

SEMINARIO INTERNACIONAL ECONOMÍAS DE OPCIÓN, FRAUDE DE
LEY Y EVASIÓN FISCAL
CET - ULACIT

“Algunas consideraciones sobre el fraude de ley en la República Argentina: su recepción legislativa y consecuencias prácticas”

A Claudio, Diego, Martín y Pablo, mis muy entrañables amigos.

*“Fraude: engaño, acción contraria a la verdad o a la rectitud”
(Diccionario Enciclopédico Hispánico – Americano, Montaner y Simon Editores)*

Por Juan Manuel Álvarez Echagüe ¹

Sumario

Introducción. I.- La realidad económica. II.- Las figuras defraudatorias en la legislación argentina. II.a.- La Ley de Procedimientos Tributarios. II.b.- La Ley Penal Tributaria y Previsional. III.- La fuga del proceso. III.a.- Naturaleza jurídica. III.b.- Condiciones para su ejercicio. IV.- Las presunciones. IV.a.- Las presunciones del art. 47. IV.b.- Las presunciones del art. 18. IV.c.- Los incrementos de patrimonio. IV.d.- Las presunciones como fundamento de una sanción. V.- Conclusiones.

¹ Abogado (UBA). Autor del libro: “*La clausura de establecimientos por cuestiones tributarias*”, en prensa (Editorial Ad-Hoc). Conferencista en el Argentina y en el exterior. Doctorando en Derecho Tributario y Financiero (UBA). Autor de numerosos artículos en la materia tributaria. Premio Asociación Argentina de Estudio Fiscales 2.000 – Rubro Artículo -. Especialista en Derecho Económico Empresarial (UBA). Cursos de Derecho Tributario en el exterior (Universidad Internacional de Andalucía, España). Socio y Director del Departamento de Derecho Tributario del Estudio *Álvarez Echagüe & Asoc.*

Para la realización de cualquier comentario sobre la presente monografía, por favor hacerlo vía e-mail a la siguiente dirección: abogados@infovia.com.ar

Introducción.

Quiero utilizar este primer párrafo para agradecer al Centro de Estudios Tributarios y a la Universidad Latinoamericana de Ciencia y Tecnología por confiar nuevamente en mi persona para participar junto a distinguidos Profesores costarricenses y al Catedrático Español Gabriel Casado Ollero del Seminario Internacional sobre Fraude Fiscal, esperando colmar las expectativas, si es que hubiera alguna, que pudiera despertar las disertaciones que realizaré.

Antes de abocarme a introducir el trabajo que he preparado para este importantísimo evento quiero realizar dos agradecimientos más, aunque esta vez dirigidos a dos personas determinadas: ellos son Adrián Torrealba Navas y José María Oreamuno Linares, que como muy buenos amigos “*ticos*” que son, cometen la agradable locura, al menos para mí, dudo que para los demás, de considerar que puedo aportar algunas cuestiones de interés a los asistentes al Seminario. Semejante compromiso hace que redoble los esfuerzos a fin de lograr ese objetivo.

Sucintamente quiero señalar que en ese trabajo intentaré abordar las siguientes cuestiones: primero, la interpretación de la realidad económica como medio para desenmascarar aquellas conductas elusorias, luego las conductas que ha tipificado la legislación argentino como receptoras de un fraude fiscal, tanto en la órbita administrativa como en la judicial, para más adelante tratar la cuestión de la figura de la extinción de la acción penal (que denominaré *fuga del proceso*) y, finalmente, abordar algunos casos prácticos ilustrativos.

I.- La realidad económica.

En el artículo 1° de la Ley de Procedimientos Tributarios se establece que el principio general para la interpretación y aplicación de las leyes tributarias será el de la ***realidad económica***². En tanto, y como complemento de ella, el artículo 2° establece que ese

² “En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderán al fin de las mismas y a su significación económica. Solo cuando no sea posible fijar por la letra o

mismo criterio de significación económica se aplicará a los efectos de determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se tendrá en cuenta la efectiva realidad de las relaciones económicas que desarrollen los contribuyentes³.

Debo dejar sentado, antes de proseguir que el acto de interpretación o desentrañamiento es, en este ámbito, “... *un acto de naturaleza jurídica antes que económica, y debe siempre efectuarse al amparo de principios legales...*”⁴. Es decir, existen una serie de normas y procedimientos legales que establecen un valladar infranqueable a la interpretación realizada de cualquier modo, inclusive a aquella efectuada con fundamento único en la realidad económica.

Si bien existen otros métodos de interpretación en el derecho, tales como el literal, exegético, histórico, teleológico, sistemático, etc., la realidad económica ha sido adoptado como sistema para interpretar las normas y formas tributarias. Esto es, “...*como base de la interpretación de las normas fiscales, con prescindencia de las apariencias o exterioridades jurídicas*”⁵. Ello no implica que sea el único que puede utilizarse ni mucho menos, sino que es un criterio que en forma subsidiaria puede aplicar el intérprete a los efectos de determinar los alcances de una norma o la realidad que se presenta bajo la cobertura de una forma jurídica determinada.

Este método interpretativo no puede llevar a que se extiendan hechos imposables a situaciones que no prevé la ley ni tampoco que ello posibilite establecer exenciones cuando la norma no las prevé: es que no puede utilizarse la analogía dentro de este campo como sistema de desentrañamiento, pues la aplicación analógica de las normas se encuentra prohibida en el ámbito del derecho tributario material o sustantivo⁶.

por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado”.

³ “*Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realice, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las mas adecuadas a la intención real de los mismos”.*

⁴ Cfr. Diaz Siero, Veljanovich y Bergroth, “*Procedimiento Tributario*”, Macchi, 1997, pág. 110.

⁵ Giuliani Fonrouge y Navarrine, “*Procedimiento tributario y de la seguridad social*”, Depalma, 7ma. ed., 1999, p{ag. 57.

⁶ Cfr. Fallos 310:290, donde señaló que no puede aceptarse la aplicación de la analogía como medio de interpretación de las normas tributarias, ya que no cabe extender el derecho más allá de lo previsto por el

Por otra parte, el art. 1° establece que sólo cuando a través de la interpretación de la letra o espíritu de la norma tributaria no pudiere delimitarse su alcance, puede recurrirse a las normas y principios del derecho privado.

La Corte Suprema de la Nación ha señalado respecto a la interpretación con fundamento en la realidad económica que: “... *la interpretación de las leyes impositivas debe atenerse al fin de las mismas y a su significación económica, a la verdadera naturaleza del hecho imponible y a la situación real de base, con prescindencia de las formas y estructuras elegidas por el contribuyente, a fin de lograr la necesaria prevalencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutivo de la sustancia que define a la justicia, aprehendiendo la verdad jurídica objetiva*”⁷.

En otros casos ha dicho el mismo Tribunal que para establecer la verdadera intención del sujeto pasivo *se debe atribuir preeminencia a la situación económica real, con prescindencia de las estructuras jurídicas utilizadas, de moto que el propósito de la ley se cumpla, de acuerdo al principio de una razonable y discreta interpretación*⁸.

Como se ve, analizar el artículo implica necesariamente desembocar en situaciones relacionadas también con lo que sostiene el artículo 2°, ya que existe una conexión inescindible entre ambas normas: una que establece un método de interpretación y otra que aplica a la realidad económica a las situaciones jurídicas y fácticas que desarrollan los sujetos pasivos.

Bajo la órbita de esta norma el legislador intenta otorgar al intérprete de una herramienta de suma utilidad para atacar al fraude de ley, es decir, establece la posibilidad de prescindir del acto jurídico o de las formas utilizadas por el contribuyente para desentrañar la realidad que bajo esas formas se oculta, determinando la verdadera carga fiscal que debe soportarse. En definitiva, esta facultad permite “... *apartarse de las formas jurídicamente inadecuadas utilizadas por las partes, para indagar sobre la verdadera naturaleza del negocio efectuado*”⁹.

legislador. El Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires señala que son admisibles todos los métodos de interpretación de las normas tributarias, pero en ningún caso se establecerán tributos ni se considerará sujeto pasivo si no surge expresamente de las previsiones normativas.

⁷ Fallos 287:408.

⁸ Cfr. Díaz Sieiro y otros, ob. cit, pág. 119, con cita de Fallos 237:246 y 302:661.

⁹ Idem nota anterior, pág. 121.

El académico Francisco Martínez señala sobre el tema que: “... *la distinción entre la voluntad empírica y la voluntad jurídica es la inutilidad manifiesta para fundar en la primera el llamado criterio económico o principio de la consideración o de la realidad económica en la interpretación de la ley fiscal...limita el ámbito de su aplicación a los negocios simulados, fiduciarios o indirectos, dando una solución que no se difiere, en lo fundamental, de la que les da el derecho privado, con las lógicas salvedades que habrán de tenerse en cuenta en el derecho privado, con las lógicas salvedades que habrían de tenerse en cuenta en el derecho tributario en razón de las particularidades de éste*”¹⁰.

La norma posibilita al Fisco a prescindir de las formas adoptadas para llevar adelante alguna actividad con incidencia económica y tributaria y determinar la cuota que debe ingresarse sin que para ello deba recurrir a la acción judicial a los efectos de nulificar el acto aparente o simulado.

Esta facultad se ha desarrollado en Argentina, básicamente, bajo el título de la *teoría de la penetración*, es decir, aquella que corre el velo jurídico que es utilizado para cubrir la realidad que bajo el mismo se oculta. La CSN ha realizado un desarrollo jurisprudencial abundante sobre la cuestión.

Una de las primeras causas donde se expidió es “Refinerías de Maíz”¹¹, en donde el Máximo Tribunal señaló, en un caso donde una SRL argentina que dependía casi íntegramente de una sociedad extranjera que poseía prácticamente el capital aquella, que en virtud de ello no podía descontar en el balance los abonados a la del exterior por regalías, ya que una sociedad no puede contratar consigo misma.

Sin embargo, el punto de partida de una serie de fallos que pueden considerarse como los *leading case* de la materia, es “Parke Davis” (1973). En este fallo la Corte Suprema estableció que cuando existen dos sociedades que formalmente aparecen como diferentes, pero que en definitiva constituyen un mismo grupo económico, ya que el 99,95% de la sociedad argentina estaba en manos de la extranjera, debe considerárselas como una única unidad impositiva. También allí se dispuso que el pago de regalías no era más que un retiro disimulado de utilidades que deben tributar Impuesto a las Ganancias (llamado a los réditos en ese momento).

¹⁰ “El criterio económico y la importancia que para el Derecho Fiscal tiene la divergencia en el negocio entre la intención empírica (*intentio factis*) y la intención jurídica (*intentio juris*)”, DF XX-872.

¹¹ Fallos 259:141.

En la causa “Mellor Goodwin” (1973) la Corte descorre el velo jurídico societario adoptado a los efectos de establecer que cuando dos sociedades se encuentran vinculadas de tal modo que una domine a la otra, no pueden validarse las contrataciones entre ambas a{un cuando las msimas impliquen un aparente traslado de mercaderías.

Por su parte, en el fallo “Ford Motor de Argentina” (1974) estableció que tratándose de una misma empresa, con una casa matriz (exportadora) y una filial (importadora) que integran obviamente un mismo conjunto económico, las sumas que figuran como abonadas en concepto de intereses no pueden ser utilizadas de ese modo a los efectos del impuesto a los réditos, sino que son considerados como utilidades y deben tributar.

Finalmente, en la causa “Kellog” la Corte Suprema viene a poner limitaciones a este criterio de la realidad económica, señalando que no toda operatoria de un conjunto económico existe abuso del derecho, sino que ello debe ser acreditado concretamente por el Fisco como condición para correr el velo.

En definitiva: la teoría de la realidad económica aparece como el único remedio legislativo para combatir el fraude fiscal en argentina, aunque la misma debe ser utilizada de tal modo que no genere arbitrariedad por parte de la Administración Tributaria, para lo cual es necesario sopesarla con los principios jurídicos rectores del ordenamiento tributario, pues como ya he señalado la interpretación con fundamento en la realidad económica es un acto de naturaleza jurídica.

II.- Las figuras defraudatorias en la legislación argentina.

La evasión fiscal es un flagelo que castiga a la República Argentina desde hace muchos años, a tal punto que estimaciones que realizan los diferentes especialistas en la materia sitúan el nivel de evasión tributaria entre veinte y treinta mil millones de dólares anuales, lo cual represente casi el cincuenta por ciento (50%) del presupuesto del corriente año.

Es decir, la pérdida de recursos que se deriva de la evasión tributaria torna de casi imposible cumplimiento los objetivos que se establecen en la Constitución Nacional de mi país.

Dos normas diferentes son las que prevén diferentes sanciones para aquellos que incurren en defraudación tributaria: La Ley de Procedimiento Tributario n° 11.683 y la Ley Penal Tributaria y Previsional n° 24.769.

a.- La Ley de Procedimientos Tributario.

