

# **XL JORNADAS TRIBUTARIAS**

## **Análisis crítico de aspectos relativos al régimen penal tributario y previsional**

**Determinación de oficio sobre base presunta. Su idoneidad para constituirse en la “*notitia criminis*”, como elemento fundante para la instalación del proceso instructivo en sede penal.**

**Dra. Silvia Guadalupe Catinot  
Silvia Catinot & Asociados  
Av. Leandro N. Alem 639 • Piso 1º • Ciudad de Buenos Aires  
Tel.: (54-11) 5277- 6000 • Fax.: (54-11) 5256-8699  
scatinot@estudiocatinot.com.ar • www.estudiocatinot.com.ar**

**Ciudad de Mar del Plata, 17, 18 y 19 de Noviembre de 2010.**

## ÍNDICE

### A. INTRODUCCIÓN

### B. DETERMINACIÓN DE OFICIO DE LA DEUDA TRIBUTARIA

1. Caracteres de la determinación de oficio.
2. Naturaleza de la determinación de oficio.
3. El procedimiento de determinación de oficio.
4. Efectos de la determinación de oficio.
5. Formas determinativas de oficio.
  - 5.1. Determinación de oficio sobre base cierta.
  - 5.2. Determinación de oficio sobre base presunta.
  - 5.3. Orden de prelación.
  - 5.4. Presunciones contenidas en la ley N° 11.683.

### C. ILICITOS TRIBUTARIOS

1. Naturaleza jurídica de las sanciones administrativas. Teorías.
2. Aplicación de los principios constitucionales del Derecho Penal.

### D. DETERMINACION DE OFICIO SOBRE BASE PRESUNTA Y SANCIONES TRIBUTARIAS

1. La omisión de impuestos.
2. La defraudación.
3. Encuadre de las determinaciones de oficio sobre base presunta. Doctrina de la CSJN.
4. Criterio de la AFIP-DGI.

### E. DENUNCIA POR DELITO DE EVASION TRIBUTARIA – LEY 24.769

1. La denuncia como acto formal de instrucción. Concepto y naturaleza jurídica.
  - 1.1. Voluntariedad de la denuncia. Excepciones.
2. La vinculación de la determinación de oficio en el proceso penal.
3. Supuestos en que no cabe la denuncia penal.

### F. DETERMINACION DE OFICIO SOBRE BASE PRESUNTA Y SU ROL EN EL PROCESO PENAL

1. Posiciones Doctrinarias.
2. Análisis de la jurisprudencia relevante.
3. Normativa en materia de seguridad social.

### G. CONSIDERACIONES Y PROPUESTAS

## A. INTRODUCCIÓN

Este trabajo tiene por objeto analizar la idoneidad de la determinación de oficio efectuada sobre base presunta, mediante estimación, a efectos de constituirse en la “notitia criminis”, como elemento fundante para la instalación de un proceso penal.

## B. DETERMINACIÓN DE OFICIO DE LA DEUDA TRIBUTARIA

A efectos de la determinación e ingreso de los tributos nacionales, la ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), en su art. 11<sup>1</sup>, prevé la autodeterminación de las obligaciones fiscales, razón por la cual la cuantificación y determinación de la obligación tributaria se encuentra a cargo del contribuyente o responsable. Excepcionalmente, la AFIP podrá determinar de oficio las obligaciones fiscales del contribuyente, cuando se verifiquen determinados presupuestos expresamente previstos en dicho texto legal.

Giuliani Fonrouge y Navarrine<sup>2</sup> definen a la determinación de oficio como “*el acto o conjunto de actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos coordinadamente destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación*”.

Por su parte, la jurisprudencia contenciosa-administrativa<sup>3</sup> se ha pronunciado -en reiteradas oportunidades- sosteniendo que la determinación de oficio es un acto emanado de la administración fiscal, tendiente a establecer la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación. Asimismo, se ha dicho<sup>4</sup> que el acto de determinación de oficio comporta siempre una operación interpretativa y de cálculo -tanto jurídica como aritmética-, por la que se individualiza el aspecto objetivo del hecho imponible y se lo subsume en las normas que directamente lo describen, se lo cuantifica, se establece el criterio económico de atribución al sujeto pasivo directo, su localización espacial o anexo de vinculación territorial y, también, se liquida e intima el impuesto resultante.

### 1. Caracteres de la determinación de oficio.

El procedimiento de determinación de oficio reviste los siguientes caracteres:

(a) Es excepcional y subsidiario: Constituye una excepción al sistema de autodeterminación de las obligaciones fiscales. Sólo procede en los supuestos expresamente previstos en la ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) que se indican a continuación: cuando no se hayan presentado declaraciones juradas<sup>5</sup>; (ii) cuando las declaraciones juradas presentadas resulten impugnables<sup>6</sup>, y (iii) cuando se pretenda hacer efectiva la responsabilidad solidaria prevista en el art. 8 de la ley N° 11.683<sup>7</sup>. Puede operar subsidiariamente en las

<sup>1</sup> Dicho precepto establece que “*La determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley, se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos ...*”

<sup>2</sup> Giuliani Fonrouge, C. M.: “Derecho Financiero”, Vol. I, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1984, pág. 451 y sgte.

<sup>3</sup> Entre otras, “Casa Monti S.R.L.”, CNACAF, Sala IV, 27/02/1996.

<sup>4</sup> “Frymat S.A.”, TFN, Sala A, 19/07/1996.

<sup>5</sup> Art. 16 de la ley N° 11.683.

<sup>6</sup> Art. 16 de la ley N° 11.683. La impugnación de las declaraciones juradas presentadas se materializa con la intervención de funcionarios que ejercen atribuciones de jueces administrativos; las observaciones o liquidaciones que practican los inspectores y demás fiscalizadores no constituyen por sí solas determinaciones administrativas y en consecuencia ni poseen el carácter de impugnación -Dictamen (DAL) N° 75/93 de fecha 13/09/1993-. Asimismo, se ha dicho que la impugnación de las declaraciones juradas presentadas no consiste en un acto formal que deba hacerse a priori, sino que el resultado del procedimiento de inspección y posterior de determinación es recién después de otorgada la vista que se encuentra o no fundamento para la mentada impugnabilidad y dictado de la resolución de terminativa (“Bromessard, Leonardo L. S/ apelación – I.V.A. y su acumulado”, TFN, Sala B, del 6/02/2002).

