 3214, reg. 189/2002, "Carrera, Mario César s/recurso de casación", 23/04/2002 -Sup. Penal La Ley, 2002/08/30, p. 52-).¹⁰⁵

Lalanne sostiene que "En España la doctrina mayoritaria se ha decantado por considerar que el límite cuantitativo es elemento del tipo, pues como señala Simón Acosta las condiciones objetivas de punibilidad son, por definición, hechos ajenos a la acción y a la culpabilidad del actor y de los que éste no responde. El límite cuantitativo es en el delito fiscal una característica del resultado, que aparece como efecto de la acción y ha de estar cubierto por la culpabilidad del autor, y por consiguiente no puede entenderse como condición objetiva de punibilidad".¹⁰⁶

En el mismo sentido, la Corte Suprema de Justicia¹⁰⁷ en ocasión de verificar si resultaba aplicable el principio de ley penal más benigna cuando la ley 26063 elevó los montos determinados en el artículo 9 de la ley 24.769, ha dicho que "en tales condiciones, entiendo que resulta aplicable al caso en forma retroactiva esta ley que ha resultado más benigna para el recurrente de acuerdo a lo normado por el artículo 2 del Código Penal, en tanto que la modificación introducida importó la desincriminación de aquellas retenciones mensuales menores a dicha cifra, entre las que se incluyen las que conformaron el marco fáctico original de la pena impuesta al apelante que, de ser mantenida, importaría vulnerar aquel principio receptado en los tratados internacionales con jerarquía constitucional a las que se ha hecho mención (Fallos: 321:3160; 324:1878 y 2806 y 327:2280)".

¹⁰⁴ El Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 3, en sentencia del 14/04/2000, autos "Velazco Agustín" considerando IX, cuando para precisar si la conducta desplegada por el imputado encuadra típicamente en las previsiones del art. 9° de la ley 24.769, apunta que resulta menester que "el monto no ingresado superase la suma de \$5.000 por cada período". Esto es que computa a dicho piso cuantitativo como elemento objetivo del tipo y no como presupuesto de la pena.

¹⁰⁵ CNCP, Sala I, 27/05/2002, "Sosa, Roberto O. y otro s. rec. de casación", REVISTA JURIRICA ARGENTINA LA LEY, 2002-F (13/11/02) ; LEXCO FISCAL

¹⁰⁶ Guillermo A. Lalanne (Revista Argentina de Derecho Tributario - Universidad Austral, Facultad de Derecho, "La Ley", julio/septiembre 2003, N° 7, p. 601 y sigtes., en especial p. 616.

¹⁰⁷ "Palero, Jorge Carlos s/Recurso de Casación" - CSJN - 23/10/2007

Conclusiones

El ámbito de aplicación de la Ley 24.769, se circunscribe al campo de los delitos que superen determinado piso cuantitativo, excluyendo –por *default*– los ilícitos propios del llamado derecho penal contravencional, administrativo o fiscal.

Entonces, para que las conductas de los sujetos obligados en materia tributaria y de los titulares de los beneficios fiscales, resulten encuadrables en las figuras delictuales tipificadas en la referida norma penal, éstas deben afectar de manera significativa (manifestaciones de gran evasión tributaria) al bien jurídico tutelado.

En esa línea de pensamiento, si no existen diferencias ontológicas o cualitativas entre delitos y contravenciones sino tan solo cuantitativas, son el tipo y la medida de la sanción –como referencia externa de cada clase de ilícitos– los que permitirían establecer la distinción señalada.

1. La descripción de la conducta típica

No obstante lo expuesto, analizando las figuras delictivas –en materia tributaria– podemos estratificar los siguientes aspectos destacables:

Ley 24.769	Sujeto	Modalidad	Comisiva	Resultado	Penal
Art. 1°	obligado	mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño		evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, siempre que el monto evadido excediere la suma de cien mil pesos (\$100.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año.	prisión de dos a seis años
Art. 2°	obligado	mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño		el monto evadido superare la suma de un millón de pesos (\$1.000.000).	tres años y seis meses a nueve años de prisión
Art. 2°	obligado	hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado		el monto evadido superare la suma de doscientos mil pesos (\$200.000)	tres años y seis meses a nueve años de prisión
Art. 2°	obligado	utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales		el monto evadido por tal concepto superare la suma de doscientos mil pesos (\$ 200.000)	tres años y seis meses a nueve años de prisión
Art. 3°	obligado	mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño		aprovechare indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro Subsidio Nacional directo de naturaleza tributaria siempre que el monto de lo percibido supere la suma de pesos cien mil (\$ 100.000) en un ejercicio anual	prisión de tres años y seis meses a nueve años

Ley 24.769	Sujeto	Modalidad	Comisiva	Resultado	Pena
Art. 4°	obligado	mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño		obtuviere un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de una exención, desgravación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro, recupero o devolución tributaria al Fisco Nacional	prisión de uno a seis años
Art. 5°	beneficiario			Casos del art. 2° inc. c), art. 3° y art. 4°.	pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de diez años
Art. 6°	agente de retención o percepción de tributos nacionales	no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido		el monto no ingresado superase la suma de diez mil pesos (\$ 10.000) por cada mes.	de dos a seis años

A su vez, la ley 24.769 prevé la atribución de responsabilidad respecto de terceros involucrados, en los siguientes casos:

Ley 24.769	Sujeto	Modalidad	Comisiva	Resultado	Pena
Art. 10	cualquier sujeto	el que habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social nacionales, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias		provocare o agravare la insolvencia propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones	prisión de dos (2) a seis (6) años
Art. 11	cualquier sujeto	mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño		simulare el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la Seguridad Social Nacional o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros.	prisión de dos (2) a seis (6) años
Art. 12	cualquier sujeto	de cualquier modo		sustrajere, suprimiere, ocultare, adulterare, modificare o inutilizare los registros o soportes documentales o informáticos del Fisco Nacional, relativos a las obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social, con el propósito de disimular la real situación fiscal de un obligado.	prisión de dos (2) a seis (6) años

Ley 24.769	Sujeto	Modalidad Comisiva	Resultado	Penas
Art. 13	el funcionario o empleado público	en ejercicio o en ocasión de sus funciones	tomase parte de los delitos previstos en la presente ley	las penas se incrementarán en un tercio del mínimo y del máximo, e inhabilitación perpetua para desempeñarse en la función pública.
Art. 15	El que a sabiendas	Dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley,		será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena
Art. 15	El que a sabiendas	Concurriere con dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados en esta ley		un mínimo de CUATRO (4) años de prisión
Art. 15	El que a sabiendas	Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la presente ley		prisión de TRES (3) años y SEIS (6) meses a DIEZ (10) años. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a CINCO (5) años de prisión

Por su parte, el texto de la ley 11.683 –en lo inherente a figuras dolosas– permite establecer lo siguiente:

Ley 11.683	Sujeto	Modalidad Comisiva	Resultado	Penas
Art. 46	obligado	El que mediante declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas	defraudare al Fisco	multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el importe del tributo evadido.
Art. 46	obligado	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	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
Art. 48	agentes de retención o percepción		que mantengan en su poder, el tributo retenido o percibido, después de vencidos los plazos en que debieran ingresarlo.	multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el tributo retenido o percibido

No cabe duda alguna, que tanto infracciones como delitos, se encuentran regidos por principios constitucionales comunes: de legalidad, irretroactividad de la ley penal más gravosa, retroactividad de la ley penal más benigna, presunción (estado) de inocencia, culpabilidad, personalidad de la pena, proporcionalidad, *non bis in idem*, tutela judicial efectiva y doble instancia judicial ordinaria.

Es por tal motivo que de los aspectos traídos a consideración entre las dos norma citadas, puede establecerse una gran falta de simetría entre las figuras típicas que se describen y la proporcionalidad de las penas atribuibles a cada una de ellas; cuando las conductas punibles

debieran ser las mismas, aunque supeditadas a los montos involucrados resultarían alcanzadas por una u otra pauta legal, debiendo aplicarse en todos los casos, una medida sancionatoria que contemple además la modalidad comisiva llevada a cabo.