Esta ley es la que regula las conductas que constituyen las denominadas infracciones, y contiene una norma que específicamente se refiere a la defraudación fiscal y las sanciones correspondientes. Es el artículo 46, el cual establece que: *“El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa perjudicare al fisco con liquidaciones de impuestos que no correspondan a la realidad, será reprimido con multa de dos hasta diez veces el importe del tributo evadido”*.

La ley establece una pena pecuniaria importante, graduada desde el doble hasta diez veces el monto de la cuota tributaria evadida, cuando se produjere un perjuicio o daño al fisco a través de la realización de conductas ardidosas que impliquen realizar liquidaciones de impuestos inferiores a las debidas.

Es decir: esta figura requiere que medie una conducta que intente producir un engaño o una ocultación al Fisco, lo que dicho de otro modo implica que debe haber existido dolo en el accionar del sujeto.

Tal como señalara la jurisprudencia de la Cámara Federal, Sala Contencioso-Administrativo, en la causa “Pinamar S.A.”, el fraude como delito fiscal requiere la existencia de un elemento intencional que tiene en miras el evadir, total o parcialmente, el pago del tributo debido, lo que incluye la mera tentativa, es decir, aún cuando el objetivo perseguido no se consiguiera¹².

Una clara exposición sobre aquellas conductas que pueden ser consideradas declaraciones engañosas realizan Giuliani Fonrouge y Navarrine en su obra, señalando que: *“Como declaraciones engañosas pueden ser calificadas: a) las que se efectúen con manifiesta disconformidad con las normas legales y no existan motivos para apartarse de ellas dada su claridad; b) las que contienen datos falsos cuando se omite denunciar la mayor parte de las rentas; c) las que no siendo fiel reflejo de la verdad, además, se configura la falta de*

¹² Sentencia del 20-4-61, transcripta en la Revista Jurídica La Ley (LL) tomo 103, pág. 232.

registrações contables y exhibición de comprobantes de acreditación suficiente; d) las declaraciones que utilizan formas extrañas para disminuir la carga fiscal utilizando al efecto procedimientos insólitos, no siendo las figuras utilizadas las que corresponden a las reales”¹³.

La norma no refiere que sólo serán punibles los contribuyentes, por lo cual dejan un amplio campo para sancionar a aquellos que de una u otra forma hubieran intervenido en el acto defraudatorio. Claro está que, en forma directa quienes pueden ser sancionados son los contribuyentes y los responsables por deuda ajena, pero también aquellos terceros que intervinieron facilitando la evasión, tal como establece el artículo 8 de la ley 11.683¹⁴, aunque en este caso deberá acreditarse muy puntillosamente la conexión entre el evasor directo, el tercero y la maniobra desplegada a los efectos de realizar el fraude fiscal.

Para que se configure esta defraudación deben reunirse tres requisitos: una conducta antijurídica, realizada a través de la presentación de declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas y que, ello provoque un daño¹⁵.

La jurisprudencia ha establecido que para calificar una conducta como defraudatoria debe probar el dolo del sujeto y, por ende, la grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible. Pero si califica a la conducta como “...un error en la exteriorización...” es claro que se estará ante una conducta negligente, que se encuadra dentro del art. 45 que pena la omisión de impuestos¹⁶.

El artículo 48 es otra norma de la Ley de Procedimientos Tributarios que tipifica conductas defraudatorias, pero en este caso de una manera muy específica, ya que establece las penas para los agentes de retención y percepción: “*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 Ob. cit., pág. 326.

¹⁴ Establece esa norma, en su parte pertinente que: “*Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: ...e) los terceros que, aún cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo”.*

¹⁵ “Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia”, Suplemento Actualización, Ad-Hoc, 2000, pág. 17.

Debo dejar sentado que en la anterior redacción de esta norma, para que procediera la aplicación de la multa la conducta requería que hubiera sido desarrollada en forma *fraudulenta*, sosteniendo algunos autores que ahora basta con que se configure la infracción para que sea de aplicación la norma, participando de ese modo de la concepción objetiva de las sanciones¹⁷.

Bajo ningún punto de vista comparto esa opinión doctrinaria, ya que como puede observarse de una simple lectura de la ley 11.683 este artículo se encuentra bajo el título de “**Defraudación. Sanciones**”, por lo cual es claro que aún cuando no surja palmariamente del texto del articulado es claro que debe mediar una conducta evasora para que sea de aplicación, más si se tiene en cuenta que la multa prevista es pecuniariamente muy importante. La Corte Suprema de Justicia de la Nación viene diciendo desde hace ya mucho tiempo que las normas punitivas de la Ley de Procedimiento Tributario consagran el principio de personalidad de la pena, del cual se deriva, ineludiblemente, el de culpabilidad¹⁸.

b.- La Ley Penal Tributaria y Previsional.

La pena de prisión por fraude fiscal que en épocas anteriores se encontraba regulada en la misma ley n° 11.683¹⁹ (ley 21.858 de 1978), encuentra en la actualidad una regulación normativa específica en la Ley Penal Tributaria y Previsional n° 24.769 del año 1997, en la cual se encuentran regulados distintos supuestos de defraudación que podrán ser sancionados con pena de prisión.

La legislación divide o separa a los delitos tributarios de los previsionales, para luego abocarse al tratamiento de lo que denomina delitos fiscales comunes.

El artículo 1° de la ley sanciona la **defraudación tributaria simple**²⁰. La acción típica en este delito consiste en evadir total o parcialmente el pago de tributos, siempre

¹⁶ TFN, Sala A, “Migliaro L.”, 29-3-99, PET recop. 1999, pág. 561.

¹⁷ Giuliani Fonrouge y Navarrine, ob. cit., pág. 343. Vale dejar aclarado que párrafos más adelante sostienen que ello debe ser ponderadas las circunstancias subjetivas y no sólo las objetivas.

¹⁸ “Parafina del Plata”, Fallos 271:297.

¹⁹ Según ley 21.858 de 1978.

²⁰ “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 evadido excediera la suma de cien mil pesos (\$100.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aún cuando se trate de un tributo instantáneo o de período fiscal a un año”.

que exceda de \$100.000²¹. Debe existir una acción u omisión deliberada del contribuyente obligado, quien a través de diversos medios²² ardidosos o engañosos intenta sustraer del conocimiento del fisco su verdadera capacidad contributiva. Es decir, se exige el dolo directo del autor. El *ardid o engaño* significa el astuto despliegue de artilugios con el objeto de conseguir en la víctima una falsa representación de la realidad, intentando provocar un error esencial en el Fisco²³.

La redacción de este artículo, el mismo se adscribe a la actual tendencia de la ley²⁴, en el sentido de eliminar las figuras de peligro abstracto, pues si bien en la norma se describen infracciones formales, las conductas desplegadas pueden traer consecuencias y provocar evasión.

Para que se configure el delito, el monto evadido, en forma total o parcial, debe superar la suma establecida²⁵, con lo cual se deja exentos de punibilidad a los ilícitos de menor cuantía. La suma no es acumulativa por cada tributo, sino que debe corresponder a uno solo, por lo cual el delito no se configura si sumando lo evadido entre varios tributos se llega a la suma que determina la norma. Asimismo, la cifra se toma por cada ejercicio anual o período fiscal²⁶ sin que se acumulen los mismos.

Dentro del vocablo tributo, quedan comprendidos los impuestos, las tasas y las contribuciones.

El sujeto activo del delito es el obligado fiscal, sea responsable por deuda propia o ajena, por lo cual es claro que estamos frente a un supuesto de ley penal en blanco, ya que depende de otra para integrar el contenido del tipo, es decir, necesita de aquella que determina quienes son los sujetos pasivos.

²¹ En este sentido se ha expresado la Cámara Federal de San Martín al sostener que ninguno de los períodos correspondientes al I.V.A. imponible alcanza el monto mínimo exigible para configurar delito, causa “DGI, imputado Astillero Chame S.A., s/ denuncia”, 11-3-97, Impuesto LVI-A, pág. 651.

²² Los que enumera la ley u otros, pues la descripción que se hace es meramente enumerativa, aún cuando cualquier conducta podrá subsumirse en las palabras “*ardid o engaño*”. La no presentación de *declaración jurada* constituirá delito tipificado por este artículo si la intención final es evadir, y no si simplemente se debe a un olvido o descuido.

²³ Esto es así tanto para el artículo bajo comentario, como para las demás normas de la LPTP que recurren a esa figura.

²⁴ La anterior legislación penal tributaria, mantenía dentro de sus estructura mantenía la figura de los delitos de peligro abstracto.

²⁵ **Todos los montos que establece la ley han de entenderse como monto fiscal, sin incluir intereses.**

²⁶ Aún cuando el mismo sea menor a un (1) año.

Es interesante destacar que la nueva ley no tipifica las conductas defraudatorias cuando se tratare de tributos provinciales o municipales, tal como hacía la anterior legislación, siendo por ende imposible aplicar penas de prisión a quienes realicen esas mismas conductas en tributos diferentes a los nacionales.

El artículo 2° regula la denominada evasión agravada²⁷, en el cual la acción típica es la misma que la descripta en el artículo anterior, ya que la evasión agravada es la especie del género evasión simple. De allí que, para que se configure este delito deben darse todos los presupuestos típicos de la evasión simple.

A ello debe agregarse alguno de los siguientes supuestos de agravamiento: a) Se superase el monto de \$1.000.000.

b) Si se supera el monto de \$200.000 pero intervinieren en la evasión personas interpuestas a fin de ocultar la verdadera identidad del sujeto obligado.

Como bien se ha señalado²⁸ un ejemplo de esto sería el supuesto en el cual un sujeto pasivo, para reducir la base imponible, factura a través de interpósitas personas; lo cual, como surge del ejemplo, es muy difícil de probar.

Se ha puesto mayor énfasis punitivo en el accionar de valerse de un prestanombre, testaferro u hombre de paja para disimular u ocultar la verdadera identidad del obligado, pues el mismo es más reprochable al ser utilizado para dificultar o evitar las verificaciones correspondientes²⁹.

c) La utilización fraudulenta y efectiva de beneficios o excepciones fiscales de cualquier tipo, siempre que el monto evadido supere los \$200.000.

No debe confundirse lo tipificado en el art. 4° con lo que sanciona este último inciso del art. 2°, pues éste supone **utilizar** fraudulentamente beneficios que fueron obtenidos lícitamente, mientras que el artículo que más adelante trataré lo que sanciones es **obtener** fraudulentamente ese beneficio.

²⁷ Art. 2° : “La pena será de tres años y seis meses a nueve años de prisión, cuando en el caso del art. 1° se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Si el monto evadido superare la suma de un millón de pesos (\$1.000.000).

b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de doscientos mil pesos (\$200.000).

c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimentos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por el concepto superare la suma de pesos doscientos mil (\$200.000)”.

²⁸ Romera Oscar, “La nueva ley penal tributaria : una aproximación”, JA 1997-II-736 y sig.

Al agravarse la pena se impide que quien esté imputado por este delito obtenga la exención de prisión o excarcelación³⁰.

El artículo 3° regula el aprovechamiento indebido de subsidios³¹, en el que la acción tipificada consiste en el aprovechar indebidamente reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro tipo de subsidio nacional directo de *naturaleza tributaria*, siempre que de tal accionar derive la percepción que supere los \$100.000 en un ejercicio anual. Consiste, en definitiva, en inducir al Fisco nacional en error y provocar un desplazamiento patrimonial de éste en favor del delincuente; es decir, obtener en forma ilícita un subsidio. Exige el dolo directo del autor.

El sujeto activo de este delito puede serlo cualquier contribuyente que realice estas maniobras para recibir ilegítimamente un subsidio.

Para que se consume el delito debe darse la percepción de una suma superior a \$100.000³², pues en el caso que se desplegara toda la actividad para obtener el beneficio pero el objetivo no se logra, el ilícito queda en grado de tentativa; por ello es claro que se está frente aun delito que requiere el daño concreto para que sea aplicable la pena.

Posteriormente la ley establece las penas para la conducta fraudulentas desplegada con la intención de obtener beneficios fiscales³³, el que puede consistir tanto en un reconocimiento o certificación, autorización para gozar de una exención, desgravación, diferimento, liberación, reducción, reintegro o devolución tributaria al fisco nacional. Exige dolo directo del autor, no existiendo condición objetiva de punibilidad.

No es necesario que el autor perciba efectivamente el beneficio, sino que basta con el solo hecho de poner en práctica el ardid o engaño, por lo cual estamos ante un caso de

²⁹ Cfr. Chiara Díaz, ob. cit., pág. 277.

³⁰ El Código Procesal Penal de la Nación prevé tal posibilidad para los delitos cuyas penas mínimas sean inferiores a tres años. En tales supuestos el sujeto imputado también puede pedir la suspensión de juicio a prueba y la ejecución condicional de una eventual condena.

³¹ “Será reprimido con prisión de tres años y seis meses a nueve años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechar indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional directo de naturaleza tributaria siempre que el monto de lo percibido supera la suma de cien mil pesos (\$100.000) en un ejercicio anual”.