<sup>7</sup> Art. 17 de la ley N° 11.683. Si la AFIP pretende efectivizar la responsabilidad solidaria prevista en el art. 8 de la ley N° 11.683 deberá iniciarse el procedimiento de determinación de oficio respecto del responsable solidario, aún cuando el crédito reclamado no requiera el cumplimiento de tales recaudos para tornarse exigible al contribuyente incumplidor. Ello permite a los responsables

ocasiones en que la función determinativa originaria fue por “declaración jurada” (determinación por sujeto pasivo), pero esa actividad del contribuyente es objeto de discrepancia por el Fisco<sup>8</sup>.

(b) Administrativo: La doctrina mayoritaria considera que la determinación de oficio tiene naturaleza administrativa. Ello por cuanto, en todos los casos se trata de una manifestación unilateral de voluntad.

Al respecto, Horacio Díaz Sieiro<sup>9</sup> ha expresado que *“Cuando la Administración quiere vincular a un particular con una obligación, o cuando quiere generar cualquier tipo de efecto jurídico con respecto a terceros, debe dictar un acto administrativo. Un acto administrativo es una declaración que la Administración hace en ejercicio de sus funciones materialmente administrativas y que produce efectos jurídicos inmediatos con respecto a particulares. La Administración Fiscal se expresa a través de actos administrativos. Tanto el acto determinativo de oficio, como aquel por el cual se impone una multa o se declara caduco un beneficio promocional, todos son actos administrativos”*.

No obstante ello, cabe señalar que Dino Jarach<sup>10</sup> ha sostenido que *“el acto de determinación en su aspecto objetivo no difiere del pronunciamiento del juez y tiene como contenido pronunciar el derecho, es decir, cumplir con una función jurisdiccional”*. Los argumentos que sustentan tal posición son esencialmente los siguientes: (i) la autoridad encargada de efectuar la determinación de la obligación tributaria no tiene facultades discrecionales para determinar o no la obligación. Ello por cuanto, se entiende que la AFIP tiene el derecho pero también la obligación de determinar el tributo correspondiente; (ii) el contenido de la determinación no depende de un juicio de conveniencia u oportunidad, sino de la aplicación de un precepto legal, por lo que el acto de determinación, en su contenido objetivo, no difiere del fallo del juez que pronuncia el derecho.

(c) Reglado: Se encuentra regulado en los arts. 16 a 19 de la ley N° 11.683 y sus normas reglamentarias.

El acto de determinación es una derivación del Estado de derecho, y lo es porque, en la actualidad, resulta impensable un Estado no sometido al orden que le imponen las normas jurídicas<sup>11</sup>. De allí, que la determinación cobra sentido en tanto y en cuanto la administración actúe mediante “habilitación” legal<sup>12</sup>.

(d) Debido proceso adjetivo: En el procedimiento determinativo debe resguardarse la plena vigencia del principio del debido proceso adjetivo que emana del art. 18 de la CN (Cfr. art. 1, inc. 9) de la ley N° 19.549). El debido proceso garantiza el ejercicio del derecho de defensa, la posibilidad de ofrecer y producir prueba en contra del acto administrativo determinativo y que la resolución del organismo recaudador deberá ser fundada, en hechos y en derecho.

(e) Inquisitivo: Se ha sostenido que *“es indudable que el procedimiento de determinación de oficio es un procedimiento inquisitivo y esa calidad emana de una circunstancia*

---

ejerzan su derecho de defensa -de raigambre constitucional-, ofreciéndoles la posibilidad de alegar y probar en su caso, la concurrencia de causales exculpatorias, toda vez que la mentada responsabilidad no es de carácter objetivo sino subjetiva

<sup>8</sup> Villegas, Héctor B., “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.” Editorial Astrea, Buenos Aires, pág. 488.

<sup>9</sup> Conferencia dictada por el autor en el Curso “Seminario Intensivo de Procedimiento Tributario”, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 25/3/1998.

<sup>10</sup> Dino Jarach, “Curso Superior de Derecho Tributario”, Tomo I, Cap. VIII: Derecho Tributario Administrativo”, 4. Determinación Tributaria, Editorial Cima, Buenos Aires, 1969, págs. 402 y sgte.

<sup>11</sup> Arroyo, Eduardo A., “La determinación de oficio”, Capítulo VII, “Procedimiento Tributario.”, Alejandro Altamirano (Coordinador), Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma.

<sup>12</sup> Al respecto, cabe traer a colación la recomendación efectuada en las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Montevideo en 1996, en cuanto a que *“5. El principio de legalidad impone que tanto el procedimiento administrativo como el acto final de determinación se conduzcan dentro de las normas que establezca la ley, es decir, que la actuación de la Administración debe ser absolutamente reglada y no discrecional.”*

*perfectamente reglada por la Ley Nº 11.683..., que concede al Fisco amplios poderes de verificación y fiscalización para llegar a la determinación”, señalándose finalmente que si bien esos poderes no son discrecionales puesto que los límites de los mismos los da la propia Ley, aquél que se ha procedido con arbitrariedad y debe demostrarlo”.*<sup>13</sup>

(f) Estabilidad del acto determinativo de oficio: Esta garantía opera a favor de los particulares quedando así sentado el principio de la estabilidad del acto administrativo por el cual la Administración queda vinculada por sus propios actos<sup>14</sup>.

## **2. Naturaleza de la determinación de oficio.**

El acto determinativo tiene naturaleza declarativa y no constitutiva de la obligación tributaria. En tal sentido, Valdés Costa afirma<sup>15</sup> que: “... en la doctrina y el derecho positivo latinoamericano ciertos problemas que dividieron profundamente a la doctrina europea, cuentan con soluciones netamente mayoritarias. Entre ellos figuran el reconocimiento de la naturaleza declarativa y no constitutiva de la determinación.”