En tal sentido –entiendo– debiera propiciarse una reforma legislativa que asimile la característica sancionatoria contenidas en la ley 11.683 (arts. 46 y 48), a la manera utilizada por la ley 24.769, con una detallada descripción de las modalidades comisivas, atención a los montos defraudados y una adecuada proporcionalidad en lo relativo a la medida de la sanción que reprime la conducta desplegada; constituyendo la única diferencia entre ambas el umbral de punición, por un lado, y el tipo y medida de la sanción por el otro (y además elimine las presunciones de fraude previstas en el art. 47).

Es que se debe considerar como requisito esencial, que el tipo infraccional se encuentre clara y precisamente determinado con anterioridad a la conducta cuya validez se pretenda cuestionar en base a la norma represiva. Sin dudas, la cobertura de la legalidad debe abarcar toda forma sancionadora para proveerla de eficacia. Dicho recaudo representa la garantía de certeza y previsibilidad de la conducta del contribuyente, que no puede desconocer así las consecuencias que su conducta disvaliosa ocasiona. Todo ello exige que la formulación de la infracción se aleje de descripciones genéricas, indeterminadas o de una amplitud tal que obstaculicen el encuadre de las conductas típicas.

Así, el principio de legalidad comprende la exigencia material de predeterminación normativa de las conductas y de las sanciones correspondientes.

2. La presunción como sustento de la sanción

En cuanto a la utilización de presunciones se refiere, pacífica y reiterada jurisprudencia, ha sostenido que las sanciones con las que se pena el fraude fiscal, por su gravedad, exigen que deban existir pruebas directas que acrediten la verdad material, o sea, la conducta dolosa.

Vale decir que la conducta dolosa no puede presumirse, debe demostrarse en forma fehaciente en base a pruebas concretas que generen en el Juez la convicción de que se ha incurrido en una conducta fraudulenta.

En consecuencia, las determinaciones de oficio practicadas sobre base presunta, no pueden constituir el único sustento probatorio para fundamentar una sanción penal, ya sea de multa o privativa de libertad, pues tal proceder no se compadece con esenciales principios constitucionales tales como la presunción de inocencia o el debido proceso; ya que requiere de pruebas directas a los efectos de servir de fundamento de las sanciones a aplicarse, es decir, desarrollada con la intención de engañar al Fisco y provocarle un daño directo.

3. El problema del Art. 19 de la Ley 24.769

En cuanto a la cuestión generada por la escasa utilización del procedimiento previsto en el art. 19 de la ley 24.769 –apuntando a su solución– el Poder Ejecutivo Nacional ha elevado a consideración del Congreso de la Nación, el proyecto de reforma de la mencionada ley, que entre otras modificaciones, propone su derogación. La citada modificación, tendrá lugar conjuntamente con la del artículo 1º de la ley penal tributaria, que en su primer párrafo prevé un aumento de la condición objetiva de punibilidad, y se presume que –como se expresa en su elevación– *"esta medida posibilitará, asimismo disminuir el flujo de nuevas causas en los juzgados con competencia en la materia y optimizar su gestión mediante un previsible incremento de los casos resueltos con sentencias condenatoria, dotando de este modo al*

instrumento legal propuesto de una mayor eficacia disuasoria sobre la comisión de este tipo de ilícitos".¹⁰⁸

Tan solo el tiempo –en el caso que se apruebe la modificación– podrá otorgar la razón a esta medida, en cuanto a los objetivos perseguidos.

En lo personal, considero que si –tal vez por burocrática– los funcionarios intervinientes han optado por no utilizar la vía establecida en el artículo citado, una vez desaparecida la protección que implica el aval de un dictamen emitido por la Procuración del Tesoro de la Nación, no dudarán –para cubrirse– en impulsar la denuncia penal, aunque se trate de una caso dudoso.