³² En la anterior ley bastaba para configurar el delito el despliegue de los medios engañosos o ardidosos.

³³ Art. 4: “Será reprimido con prisión de uno a seis años el que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción u omisión, obtuviere un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de una exención, desgravación, diferimento, liberación, reducción, reintegro, recuperos o devolución tributaria al fisco nacional”.

un delito de peligro concreto, ya que no impone el resultado del desplazamiento patrimonial para que se configure el ilícito.

Se trata también de una ley penal en blanco, pues para determinar cuándo corresponde un beneficio fiscal debe recurrirse a la legislación tributaria específica.

Este delito puede ser cometido por cualquier persona, sin ninguna condición especial, pues su amplia formulación así lo señala y el monto de la pena lo hace excarcelable.

Por su parte, el artículo 5° establece una agravante sancionatoria³⁴, donde se determina que en los supuestos de la evasión agravada utilizando beneficios fiscales, o bien cuando se aprovechan indebidamente beneficios fiscales o se obtienen fraudulentamente esa clase de beneficio, además de las penas allí previstas se impone *la pérdida del beneficio* y de las posibilidades de *obtener o utilizar beneficios* de cualquier tipo por diez (10) años.

El artículo 6° pena la apropiación indebida de tributos³⁵, aunque la misma modifica sustancialmente lo que establecía su antecesora³⁶, ya que ahora sólo se tipifica en la misma la retención de recursos de la seguridad social nacional, no así los provinciales y municipales.

La acción típica consiste en una omisión: no depositar, en forma total o parcial, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo para el ingreso del tributo nacional retenido o percibido. El importe no depositado debe superar los \$10.000 en un mes.

Se requiere el dolo directo del agente de retención o percepción³⁷, por lo cual, si la falta de depósito se debe a un caso fortuito o de fuerza mayor, o bien por estar en cesación de pagos³⁸, no puede sancionárselo. Además, para que se configure el delito debe vencer el plazo de diez (10) días sin que se deposite, lo cual ha sido pensado con el objeto de no producir una saturación de actuaciones por incumplimiento de pocos días. La norma

³⁴ “En los casos de los arts. 2, inc. c, 3° y 4°, además de las penas allí previstas se impondrá al beneficiario la pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de diez años”.

³⁵ “Será reprimido con prisión de dos a seis años el agente de retención o percepción de tributos nacionales que no depositare, total o parcialmente, dentro de diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de diez mil pesos (\$10.000) por cada mes”.

³⁶ Art. 8° ley 23.771.

³⁷ Para que pueda configurarse el tipo penal bajo análisis se exige que el sujeto activo debe ser “...en forma clara e inequívoca...” un agente de retención o percepción, cfr. Cám. Nacional en lo Penal Económico, Sala B, del 11-10-97, en Impuestos, tomo LV-C-2792.

³⁸ Cfr. Chiara Díaz, ob. cit., pág. 270.

anterior no disponía este plazo, sino que la acción se tipificaba vencido el plazo para depositar.

En este supuesto, sólo los agentes de retención o percepción de tributos nacionales pueden ser sujetos activos del delito, con lo cual encontramos otra norma penal en blanco, ya que para determinar quién es agente de retención o percepción y cómo debe éste proceder, debe recurrirse a normas complementarias.

Posteriormente y luego de que en los arts. 7, 8 y 9 se abordara la cuestión de los delitos relacionados con los recursos de la seguridad social, se regulan los denominados **los delitos fiscales comunes**.

El artículo 10° sanciona la insolvencia fiscal fraudulentamente producida a los efectos de evadir el pago de tributos³⁹. En primer medida para que pueda configurarse el delito es necesario que se haya iniciado un procedimiento administrativo o judicial para la determinación o el cobro de obligaciones tributarias o de aportes o contribuciones a la seguridad social, o bien, derivados de la aplicación de sanciones pecuniarias.

La acción típica consiste en provocar o agravar la insolvencia propia o ajena⁴⁰ con la finalidad de frustrar el cobro, total o parcial, de la pretensión administrativa o judicial. Pero para que se configure el delito es requisito necesario que el autor del mismo haya tomado conocimiento, de cualquier forma, del procedimiento en trámite. La insolvencia puede ser provocada por cualquier medio, pues la norma no establece ninguno en particular.

El sujeto activo del delito puede ser todo sujeto que provoque la insolvencia propia (en el caso de ser el obligado) o la ajena, caso en el cual se incluye a los mandatarios como posible sujeto activo.

Por su parte, el artículo 11 determina las penas para quienes dolosamente simulen haber realizado un pago⁴¹. La acción típica consiste en simular (por cualquier medio) el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional

³⁹ “Será reprimido con prisión de dos a seis años 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 nacional, 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”.

⁴⁰ Sin que para ello sea necesario que la misma sea declarada judicialmente.

⁴¹ “Será reprimido con prisión de dos a seis años el que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño simulare el pago total o parcial de las obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros”.

derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias (por ejemplo adulterar boletas de depósito a fin de tener por pagas deudas aún no saldadas).

Es necesario el dolo directo, tanto del autor como de los partícipes, si existieran. El autor de este delito es la persona obligada al pago de los tributos, o al depósito de los aportes a la seguridad social, o a las obligaciones derivadas de sanciones pecuniarias que se le apliquen.

Para Chiara Díaz estamos frente a un delito de peligro abstracto, ya que no *“...se exige que dicha simulación tenga potencialidad dañosa o sea de determinadas características a fin de posibilitar que el Fisco le brinde credibilidad, aunque objetivamente revista en sí misma gravedad concreta para el bien jurídico tutelado, y por ello haya sido incriminada con tales alcances”*⁴².

No comparto la opinión de tan prestigioso autor, pues si como bien él mismo señala, *“... objetivamente revista en sí misma gravedad **concreta** para el bien jurídico tutelado...”*, estamos frente a un delito de peligro concreto, ya que no cabe duda acerca de que quién simula el pago lo hace para no pagar el tributo, lo que, en definitiva, presente características similares a la de la evasión. No imagino ningún supuesto por el cual alguien se dedique a fraguar boletas de depósito y los sellos de un banco con una finalidad distinta a la de tener por acreditado un pago que en realidad no se hizo.

Considero que es necesario que la actividad desarrollada tenga potencialidad dañosa, pues si alguien falsificó un instrumento acreditando un pago, pero el mismo no fue utilizado, sino que lo conserva en su poder y además realiza el pago de la obligación, no hay delito alguno configurado.

Coincido con la postura de Gutman y Dalla Vía, en el sentido de que la presente norma ocasionará muchas confusiones al determinar el tipo penal a aplicar, ya que la conducta aquí descripta puede ser sancionada por otros artículos de la ley, como por ejemplo la evasión o con el no depósito de los importes retenidos. Ello demuestra que no era necesario incorporar una norma de esta índole dentro de la LPTP, ya que la misma queda subsumida en otras figuras de la misma.

⁴² Ob. cit., pág. 288. Para este autor es acertado no haber eliminado por completo las figuras de delito abstracto o concreto, *“...en la medida que las mismas resulten indispensable para una persecución penal eficaz y siempre que no estén contruidos los tipos de manera difusa y genérica, dejando abierta al arbitrio o discrecionalidad de los órganos estatales la inclusión de las actividades de los obligados, lo cual no acaece en el art. 11”*.

Posteriormente, la ley sanciona la alteración dolosa de registros⁴³, supuesto en el cual la acción típica consiste en: sustraer, suprimir, ocultar, adulterar, modificar o inutilizar, de cualquier modo, los registros o soportes documentales o informáticos del Fisco Nacional referidos a las obligaciones tributarias o de la seguridad social. Ello debe hacerse con la finalidad de disimular la real situación fiscal de un contribuyente. Se requiere el dolo directo de quien comete la infracción.

Un ejemplo clásico de este tipo de delitos se dio con el Decreto 2054/92 dictado en materia de promoción industrial, donde se estableció una cuenta computarizada con saldos a favor del contribuyente, la cual fue alterada en varios casos⁴⁴.

El autor puede ser el obligado o cualquier tercero que realice la acción.

Chiara Díaz señala que también este delito es de aquellos de peligro abstracto. Mantengo la postura sostenida en virtud del comentario realizado al art. 11, en relación con que estamos frente a un delito de peligro concreto, pues es obvio que quien realiza una de las acciones típicas lo hace con el objetivo de mejorar su situación ante el Fisco, pues no creo que ningún sujeto aduldere o modifique información con la finalidad de empeorar su situación y, por ejemplo, pagar más en concepto de un impuesto cualquiera. Es por ello que se deriva en forma clara de las diferentes acciones descriptas que existe potencialidad de las mismas para ocasionar un daño al bien jurídico tutelado.

Este ha sido un esquema, tal vez muy breve, de las formas en que la legislación argentina intenta tipificar y penar las conductas consideradas como defraudatorias.

III.- La fuga del proceso⁴⁵

⁴³ Art. 12: “Será reprimido con prisión de dos a seis años, el que 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”.

⁴⁴ Citado por Gutman y Dalla Vía, ob. cit., pág. 111.

⁴⁵ Utilizo la frase “fuga del proceso”, acuñada por el Dr. Vicente Oscar Díaz en su trabajo “Interpretación sobre el alcance del art. 14 de la ley 23.771”, Impuestos, LIII-563 y sig., pues considero define clara y sucintamente el instituto que en este trabajo analizaré.

Esta parte del trabajo tiene como objetivo incursionar en el análisis específico del artículo 16⁴⁶ de la Ley Penal Tributaria y Previsional n° 24.769⁴⁷, el cual establece una serie de requisitos que deben cumplimentarse para *extinguir la acción penal* incoada con motivo de la presunta comisión de alguno de los delitos tipificados en la primera parte del mencionado cuerpo legal como evasión simple de impuestos o de recursos de la seguridad social.

Mi interés por abordar este artículo en forma pormenorizada⁴⁸ está dado porque siendo un instrumento de vital importancia dentro del proceso penal, que ha sido y es utilizado permanentemente por los imputados para evitar la sanción, considero necesario definir sus alcances en forma concreta y precisa, pues de la redacción del mismo surgen algunos interrogantes sobre los cuales es mi intención expedirme, con la finalidad de intentar aportar al lector de este trabajo una nueva visión sobre esos puntos que aún hoy se presentan como conflictivos.

Antes de adentrarme al desarrollo de la norma, es oportuno señalar que entiendo por *acción penal aquella que se realiza con el objetivo de determinar la responsabilidad criminal que surge de la realización de un hecho que hace presumir la comisión de un delito, la cual constituye el fundamento de la acción procesal*⁴⁹.

a. Naturaleza jurídica:

⁴⁶ El artículo bajo análisis sostiene: “En los casos previstos en los artículos 1° y 7° de esta ley, la acción penal se extinguirá si el obligado, acepta la liquidación o en su caso la determinación realizada por el organismo recaudador, regulariza y paga el monto de la misma en forma incondicional y total, antes de formularse el requerimiento fiscal de elevación a juicio. Este beneficio se otorgará por única vez por cada persona física o de existencia ideal obligada.

La resolución que declare extinguida la acción penal, será comunicada a la Procuración del Tesoro de la Nación y al Registro nacional de Reincidencias y Estadística Criminal y Carcelaria”.

⁴⁷ En la anterior ley 23.771 ya existía un artículo, el n° 14, que regulaba el proceso para el logro de la extinción de la acción penal, aunque con diferencias sustanciales respecto del texto actualmente vigente.

⁴⁸ En el artículo “La Ley Penal Tributaria n° 24.769. Análisis exegético.”, Revista del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires del mes de Julio de 1999, pág. 7 y sig., he desarrollado un análisis general de la ley, en el cual por supuesto abordé el artículo 16, aunque en forma muy breve y esquemática.

La extinción de la acción, en los términos del artículo 59 del Código Penal, se produce por la muerte del imputado, por amnistía, por la renuncia del agraviado en los delitos de acción privada o bien por prescripción, con lo cual cesa la actividad persecutoria del estado⁵⁰. Asimismo, existen otras causales diseminadas a lo largo del mencionado código de fondo, como es el supuesto del casamiento del sujeto que cometió el delito contra la honestidad de la víctima (art. 132) o el pago de la multa máxima que correspondiere así como las indemnizaciones que se originaran, en los delitos que de esta manera son castigados (art. 64 C.P.).

A estas causales de extinción se ha sumado, hace ya unos años, el sistema instaurado y sometido a análisis en este trabajo, el cual ha generado una serie de discusiones doctrinarias en cuanto a la naturaleza jurídica del mismo, aunque creo es muy claro que constituye una excepción al principio de legalidad⁵¹.