Algunos Autores -tales como Ingrosso, Allorio, Griziotti, Berliri-, partiendo de una concepción estricta de la obligación tributaria, han entendido que la determinación tiene carácter constitutivo de la obligación tributaria. Esto implica que para que nazca la obligación tributaria no es suficiente la sola configuración del hecho imponible, sino que, además, se requiere la determinación de aquélla. La mera realización del hecho generador de la obligación tributaria no genera el derecho del fisco ni la obligación del contribuyente al pago del tributo. Se requiere de un acto -del contribuyente, del fisco o de ambos- para que nazca la obligación tributaria.

Por su parte, otra parte de la doctrina<sup>16</sup> sostiene que la determinación tiene carácter declarativo, implicando el mero reconocimiento de la obligación tributaria. De esta forma, la obligación tributaria nace al configurarse el hecho imponible, con prescindencia de su determinación. Esto no implica que la determinación de la obligación tributaria sea innecesaria, pero dicha determinación no origina el nacimiento de aquella. La deuda tributaria y el derecho de crédito por parte del Estado se originan en la configuración del hecho generador de aquélla, previsto en una norma legal formal. Configurada la conducta descrita en la norma legal se genera, la relación obligatoria entre el fisco y el contribuyente.

El efecto declarativo de la determinación produce las siguientes consecuencias: (i) las valoraciones cualitativas y las afirmaciones cuantitativas correspondientes a la obligación tributaria tienen en cuenta el momento de configuración del hecho imponible y no el de determinación, (ii) la vinculación del contribuyente con el hecho imponible es considerada en el momento en que se configura<sup>17</sup>; (iii) el fallecimiento del contribuyente después de configurado el hecho imponible, pero antes de la determinación, carece de influencia sobre ella; (iv) el régimen normativo sustantivo es aplicable al momento de la configuración del hecho imponible, y no es vigente a la fecha de la determinación; (v) la derogación de normas tributarias después de ocurrido el hecho imponible, pero antes de la determinación, no impide que ésta sea efectuada; (vi) el régimen de prescripción -vgr. plazos, causales de suspensión, causales de interrupción- se rige por las normas vigentes al momento de producirse el hecho imponible; y (vii) si la determinación de oficio resultara inferior a la realidad quedará subsistente la

<sup>13</sup> “Santalalla, Oscar”, TFN, 30/07/1973.

<sup>14</sup> Osvaldo H. Soler, “Derecho Tributario”, 3º edición actualizada y ampliada, Ed. La Ley S.A. 2008, pág. 439.

<sup>15</sup> Citado por Amalio M. Fernández en “El acto de determinación”, en Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano, Montevideo, 1982.

<sup>16</sup> Entre otros, Giuliani Fonrouge, Jarach, Villegas, Gianini.

<sup>17</sup> Las normas aplicables a la obligación tributaria son aquellas contenidas en la legislación vigente en el momento del perfeccionamiento del hecho imponible y no aquellas en vigor a la fecha de la determinación dado el supuesto de que hubieran operado cambios legislativos. Consecuentemente, el momento en que se genera el hecho imponible determinará el establecimiento de las condiciones personales, cargas de familia y demás circunstancias relevantes para la tributación, así como las exenciones, exoneraciones y beneficios tributarios.

obligación del contribuyente de así denunciarlo y satisfacer el impuesto correspondiente bajo pena de las sanciones de la ley N° 11.683.

Considero que la determinación de oficio es un acto determinativo de la obligación tributaria. Dicho acto administrativo no es necesario para la existencia y vigencia de la obligación tributaria. Su naturaleza es meramente declarativa. La obligación tributaria nace al configurarse el hecho imponible -y en tanto no se verifiquen a su respecto hipótesis neutralizantes-, con prescindencia de su determinación administrativa. Sin embargo, esto no importa considerar que la determinación de oficio sea innecesaria o superflua, ya que la misma constituye una condición para que el Fisco pueda reclamar eficazmente su crédito tributario<sup>18</sup>.

### 3. El procedimiento de determinación de oficio.

El procedimiento de determinación de oficio se encuentra regulado en los arts. 16 a 19 de la ley N° 11.683 y sus normas reglamentarias.

Conforme establece el art. 17 de la ley N° 11.683, el procedimiento de determinación de oficio deberá ser iniciado por un juez administrativo, quien deberá correr vista al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulen, proporcionando detallado fundamento de los mismos<sup>19</sup>, para que en el término de 15 días<sup>20</sup> -que podrá ser prorrogado por otro lapso igual y por única vez<sup>21</sup>-, formule por escrito su descargo y ofrezca o presente las pruebas que hagan a su derecho.

Corrida la vista al contribuyente, éste deberá dar respuesta a la misma, elevando en forma escrita su descargo, y ofreciendo en ese acto la prueba<sup>22</sup> que haga a su derecho. La función de la vista es delimitar el "*thema probandum*" y el corrimiento de la vista<sup>23</sup> le garantizará al contribuyente el derecho a ser oído y de exponer cuáles son las razones que justifican su proceder explicando, frente a las imputaciones que se le formulen o frente a los requerimientos que se le hagan, cuáles son los fundamentos de hecho y de derecho que justifican o explican su conducta o su situación.

El procedimiento de determinación de oficio culmina con el dictado de un acto administrativo, cuyo contenido se encuentra regulado en el citado art. 17 ley N° 11.683, 2° párr., que dispone que: "*Evacuada la vista o transcurrido el término señalado el juez administrativo dictará resolución fundada determinando el tributo e intimando el pago dentro del plazo de 15 (quince) días.*"

<sup>18</sup> García Vizcaíno, Catalina, "Derecho Tributario", T. II, pág. 38.

<sup>19</sup> "Olimpia Cía. Arg. de Seg. SA", TFN, 29/5/1984.

<sup>20</sup> El plazo para contestar la vista es perentorio, es decir, a su vencimiento caduca el derecho procesal del responsable para producir el descargo y ofrecer pruebas. Sin embargo, dicho plazo es prorrogable.

<sup>21</sup> La decisión de conceder la prórroga debe ser tomada por el juez administrativo antes de que se opere el decaimiento, derivado de la perentoriedad del término y en función de una discreta y razonable apreciación de las circunstancias (Ver. "Vorrasco, Miguel R.", TFN, Sala 8, del 16/05/1985).