4. Principio de Benignidad y el Art. 17 (bis) del Proyecto de Reforma

En lo relativo a las diferentes consideraciones inherentes a establecer si resulta afectada la constitucionalidad del precepto contenido en el art. 17 bis del proyecto de reforma de la ley 24.769, surgen como aristas los siguientes aspectos:

- a) Se debe precisar –en primer término– si al fijar la norma nuevos umbrales de punición, está modificando una condición objetiva de punibilidad o un elemento objetivo del tipo.
- b) El principio general en materia de benignidad proviene de la redacción del art. 2 Código Penal, por ello, resulta claro que una ley especial puede modificar un principio general, dado que al existir una pauta legal específica en la ley 24.769, no resultaría de aplicación lo previsto en el art. 4 Código Penal.
- c) Sin perjuicio del concepto expresado, una ley –por muy especial que fuere– nunca puede modificar preceptos con rango constitucional como lo son los provenientes de los arts. 9 del Pacto de San José de Costa Rica y 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.
- d) La jurisprudencia y la doctrina dan lugar a diversas interpretaciones, que generan, por su parte, dispares conclusiones.

Las cuestiones precedentemente detalladas, surgen como consecuencia de una técnica legislativa que seguramente generará –por resultar cuestionable su validez– dispendio de actividad judicial, falta de seguridad jurídica, y finalmente, afectación del principio de legalidad, atento que lesiona las garantías de certeza y previsibilidad, que deben encontrarse implícitas en la redacción de toda norma.

Es por lo expuesto que resultaría beneficiosa su modificación conducente a evitar la producción de todo efecto no deseado.

Referencias bibliográficas

1. Legislación

CONSTITUCION DE LA NACION ARGENTINA - Ley Nº 24.430 (sancionada en 1853 con las reformas de los años 1860, 1866, 1898, 1957 y 1994).

Convención Americana Sobre Derechos Humanos "PACTO DE SAN JOSE DE COSTA RICA"
Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos

¹⁰⁸ Artículo 1º: "Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al Fisco Nacional, siempre que el monto de las obligaciones tributarias evadidas excediera la suma de pesos un millón (\$1.000.000) por cada ejercicio anual."

Código Penal de la Nación Argentina (Ley 11.179, texto ordenado en 1984 sus modificaciones)

Código Procesal Penal de la Nación (Ley 11,922 y sus modificaciones).

Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (Ley 17.454 y sus modificaciones).

Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.

Ley 19.549, texto ordenado en 1972 y sus modificaciones.

Ley 23.771, (BO 22/02/1990). Derogada por Ley 24.769.

Ley 24.769, (B.O. 15/01/1997) y sus modificaciones.

Ley de Impuesto a las Ganancias (Texto vigente según Ley N° 25784/2003)

Decreto 1397/1979 - Decreto reglamentario de la Ley 11.683, T.o. en 1998, (BO 25/07/1979) y sus modificaciones.

Decreto 1759/72 y sus modificaciones.

2. Jurisprudencia

CNA Sala "B", exp. N° 1692-P, Rosario, 21/05/2009, "IDIGORAS, Gregorio Marcelo s/ Inf. Art. 1° Ley 24. 769 –Pergamino s/Incidente Apelación" (N° 3096/07 del Juzgado Federa I N° 2 de San Nicolás).

CNACAF, Sala I, 28/3/03, Grúas Gut SRL".

CNACAF, Sala I, 5/07/2001, "Nainstein, Claudia Andrea".

CNACAF, 14/11/89, "Casa Mía SRL".

CNACAF, 28/09/90, "Helbling Oscar Luis".

CNACAF, Sala I, 07/05/93, "Casado, Abel y Casado, Ma. Teresa Sociedad de Hecho".

CNACAF, Sala V, 18/06/08, "Alsur Bahía S.A".

CNAPE, sala A - 31/03/2004 – "Mazzotta, Francisco - Cocco, Martín Dionisio - Hormaco S.A."

CNAPE, Sala A, 09/09/05, "Kuzma, Rodolfo A."

CNAPE, Sala A, 24/02/05, "Polit SA-Iribarne Gustavo".

CNAPE, Sala B, 03/02/2006, "Las Elviras SAAGI s/infracción ley 24.769".

CNAPE, Sala B, 3/02/2006, "Las Elviras SAAGI"

CNAPE, Sala B, 30/05/2005, "Seguridad y Custodia SRL".