Sobre la extinción de la acción penal hubo quienes señalaron que se trataba de un instituto típico del derecho procesal penal⁵², mientras que otros sostuvieron que era parte del derecho de fondo. Parece claro que se trata de una excusa absolutoria, es decir, una cuestión material⁵³ y no meramente formal, y en este sentido se ha expedido la mayoría de la doctrina española especializada, señalando que el beneficio de la fuga del proceso: *“...se apoya en la idea de una reparación que elimina la trascendencia jurídico-penal del hecho, según la cual quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria...antes que se le haya notificado la iniciación de actuaciones de comprobación tendientes a la determinación de las deudas tributarias...o en el caso de que tales actuaciones se hubieran producido, antes que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración...interponga querrela o denuncia contra aquél*

⁴⁹ En el mismo sentido, Gómez Teresa, *“El Procedimiento Tributario y Penal Tributario a través de la Jurisprudencia”*, La Ley, 1999, pág. 292.

⁵⁰ Cfr. Breglia Arias O. y Gauna, *“Código Penal y leyes complementarias”*, ed. Astrea, 1994, pág. 210

⁵¹ Chiara Díaz, *“Ley Penal Tributaria y Previsional n°24.769”*, ed. Rubinzal-Culzoni, 1997, pág. 307.

⁵² Hubo quienes sostuvieron que este instituto se asemejaba a la suspensión del juicio a prueba, como es el caso de Romera Oscar, quien sostuvo ello en su artículo *“La nueva Ley Penal Tributaria: una aproximación”*, J. A. 1997-II-736. Al respecto, reciente jurisprudencia ha señalado que la *probation* no puede confundirse con el sistema de extinción de la acción penal prevista en el art. 16 de la ley 24.769, aunque sí es aplicable el sistema a los delitos que sanciona ésta ley (cfr. Trib. Oral Penal Económico N° 3, *“Barmas Eduardo s/Inf. Art. 9° ley 24.769”*, del 9-6-98. Ver especialmente consid. 4°).

⁵³ Díaz Sieiro, Horacio, conferencia dictada en el marco del *“Seminario sobre ley penal tributaria y previsional 24.769”*, transcripto por Teresa Gómez en el P.E.T. n°140 del 30-9-97, pág. 10.

dirigida, o cuando el Ministerio público o el Juez instructor realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias... ”⁵⁴.

Las excusas absolutorias son entendidas como el camino que fue previsto por el legislador al considerar más útil tolerar el delito que castigarlo, aunque se reconoce que el delito ha existido y hay alguien que debe responder por ello. Es decir, existe una acción típica, antijurídica y culpable, así como persona que debe responder, pero debido a la previsión del legislador que posibilita extinguir la acción penal, no hay delito⁵⁵.

Esta posibilidad de fugarse del proceso no sólo beneficia al imputado al eliminar el proceso penal y sus posibles consecuencias, sino que posibilita que el Estado realice un juzgamiento muy simple y rápido del delito aliviando la tarea de los tribunales, los que se encuentran sobrecargados de causas y, por otra parte, cumple con el objetivo primordial y real que ha tenido en miras el legislador al sancionar la ley penal tributaria, que es el de maximizar la recaudación⁵⁶; aunque debe considerarse seriamente que, como ha señalado el STS Alemán, *“Esas cláusulas de exención de responsabilidad responden a la necesidad de soslayar cualquier clase de inseguridad jurídica aunando las fórmulas de equilibrio judicial con las exigencias recaudatorias de la Administración Tributaria, pero evitando en cualquier caso que el Derecho Penal se convierta en un instrumento de recaudación fiscal”*⁵⁷, condición que considero no se cumple en nuestra legislación penal tributaria, donde se ha puesto al derecho penal como mero instrumento recaudatorio, con lo cual se desvirtúa su esencia⁵⁸.

⁵⁴ Cfr. Nieto Montero Juan y Seoane Spiegelberg José, en la obra coordinada por García Novoa Juan César y López Díaz Antonio, *“Temas de Derecho Penal Tributario”*, Monografías Jurídicas de Marcial Pons, 2000, págs. 105 y sig. y pág. 145 y sig., respectivamente. En el mismo sentido: Corti, Calvo y Sferco, *“Un primer acercamiento, a trazo grueso, al nuevo régimen penal tributario”*, Impuestos LV-A, pág. 864; Chiara Díaz Carlos, ob. cit., pág. 311; Barbará Fernando, *“La nueva ley penal tributaria y previsional”*, L.L. 1990-E-1003; Díaz Vicente Oscar, ob. cit., pág. 564 y sig. En contra, entre otros: Riquert Marcelo, *“Cuestiones de Derecho Penal y Procesal Penal Tributario”*, Ediar, 1999, pág. 124 y sig.; Arce y Marum, *“La suspensión del juicio a prueba en la ley Penal Tributaria”*, Rev. Dcho. Penal Tributario, Centro de Estudios Penales Tributarios, n°5, pág. 23; Maier Julio y Bovino Alberto, *“Delitos no convencionales”*, *“Ensayo sobre la aplicación del artículo 14 de la ley 23.771.¿El ingreso de la reparación como tercera vía?”*. Ed. del Puerto, 1994, pág. 89 y sig.

⁵⁵ En este sentido, Sánchez Ayuso Isabel, *“Circunstancias eximentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias”*, Marcial Pons, 1996, pág. 67.

⁵⁶ Cfr. Chiara Díaz, ob. cit., págs. 13 y 308; Díaz V., ob. cit., pág. 567; Cafferata Nores José, *“El principio de oportunidad en el Derecho argentino.”*, Nueva Doctrina Penal, 1996-A-3, Editores del Puerto; Edwards Carlos, *“Régimen Penal Tributario”*, Astrea, 1997, pág. 77.

⁵⁷ Citado por Seoane Spiegelberg José, ob. cit. pág. 106.

⁵⁸ Es claro que esta discusión escapa a la temática elegida para la presente monografía y será motivo de análisis en otro trabajo, pero he querido dejar sentada mi posición al respecto.

Es que los delitos que establece la legislación penal tributaria argentina aparecen como un instrumento disuasivo y punitivo, por lo que, en principio, quien incurre en uno de los delitos tipificados en la norma será pasible de una represión por parte del Estado al haber desplegado una conducta que vulnera o afecta el bien jurídico tutelado. Al establecerse la figura de la fuga del proceso, en definitiva, se le está informando al sujeto que puede delinquir, al menos una vez, pues si es descubierto podrá abonar la deuda tributaria y quedar exento de la sanción que le hubiere correspondido.

Esta figura, sin lugar a dudas, se presente como contradictoria con la finalidad del sistema punitivo del Estado, permitiendo que quien delinque pueda pagar la cuota y salirse del proceso, lo cual demuestra a todas luces que se a privilegiado la recaudación por sobre el sistema represivo.

Además, esta norma puede afectar el derecho a la igualdad de los imputados, pues si piénsese en el caso en el que dos sujetos han incurrido en la figura del art. 1° de la ley 24.769 y son procesados, pero uno tiene la disponibilidad dineraria para hacer frente al pago debido y el otro no, motivo por el cual uno será sancionado mientras que el abonó no será reprimido. Claro está, surgen dudas acerca de la constitucionalidad del instituto, idea que sólo dejo esbozada pues excede la temática prevista para el presente trabajo.

b. Condiciones para su ejercicio:

Para que la extinción de la acción penal surta efectos, deben cumplimentarse una serie de requisitos que enumera el artículo 16 y que seguidamente procedo a analizar pormenorizadamente.

1.- Supuestos comprendidos:

Como ya señalara, en la vigente legislación la posibilidad de extinguir la acción penal solamente se da en los casos de evasión simple, sea de impuestos o de recursos de la seguridad social, lo cual viene a acotar sensiblemente el sistema establecido en el anterior régimen penal tributario⁵⁹.

⁵⁹ La ley 23.771 permitía utilizar este instituto cualquiera fuera el delito cometido de los tipificados en la misma, bajo la sola condición de que la condena requerida por el fiscal, o que supuestamente iba a recaer, fuera de ejecución condicional.

A quien le sea imputable cualquiera del resto de los delitos, no podrá utilizar el beneficio del art. 16, lo cual fue criticado por los legisladores opositores al momento de sancionar la ley, pues ellos consideraban debía mantenerse esta posibilidad para todos los casos previstos en la ley. En este sentido, y como bien señala Marcelo Riquert, no existe la posibilidad hoy en día de aplicar el instituto bajo análisis para los supuestos de omisión de depósito de tributos o aportes retenidos o percibidos, cuando estos supuestos fueron los que generaron la mayor cantidad de procesos bajo el anterior sistema⁶⁰.

Resulta imposible de entender cuales fueron los motivos que llevaron a los legisladores a acotar de tal manera la facultad de extinguir la acción, incurriendo en una desigualdad manifiesta, pues los arts. 6º y 9º estipulan penas de dos a seis años, idénticas a las previstas para los supuestos que sí permiten fugarse del proceso. Acotada la ley de esta forma, podrá suceder que un sujeto que ha evadido impuestos en los términos del art. 1º, sea condenado con la misma pena máxima que otro que ha retenido pero no ingresado los aportes (art. 9º), pudiendo sólo el primero de ellos extinguir la acción penal, mientras que al segundo le está vedada esa posibilidad, aún cuando la afectación del bien jurídico tutelado tiene la misma entidad en ambos casos y, por ende, ambos debería encontrarse en igualdad de condiciones, lo cual evidentemente no sucede.

Considero que la jurisprudencia, por vía de interpretación sistemática y teleológica⁶¹, deberá extender la aplicación del instituto al menos a los supuestos enunciados en el párrafo anterior, ya que la inaplicabilidad a quienes incurran en los mismos del instituto de la fuga del proceso, ocasionaría una violación al derecho constitucional de igualdad⁶² de los sujetos que quisieran hacer uso de la opción, pues se encuentran inhabilitados para ejercer la misma por una norma que carece de sustento lógico, es decir, que es irrazonable y, por lo tanto, atentatoria de lo establecido por el art. 28 de la Constitución Nacional⁶³. Propugno esta salida como camino intermedio hasta tanto se produzca la modificación de la ley y se la

⁶⁰ Ob. cit., pág. 143 y 144.

⁶¹ Cfr. Chiara Díaz, ob. cit., pág. 313, aunque extiende la figura del art. 16 a otros supuestos del Derecho Penal, con lo cual no coincidimos.

⁶² Cfr. Fallos 16-118; 123-106; 124-122; 154-283; 195-270; entre otros.

⁶³ Cfr. Fallos 115:111; 118:278; 128:435; 179:98; 264:416; 270:374, entre otros.

adecue a lo expresado por la doctrina mayoritaria y, por consecuencia, a los principios de igualdad y razonabilidad⁶⁴.

2.- Aceptación de la liquidación o determinación⁶⁵:

Para que sea viable la fuga del proceso, el sujeto imputado debe aceptar formalmente la liquidación o, en su caso, la determinación de la obligación realizada por el organismo recaudador⁶⁶.

Cuando la ley menciona la palabra “*determinación*”, no cabe duda alguna de que se refiere a la determinación de oficio practicada en sede administrativa por el organismo fiscal, la cual, según establece el art. 17 de la Ley de Procedimientos Tributarios 11.683 en su párrafo tercero, deberá incluir el capital adeudado, actualización, intereses y multas, posición que fue adoptada por cierta doctrina⁶⁷ y jurisprudencia⁶⁸.

A pesar de lo antes expuesto, en consonancia con lo sostenido por la doctrina⁶⁹ y jurisprudencia⁷⁰ mayoritaria, entiendo que la pretensión fiscal a que alude la norma penal debe entenderse como aquella integrada por el *capital y su actualización*, ya que al momento de determinar el monto evadido, que sirve como condición objetiva de punibilidad que torna típica la conducta cuando supera cierto parámetro, sólo se tienen en cuenta estos dos elementos, pero no los intereses resarcitorios y las multas, con lo cual al imputado le bastará con abonar el monto que de la aplicación de aquéllos resulte para extinguir la acción penal⁷¹.

⁶⁴ Marcelo Riquert sostiene que hasta que no se modifique la ley “... *no hay posibilidad de incluir en la alternativa las figuras no expresamente contempladas en el artículo mencionado...*” (ob. cit., pág. 157)

⁶⁵ No es mi intención abordar en estas líneas la cuestión relacionada con los alcances de la determinación de oficio dentro del proceso penal, pues más allá de la relación que posee con el tema que en este apartado se desarrolla, por su complejidad, considero oportuno realizar otra monografía específica sobre el art. 18 de la ley.

⁶⁶ La ley anterior no dejaba claramente sentado quien debía liquidar la obligación, cuestión que en la nueva ley ha sido determinada en forma expresa: es el organismo fiscal quien lo hace, en la generalidad de los casos a través del proceso de determinación de oficio, aunque en algunos supuestos basta con que exista una liquidación administrativa del tributo. Ver en este sentido, Chiara Díaz, ob. cit., pág. 311 y Díaz Sieiro, ob. cit., pág. 10.

⁶⁷ Cfr. Jarque, Gabriel Darío, “*La extinción de la acción penal en el nuevo Régimen Penal Tributario*”, LL 1997-D, pág. 928 y sig.