La decisión de su otorgamiento compete a la administración. No es imperativa sino facultativa, La resolución por la cual se dispone el rechazo debe ser motivada y fundarse en forma razonable, ya que su accionar debe despojarse de toda arbitrariedad. Se ha resuelto que es improcedente la excepción de nulidad articulada contra la determinación de oficio sustentada en la denegación de la prórroga solicitada para contestar la vista ya que, sin perjuicio de ello, la actora contestó el descargo y tuvo conocimiento de los hechos imputados y de la documentación que componen los antecedentes, sin que en dicha presentación hubiera planteado la nulidad del acto que le denegó aquella solicitud, ni que fuera conculcado o menoscabado su derecho de defensa, ni que por no haberle sido concedida la prórroga no hubiera ofrecido la totalidad de la prueba necesaria para fundar sus dichos (Supercanal Holding S.A, TFN, Sala D, del 30/10/2002).

<sup>22</sup> Conforme lo dispuesto por el art. 112 de la ley N° 11.683, se aplican supletoriamente las normas sobre producción de pruebas contenidas en la ley N° 19.549. Asimismo, los artículos 34 y 35 del Decreto Reglamentario N° 1.397/79 remiten supletoriamente, en cuanto a la admisibilidad, sustanciación y diligenciamiento de la prueba, al Título VI del Decreto N° 1.759/72, dejando a salvo que no se admitirá el alegato previsto en el artículo 60 del mismo. Son de aplicación supletoria las normas del CPCCN..

<sup>23</sup> La vista debe contener los siguientes requisitos: (i) ser firmada por un funcionario que revista la categoría de juez administrativo; (ii) contener un detallado informe de las actuaciones, impugnaciones y cargos, en los términos previstos por el art. 1, inc. f) de la ley N° 11.683; y (iii) la indicación de la figura típica que se enrostran los hechos disvaliosos imputados al responsable y su encuadre legal.

La resolución de determinación de oficio debe ser fundada, es decir, debe exponer los hechos y el derecho en que se funda<sup>24</sup> y deberá contener lo adeudado en concepto de tributos y, en su caso, multa<sup>25</sup>, con el interés resarcitorio y la actualización, cuando correspondiesen, calculados hasta la fecha que se indique en la misma, sin perjuicio de la prosecución del curso de los mismos, con arreglo a las normas legales y reglamentarias pertinentes<sup>26</sup>.

No será necesario dictar resolución determinando de oficio la obligación tributaria si - antes de ese acto- prestase el responsable su conformidad con las impugnaciones o cargos formulados, la que surtirá entonces los efectos de una declaración jurada para el responsable y de una determinación de oficio para el Fisco.

Tratándose la determinación de oficio de un acto administrativo, ésta deberá contener los requisitos esenciales previstos en el art. 7 de la ley N° 19.549. Asimismo, el acto determinativo goza de presunción de legitimidad<sup>27</sup>, derivada del principio de autotutela de la Administración, lo cual le da fuerza ejecutoria, impidiendo que los recursos que se interpongan en su contra suspendan la ejecución y sus efectos, salvo que una norma expresa establezca lo contrario<sup>28</sup>.

#### 4. Efectos de la determinación de oficio.

Los efectos del acto determinativo se encuentran regulados en el artículo 19 de la Ley N° 11.683. Dicho precepto se pronuncia a favor de la estabilidad e inmutabilidad del acto administrativo de determinación de oficio, como regla general.

Excepcionalmente, la determinación de oficio podrá ser modificada en contra del contribuyente cuando: (i) En la resolución determinativa de oficio se hubiere dejado expresa constancia del carácter parcial de la determinación de oficio practicada y definidos los aspectos que han sido objeto de la fiscalización, en cuyo caso sólo serán susceptibles de modificación aquellos aspectos no considerados expresamente en la determinación anterior<sup>29</sup>; y (ii) Surjan nuevos elementos de juicio<sup>30</sup> o se compruebe la existencia de error, omisión o dolo en la exhibición o consideración de los que sirvieron de base a la determinación anterior (cifras de ingresos, egresos, valores de inversión y otros)<sup>31</sup>.

#### 5. Formas determinativas de oficio.

---

<sup>24</sup> Artículo 34 del Decreto Reglamentario de la Ley N° 11.683. La motivación del acto administrativo consiste en la exposición de los motivos que inducen a la AFIP a su emisión y debe contener una relación de las circunstancias de hecho y de derecho que determinan la emanación del mismo. Caso contrario, este elemento quedaría vacío de contenido, y así no sería idóneo para producir efectos jurídicos.

<sup>25</sup> Cuando las infracciones surjan por impugnaciones u observaciones vinculadas con la determinación tributaria, las sanciones deberán ser aplicadas en la misma resolución determinativa. De lo contrario, se entenderá que la AFIP no halló mérito para imponerlas (Artículo 76 de la ley N° 11.683).

<sup>26</sup> El art. 17, 3° párr. de la ley N° 11.683, establece que *"La determinación deberá contener lo adeudado en concepto de tributos y, en su caso, multa, con el interés resarcitorio y la actualización, cuando correspondiesen, calculados hasta la fecha que se indique en la misma, sin perjuicio de la prosecución del curso de los mismos, con arreglo a las normas legales y reglamentarias pertinentes"*.

<sup>27</sup> Las estimaciones de oficio gozan en principio de legitimidad e incumbe a quienes las impugnan la demostración intergiversable de los hechos. (Causas "Meroy, Pedro Lelio", TFN, Sala D; 6/04/2001; "Nicoletti S.A.", TFN, Sala C, 20/03/2001; "Fiorito, Silvio", TFN, Sala C, 26/09/2000; "Industrias Coppelia S.A.", TFN, Sala D, 18/04/2000; "Gómez Deover Amadeo", TFN, Sala B, 5/06/2000; "Gibralfaro S.R.L.", TFN, Sala C, 29/05/2000).

<sup>28</sup> Dicha legitimidad no implica certeza, pues si el acto se presumiera legítimo y cierto, violaría el principio de inocencia del que gozan todos los habitantes de nuestro país, previsto en el art. 18 de la CN.

