

La imposibilidad de aplicar sanciones penales tributarias con fundamento en meras presunciones¹

*A partir de dos fallos de los Juzgados Penales Tributarios confirmados por
la Cámara de Apelaciones en lo Penal Económico*

A Julia, mi sobrina

Por Juan Manuel Álvarez Echagüe²

I. INTRODUCCIÓN.

Mucho se ha escrito sobre las presunciones como fundamento de procedimientos y procesos sancionadores tributarios, habiendo la doctrina mayoritaria y la jurisprudencia dominante sostenido la ineficacia de las mismas, por sí solas, para servir de fundamento para incoar sumarios o promover denuncias penales, pese a lo cual la Administración Tributaria insiste en realizar denuncias ante los Juzgados Penales Tributarios con ese endeble fundamento.

Es esa insistencia, o dicho de otro modo, es ese mecanismo de denunciar con fundamento en determinaciones de oficio realizadas sobre base presunta, el que evidentemente utiliza el Fisco para perseguir y aterrorizar a los contribuyentes, el que hace que nuevamente sea de interés abocarse a tratar el tema y ponerlo en el centro de la discusión, pues si la AFIP no se sirviera del

¹ Este trabajo encuentra fundamento en el Capítulo V del libro de mi autoría denominado **“Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales”**, Ad-Hoc, julio 2.004.

² Abogado (UBA). Especializado en Derecho Económico Empresarial (UBA). Premio Asociación Argentina de Estudios Fiscales año 2.000 (Rubro Artículo). Docente de grado y posgrado (UBA, UNLZ y Universidad De Rosario). Profesor Titular de la materia “Política Económica y Tributaria” en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Lomas de Zamora. Doctorando en Derecho Tributario y Financiero (UBA). Cursos en el exterior. Autor de numerosos artículos sobre la materia tributaria y de dos libros. Socio del Estudio **ÁLVAREZ ECHAGÜE & CALVO**.

La realización de cualquier comentario sobre el presente, por favor hacerlo vía E-MAIL a la siguiente dirección: abogados@infovia.com.ar

mismo de un modo ilegítimo y se adecuara a lo que se deriva de la jurisprudencia imperante, innecesario sería volver a escribir sobre el mismo.

Y he decidido realizar este trabajo luego de haber leído un meduloso fallo del Dr. Javier López Biscayart, Juez titular del Juzgado en lo Penal Tributario n° 1,³ resolución que fue confirmada por la Sala A de la Cámara Nacional en lo PenalEconómico,⁴ en el cual el judicante se hace eco de la doctrina y jurisprudencia dominante para desestimar una denuncia penal realizada por la AFIP en concepto de IVA y rechazara el requerimiento fiscal de instrucción con relación al delito de evasión simple por el Impuesto a las Ganancias.

En el mismo sentido se ha expresado el Juzgado en lo Penal Tributario n° 2 en la causa “Beraja Rubén E. S/ infracción ley 24.769”, del 06/04/04, fallo que fuera confirmado por la misma la Sala A señalando lo siguiente: *“Que como consecuencia de esa presunción el respectivo contribuyente se encuentra obligado al pago correspondiente. Esa consecuencia, sin perjuicio de su plena eficacia, no resulta por sí sola demostrativa de hechos que deban encuadrarse en los artículos 1 y 2 de la ley 24.769”*.

II. PRESUNCIONES Y SANCIONES PENALES.

El artículo 47 de la LPT establece una serie de presunciones que sirven de fundamento para aplicar la sanción de multa por defraudación del art. 46 de la ley 11.683, cuyo objetivo final es invertir la carga de la prueba, es decir poner en cabeza del sujeto imputado acreditar su inocencia, cuando es claro que el principio general es que éste es inocente y es el Estado quien, en todos los casos, debe probar su culpabilidad a través del aporte de pruebas.

El Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) ha establecido hace ya tiempo que la multa por defraudación no puede aplicarse si la misma encuentra fundamento en una determinación de oficio practicada con base presunta, conforme el actual art. 18 de la ley 11.683 que, a su vez, sirve de basamento para aplicar la presunción dolosa del art. 47. Señala el Dr. Arístides Corti al comentar este fallo que: *“Es que construir una condena penal sobre la base de*

³ “Mazzotta F. – Cocco M. D. – Hormaco S.A. s/ evasión tributaria simple”, sentencia del 03/02/04.

*una presunción de esta última índole apoyada en una estimación o presunción de materia imponible y obligación tributaria, esto es, arribando por medio de una presunción (fiscal) a otra presunción (penal), lesiona el principio de la responsabilidad subjetiva en materia penal”.*⁵

Sobre el tema la Corte Suprema Nacional se ha expedido en la causa “Casa Elen – Valmi de Claret y Garello”,⁶ 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”.

La Corte Suprema nuevamente 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 mencionados.⁷

⁴ Fallo del 31 de marzo de 2.004.

⁵ “Galli y Sarobe”, 4/11/91, Impuestos L-A-417.

⁶ Sentencia del 31/3/99, Fallos 322:519. La Dra. Navarrine, en “Las sanciones penales por impuestos presuntos”, PET recopilación 1999, pág. 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), 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. Esta conclusión que pareciera admitir, entonces, que la presunción para fijar el impuesto puede conllevar la sanción por omisión de impuesto merece una especial observación. Creer que ello convierte a la sanción por omisión en la atribución objetiva de la responsabilidad penal sería un error porque este fallo “Elen-Valmi de Claret y Garello”, también transcribe aquella expresión de la personalidad de la pena que tiene, para la sanción del art. 45 como en la del art. 46 ese principio de aplicación ineludible. Aquí no se ha tratado de sancionar en base a presunciones sino que como el impuesto determinado por DGI en base presunta quedó firme, fue aceptado por el contribuyente y al no ser apelado configuró la aceptación de la obligación tributaria, como si fuera de base cierta, no se objetaron las presunciones, se aceptó la culpa. Este matiz no puede desconocerse para llegar a dar una temeraria regla diciendo que la sanción por omisión del impuesto “presunto” admite la multa como una condición objetiva de culpa. **Sería un grave error de interpretación de este nuevo fallo aseverar que una sanción penal puede decretarse en base a presunciones aún tratándose de la omisión de impuestos**” (el destacado es agregado).

⁷ 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

Esa exigencia se plantea respecto de la aplicación de las presunciones al art. 46, pero no cuando se intenta sancionar con fundamento en el art. 45, pues éste es un delito que se configura con una omisión culposa, el cual para configurarse no requiere de *“...una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador...”*⁸

Es en la causa “Mazza y Mazza”,⁹ la cual he mencionado anteriormente, donde la Corte Suprema se pronuncia por primera vez contra la posibilidad de utilizar a las presunciones consagradas en la ley 11.683 como elementos probatorios suficientes para acreditar una conducta merecedora de la pena del art. 46.¹⁰

Pero no en todos los supuestos será así, ya que cuando la presunción es acompañada de otros elementos probatorios, puede sancionarse

(“Casa Elen Valmi de Claret y Garello, 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”.

⁸ Cfr. fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Casa Elen Valmi de Claret” citada. Para José Viola, por el contrario, *“...el ilícito previsto en el artículo 45 de la ley 11.683, es susceptible de ser cometido por culpa y también por dolo, puesto que siendo este, el actuar a sabiendas y con intención, sucede muy a menudo que el tributo se omite con plena conciencia, mas no ocurre ningún ardid o engaño de la figura del art. 46; es un simple pago no intencional”*, “Derecho Procesal Penal Tributario”, La Ley 2003, pág. 11. No coincido con esta postura, ya que cuando se actuó dolosamente la figura aplicable es la del artículo 46, pues al mencionarse ardid o engaño la norma refiere a una conducta dolosa y, en definitiva, puede considerarse un ardid con el objetivo de hacer incurrir en un error al Fisco presentar una declaración jurada falsa, que omita determinar el impuesto a ingresar de acuerdo a la realidad.