⁶⁸ En los autos “*Chiantore José Ricardo*”, la Cámara en lo Penal Económico, Sala B, sentencia del 4-3-97 determinó que la pretensión fiscal a la que aludía la ley incluía los intereses resarcitorios.

⁶⁹ Ver en este sentido: Díaz Sieiro, ob. cit. pág. 10; Haddad, Jorge, “*Ley Penal Tributaria*”, Depalma, 1997, pág. 48.

⁷⁰ Cfr. CSN “*Sigra SRL*”, 25-9-97, Impuestos, tomo LVI-A, pág. 1122; Cám Nacional Apelaciones Penal Económico, Sala B, “*Athanassopoulos Verónica*”, del 13-10-94.

⁷¹ Es oportuno señalar que ha variado mi posición respecto de la sostenida en mi monografía ya citada, en la cual sostuve que debía incluirse dentro de la pretensión fiscal a los intereses resarcitorios y las multas.

3. Regularización y pago:

El sujeto que desea extinguir la acción penal debe, además de aceptar la liquidación o determinación de oficio realizada por el fisco, *regularizar y pagar* en forma *total e incondicionada* el monto establecido, antes de haberse concretado el requerimiento fiscal de elevación a juicio. Por lo cual no sólo es requisito el solicitar el beneficio antes de que se produzca ese acontecimiento procesal, sino que además debe haberse realizado el pago.

La nueva legislación viene a imponer severas restricciones a la posibilidad de extinguir la acción penal, pues mientras que al amparo de la anterior ley se entendía que la posibilidad de acogerse al beneficio era viable hasta tanto no hubiera sentencia firme⁷², ahora sólo es factible invocarlo antes de *que el fiscal formule el requerimiento de elevar la causa a juicio* en los términos del art. 346 del CPPN⁷³. Quien efectúa el pago luego del momento determinado por la norma, no podrá utilizar el beneficio, pero sí deberá ser tenido en cuenta ese acto por el judicante a los efectos de morigerar la pena que le corresponda al imputado; es decir, el pago efectuado con posterioridad al requerimiento de elevar la causa a juicio efectuado por el fiscal, viene a actuar como factor atenuante de la sanción⁷⁴.

Cuando se establece que el obligado debe *regularizar y pagar el monto*, entiendo que ello implica el deber del imputado, conjuntamente con la realización del pago, de adecuar su real situación fiscal en la documentación, asientos contables y todos los demás elementos que hagan a la misma, obligación que constituye un requisito que de no cumplimentarse en tiempo y forma impediría la extinción del acción penal, aún cuando se hubiere efectuado el desembolso de la suma dineraria. No considero que regularizar y pagar constituya un único requisito que exige la ley con el objetivo de obtener el pago, sino que son dos deberes independientes, aunque complementarios, el uno del otro.

En cuanto a la exigencia de ley que determina que el pago debe ser *total*, considero que la incorporación de esta frase ha tenido en miras eliminar la posibilidad de que se considere cumplida esa obligación por el hecho de que el imputado se haya acogido a los planes de pagos en cuotas (moratorias) establecidos por decretos del Poder Ejecutivo, pues de

⁷² En igual sentido Díaz Sieiro, op. cit., pag. 10 y Riquert Marcelo, ob. cit., pág. 144.

⁷³ No coincido con la postura de Dalla Via y Gutman, para quienes esta limitación podría ocasionar un agravio constitucional por violación al derecho de defensa del imputado (ob. cit., pág. 145), pues en virtud de los objetivos de la ley, lo que se ha intentado es que en forma rápida se proceda al pago de la suma evitando dilaciones sin sentido y siendo que al sujeto le queda expedita la discusión administrativa y/o judicial del monto del tributo debido.

permitirse ello se mantendría abierto el proceso penal hasta que concluyera el plazo estipulado en la normativa⁷⁵. De esta manera la nueva legislación⁷⁶ ha venido a reflejar la posición jurisprudencial mayoritaria⁷⁷ que al respecto se había impuesto, a pesar de opiniones doctrinarias que consideraban viable fugarse del proceso con el acogimiento a un plan de pagos⁷⁸.

Con relación a que el pago debe ser *incondicionado* deben precisarse sus alcances, ya que puede originar dudas y entenderse que implica que el sujeto que extinguió la acción penal no puede valerse de los instrumentos procesales con que cuenta según la Ley de Procedimientos Tributarios, es decir, recursos o juicio de repetición. En consonancia con lo sostenido por autorizada doctrina⁷⁹, considero que no puede negarse la posibilidad al contribuyente a que siga discutiendo en sede administrativa y/o judicial la procedencia y los alcances de la determinación de oficio o liquidación efectuada por el organismo fiscal.

Lo que la norma intenta es evitar que se realicen maniobras dilatorias tendientes a extender indefinidamente el plazo para el pago, pero ello de ninguna manera puede implicar cercenar los derechos del contribuyente de discutir, en sede administrativa o judicial, la viabilidad y alcances de la pretensión fiscal, ya que el imputado puede haber efectuado el pago no por considerar que la liquidación o determinación era ajustada a derecho, sino para liberarse de la presión que significa encontrarse sometido a un proceso penal con la eventual consecuencia de ir a prisión.

4. La “única vez” y sus implicancias:

La ley exige que quien utilice el instituto en análisis lo haga por primera vez, pues la norma prevé que el beneficio puede ser utilizado por “... *única vez por cada persona física o de existencia ideal obligada*”.

⁷⁴ En el mismo sentido, Sánchez Ayuso Isabel, ob. cit., pág. 98.

⁷⁵ Cám Nacional Apelaciones Penal Económico, Sala A, causa n° 32.086, del 1-4-93, en LL 1993-C, pág. 204.

⁷⁶ De las discusiones parlamentarias surge claramente que no es factible cancelar la obligación a plazo.

⁷⁷ En este sentido se había expresado la CSN en la citada causa “*Sigra*”, así como la Cámara Nacional de Casación Penal, Sala I, en el fallo “*Amorena Horacio Juan s/ recurso casación penal*”, del 16-11-95, Impuestos LVI-A-1220.

⁷⁸ En este sentido, Riquert Marcelo, ob. cit. pág. 134, quien sostiene que con la actual redacción del artículo es imposible, pero que debería ser modificado permitiendo tal posibilidad. En cambio, Fabris Cristian, “*La nueva ley penal tributaria: algunas diferencias con la ley 23.771*”, AAEF, Anales 1996-1998, pág. 417 y sig., sostiene que regularizar implica poder extinguir la acción penal aún por medio de planes que otorgan facilidades de pago.

⁷⁹ Díaz Sieiro, ob. cit., pág. 10; Haddad, “*Ley Penal Tributaria*”, Depalma, 1993, pág. 85.

En el debate parlamentario hubo legisladores que sostuvieron que quien se hubiera acogido al beneficio de este instituto estando en vigencia la anterior ley, no podrían ejercerlo al amparo de la actual norma (en este sentido se expresó, entre otros, el Diputado Menem como miembro informante de la mayoría en la sesión del 27-11-96).

Considero desacertada esta opinión, pues el artículo no realiza distinción alguna que permita arribar a tal conclusión, siendo que, por el contrario, la frase consignada en el articulado sostiene que el beneficio se “... otorgará...”, demostrando el tiempo en que se utiliza el verbo que la opción es hacia el futuro, sin que se haga referencia alguna al pasado; todo lo cual, además, tiene sustento en el art. 3° del Código Penal, el cual determina que en caso de dudas al interpretar una norma penal debe estarse por aquella que sea más favorable a los imputados⁸⁰.

La nueva normativa ha establecido la posibilidad de que una persona jurídica sea parte en un proceso penal⁸¹ y ha previsto sanciones para la misma (por ejemplo, la pérdida de beneficios fiscales, según establece el art. 5°, entre otras penas). Sobre el se ha previsto que el beneficio de la fuga del proceso será utilizable por única vez por cada persona jurídica, intentado evitar con ello que mediante la rotación o reemplazo de los directivos de una persona existencia ideal se utilice la extinción de la acción penal por más de una vez⁸².

Este objetivo legislativo aparece como muy claro y ajustado a la realidad, aunque jurídicamente presenta aristas de difícil solución con la actual redacción del artículo (especialmente analizado desde el punto de vista del principio de personalidad de la pena), pues si bien la imposibilidad de utilizar nuevamente este beneficio recae sobre la persona jurídica, quien ha hecho uso de la opción es la persona física en cabeza de quien hubiere recaído la pena de no haberse extinguido la acción penal, conforme establece el artículo 14 de la ley.

Considero que la posibilidad de limitar el ejercicio de la opción a una única vez a las personas jurídicas es viable, siempre y cuando los órganos de gobierno fueren los mismos bajo cuya conducción se comete nuevamente el mismo delito penado por la ley, pues si éstos hubieren variado (por ejemplo, por la adquisición de la sociedad por parte de un nuevo

⁸⁰ En igual sentido, Chiara Díaz, ob. cit., pág. 310 y Dalla Vía y Gutman, “*Régimen Penal Tributario. Ley 24.769 Comentada*”, Némesis, 1997, pág. 116.

⁸¹ Con lo cual, es claro que debe otorgársele la posibilidad de ser parte y defenderse en el proceso del cual puede salir culpada y sancionada.

grupo empresario) no podrá cercenárseles el derecho a utilizar nuevamente el beneficio que establece el art. 16, esto en virtud del principio de personalidad de la pena⁸³; salvo que se demostrara que aún bajo la nueva denominación adoptada subyacen los mismos sujetos como reales directivos y conductores de la sociedad.

Como señalara en el apartado anterior, quien pagó para liberarse del proceso penal puede continuar discutiendo en sede administrativa o judicial el monto de la pretensión o ésta en si misma. En el caso de que este sujeto obtuviera una sentencia firme (por ejemplo en el juicio de repetición) que determinara la sinrazón de la pretensión fiscal y, por lo tanto, del pago efectuado para extinguir la acción penal, es evidente que no deberá computarse ello como antecedente, quedando de esa forma el sujeto habilitado para utilizar por primera y única vez el instituto de la fuga del proceso. Esto debe ser entendido así porque no puede impedirse a un obligado, que fue perseguido penalmente con base en una deuda que en un proceso posterior se demuestra no era legítima, que ejerza su derecho a extinguir la acción penal en idénticas circunstancias, pues el sujeto no ha realizado el pago como demostración de culpabilidad, sino sólo para evitar las consecuencias de un proceso penal, aún cuando íntimamente estuviera seguro de que su accionar estaba ajustado a derecho. En definitiva, la ley intenta castigar al reincidente en materia de evasión simple, supuesto que no le cabe a quien demuestra que de la primera imputación era inocente⁸⁴.

No se agotan aquí las consecuencias que se derivan de la “única vez” a que refiere la norma, sino que, además, de ella se infiere que la fuga del proceso será aplicable por cada especie de tributo involucrado. Ello surge de la lectura del debate parlamentario, donde ante la pregunta realizada por el diputado Balter sobre cuál es la interpretación que se le da a la mencionada frase, en el sentido si se refiere a una única vez en la vida del contribuyente, o bien, esa sola oportunidad en que puede utilizársela es por cada uno de los tributos, el diputado Pichetto ha respondido, en forma directa y sin dejar lugar a duda alguna, sosteniendo que “... *es por tributo y por una sola vez...*”. Por otra parte, como nada aclara la norma en cuanto a la cuestión, debe estarse a la interpretación más favorable para el infractor, que es la

⁸² Cfr. Edwards C. ob. cit., pág. 79.

⁸³ Ver en este sentido Díaz Sieiro, ob. cit, pág. 9; Riquert M., ob. cit., pág. 155 y sig.; entre otros. Discrepo con lo sostenido por el Dr. Spolansky, en cuanto a quien adquiere una sociedad debe averiguar su historia y antecedentes, pues no podrá utilizar nuevamente el beneficio (cfr. cit. de Riquert, ob. cit. pág. 148).

⁸⁴ Ver en similar sentido, Soler, Frölich y Andrade, “*Nuevo Proceso Penal Tributario*”, La Ley, 1993, pág. 129.

expuesta precedentemente⁸⁵, por lo cual, un contribuyente podría acogerse al beneficio de la extinción por un tributo determinado –ganancias-, y luego, hacer lo mismo respecto a la evasión por otro tributo –IVA-. Aún en el caso de que en una misma determinación de oficio se hubieren incluido IVA y Ganancias, donde el monto evadido por cada uno de ellos superara las condiciones objetivas de punibilidad del art. 1º, se podrá extinguir la acción penal por cada uno de los impuestos mencionados⁸⁶.

Quien ha ejercido el beneficio de la extinción de la acción penal podrá volver a utilizarlo transcurrido cierto plazo, pues no se trata de una única vez en la vida del sujeto que la utilizó, sino que la frase bajo estudio debe interpretarse en consonancia con lo previsto por artículo 20 ter, 2º párrafo del Código Penal, que prescribe que el condenado a inhabilitación especial, si se comporta correctamente y ha reparado los daños, puede ser rehabilitado transcurridos cinco (5) años, con lo cual pasado ese plazo y habiendo cumplido con las condiciones impuestas por la norma, puede acogerse nuevamente al instituto de la fuga del proceso penal⁸⁷.