<sup>29</sup> Se ha dicho que el carácter parcial de la determinación *"no es una verdadera causa de modificación de la determinación anterior, sino simplemente una circunstancia que habilita una nueva determinación sobre puntos diferentes; a lo expuesto es dable agregar que en la especie, si bien se dejó constancia expresamente del carácter parcial de la determinación, la actualización fue efectuada en dicha oportunidad aunque en forma errónea, razón por la cual dicho aspecto ya fue considerado y en consecuencia no puede ser modificado, toda vez que el artículo establece tal posibilidad en relación a "aquellos aspectos no considerados expresamente en la determinación anterior"* ("Confecat S.A.", CNFed. Cont. Adm., Sala 11, 8/02/1996).

<sup>30</sup> Si la administración ha tomado conocimiento de posteriores circunstancias de hechos que exteriorizan una situación distinta a la determinada, se justifica en principio la modificación de la determinación.

<sup>31</sup> La excepción dada por la existencia de error, omisión o dolo en la exhibición de documentos o comprobantes debe encontrarse presente en la exhibición que hiciera el contribuyente de elementos que sirvieron de base para la misma. Se funda en la conducta disvaliosa del obligado, quien maliciosamente induce a error a la AFIP.

El art. 16, 1º párr., de la ley Nº 11.683 establece que la AFIP "... procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo, en su caso, y a liquidar el gravamen correspondiente, sea en forma directa, por conocimiento cierto de dicha materia, sea mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla."

La determinación de oficio de la deuda tributaria puede ser efectuada sobre base cierta o presunta, por conocimiento de la materia imponible, o indirecta o presuntiva, cuando tal conocimiento no existe.

### **5.1. Determinación sobre base cierta.**

El procedimiento determinativo de oficio debe ser realizado sobre base cierta cuando la AFIP puede determinar con exactitud la magnitud de la obligación tributaria<sup>32</sup>, porque dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho<sup>33</sup> que permiten verificar su existencia y cuantía<sup>34</sup>.

Ello implica el conocimiento cierto de la materia imponible del contribuyente. Este método es el que más adecuadamente medirá la cuantía de las diversas bases de imposición.

### **5.2. Determinación sobre base presunta.**

La AFIP podrá determinar de oficio la deuda tributaria mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de la materia imponible del gravamen.

Los métodos presuntivos son alternativas válidas que prevé la ley para que la AFIP pueda cumplir con sus objetivos, en aquellos casos en que debido a la inexistencia de elementos, la existencia de registración con notorias falencias respaldatorias, la falta de documentación fehaciente o por ser ésta insuficiente, deba recurrir en forma supletoria o complementaria a esta metodología para cuantificar la base imponible de los gravámenes que correspondan.

Ante la falta de certeza de un hecho, para formar un juicio de convicción en ausencia de una regulación legal de presunciones, se requerirá de una pluralidad de indicios, graves, precisos y concordantes, los cuales, valorados en su conjunto, adquieren relevancia probatoria.

Cuando se aplican presunciones legales, la AFIP deberá acreditar la veracidad del hecho inferente del que deducirá la inferencia construida en su beneficio. Ello importa un desplazamiento del objeto de prueba hacia el indicio y no que la AFIP se encuentre relevada de probar.

Las ficciones y las presunciones legales (*iuris et de jure* y *iuris tantum*) son técnicas legislativas utilizadas con carácter general en el derecho, siendo también legítimas dentro del derecho tributario -entre otras razones- por las dificultades de obtener pruebas directas, por la proliferación de comportamientos evasivos y por la simplificación en la configuración legislativa de los hechos imponibles.

---

<sup>32</sup> Giuliani, Fonrouge C. M. y Navarrine S. C., "Procedimiento tributario", Editorial Depalma, 5º edición, 1992, pág. 467.

<sup>33</sup> Díaz Sieiro, H. D., Veljanovich, R. D. y Bergroth, L., "Procedimiento Tributario.", pág. 193.

<sup>34</sup> La información necesaria que debe reunir la AFIP para poder determinar la obligación tributaria sobre base cierta la obtiene mediante el ejercicio de sus facultades de verificación dispuestas en los artículos 35 y 36 de la Ley Nro. 11.683, ya sea proporcionada por terceros o por el propio contribuyente.



Cabe destacar que la jurisprudencia se ha pronunciado respecto de la procedencia del método presuntivo de oficio cuando:

(i) el contribuyente no lleve en forma legal registraciones contables u otro tipo de registraciones que las sustituyan, con los correspondientes comprobantes que las respalden<sup>35</sup>;

(ii) se compruebe la falta de conformidad de las registraciones contables con la realidad, o la falta de rúbrica de los libros del contribuyente<sup>36</sup>;

(iii) las registraciones contables sean defectuosas<sup>37</sup>;

(iv) la AFIP no pueda acceder a las registraciones contables del contribuyente, ya sea por obstrucción a la verificación de las mismas por parte del contribuyente, o por cualquier otra imposibilidad material;

(v) debido a la existencia o incorrección de registraciones contables o de documentación de soporte no fehaciente o insuficiente se torne imposible la apreciación inmediata de los hechos base imponible.<sup>38</sup>

(vi) la AFIP en uso de sus facultades previstas en los artículos 35 y 36 de la ley de procedimiento tributario, determina la falta de veracidad de las declaraciones juradas y/o registros contables;

(vii) los elementos en los que se basan las declaraciones juradas carezcan de sustentación jurídica o no existan, de modo que no resulte posible determinar con exactitud la real carga tributaria del contribuyente<sup>39</sup>.

(viii) se carezca de pruebas lo suficientemente "representativas" de la existencia y magnitud de la relación jurídica tributaria a través de libros y demás documentación que lleve el contribuyente<sup>40</sup>. Ni la ley ni su decreto reglamentario imponen impugnar la contabilidad como exigencia para poder recurrir luego al procedimiento de determinación de oficio sobre base presunta<sup>41</sup>.

### 5.3. Orden de Prelación.

La determinación de oficio sobre base presunta no es un procedimiento de uso discrecional por parte de la AFIP. Aún cuando no surja claramente de la ley N° 11.683, esta modalidad de determinación de la deuda tributaria tiene carácter subsidiario y excepcional. En efecto, la opción entre determinación cierta y presuntiva no se encuentra librada al criterio discrecional de la administración, sino que depende de una comprobación sobre la posibilidad o imposibilidad de efectuar la determinación cierta, la cual constituye la regla, esto es, la determinación por el conocimiento directo de la materia imponible.