CNAPE, Sala B, causa 1951, 27/12/06.; reg. n° 943/05 rta. El 30/11/05; mismo Tribunal, Sala A, causa Estancias Vidania SA;, rta. el 24/6/05 y By Club;, rta. el 8/2/07; Juzgado Nac. Penal Tributario n° 2, causa 33/05, rta. el 9/3/07 y causa 1820/05, rta. el 8/3/07; Juzgado Nac. Penal Tributario n° 3, causa 1752/03, rta. el 11/4/06.

CNCP, Sala I, 27/05/02, autos Sosa Roberto O. (LA LEY, 2002-F, 832).

CNCP, Sala I, "Müller, Carlos Eusebio s/ recurso de casación", causa 6618, registro 8626.

CNCP, Sala I, "Schvartzman, Hugo J. Schvartzman, Héctor D. s/ recurso de casación", causa 5285, registro 6679.

CNCP, sala I, 2/3/2005, Texeira, "Casimiro Da Conceição y Costa Pereira, María Manuela". La Ley: 2005-F, 279.

CNCP, Sala I, 22/03/2006, "Müller, Carlos E."

CNCP, sala I, 28/04/2009, "Senn, Kenneth Waldemar s/rec. de casación".

CNCP, sala III, 23/4/02, Carrera Mario C. s/rec. de casación (Suplemento de Jurisprudencia Penal, La Ley, 30/8/02.).

CNCP, Sala III, 30/12/1996, "Fernández, Juan Emilio s/recurso de casación".

CSJN - 06/05/1997, "Argenflora S.C.A.".

CSJN – 11/04/2006 - RECURSO DE HECHO - "Cristalux S.A. s/ ley 24.144".

CSJN - 23/10/2007, "Palero, Jorge Carlos s/Recurso de Casación".

CSJN - Red Hotelera Iberoamericana SA c/DGI - 26/8/2003 en Fallos - T. 323 - pág. 3376.

CSJN A. 2186 XLI. Recurso de hecho ACOSTA, Alejandro Esteban s/ infracción art. 14, párrafo 1° de la ley 23.737 -causa N° 28/05-, resuelta el 23 de abril de 2008.

CSJN, 19/08/99, "Morrone, Roque A. y otros s/ infr. ley 23.771".

CSJN, 16/04/1998, "Ayerza, Diego L.".

CSJN, Fallos 312:447 y 322:519.

JNPE 3, 25/06/1997, "Acción Médica S.A. s. inf. - ley 23.771"

JNPT 1, 02/09/05, "Mazzadi".

JNPT 1, 03/02/2004, "Mazzotta F. - Cocco M. D. - Hormaco S.A. s/evasión tributaria simple".

JNPT 1, 13/08/08, "Incidente de extinción de acción penal por prescripción promovido a favor de Edgardo Amadeo Coppola". Causa N° 1479/2003 "N.N. – contribuyente: ADANTE SOLAZZI y CIA. S.A.C.I.Y.F. sobre evasión tributaria simple".

JNPT 1, 19/03/2008, "Vago, Gustavo Ángel y otros -Contribuyente: Skanska S.A. s/ evasión tributaria simple y evasión tributaria agravada".

TFN- Sala C- 27/12/1996, "Acería Bragado S.A.".

TFN, Sala "A"- 14/08/03, "ECA S.A".

TFN, 14/8/73, B-172, "Funes, Orlando L.".

TFN, 27/08/62, "Parello, Enrique".

TFN, 31/05/1994, "Bur, Delia Matilde".

TFN, Sala "A"- 05/09/89, "Clapea SACIFI".

TFN, Sala "A", 21/12/06, "GBG Construcciones SRL".

TFN, Sala "B", 15/11/96, "Sidertec S.A.".

TFN, Sala "B", 18/8/06, "Fernández Miguel Ángel".

TFN, Sala "B", 2/11/07, "Moneta Raúl Juan Pedro".

TFN, Sala "B", 3/6/05; "Compañía Argentina de Seguros Latitud Sur SA c/ AFIP DGI".

TFN, Sala "C", 27/11/08, "Sacks Santiago".

TFN, Sala "C", 28/5/08, "Araya y Toreta".