5. Organismo a comunicar:

Por último, el artículo 16 establece que la resolución que declare extinguida la acción penal, debe comunicarse a la Procuración del Tesoro de la Nación y al Registro Nacional de Reincidencias y Estadísticas Criminal y Carcelaria.

Estas comunicaciones tiene como objetivo la toma de conocimiento, y respectivo registro, por parte de ambos entes de la utilización del beneficio por parte del sujeto involucrado, con la finalidad de evitar que el mismo vuelva a utilizarlo en otra oportunidad, pudiendo, por ende, oponerse la Procuración del Tesoro al otorgamiento del beneficio cuando según sus constancias el que se acoge al mismo no reúne los requisitos exigidos por la norma, aunque no solamente relacionado con el de la reincidencia en la utilización de la fuga del proceso, sino también con el resto de los antes enumerados⁸⁸.

⁸⁵ Cfr. Corti, Calvo y Sferco, ob. cit., pág. 871.

⁸⁶ Díaz Sieiro, ob. cit., pág. 10.

⁸⁷ En el mismo sentido, Fabris Cristian, ob. cit., pág. 417; Corti, Calvo y Sferco, ob. cit., pág. 871.

⁸⁸ En un sentido similar se ha expresado el autor citado en la nota en la misma obra, pág. 423, aún cuando en principio, la Procuración no es parte del proceso penal hasta ese momento, donde en ciertos casos pasará a estar legitimada para actuar.

IV.- Las presunciones.

Existen presunciones establecidas en dos artículos de la ley 11.683 de procedimientos tributarios; las contenidas en el artículo 47 en relación directa con el fraude fiscal y las del art. 18, que son utilizadas en el proceso de determinación de oficio.

Las presunciones deben ser utilizadas siempre en forma subsidiaria, únicamente ante la imposibilidad de reconstruir la real situación en que se encuentra el contribuyente⁸⁹.

a. Las presunciones del art. 47.

El artículo 47 de la ley 11.683 establece una serie de presunciones que el legislador ha tomado como signos o síntomas que acreditan, al menos *prima facie*, la voluntad de defraudar. A pesar de lo extenso del artículo, considero oportuno transcribirlo:

“Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando:

a) medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11;

b) cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible;

c) si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso;

d) en el caso de no llevarse o exhibirse libros de contabilidad, registraciones y documentos de comprobación suficientes, cuando ello carezca de justificación en consideración a la naturaleza o volumen de las operaciones o del capital invertido o a la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación;

⁸⁹ Cfr. TFN, “Orlando Funes”, 15-6-1973.

e) *cuando se declaren o hagan valer tributariamente formas estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas de comercio, siempre que ello oculte o tergiverse la realidad o finalidad de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa sobre la determinación de los impuestos”.*

Las presunciones enumeradas, tal cual admite la misma norma, son *iuris tantum*, lo cual deviene absolutamente lógico pues estamos en el ámbito del derecho tributario sancionador, donde no sería factible aplicar presunciones que no admitieran prueba en contrario (*iure et de iure*), pues ello atentaría contra los más elementales principios constitucionales que rigen el proceso penal (defensa en juicio, del cual se deriva el derecho a la plena amplitud probatoria)⁹⁰.

Carece de sentido la posición adoptada por Giuliani Fonrouge y Navarrine, quienes manifiestan que: *“En las presunciones de fraude que enuncia este artículo se admite la prueba como condición para su vigencia, pudiéndose utilizar todos los medios...Y por tal naturaleza, la parte que las niega, en este caso el contribuyente, debe probar, y la parte que las invoca, el fisco, está relevado de la prueba por favorecerse con ella”*⁹¹, ya que no puede sostenerse dentro del ámbito del derecho sancionador que una presunción permite invertir la carga de la prueba, ya que el principio general es que quien imputa debe probar.

En todo caso, lo que acontece es que el Fisco podrá valerse de las mismas para fundamentar su pretensión punitiva, pero siempre que sustente la presunción con elementos probatorios suficientes como para tenerla por acreditada, recién en cuyo caso el contribuyente se verá obligado a desvirtuar no sólo la presunción, sino principalmente la prueba aportada por la Administración Tributaria.

En este sentido se manifiestan Camila Navarrine y Rubén Asorey, quienes señalan que: *“Las presunciones, absolutas, o sea, iure et de iure, y las presunciones relativas, es decir, iuris tantum, desplazan la carga de la prueba hacia el contribuyente, por cambio del objeto de la prueba, sin relevar por ello al fisco, que debe probar el hecho soporte de la*

⁹⁰ Al respecto, la jurisprudencia señala que: *“Sostener la existencia de presunciones legales de culpabilidad que no admiten prueba en contrario implica desconocer la preciosa garantía fundamental según la cual la culpabilidad del agente es presupuesto de su responsabilidad penal”*, CSN, 13-3-90, Ed 138-222.

⁹¹ Ob. cit., pág. 337.

*presunción, el cual tiene el carácter de prueba preconstituida, configurando la fuente de la prueba...*⁹².

Lo afirmado encuentra sustento en decisiones jurisprudenciales que han sostenido que una simple sospecha de que alguien a incurrido en una defraudación no es suficiente como para trasladar la carga de la prueba al imputado, sino que la Administración Tributaria debe fundar en hechos y/o elementos concretos la presunción de la que se vale⁹³. En este sentido es destacable lo sostenido por el TFN en la causa “Casa Lela SA”, donde señaló que en las presunciones del art. 46 **la inversión de la carga de la prueba se reduce a acreditar la inexistencia de fraude, pero no con respecto a la situación fáctica que sustenta la presunción misma, cuya acreditación esta siempre a cargo de la Administración Fiscal**⁹⁴.

La primera de las presunciones de defraudación que establece la ley 11.683 en su artículo 47 es la que se configura cuando exista una grave contradicción entre los registros contables y los datos consignados o que surjan de las declaraciones juradas o en las informaciones aportadas a la Administración Tributaria. Las contradicciones manifiestas entre los declarado y lo que se desprende de la documentación y libros del contribuyente o responsable son una clara presunción de que se ha intentado cometer un fraude fiscal⁹⁵. La jurisprudencia ha establecido, asimismo, que se configura la presunción cuando el sujeto pasivo realizara en su declaración jurada deducciones que no tienen soporte documental que permita tenerlas por acreditadas, intentando de esa forma evadir el pago del tributo⁹⁶.

Sobre esta presunción se ha expresado el TFN señalando que no puede atribuirse intención dolosa si la misma no es probada, más cuando el fundamento radica en las rectificaciones efectuadas a las declaraciones juradas y siendo que las mismas fueron rectificadas con anterioridad al proceso de fiscalización⁹⁷.

El inciso b) se presenta como un complemento necesario de la presunción anterior, ya que establece que se presume el fraude cuando los registros o documentos

⁹² “Presunciones y ficciones en el derecho tributario”, Depalma, 2da. edición, 2000, pág. 103.

⁹³ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, Sala II, “Treas SA”, sentencia del 2-9-88, Impuestos XLVI-B-1922, causa que trataba sobre un proceso de determinación de oficio.

⁹⁴ Impuestos, LVII-A- 815.

⁹⁵ Ello ha sido corroborado por la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) en la causa “Bartha”, LL 203-293.

⁹⁶ TFN, “Elwart M”, DF XXXV-437.

⁹⁷ “Davisa SA”, 24-5-99, PET recop. 1999, pág. 565.

consignen datos falsos o parciales siempre que tengan incidencia en la determinación del tributo⁹⁸.

Por su parte, el inc. c) señala que cuando medie una palmaria disconformidad de la declaración jurada o de los elementos en que se basa con las normas aplicables, se presume la intención de defraudar⁹⁹.

También se asigne carácter de presunción de defraudación, en el inciso d), a la conducta de no llevar o exhibirse los libros y registros contables, cuando de acuerdo a las características de las operaciones o capital invertido en la actividad carece de justificación¹⁰⁰.

Finalmente, el inc. e) estipula una presunción de fraude para cuando se oculte o disfrace la realidad económica de la actividad a través de la utilización de formas jurídicamente inadecuadas. Según esta norma, la Administración Tributaria puede correr el velo jurídico adoptado para entrometerse en la realidad de la actividad y determinar el tributo según la real estructura jurídica, siendo necesario no sólo que se haya adoptado una forma inadecuada o irrazonable, sino que, además, debe habérselo hecho con la voluntad de defraudar.

La jurisprudencia ha determinado que no cualquier discordancia posibilita la utilización de las presunciones prevista en el artículo 47, sino sólo aquella que ponga una grave incidencia sobre la determinación, no pudiendo el Fisco valerse de presunciones o de constataciones vagas o insuficientes, pues es el organismo fiscal el que debe acreditar la existencia de la infracción a partir de indicios serios y precisos¹⁰¹. El mero hecho de calificar a las facturas de compra del imputado como apócrifas, no basta para aplicarle la pena del artículo 46, sino que debe ello ser acreditado debidamente¹⁰².

⁹⁸ Por ejemplo, cuando no se asentaran todas las ventas efectuadas y, de esa manera, se omita denunciar parte de la renta ("Nori", Cámara Federal de Bahía Blanca, 15-7-55, JA 1955-IV-55.

⁹⁹ Cfr. TFN, "Sivallan", 17.-5-67, Impuestos XXVI-74.

¹⁰⁰ CSN, "Emerson Argentina SA", sentencia del 30-9-74, LL 1975-A-606.

¹⁰¹ Cfr. TFN, causa "Regan Creaciones", del 8-10-99, citado por Daniel Malvestiti en "*Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación*", PET recop. 2000, pág. 502. En esta causa la DGI aplicó la multa del art. 46 con fundamento en el art. 47 por considerar que el haber presentado declaraciones juradas posteriormente rectificadas durante un proceso de fiscalización, bastaba para considerar que se había intentado defraudar al Fisco. No se tuvo por parte del Tribunal por acreditado el dolo del imputado, y se le impuso la pena del art. 45. En el sentido contrario, Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, "Huder V.", del 22-4-99, PET recop. 1999, pág. 530

¹⁰² TFN, Sala B, "Ferrocuer SA", 21-12-98, PET recop. 1998, pág. 549.

b. Las presunciones del art. 18.

Las presunciones del art. 46 se complementan, necesariamente, con lo estipulado por el artículo 18 de la misma legislación. Es que tanto las multas administrativas como las sanciones penales¹⁰³ requieren para su aplicación la determinación de oficio del impuesto evadido. Como es sabido, existen tres formas de practicar la determinación de oficio: sobre base cierta, presunta y mixta.

Este artículo estipula una serie de indicios¹⁰⁴ y presunciones *iuris tantum* que son de aplicación en el proceso de determinación de oficio cuando no existen pruebas concretas y ciertas. Señalan Giuliani Fonrouge y Navarrine que, “...cabe destacar que el art. 47...encontraría fundamento en que éstas presunciones generales serían tomadas también para la calificación de la conducta fiscal”¹⁰⁵, lo cual plantea un importante interrogante: ¿puede servir la determinación de oficio efectuada con fundamento en las presunciones del artículo 18 como para sancionar por la defraudación tributaria del artículo 46?. Es más, ¿sirve una determinación de oficio efectuada sobre base presunta como para fundar una pena de las previstas en la ley 24.769?

Antes de ello es conveniente analizar sólo brevemente cada una de las presunciones que prevé la ley, dejando sentado que la mención que hace la norma es solamente enunciativa y no taxativa. Como veremos seguidamente se incorporan dentro de la ley 11.683 normas que corresponden a impuestos determinados, lo cual deviene improcedente, pues se trata de una ley genérica, debiendo haber sido incorporadas en las leyes específicas de cada impuesto las normas que les son aplicables específicamente.

Las presunciones son elementos que utiliza la Administración Tributaria a los efectos de reconstruir la materia imponible.

Los indicios o presunciones *hominis* son nada más que elementos que servirán al juzgador en el momento de decidir, y para que los mismos se constituyan como medio de prueba “...es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trata de deducir

¹⁰³ Establece concretamente la ley 24.769 que con anterioridad a formularse la denuncia penal debe procederse a determinar de oficio (art. 18).