⁹ Corte Suprema, sentencia del 6/4/89, Impuestos 1989-B-1486. En el mismo sentido Tribunal Fiscal de la Nación, “Kanaati J.”, el 22-4-96, Impuestos LIV-B-2622 y “Bucchieri Mario”, del 20-3-95, Impuestos LIII-A-1387.

¹⁰ Ha dicho que: *“...si bien la presunción consagrada en el art. 25 de la ley 11.683...resultaba suficiente para fundar una determinación impositiva, en tanto y en cuanto el contribuyente no acreditara el origen de los fondos impugnados, dichas circunstancias no podían extenderse al campo del hecho ilícito tributario, sin el necesario sustento de otros elementos de prueba que permitiesen acreditar la existencia de una actividad dolosa, tendiente a defraudar los intereses del Fisco”*; para luego señalar que: *“...el principio de culpabilidad resulta aplicable a las infracciones tributarias...la negativa del fallo apelado 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...”*. En el mismo sentido, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, “Regan Creaciones s/ rec. apelación”, sentencia del 8/10/99 y, idem, Sala A, “Denisi Juan s/ rec. apelación”, sentencia del 30/11/99.

al imputado por defraudación fiscal, tal como ha sucedido en la causa “Bornemann E.”,¹¹ en la cual el TFN entendió que el fraude se encontraba acreditado pues el contribuyente presentó una declaración jurada que contenía datos falsos, ya que computaba una serie de créditos fiscales que no tenían sustento documental sino en una mínima porción, siendo ello muestra clara de la intención de defraudar.

Sólo en estos casos se produce la inversión de la carga de la prueba, ya que la acusación estará basada no solamente en las presunciones del art. 47, sino que estará acompañada de otros elementos que permiten tener por acreditada la conducta delictiva y, por ende, será el imputado quien deberá probar que la actividad no es sancionable.

Ahora bien, el artículo 48 de la ley 11.683,¹² en su primera parte, establece sanciones (multas) a quienes habiendo ejercido la retención o percepción, no ingresen las sumas dinerarias al Fisco, mientras que, en el segundo párrafo señala que cuando las retenciones estuvieren contabilizadas, registradas o documentadas, no podrá exculparse. Es decir, esta parte de la norma establece una presunción *jure et de jure* (en el mismo sentido que el art. 8 de la derogada ley 23.771), la cual, evidentemente, es contraria al principio constitucional de inocencia.¹³

Giuliani Fonrouge y Navarrine sostienen sobre esa presunción: *“...basta el mero hecho de haber mantenido los fondos que debieron ingresar, para que corresponda la multa; de manera que la responsabilidad delictual se produce de pleno derecho por el mero vencimiento de los plazos, sin necesidad de intimación...Pero la mayoría de la Corte dijo, en el caso “Parafina del Plata”,*

¹¹ Sentencia del 23/2/98, PET recop. 1999, pág. 591.

¹² El artículo dice: *“Serán reprimidos con multa de dos hasta diez veces el tributo retenido o percibido, los agentes de retención o percepción que los mantengan en su poder, después de vencidos los plazos en que debieran ingresarlo. No se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción, cuando éstas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier modo”.*

¹³ José Viola se expresa sobre la cuestión de la presunción del art. 48 ley 11.683: *“La ley 11.683 resulta un tanto incongruente, por cuanto si bien el art. 47 al establecer ciertas presunciones de dolo, señala la posibilidad de producir prueba en contrario – no obstante hallarse acreditados los supuestos fácticos legales que suponen defraudación – ; el art. 48 en su párrafo 2° mantiene la presunción de retención o percepción basada en su documentación y sin perjuicio de la realidad económica, lo que no se condice con el criterio antes señalado y plasmado normativamente en el art. 206 del CPPN” (“Derecho Procesal Penal Tributario” cit., pág. 14).*

que la mera comprobación de la situación objetiva en que se halla el infractor no basta para configurar el delito, ya que las normas punitivas de la ley 11.683 consagran el principio de personalidad de la pena”.¹⁴