TFN, Sala "D", 22/11/05, "Hodari, Abraham Alberto".

TFN, Sala A, 01/10/2002, "Juan Walicki S.R.L.".

TFN, Sala A, 2/02/2001, "VEIGA, JOSÉ GUILLERMO S/APELACIÓN -IMPUESTO AL VALOR AGREGADO".

TFN, Sala B, 02/06/2003, "Corte de Ascuá, Marta A.".

TFN, Sala B, 20/6/2006, "Trimag SA".

TFN, Sala B, 22/12/83, "Dadea Marta".

TFN, Sala B, 26/5/2003, "Nueva Subgra SA".
TFN, Sala B, 6/12/1994, "Peinados Pino S.A.".
TFN, sala B, 16/8/94, "Gabimar SRL".
TFN, Sala C, 09/08/1996, "Alojamiento Tijuana S/APELACION - I.V.A. Y GANANCIAS".
TFN, Sala C, 18/12/1996 - "Pagliatis, Constantino y Alian, Olga".
TFN, Sala C, 18/2/1999, "Manufacturas Centauro SRL".
TFN, sala D, 7/8/87, "Pedro A. Ouhamburu y Omar Quiroga S.H.".
TOPE 2, 25/10/1999, "Velázquez, Sara Beatriz".
TOPE 3, 14/04/2000, "Velazco Agustín".

3. Doctrina

A.H.M. Corti, B. Blanco, I.J. Buitrago, R.A. Calvo, M.A. Tesón; "PROCEDIMIENTO FISCAL (LEY 11.683 Y COMP)", Ed. Tesis, 1987.

Agustín Gordillo, tomo 2, "La defensa del usuario y del administrado".

Alonso, Silvina Andrea; "¿el ardid como especial elemento del injusto?" - Revista de Derecho Penal Económico. Derecho Penal Tributario, ed. Rubinzal-Culzoni, 2009.

Alvarez Echagüe, Juan Manuel, "La imposibilidad de aplicar sanciones penales tributarias con fundamento en meras presunciones. A partir de dos fallos de los Juzgados Penales Tributarios confirmados por la Cámara de Apelaciones en lo Penal Económico", LA LEY, 02/09/2004.

Arazi, Roland, "Derecho procesal civil y comercial", segunda edición, Astrea, Bs. As. 1995.

Bobbio, N.: "Teoría General del Derecho", Trad. Eduardo Rozo Acuña, Madrid, Editorial Debate, 1991.

Bonzon Rafart, Juan Carlos, "Defraudación fiscal infraccional y delictual. Evasión fiscal." Suplemento Especial Derecho Económico, febrero de 2004. Ed. La Ley.

Cortés Olmedo, Facundo – "Hacia una correcta delimitación típica del delito de evasión fiscal" – PET 2010 (febrero-437), 3-LA LEY 12/03/2010

Creus, Carlos; "Derecho penal. Parte general".

D'Argenio, Inés - "Valor probatorio del expediente administrativo, en Jurisprudencia Argentina", 1994-III-100.

Díaz Sieiro, Horacio; "La determinación de oficio de las deudas impositivas y el proceso penal tributario. Una primera aproximación al artículo 18 de la ley 24.769"; Periódico Económico Tributario nº 135, La Ley.

Díaz, Vicente Oscar. "La utilización de presunciones para reconstruir la materia imponible y la razonabilidad de su aplicación". Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales. No 2. Mayo-Agosto 1986, pág. 291.

Diputado Aramburu – Antecedentes del debate parlamentario de la Ley 24.769.

Diego García Berro - "Derecho penal tributario. Cuestiones críticas" - Ed. Rubinzal-Culzoni.

Domínguez Ariel Gonzalo s/apelación - impuesto al valor agregado e impuesto a las ganancias" (Expte. 19.483-1), TFN, Sala A, 20/11/06.