Así lo entendido la doctrina<sup>42</sup> y la jurisprudencia<sup>43</sup>.

Dino Jarach<sup>44</sup> expresaba que *"... tanto en la ley nacional como en la ley provincial la alternativa entre determinación cierta y presuntiva no está librada al criterio discrecional de la*

<sup>35</sup> La jurisprudencia ha entendido que, ante la ausencia de los registros contables y/o documentación, la AFIP puede determinar la materia imponible basándose en presunciones legales. ("Pilar Novo de Novo y otros", CNFed., Sala Cont. Adm., 29/10/1947; "Félix Sola y otros", CNFed., Sala Cont. Adm., 12/11/1963; "Balestritti Hnos. SRL", CNFed., Sala Cont. Adm., 17/03/1966; "Marta E. Dadea", CNFed. Cont. Adm., Sala IV, 30/08/1994.

<sup>36</sup> Solá, Félix y otros, CN Fed. Cont. Adm., 12/11/63.

<sup>37</sup> "Jaime Ati e Hijos", CNFed., Sala Cont. Adm., 30/09/1948; "Coccarri, Groky", CN Fed. Cont. Adm., 23/05/1972.

<sup>38</sup> "Coceramic S.A.", TFN, Sala B, 3/04/1986.

<sup>39</sup> "Pedro A. Ouhamburu y Omar Quiroga S.H.", TFN, Sala D, 7/08/1987.

<sup>40</sup> "Bartolucci, José", TFN, Sala A, 20/12/1999; "Schultz Leonardo", TFN, Sala A, 22/11/1999; "Sepetra S.A.", TFN, Sala A, 18/05/2000.

<sup>41</sup> Entre otros, "José E. Sáez y Cía. SA", TFN, Sala B, 28/08/1995; "Cometa S.A.", TFN, Sala A, 3/12/1997; "Madrueno, Dora Isabel", TFN, Sala C, 17/07/1996; "Bernatene, Oscar A. y Sánchez, Héctor F. Sociedad de Hecho", TFN, Sala C, 12/03/2004; "Byga S.A.", TFN, Sala C, 9/12/2003; "Establecimientos Metalúrgicos Edival S.A.", TFN, Sala A, 09/12/1999; "Melhem, José", TFN, Sala A, 2/11/1999; "Marianetti, Daniel", TFN, Sala A, 4/02/2001; "Cerb Ganadera S.A.", TFN, Sala B, 22/03/2002; "Esamar S.A.-Bajamar S.A.", UTE, ContAdm. Federal, Sala III, 10/12/2009.

<sup>42</sup> Dubin, Litvin y Zadjman, "Determinación de la materia imponible sobre base presunta", Revista Impuestos, Tomo XLIV-A, pág. 389 y ss.

<sup>43</sup> "Antonio González y otros", TFN, Sala D, 16/8/89; "Funes Orlando L.", TFN, 14/08/1973; "Dannemann, Adrián Curt", TFN, Sala A, 13/05/1999; "Mariana y Daniel Zaccardi S.R.L.", CN Fed. Cont. Adm., Sala i, 20/11/2008.

*Administración, sino que depende de una comprobación sobre la posibilidad o imposibilidad de efectuar la determinación cierta. La regla es y debe ser la determinación cierta, o sea el conocimiento directo de la materia imponible; no es una elección discrecional la que la ley acuerda a la Dirección para determinar en una u otra forma.”*

El consenso sobre el carácter subsidiario y excepcional de la determinación de oficio sobre base presunta ha quedado plasmado en el punto 6 de las XVIII Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario al consignarse lo siguiente: *“El principio general es que la actuación de la Administración tendiente a la determinación del tributo debe dirigirse al conocimiento cierto y directo de los hechos previstos en la ley como generadores de la obligación; es decir, que la determinación debe realizarse sobre base cierta. La determinación sobre “base presunta” sólo procede como excepción, cuando ese conocimiento cierto y directo sea imposible.”*<sup>45</sup>

Por su parte, la jurisprudencia<sup>46</sup> ha sostenido que la determinación de oficio sobre base cierta debe constituir el sistema cronológico prevalente, quedando reservada la estimación sobre base presunta o método indiciario para los supuestos en que el AFIP carezca de los elementos necesarios para establecer la existencia y cuantificación de la obligación tributaria, porque la documentación aportada resulta insuficiente o errónea, o al comprobarse la existencia de alguna circunstancia análoga que impida que las mismas puedan tener relevancia jurídica para comprobar la realidad y la medida de la obligación del sujeto pasivo. Asimismo, se ha dicho<sup>47</sup> que la estimación de oficio de la obligación tributaria, es de carácter subsidiario, pues la regla general es la determinación sobre base cierta, si es que el organismo encargado de realizarla dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto fáctico que suscita la obligación tributaria tanto en cuanto a su existencia como en cuanto a su significación económica.

#### **5.4. Presunciones contenidas en el artículo 18 de la ley N° 11.683.**

Se puede definir a la presunción, como el *“proceso lógico a través del cual se pretende averiguar un hecho conocido a partir de otro que se conoce por existir entre ambos una relación de dependencia.”*<sup>48</sup>

En un análisis profundo realizado sobre métodos presuntivos, el Dr. Vicente Oscar Díaz<sup>49</sup> expresa que: *“en la aplicación de las presunciones deben observarse los siguientes requisitos: a) Precisión: es decir que el hecho conocido esté plena y completamente acreditado y resulte, sin duda alguna, revelador del hecho desconocido que la Administración pretende demostrar. b) Seriedad: lo que significa que debe existir conexidad entre el hecho conocido y la consecuencia extraída que permitan considerar a esta última en un orden lógico como extremadamente probable. c) Concordancia: entre todos los hechos conocidos que deben conducir a la misma conclusión”.*

La presunción debe estar basada en un hecho cierto -siempre debe tener origen en un hecho cierto y real, no puede partir de otra presunción-. Esta definición es la que utiliza el actual artículo 18 de la ley N° 11.683, cuando ordena que la estimación de oficio se funde en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular la

<sup>44</sup> Jarach, Dino, “Curso Superior de Derecho Tributario”, Tomo I, pág. 310.

<sup>45</sup> XVIII Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (Montevideo, 1996), considerando 6 citado.