Esta doctrina es aplicable no solamente a los supuestos de defraudación de la ley 11.683, sino también a las figuras penales de la ley 24.769, pues la Sala B de la Cámara de Apelaciones en lo Penal Económico sostuvo hace tiempo, con relación a la antigua ley Penal Tributaria 23.771, que: *“Tratándose de infracciones de naturaleza penal, no puede, en modo alguno, basarse en presunciones sostenidas por cálculos contables y no por elementos convincentes de prueba”*.¹⁵

Lo expuesto no es más que una aplicación lógica de la postura que he venido sosteniendo hasta aquí, pues sí las presunciones del actual art. 18 no pueden servir de sustento para aplicar las sanciones que prevé el art. 46 como contrapartida de la comisión de una infracción (tal como sostuvo la CSN en la citada causa “Mazza y Mazza”), aún menos pueden ser utilizadas en el ámbito de la ley penal tributaria, pues en el caso se estará ante supuestos delictivos que de configurarse establecen penas privativas de libertad.

Como señala el Dr. Arístides Horacio Corti, *“El cuerpo del delito, trátase de contravenciones (ley 11.683) cuanto delitos (23.771), siempre requiere de pruebas directas”*.¹⁶

En el mismo sentido se expresa Vicente Oscar Díaz, para quien: *“Aún en la lucha contra el fraude fiscal, las garantías constitucionales a favor de los administrados no declinan y que las presunciones mediante las cuales se impugnan erogaciones y/o adquisiciones; se determinan mayores bases imponible; se desvirtúan el valor efectivo de créditos fiscales, o se atribuyen los hechos a quien no es titular de la relación jurídica tributaria, de manera alguna son trasladables al proceso penal, dado que las presunciones por sí solas no acreditan la efectiva concurrencia de los presupuestos típicos regulados por la ley 24.769”*.¹⁷

¹⁴ “Procedimiento Tributario”, Depalma 1999, pág. 343.

¹⁵ “Serebrenik M. E. y otros s/ ley 23.771”, del 13/10/93, Impuestos LII-A-43.

¹⁶ “Jurisprudencia Fiscal Anotada”, Impuestos LII-A-43.

¹⁷ “La protección constitucional del contribuyente en los procesos penales tributarios”, PET recop. 2001, pág. 53.

En otro trabajo, El Profesor Díaz ha sostenido que, *“Tal vez deba recordarse una vez más, que la presunción del art. 25 inc. e) de la ley 11.683, no tiene relevancia de hecho a los efectos penales y sólo opera la misma en un plano meramente procesal administrativo sin ninguna incidencia sobre el hecho penal mismo, de donde, el juicio penal no puede ser mínimamente vinculado a dicha presunción procesal, porque las mismas no se pueden oponer a la verdad material que rige en el proceso penal”*.¹⁸

En la aplicación de las presunciones deben tenerse presente que se configuren los siguientes requisitos:¹⁹

1) Precisión: que el hecho conocido este plenamente acreditado y resulte revelador del acontecimiento desconocido que el Fisco pretende demostrar.

2) Seriedad: debe existir una conexidad entre el hecho acreditado y la consecuencia extraída.

3) Concordancia: entre todos los hechos conocidos, de manera que permitan arribar a la misma conclusión.

Al respecto, la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación señala que *“La prueba de presunciones es admisible, incluso en materia penal, en tanto sean graves, precisas y concordantes”*²⁰ y, *“La validez de las presunciones legales sobre la existencia de un delito se ha admitido, en tanto las circunstancias fácticas contempladas por la ley resulten razonables y se acuerde a los procesados oportunidad de defensa y de prueba de descargo”*.²¹

Sin embargo, considero mas acertada la posición doctrinal que determina que para que proceda la aplicación de la prueba indiciaria o de presunciones a los fines de acreditar la autoría del imputado, que la materialidad de la infracción o del delito se acredite constar por prueba directa e inmediata y no a través de meras presunciones.²²

¹⁸ *“La merituación de los incrementos patrimoniales de origen foráneo en el contexto de la ley penal tributaria y previsional”*, Impuestos LI-A-427, donde realiza un comentario del art. 3 de la ley del Impuesto a las Ganancias que establece la obligación de informar o declarar bienes, cuyo incumplimiento pudiere generar la conducta prevista en el art. 1º de la ley 23.771, actualmente derogado por la ley 24.769.