García Miranda, Carmen María – "El principio de unidad en el concepto de ordenamiento jurídico de Norberto Bobbio" - Cuadernos Electrónicos de Filosofía del Derecho. núm. 1- Universidad de A Coruña – 01/07/1998

- Giuliani Fonrouge, "Derecho Financiero", Ed. Depalma, Bs. As. 1984, Tº I.
- Guillermo A. Lalanne (Revista Argentina de Derecho Tributario - Universidad Austral, Facultad de Derecho, La Ley, julio/septiembre 2003, N° 7.
- Haddad Jorge Enrique, "Ley Penal Tributaria 24.769", Pág. 14, Ed. Depalma, año 2002.
- Heredia Horacio; "Los medios administrativos para la protección de los administrados", Revista del Colegio Público de Abogados de Buenos Aires, 1945, N° 2.
- Hutchinson, Tomás - "Breve análisis de los principios de la prueba en el procedimiento administrativo".
- Jiménez de Asúa, Luis, "Principios de derecho penal - Ed. LexisNexis".
- López Biscayart, Javier – "Presunciones y oportunidad en el proceso penal Tributario" – Errepar - Doctrina Tributaria – Tomo XXV – Pagina 555 – Junio 2004.-
- Lucuy, Carlos – ex Director de Planificación Penal Tributaria y Aduanera – "Ley Penal Tributaria: Fundamentos del proyecto de Reforma del art. 19" – INFOBAE.COM - 16/08/2005.
- Marcos G. Gutman, "Concepto de periodo fiscal en la Ley Penal Tributaria", Derecho Penal Tributario, Tomo I, Altamirano-Rubinska.
- Mazzon, Mariela, "La prueba, la presunción y el fuero penal tributario", Publicado en: PET 01/01/2008, 2 - LA LEY2009-A, 1017.
- Melzi, Flavia I., "Cuestiones de hecho y prueba, Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Tributaria", Ad-Hoc N° 2, 1999.
- Melzi, Flavia I., "Mitos y verdades sobre el procedimiento de determinación de oficio", PET 2003 (setiembre-284), 1.
- Mensaje Nro. 0379/10 y Proyecto de Ley - Exp. 0003-PE-2010 "REGIMEN PENAL TRIBUTARIO- LEY 24769 Y MODIFICATORIAS: MODIFICACIONES SOBRE SANCIONES A LA EVASION DEL PAGO DE TRIBUTOS AL FISCO NACIONAL; MODIFICACIONES AL CODIGO PENAL DE LA NACION."
- Navarrine, Susana; "Las sanciones penales por impuestos presuntos", PET recopilación 1999.
- Navarrine y Asorey, "Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario", Ed. Depalma, ps. 106/107.
- Nicolini, Juan Carlos; "IMAGEN SATELITAL: ¿PRESUNCIÓN O FICCIÓN LEGAL?", XXXIV Jornadas Tributarias, www.actualidadimpositiva.com
- Recientes reformas introducidas por la ley 25.239 a la ley de procedimiento tributario (11.683 t.o.1998 y sus modificaciones), Impuestos, marzo de 2000.
- Ricardo G. Thomas, "Régimen Penal Tributario, ley 24.769"; Ad-Hoc, 1997.
- Vazquez, Francisco Mario - "Determinación de oficio por conocimiento presunto de la materia imponible. Requisitos para su aplicación - Razonabilidad de los indicios utilizados", Boletín de la DGI N° 385.

Abreviaturas

AFIP	Administración Federal de Ingresos Públicos
BO	Boletín Oficial
CN	Constitución Nacional

CNACAF	Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal
CNACCF	Cámara Nacional de Apelaciones en lo Criminal y Correccional Federal
CNAPE	Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico
CNCP	Cámara Nacional de Casación Penal
CP	Código Penal
CPCCN	Código Procesal Civil y Comercial de la Nación
CPPN	Código Procesal Penal de la Nación
CSJN	Corte Suprema de Justicia de la Nación
DDJJ	Declaración Jurada
DGI	Dirección General Impositiva
Dto	Decreto
Fallos	Colección oficial de los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación
JNPT	Juzgado Nacional en lo Penal Tributario
JNPE	Juzgado Nacional Penal Económico
IVA	Impuesto al Valor Agregado
PEN	Poder Ejecutivo Nacional
PET	Periódico Económico Tributario
TFN	Tribunal Fiscal de la Nación
TOPE	Tribunal Oral en lo Penal Económico