<sup>46</sup> “Oyhamburu, Pedro A. y Quiroga, Oscar”, TFN, 7/08/1987; “Iglesias y Cía. S.C.C.”, 28/12/1984; “Dadea, Marta E.”, C.N.F.C.A., Sala IV, 30/08/1984.

<sup>47</sup> “Hodara Benjamín c. DGI”, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo Federal, Sala V, 09/08/1999

<sup>48</sup> Eserverri Martínez, E., “Presunciones legales y Derecho Tributario”, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, pág. 17.

<sup>49</sup> Díaz, Vicente O., “La utilización de presunciones para reconstruir la materia imponible”, L.I., T. LIII, pág. 805.

existencia y medida del mismo. Existen algunas excepciones, que la propia ley se encarga de puntualizar.

A los fines de la estimación presunta, el artículo 18 comentado contiene indicios a los que puede recurrir la AFIP y presunciones generales relativas, ya que admiten prueba en contrario.

En cuanto a los indicios, la enumeración que efectúa esta norma es enunciativa. Dicho precepto, en su 1º párr., prevé que podrán servir especialmente como indicios *"... el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones y utilidades de otros períodos fiscales, el monto de las compras o ventas efectuadas, la existencia de mercaderías, el rendimiento normal del negocio o explotación o de empresas similares, los gastos generales de aquéllos, los salarios, el alquiler del negocio y de la casa-habitación, el nivel de vida del contribuyente y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la Administración Federal de Ingresos Públicos o que deberán proporcionarles los agentes de retención, cámaras de comercio o industria, bancos, asociaciones gremiales, entidades públicas o privadas, cualquier otra persona, etc."*

Asimismo, se agrega que *"En las estimaciones de oficio podrán aplicarse los promedios y coeficientes generales que a tal fin establezca el Administrador Federal con relación a explotaciones de un mismo género."*

Consecuentemente, la AFIP puede emplear indicios no expresamente contemplados<sup>50</sup>, a los fines de la estimación sobre base presunta, sólo con la condición de que la elección de esos otros indicios y la interpretación que habilita su inclusión entre los indicios cuyo uso autoriza el referido artículo 18 esté razonablemente justificada por la Administración<sup>51</sup>. Esta condición se funda en los arts. 14 y 28 de la CN y ha sido exigida por la jurisprudencia en la materia.<sup>52</sup>

Adicionalmente, el art. 18 prevé que la AFIP *"... podrá efectuar la determinación calculando las ventas o servicios realizados por el contribuyente o las utilidades en función de cualquier índice que pueda obtener, tales como el consumo de gas o energía eléctrica, adquisición de materias primas o envases, el pago de salarios, el monto de los servicios de transporte utilizados, el valor del total del activo propio o ajeno o de alguna parte del mismo. Este detalle es meramente enunciativo y su empleo podrá realizarse individualmente o utilizando diversos índices en forma combinada y aplicarse ya sea proyectando datos del mismo contribuyente de ejercicios anteriores o de terceros que desarrollen una actividad similar de forma de obtener los montos de ventas, servicios o utilidades proporcionales a los índices en cuestión."*

## **C. ILICITOS TRIBUTARIOS.**

<sup>50</sup> A modo de ejemplo, los depósitos bancarios que, hasta la sanción de la Ley Nro. 25.795 no estaban expresamente contemplados como indicios por el artículo 18 de la Ley Nro. 11.683, no obstante su uso frecuente por la AFIP-DGI para la estimación presunta y su admisión a estos fines por la jurisprudencia en la materia.

<sup>51</sup> Con acierto, Diuvigildo Yedro ha señalado: *"Se advierte que la razonabilidad del método puede verse pulverizada por distintos vicios, sea por el empleo de presunciones de segundo grado, por el empleo de más de una presunción por tributo y por período fiscal, por arribar a una ficción a partir de una presunción o ya por el empleo de una deducción reñida con la lógica. Así, la concatenación o comprobación con la realidad económica que se busca reconstruir develará, a la postre, la ausencia de congruencia con los resultados obtenidos."* (cf. autor citado, "Presunciones en la estimación de oficio y en la sanción tributaria", en Doctrina Artículos del CPCECF; [www.cpcecf.org.ar](http://www.cpcecf.org.ar)).

<sup>52</sup> *"... 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, esto es, 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. DATJ (DGI) 14/11/77)"* (sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, sala A, in re "Beraja, Alberto David y Dwek, José Roberto s/recurso apelación - IVA", 25 de febrero de 1998 (Periódico económico tributario, año 1998, pág. 697)

En nuestro ordenamiento jurídico, el ejercicio del poder punitivo del Estado se lleva a cabo no solamente mediante la imposición de penas por parte de los órganos de la jurisdicción penal. En materia tributaria nacional, el ejercicio de dicho poder punitivo es ejercido por la AFIP, quien se encarga de constatar la existencia de la infracción y de aplicar la correspondiente sanción, conforme el régimen sancionatorio previsto en la ley N° 11.683.

La CSJN<sup>53</sup> se ha pronunciado respecto de la finalidad del sistema, sosteniendo que el establecimiento de la pena pecuniaria es restablecer, y salvaguardar el orden establecido por la ley, pero no puede por ello convertirse en una fuente de recaudación de recursos para el Estado. La sanción tributaria no sólo persigue la retribución un posible daño causado, sino que además, tiende a prevenir y reprimir la violación de las disposiciones de tal naturaleza.

El bien jurídico tutelado en las infracciones tributarias es el exacto cumplimiento del deber constitucional de contribuir, que constituye, precisamente, el interés jurídicamente tutelado mediante la tipificación de las distintas infracciones tributarias, siendo que en alguna de estas infracciones se intenta adelantar al máximo la punibilidad, configurando una suerte de protección previa al bien jurídico o, si se prefiere, protegiendo ese bien jurídico frente a las agresiones de menor entidad cuya gravedad no justifica su tipificación como delito del derecho criminal.

### **1. Naturaleza jurídica de las sanciones administrativas. Teorías.**

La doctrina ha desarrollado diversas teorías sobre la naturaleza de las sanciones administrativas previstas en la ley N° 11.683.