¹⁹ Cfr. V. O. Díaz, *“La utilización de presunciones para reconstruir la materia imponible”*, La Información, LIII-805.

²⁰ Sentencia del 19/8/63. ED 6-711.

²¹ Del 13/3/90, ED 138-222.

²² Cfr. Cámara de Apelaciones de Dolores, 18 junio de 1970, ED 37-108. En el mismo sentido, Cámara Federal Penal de la Plata, Sala III, 1/11/98, ED 133-243: *“El inc. 1 del*

La gravedad de las penas que se imponen ante los supuestos de defraudación fiscal, y la necesidad de acreditar el dolo del sujeto, no puede fundamentarse en meras presunciones establecidas por ley, sino que para ello es necesario probar que la conducta ha sido realizada con la intención de defraudar, para lo cual se requieren pruebas directas y suficientes de esas circunstancias.^{23 24}

La conducta dolosa no puede presumirse, debe acreditarse en forma fehaciente a través de pruebas concretas que generen en el Juez la convicción de que se ha llevado a cabo una conducta fraudulenta.

Clarifica la cuestión la disidencia de fundamentos del Dr. Mario Gustavo Costa en la causa “Adot Oscar Gabriel s/ inf. art. 8° ley 23.771”,²⁵ quien al referirse al artículo 8° de la ley 23.771, respecto de la presunción “*jure et de jure*” que establecía la norma respecto de que se consideraba que se hubo retención cuando la misma estaba documentada o registrada contablemente, señaló que: “...aplicando a rajatabla ese precepto importaría que quien asienta en sus registros contables su deuda por retenciones consuma el delito por tratarse de una presunción “*juris et de jure*” contra la cual ninguna prueba podría invocarse. Semejante interpretación, lesiva del derecho a la defensa en juicio (art. 18 de la CN) ha sido reiteradamente rechazado por fallos y doctrina...siendo atinado el criterio... que admite la constitucionalidad del texto si se lo limita a una presunción “*juris tantum*...”. Para posteriormente agregar: “...no se puede retener lo que no se tienen y que la responsabilidad penal objetiva no es admisible en

art. 358 del Cód. Procesal Penal exige que para que haya plena prueba de presunciones, acreditar el cuerpo del delito por medio de pruebas directas e inmediatas...”.

²³ Creo interesante traer a colación las recomendaciones efectuadas en las “Jornadas Nacionales de Tributación – Salta 2.001” en materia penal tributaria y previsional: “1. Que el incremento de las penas no asegura el éxito en el combate de la evasión tributaria. 2. Que debe existir una adecuada razonabilidad en el aspecto cuantitativo entre los montos fijados por la ley para la configuración de los ilícitos y la magnitud de las penas. 3. Que las leyes penales tributarias no deben tener por objeto la recaudación. **4. Que sólo puede aplicarse una sanción por un ilícito doloso cuando una determinación de oficio se ha determinado sobre base cierta.** 5. Que en sede penal la noticia crimini sólo se configura cuando existe la determinación de oficio el tributo” (el destacado es agregado), PET n° 234, pág. 9.

²⁴ Cfr. Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala B, “Serebrenik M. E. y otros”, del 13/10/93, Impuestos LII-A-43.

²⁵ Tribunal Oral en lo Criminal Federal n° 1, sentencia del 22-2-95, Impuestos 1995-A-1390, fallo comentado por Arístides Horacio Corti en “Jurisprudencia Anotada”. En el mismo sentido, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Criminal y Correccional de la Capital Federal, Sala I, autos “Pilade Fava L.”, sentencia del 30/5/95, Impuestos 1995-B-1920

nuestro sistema legal”, pues “si el acusado prueba, como aquí lo hizo, que la constancia contable no significa que la retención haya sido efectivamente practicada, porque no tuvo el dinero necesario ante la situación tantas veces descrita en estos párrafos, su condena sobre la base de la cortapisa legal invocada vulneraría la citada garantía constitucional y el añejo estado de inocencia que debe ser vencido por la efectiva y no presunta demostración de la conducta reprochable”.