¹⁰⁴ Entre las cuales se encuentran: el capital invertido en la explotación, el rendimiento y la evolución del negocio, la estimación de réditos por aplicación de coeficientes, los depósitos bancarios, la renta presunta con fundamento en el alquiler, los precios de los inmuebles, las diferencias de inventarios y los incrementos patrimoniales no justificados.

haya un enlace preciso y directo, según las reglas del criterio humano”¹⁰⁶. El artículo 18 enumera una serie de indicios que pueden servir para realizar la determinación de oficio:

- a. El capital invertido en la explotación.
- b. El volumen de las transacciones.
- c. Las fluctuaciones patrimoniales.
- d. Las utilidades, el rendimiento normal del negocio y las operaciones que se llevan a cabo..
- e. El alquiler del establecimiento, los salarios que se abonan y el nivel de vida del contribuyente.
- f. Los coeficientes: a través de los mismos la DGI puede estimar los réditos, pero ellos, es decir, los coeficientes, deben ser realizados teniendo en cuentas los caracteres genéricos del negocio, debiendo adaptárselos a cada caso concreto¹⁰⁷.
- g. Jurisprudencialmente se ha admitido que los depósitos bancarios pueden ser tenidos como base de cálculo cuando existe falta de registración o contabilidad¹⁰⁸. Asimismo, ha admitido la fijación el monto de una operación fundándose en informes y antecedentes publicados en el extranjero¹⁰⁹.

Además, la norma bajo análisis establece una serie de presunciones:

- a. Las rentas netas de las personas físicas se presumen que equivalen por lo menos a tres veces el alquiler por su casa habitación en el período fiscal.
- b. Cuando el precio de los inmuebles que se consignan en las escrituras públicas es sustancialmente menor al de mercado, el Fisco puede impugnarlo y fijar un precio acorde al real¹¹⁰.

¹⁰⁵ Ob. cit, pág. 170.

¹⁰⁶ Navarrine y Asorey, ob. cit, pág. 3, quienes citan a M. Fenech, “Derecho Procesal Tributario”, Barcelona, 1951.

¹⁰⁷ CFCA, “Villa y Ruybal”, del 15-7-63, LL 113-28.

¹⁰⁸ TFN, “Pandolfo R.”, 9-11-95; “Mizrahi”, del 23-8-71, ED 45-326 y CFCA, “Ruzo”, del 4-9-62, LL 11-89.

¹⁰⁹ CSN, “SIA SA”, 6-9-67, Fallos 268:514, LL 128-462.

¹¹⁰ En este sentido, el dictamen n° 20/99 (DAT), del 16-4-99, la DGI sostuvo que cabe aplicar a la vendedora de un inmueble la presunción en el caso de existir notorias diferencias entre el valor de venta acordado entre las partes en la escritura, y el valor de plaza del bien, siempre que a juicio del juez administrativo dichas estimaciones del valor de mercado tuvieran la debida certeza y no mediaran circunstancias que justifiquen el precio convenido.

c. Las diferencias físicas de inventarios también son tenidas en cuenta como presunciones. En el Impuesto a las Ganancias, la ley considera que las diferencias de inventarios como ganancias netas en concepto de incremento patrimonial. A ello debe adicionársele un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles. Por su parte, en el IVA y en los Impuestos Internos las diferencias de inventarios hacen presumir operaciones no registradas. En tanto, en los impuestos al patrimonio y al capital las diferencias serán consideradas bienes del activo computable. La única presunción *iure et de iure* que establece la norma bajo análisis, es aquella incorporada como inc. c), penúltimo párrafo, que establece que: “*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 Administración Federal de Ingresos Públicos hubiera verificado las diferencias de inventarios de mercaderías*”

Sin perjuicio de ello, reciente jurisprudencia ha señalado que aún cuando la presunción sea *iure et de iure*, como sucede en este caso, la misma puede ser desvirtuada por cualquier medio de prueba¹¹¹, motivo por el cual el contribuyente podría acreditar que las diferencias detectadas corresponden al período fiscal en curso o a otros anteriores al último cerrado.

d. El sistema de *punto fijo*, método que permite a la DGI establecer las ventas totales del contribuyente, exigiendo la norma que para que sea válido debe realizarse al menos por diez días continuos o discontinuos con un intervalo no menor a siete días (y dividido en fracciones no menores a cinco días), debiendo tener en cuenta la estacionalidad de la actividad. En el Impuesto a las Ganancias la diferencia entre lo declarado y lo verificado se considera ganancia neta. En el IVA, esas diferencias se reputarán operaciones efectuadas (ventas, locaciones, prestaciones de servicios), pudiendo utilizarse las que se verifiquen en un ejercicio determinado para el período anterior. En los Impuestos Internos es idéntico a lo que

¹¹¹ Cfr. Cámara Nacional de Casación Penal, “Velázquez S.”, 23-2-2000, PET recopilación 200, pág. 541.

acontece con el IVA. El sistema de punto fijo, además de una presunción se constituye como un método de verificación y fiscalización¹¹².

e. Las operaciones marginales que se comprueben durante un período fiscalizado (que puede ser inferior a un mes), comparadas con las registradas, informadas o declaradas, otorgará un porcentual que podrá ser aplicado sobre los últimos doce meses de actividad, lo que determinará diferencias de ventas que se considerarán como en el sistema de punto fijo.

f. Incrementos patrimoniales: son tratados por separado.

Finalmente, la norma establece que las presunciones enumeradas no pueden ser aplicadas conjuntamente para un mismo gravamen por un mismo período fiscal. Claro está que si se encuentra permitido el aplicar dos presunciones diferentes para un mismo tributo si se trata de períodos fiscales diferentes.

Ha establecido la jurisprudencia que la reconstrucción que se realice de la materia imponible a través de presunciones debe tener como guía insoslayable el principio de razonabilidad¹¹³ para que la utilización de las mismas no sea pasible de impugnación. En la causa “Piovano Vidrios SA”, el TFN ha sostenido que: *“Toda determinación sobre base presunta debe reposar en indicios cuya articulación coherente evidencia que el método guarda razonable correspondencia con los hechos económicos verificados”*¹¹⁴.

¹¹² En la causa “Alojamiento Tijuana”, el TFN en su sentencia del 9-8-96 admitió la utilización del sistema de punto fijo como método estimativo de la obligación tributaria, aunque en el caso ordeno la reliquidación por errores de cálculo.

Por el contrario, el mismo tribunal, en la causa “Peinados Pino” revocó una resolución de la DGI ya que *“...el universo escogido para la determinación de oficio por el método que fija el art. 25...no resulta suficientemente representativo y, consecuentemente, las estimaciones de oficio en que se funda deben revocarse. Y no se diga que a tal conclusión no puede llegarse porque es recién con la ley 24.073 que se introduce la regla que obliga al órgano fiscal a considerar debidamente la estacionalidad del ramo o actividad. Por el contrario, tal criterio se encontraba ínsito en el sistema en la medida que su interpretación y aplicación debía y debe resguardar la adecuación entre el medio empleado y la finalidad que se persigue; esto resultaba ya de la interpretación que ponderase la razonabilidad de la ley”*.

¹¹³ Cfr. TFN, Sala A, “Beraja A. y Swek J.”, 25-2-98, donde concretamente sostuvo que: *“De lo dicho hasta aquí se concluye que la materia imponible reconstruida a la luz de presunciones debe estar basada en una real razonabilidad, de modo tal que dichas presunciones tengan el poder de sustituir la materia declarada por el contribuyente; es tos, los signos de presunción deben permitir un control convincente de la declaración, pero jamás se pueden erigir en una reconstrucción abusiva de la materia sujeta a impuesto. No por otra razón la DGI tiene dicho que las presunciones legales, admitan o no prueba en contrario, “son instrumentos delicadísimos del orden jurídico y no pueden interpretarse y aplicarse sino con una gran prudencia y sentido de equidad” (Dict. DAT-DGI- 14-11-77)”*.

¹¹⁴ Del voto del Dr. Porta.

c. Los incrementos de patrimonio.

El inciso f) del artículo 18 aborda la problemática de la presunción basada en los incrementos patrimoniales no justificados, señalando que:

“Los incrementos patrimoniales no justificados con más de un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles, constituyen ganancias netas del ejercicio en que se produzcan, a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias.

Cuando se trate de un responsable del impuesto al valor agregado, la suma de los conceptos indicados precedentemente deberá servir de base para estimar las operaciones gravadas omitidas el respectivo ejercicio comercial, ello mediante la aplicación del porcentaje que resulte de relacionar el total de las operaciones declaradas o registradas con la utilidad neta del ejercicio en cuestión. El total de las operaciones presuntamente omitidas que se obtenga por el procedimiento anterior, se distribuirá a cada uno de los meses del ejercicio comercial en función de las operaciones totales declaradas o registradas respecto de ellos. Los montos mensuales así determinados, se considerarán correspondientes a operaciones gravadas en la proporción que surja de relacionar las operaciones totales y las operaciones gravadas, declaradas o registradas.

El mismo método se aplicará a los rubros de impuestos internos que correspondan”.

Siguiendo los lineamientos trazados por Navarrine y Asorey, señalaré seguidamente aquellos casos en los cuales la jurisprudencia ha determinado que los incrementos patrimoniales no han sido justificados y, por ende, ha prevalecido la presunción:

1. Cuando una declaración sostenía que una capitalización era justificada, cuando en realidad no tenía ese carácter.
2. Cuando surgen diferencias patrimoniales de los datos aportados por el contribuyente.
3. Al existir diferencias en la compra de inmuebles entre el monto consignado en el boleto y la escritura.

4. La tenencia de cheques y pagarés por parte de una persona cuya actividad consiste en otorgar préstamos, presumiéndose que los mismos tuvieron como contrapartida la entrega de sumas de dinero.

5. Cuando los aportes de capital son realizados con ingresos del exterior de fondos ubicados en un país con régimen de “paraíso fiscal” se presume que se está ante un incremento no justificado del patrimonio. Esta es la doctrina del TFN, posteriormente revocada por la CSN en la causa “Trebbas”¹¹⁵, donde señaló que la solicitud de pruebas adicionales al contribuyente que no figuran enunciadas en la legislación nacional contraría las reglas que rigen el proceso de determinación de oficio, pues realizan un traspaso de la carga de la prueba sin sustento jurídico¹¹⁶. Basta para justificar el incremento patrimonial la mera acreditación del ingreso proveniente del exterior. Pero para el caso en que se contraen deudas con acreedores del exterior por medio de un contrato de mutuo, que luego son capitalizados mediante la emisión de acciones a favor del acreedor, la procedencia del pasivo durante los períodos previos a la capitalización debe ser debidamente acreditado, pues si no surge de esas probanzas que se trataba de préstamos reales debe ser tomado como un incremento no justificado de patrimonio¹¹⁷.

Por su parte, se ha considerado que no medió prueba suficiente por parte del contribuyente para destruir la presunción, cuando:

¹¹⁵ Sentencia del 14-9-93, PET n° 46. El mismo criterio es seguido por a Cámara Nacional de Apelaciones en lo Federal, en la misma causa, sentencia del 1-8-89. Sobre el tema se pronuncia el Dr. Daniel Giordano en “*Incrementos patrimoniales: bienes provenientes del exterior*”, Impuestos XLIX-B- 2301, donde aborda la circular 249 del 10-12-49, donde se establece que la introducción de bienes el exterior es considerado como un acto no derivado de fuente argentina, concluyendo del siguiente modo su análisis: “1) *La entrada de capitales al país, si no es probada por medios fehacientes origina incrementos patrimoniales no justificados.* 2) *Es liminar el origen de los fondos, ya que si son de fuente argentina y reingresan al país no habiendo sido declarados en su oportunidad, producen un incremento patrimonial no justificado...*3) *Si su origen es de fuente extranjera, aunque no hayan sido denunciados no acarrear perjuicios fiscales.* 4) *Las simples certificaciones consulares o profesionales por sí solas no bastan para probar su existencia en el exterior.* 5) *los medios de prueba deben ser concretos, ya que el munirse de elementos materiales permite inferir la realidad económica existente y la hermenéutica se ajusta a dicho principio”.*

¹¹⁶ En el caso se había exigido a la sociedad que probara que los fondos remesados desde el exterior se generaron o provienen de capitales que no estuvieron sujetos a imposición en la jurisdicción nacional.

¹¹⁷ Cfr. Dictamen 72/97, del 21-11-97, donde se estableció que en el caso que se analizaba el mutuo no reunía los requisitos mínimos de ese contrato (garantías, fecha, personería, etc.). Ello con fundamento en la causa “Oddone”, causa en la que el crédito recibido de una empresa del exterior (Uruguay) pues no se probó en forma fehaciente el carácter de acreedor de la sociedad, a tal punto que no se presentó a verificar su crédito en la quiebra del contribuyente (TFN, del 7-10-88, Impuestos 1988-B-2110).

1. De las constancias de los libros de la sociedad que integraba surgen importes acreditados en su favor cuyo destino no probó, lo cual determina que se trataba de dinero consumido.

2. No sirve de prueba suficiente para acreditar el aumento patrimonial la certificación emanada de una sociedad uruguaya, que manifiesta la existencia de fondos en ese país, cuando la misma no se basa en constancias documentales que la respaldan¹¹⁸.

3. Existen bienes declarados en el extranjero pero no se prueba el origen de los fondos.

4. Los aumentos patrimoniales cuyo origen no pueden ser probados o correspondan a viáticos o gastos de representación no realizados efectivamente, son considerados como una renta capitalizada que debe tributar.

5. Los préstamos que exceden el ámbito familiar por tener consecuencias tributarias deben contener las formalidades requeridas por la ley a los efectos de poder acreditar la diferencia de patrimonio producida por el préstamo.

6. No se individualiza a los acreedores ni se acredita que ellos hayan incluido en su estado patrimonial los bienes, se considera inexistente el pasivo denunciado en la DJ del Impuesto a las Ganancias.

En cambio sí ha sido considerado justificado el incremento del patrimonio cuando se demuestra claramente que se recibió en el extranjero una herencia y que su producto ingresó al país por vía bancaria¹¹⁹.

En el dictamen 25/95, del 10-7-95¹²⁰, la DGI ha establecido que no habiéndose podido probar suficientemente el pasivo contraído en el exterior, procede la determinación de la deuda sobre base presunta por constatarse un incremento patrimonial no justificado. Es que en el caso la sociedad aducía haber tomado un crédito del exterior para abonar el precio del bien inmueble adquirido, pero se comprobó que la operación se había llevado a cabo luego de efectuada la compraventa.

¹¹⁸ TFN, “Pistarini”, 1-7-61, LL 102-121.

¹¹⁹ En la causa “Alfafin SA”, del 31-5-95, el TFN entendió que procedía la aplicación de la multa del art. 46 por defraudación pues la impugnación de un asiento contable, que era falso, lo cual surgió de la documentación aportada por la actora, implica una determinación sobre base cierta que permite la aplicación de la sanción impuesta.

¹²⁰ Impuestos LIV-B-2301.

Por su parte, en el dictamen 3/96 del 22-1-96¹²¹ se sostuvo que la incorporación de bienes se encuentra justificada en la medida que puedan acreditarse sus orígenes, pues si ello no pudiera acreditarse al no poder establecer los fondos que se dispusieron para esa incorporación, se habilita a presumir que se trata de un incremento patrimonial no justificado, salvo que se exista una legislación que imponga que no se trata de incrementos no justificados y la incorporación del bien de que se trate se haga al amparo de la misma. Es que en el caso, al amparo de la ley 24.073 de blanqueo, se habían adquirido monedas extranjeras, tributándose lo que establecía esta legislación.

d. Las presunciones como fundamento de una sanción.

Analizada ya la legislación y algunos casos jurisprudenciales relacionados con las presunciones, es momento de ahondar en la cuestión de las presunciones como elemento probatorio sustentador de una sentencia condenatoria de multa o pena de prisión por defraudación tributaria.

Quiero citar en primer medida un fallo del TFN que la multa del art. 46 no puede aplicarse si la misma encuentra fundamento en una determinación de oficio practicada con base presunta 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 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”*¹²².

Sobre el tema la Corte Suprema Nacional se ha expedido recientemente en la causa “Elen Valmi de Claret”¹²³, donde revoca la sentencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo, 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*

¹²¹ Impuestos LV-A-287.

¹²² “Galli y Sarobe”, 4-11-91, Impuestos L-A-417.

¹²³ Sentencia del 31-3-99

existencia de esa conducta dolosa; tal extremo debe acreditarse con sustento en otros elementos de prueba”.

Comentando este fallo, Teresa Gómez señala que: *“La jurisprudencia de la causa “Mazza Generoso y Mazza Alberto” se aplica, como siempre se ha aplicado, a la figura de la defraudación fiscal contenida en el art. 46 de la ley 11.683 que necesita una actividad dolosa. Porque si bien las presunciones resultan suficientes para fundar una determinación impositiva, dichas consecuencias no pueden extenderse al campo del hecho del 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”*¹²⁴.

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 *“...tiene la característica de ser un delito de omisión culposo, en el cual el autor infringe el cuidado al bien jurídico tutelado pero NO por medio de un acto positivo, sino por medio de un acto negativo, es decir omitiendo”*¹²⁵; el cual para configurarse no requiere de *“...una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador...”*¹²⁶. Pero quiero dejar sentado que, aún en el supuesto de la sanción prevista por omisión de impuesto (art. 45 ley 11.683) debe acreditarse la culpabilidad del sujeto, aunque no sea necesario la intervención del dolo, pues de lo contrario estaríamos aceptando la objetivización de la sanción, tal como pareciera desprenderse de lo sostenido por la jurisprudencia citada.

He nombrado ya un par de veces la causa “Mazza y Mazza”¹²⁷, primer caso en el que la Corte Suprema Nacional se pronunció en contra de la posibilidad de utilizar a las presunciones consagradas en la ley 11.683 como elementos probatorios suficientes como para acreditar una conducta merecedora de la pena del art. 46. 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*

¹²⁴ “El procedimiento tributario y penal tributario a través de la jurisprudencia”, Segunda Parte, La Ley, 2001, pág. 301.

¹²⁵ Idem nota anterior, pág. 301, último párrafo.

¹²⁶ Cfr. fallo de la CSN en la causa “Elen Valmi de Claret” citada.

¹²⁷ CSN, sentencia del 6-4-89, Impuestos 1989-B-1486. En el mismo sentido TFN, “Kanaati J.”, el 22-4-96, Impuestos LIV-B-2622 y “Bucchieri Mario”, del 20-3-95, Impuestos LIII-A-1387.

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...”.

Sin embargo, cuando la presunción es acompañada de otros elementos probatorios, puede sancionarse al imputado por defraudación fiscal, tal como ha sucedido en la causa “Bornemann E.”, en la que el TFN entendió que el fraude se encontraba acreditado pues el contribuyente prestó una declaración jurada que contenía datos falsos, ya que computaba un serie de créditos fiscales que no tenían sustento documento sino un una mínima porción, siendo ello muestras de la intención de defraudar¹²⁸.

Esta doctrina es aplicable no sólo 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 Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico ya sostuvo hace tiempo, y 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”*¹²⁹.

Lo expuesto no es más que una aplicación lógica de la postura que he venido sosteniendo, pues sí las presunciones del actual art. 18 (anteriormente n° 25) no pueden servir de sustento para aplicar las sanciones que prevé el art. 46 por meras contravenciones, aún menos puede aplicarse en el ámbito penal 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. Corti, *“El cuerpo del delito, trátase de contravenciones (ley 11.683) cuanto delitos (23.771), siempre requiere de **pruebas directas**”*¹³⁰.

En el mismo sentido se expresa Vicente Oscar Díaz, para quien: *“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*

¹²⁸ Sentencia del 23-2-98, PET recop. 1999, pág. 591.

¹²⁹ “Serebrenik ME y otros”, del 13-10-93, Impuestos LII-A-43.

¹³⁰ “Jurisprudencia Fiscal Anotada”, Impuestos LII-A- 43-

*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*¹³¹.

En la aplicación de las presunciones deben tenerse presente que se configuren los siguientes requisitos¹³²:

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 ato sean graves, precisas y concordantes”*¹³³ y, *“La validez de las presunciones legale 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”*¹³⁴.

Sin embargo, considero más 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, la materialidad de la infracción penal o delito, debe constar por prueba directa e inmediata y no por otras presunciones; razón por la cual no es admisible acreditar la materialidad del delito y la autoría del acusado mediante esa prueba¹³⁵.

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 acreditar que la conducta ha

¹³¹ *“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 los bienes, cuyo incumplimiento pudiere generar la conducta prevista en el art. 1° de la ley 23.771, actualmente derogado por la ley 24.769.

¹³² Cfr. V. O. Díaz, *“La utilización de presunciones para reconstruir la materia imponible”*, La Información, LIII-805.

¹³³ El Derecho (ED) 6-711, sentencia del 19-8-63.

¹³⁴ Del 13-3-90, ED 138-222.

¹³⁵ Cfr. Cámara de Apelaciones de Dolores, 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 ar. 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...”*.

sido realizada con la intención de defraudar, para lo cual se requieren pruebas directas y suficientes de esas circunstancias^{136 137}.

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.

Para finalizar creo conveniente transcribir una parte del enjundioso trabajo del Dr. Ricardo Mihura Estrada sobre la cuestión: “...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 cabría aplicar las presunciones de dolo del art. 47 de la LPrT, pero únicamente para aplicar multas por evasión de impuestos determinados sobre base cierta”¹³⁸.

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.

V.- Conclusiones.

I.- El fraude fiscal y la consecuente evasión tributaria es un flagelo mundial, pero que en la República Argentina presenta características propias que implican que el nivel calculado ascienda a casi el 50% de la recaudación efectiva, siendo estimado entre 20 y 30 mil

¹³⁶ Creo interesante traer a colación las recomendaciones efectuadas en las “Jornadas Nacionales de Tributación – Salta 2.001” en materia penal tributaria y presicional: “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 la 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*”, PET n° 234, pág. 9.

¹³⁷ Cfr. Cámara Federal Contenciosoadministrativo, Sala I, “Lema Laboratorios SA”, 13-11-1980, Jurisprudencia Argentina (JA) 191-II-717 y Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala B, “Serebrenik ME y otros”, 13-10-93, Impuestos LII-A-43.

¹³⁸ “Sanciones por evasión de impuestos determinados sobre base presunta”, LL 1999-D-907.

millones de dólares lo que deja de recaudar el estado con motivo de las actividades defraudatorias. Ello sin contar la elusión fiscal.

II.- La interpretación de la realidad económica aparece como el único medio que posee la legislación tributaria argentina para combatir aquel fraude que a través del abuso del derecho, los negocios simulados, fiduciarios, indirectos, anómalos que no tiene una finalidad defraudatoria, entendida esta, como aquella que a través de una conducta dolosa intenta ocasionar un perjuicio al Fisco; potestad que debe ser ejercida con suma prudencia y de acuerdo a los principios generales del derecho tributario por parte de la Administración a los efectos de evitar arbitrariedades.

A fin de combatir las conductas fraudulentas (dolosas) la legislación argentina prevé en Ley de Procedimientos Tributarios figuras que penan el fraude fiscal con multas que van desde el doble hasta las diez veces el tributo evadido, mientras que desde hace ya varios años, y con motivo de la persistencia y aumento de esas conductas evasoras, se ha instaurado un régimen penal tributario (ley 24.769) que sanciona con penas de prisión de hasta nueve años a los evasores y a quienes ayuden o fomenten esas actividades ilícitas.

III.- Que aún cuando las leyes penales tienen como finalidad la represión del individuo, dentro de la Ley Penal 24.769 se ha previsto una excusa absolutoria, que he denominado fuga del proceso, que permite al sujeto evasor abonar el tributo con más las multas e intereses correspondientes y de ese modo extinguir la acción penal, siendo palmario que de ese modo se priva a la normativa de su fin esencial para privilegiar el proceso recaudatorio. No debe olvidarse que esta figura, en varios de sus aspectos, aparece como de dudosa constitucionalidad. Esta figura ha privado a los jueces de aplicar penas privativas de libertad, ya que en la mayoría de los supuestos se han valido los imputados de esta figura y, por ende, evadido la acción de la ley.

IV.- A los efectos de determinar las conductas que implican fraude fiscal, la normativa establece una serie de presunciones que establecen cuándo se presume estar ante una actividad de esa índole, tal como acontece con el art. 47 de la ley 11.683. Pero además, esa ley establece en su artículo 18 una serie de presunciones que sirven a los efectos de

determinar de oficio la materia imponible y, por ende, la cuota tributaria, las que necesariamente se conectan con las figuras defraudatorias tipificadas no sólo en la Ley de Procedimientos Tributarios, sino también, en la Ley Penal Tributaria, pues la determinación será el sustento de la denuncia penal que debe efectuar la Administración Tributaria.

V.- Los incrementos patrimoniales no justificados, con más un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles, constituyen ganancias netas del ejercicio.

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

Las presunciones no invierten la carga de la prueba por el mero hecho de ser invocadas o “levemente” acreditadas por el Fisco, sino que para que la obligación de probar cambie de manos deben aquéllas estar sustentadas en hechos y documentación que permitan, al menos *prima facie*, tenerlas por acreditadas.

VII.- En todo proceso penal rige el principio de culpabilidad, el que exige que sólo puede ser penado aquél a quien puede serle imputada la conducta objetiva y subjetivamente a título de dolo, culpa o negligencia, aunque para que se configuren las conductas defraudatorias es necesario que se acredite el dolo del imputado.

VIII. Las Administraciones Tributarias tienen como desafío el perfeccionar sus sistemas de fiscalización y verificación a los efectos de poder coleccionar las pruebas suficientes como para que todas las conductas de fraude fiscal tengan la pena que se merecen, impidiendo que las mismas sean disfrazadas como meras negligencias que motivan penas de menor cuantía. Pero para ello es necesario que los Estados tomen conciencia de que para que exista una Administración Tributaria eficaz la misma debe contar con la capacitación y elementos de trabajo necesarios como para perseguir el fraude, cuestiones que al menos en mi país aparecen como muy lejanas, lamentablemente.

Buenos Aires, 21 de agosto de 2.001.

*