La Cámara Federal de San Martín, Sala I, quien acostumbra emitir fallos profundamente garantistas, ha sostenido con palmaria claridad que: *“Al respecto, el Tribunal entiende que los preceptos de las presunciones...de la ley 11.683, ya sea que admitan o no prueba en contrario, afloran como pruebas que el legislador otorga al Fisco para sí mismo y se utilizan como un recurso jurídico en la gran mayoría de los casos, para evitar la prescripción de los derechos de la administración, pero en modo alguno el juez penal se encuentra vinculado a dichas presunciones, toda vez que el proceso penal se rige por sus principios propios y específicos y se encuentra revestido de las garantías jurídicas que le son propias.*

*Así, los valores e intereses en juego en el proceso penal y en el proceso administrativo resultan disímiles. En este último, la administración califica una situación tributaria como “secundum allegata et probata partium”, donde se admiten incluso ficciones legales...aplicadas por el Fisco, pero deviene indudable que ella no resulta ser la verdad material que exige el proceso penal. Dotar de trascendencia penal a la verdad artificial o aparente... implicaría entender que el fin perseguido por la normativa, más que la sanción de conductas disvaliosas, es netamente recaudatorio”.*²⁶

El Dr. Ricardo Mihura Estrada expresa su posición de una manera sumamente concisa pero clara, pues señala que es necesario *“...rechazar de plano la aplicación de cualquier tipo de sanciones por evasión de impuestos determinados sobre base presunta. De esta forma, podría afirmarse que ante la falta de certeza en la determinación del impuesto evadido, no existe posibilidad de atribuir penalmente una conducta evasiva a un sujeto. Según esta postura*

²⁶ “Matadero y Frigorífico Merlo”, sentencia del 09/09/95, Impuestos 1995-A-1399.

cabría aplicar las presunciones del dolo del art. 47 de la LPrT, pero únicamente para aplicar multas por evasión de impuestos determinados sobre base cierta”.²⁷

Es que admitir la sanción con fundamento en determinaciones de oficio efectuadas sobre base presunta implica violentar los principios constitucionales de inocencia y de defensa en juicio con derecho a producir pruebas.²⁸

En este mismo sentido se ha expresado el Dr. López Biscayart en la causa a la que se hiciera referencia en la introducción, quien sostiene a lo largo de sus extensos y enjundiosos considerandos varias cuestiones que son importantes destacar y que, por ello, a continuación me aboco a transcribir a modo de corolario de este apartado:

“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” (considerando 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” (considerando 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

²⁷ “Sanciones por evasión de impuestos determinados sobre base presunta”, LL 1999-D-907. En el mismo sentido se expide Patricia Sánchez en su trabajo *“Las presunciones y los ilícitos tributarios”*, PET recop. 2002, pág. 14.

²⁸ En el 7° Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas, celebrado en San Martín de los Andes en septiembre de 1999, se ha recomendado: *“Aclarar que no se pueden aplicar presunciones de orden administrativo para definir una*

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 hipótesis delictiva en concreto, no podría acotarse a una plataforma fáctica determinada, con el agravante del posible perjuicio injustamente producido a las personas implicadas” (considerando 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” (considerando 22).

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

III. CONCLUSIONES.

Las determinaciones de oficio realizadas sobre base presunta no pueden constituir el único fundamento probatorio para sustentar una sanción penal, sea de multa o privativa de libertad, pues ello no se compadece con elementales principios constitucionales tales como la presunción de inocencia y el debido proceso; ya que requiere de pruebas directas a los efectos de servir de fundamento de las sanciones a aplicarse.

conducta dolosa, al ser impropio a la verdad objetiva que requiere el derecho penal”, PET recopilación, 1999, pág. 754.

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.

Es que las sanciones con las que se pena el fraude fiscal, por su gravedad, implican que deban existir pruebas directas que acrediten la verdad material, es decir, la conducta fraudulenta.