Se encuentran aquellos que sostienen que la sanción tributaria tiene la naturaleza penal del ilícito tributario. Entienden que el ilícito tributario tiende a proteger bienes jurídicos y que no existen diferencias sustanciales entre éstos y los tutelados por la norma represiva penal. Además, un mismo bien jurídico podría ser tutelado indistintamente por un delito penal o por una infracción tributaria.

Horacio A. García Belsunce<sup>54</sup> sostiene "*... el carácter penal del ilícito tributario, más allá de las razones jurídicas que anteceden, por motivaciones propias de política jurídica. En efecto, el carácter penal, que hace aplicable a los ilícitos tributarios los principios del Código Penal, significa dar a la infracción tributaria, a sus sanciones y, por ende, a los responsables de aquéllas y pasibles de éstas, una mayor protección que resulta de la aplicación de las garantías constitucionales y legales que rodean el debido proceso penal, sustantivo o formal (principios de legalidad, culpabilidad, aplicación retroactiva de la ley penal más benigna, beneficio de la duda, condena de ejecución condicional, excarcelación, extinción de la acción y de la pena por muerte del infractor, admisión del error excusable, etc.)*".

La CSJN<sup>55</sup> ha sostenido que las infracciones tributarias previstas en la ley N° 11.683 como infracciones administrativas -por ser impuestas por un órgano administrativo-, deben equipararse a los ilícitos penales en cuanto ambos tipos de ilícitos pertenecen al género común de infracciones de naturaleza penal.

Por su parte, se encuentran aquellos que argumentan a favor de la naturaleza administrativa de las mismas sanciones previstas en la ley N° 11.683. Entienden que el bien

---

<sup>53</sup> "Baudou Hnos.c, Kaeser S.R.L.c /Dirección Nacional de Aduanas", C.S.J.N., 7/09/1976.

<sup>54</sup> Citado por Gomez, Teresa, "Elen Valmi De Claret". La CSJN reafirma la vigencia del principio de personalidad de la pena en materia tributaria.", Periódico Económico Tributario N° 188, 1999.

<sup>55</sup> Cfr. sentencias recaídas en las causas "Parafina del Plata", CSJN, 2/09/1968; "Usandizaga, Perrone y Juliarena", CSJN, 15/10/1981 y "Wortman, Jorge Alberto y otro", CSJN, 8/06/1993.

jurídico tutelado en el ilícito tributario es ontológica y cualitativamente distinto al protegido por el derecho penal común.

Según la doctrina<sup>56</sup> las diferencias ontológicas, pueden resumirse así: *“en que el delito refiere al valor justicia, en tanto la infracción refiere al valor bienestar del público; el delito ataca derechos subjetivos u otros bienes de cultura jurídicamente protegidos e individualizados, en tanto la infracción es la inobservancia del deber de obediencia a los mandamientos emitidos por intereses administrativos; la pena del delito tiene sentido ético; en cambio la pena de la infracción nada tiene que ver con la prevención especial ni con la expiación, sino que alerta al ciudadano para que recapacite con el cumplimiento de sus deberes frente al Estado, así no la rige la legalidad sino la oportunidad.”*

Por su parte, algunos autores entienden que las infracciones tributarias tienen naturaleza administrativa debido al carácter del órgano que las aplica. Consecuentemente, las infracciones tributarias serían de naturaleza administrativa porque el órgano que la establece atribuye la competencia para imponerla a un órgano perteneciente a la Administración Pública.

Adicionalmente, se encuentran aquellos que consideran que -por las particularidades que presentan las citadas infracciones y la autonomía del derecho tributario- las sanciones aplicables a dichas infracciones tienen naturaleza tributaria.

Para Giuliani Fonrouge<sup>57</sup> *“las sanciones fiscales no pertenecen al derecho penal común, ni al derecho administrativo o al derecho económico, y, por supuesto, tampoco al derecho penal administrativo, ni creemos que puedan constituir una disciplina autónoma, como sería el derecho penal tributario. Consideramos que, simplemente, constituyen un capítulo del derecho tributario, disciplina que integra el derecho financiero y, como tal, es independiente; pero concibiendo al derecho fiscal como un todo orgánico, con aspectos diversos pero interconectados, y no separados, estimamos que las infracciones y sanciones pertenecen a una misma categoría jurídica -ilícito fiscal- y que no puede hablarse de sanciones fiscales de tipo penal que corresponderían al caso de dolo o fraude y de sanciones administrativas en el supuesto de infracciones formales, sin que el concepto unitario importe desconocer las diferentes características de unas y otras”*.

Asimismo, otros autores han expresado<sup>58</sup> que *“...estamos contestes en reivindicar para el Derecho Tributario, todo lo concerniente a los ilícitos y a las sanciones propios de las normas jurídico tributarias -inclusive como veremos los de las obligaciones jurídico tributarias de carácter formal- dejando para el Derecho penal sus propias obligaciones, sus ilícitos y sus sanciones, así como los demás conceptos e instituciones correspondientes a esta rama del orden jurídico de anterior formación, en tanto y en cuanto no resulten operativos para aquél”*.

Finalmente, cabe destacar la posición de Villegas<sup>59</sup>. Dicho autor sostiene que una total autonomía del derecho penal tributario no existe en la realidad legislativa, jurisprudencial ni didáctica, ya que carece de sistematización propia. Tampoco existe esa autonomía ontológica, ya que la esencia contravencional de la infracción tributaria es compartida por otras trasgresiones administrativas que ninguna relación tienen con lo tributario. Desde el punto de vista funcional, la ley represiva fiscal, por otra parte, continúa íntimamente unida a los principios del derecho penal común con las limitaciones y alcances. No cabe, entonces, sostener válidamente una total autonomía científica del derecho penal tributario.

---

<sup>56</sup> Alejandro C. Altamirano, “Panorama del Sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias en Argentina.”, Revista Iberoamericana de Derecho Tributario, Editoriales de Derecho Reunidas, pág. 577.

<sup>57</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M. “Derecho Financiero”, Editorial Depalma, Tomo 2, 2º Edición, pág. 635.

<sup>58</sup> Godoy, Norberto, “Teoría General del Derecho Tributario”, Editorial Artes Gráficas Candil, pág. 64.

<sup>59</sup> Héctor Belisario Villegas, “Régimen Penal Tributario Argentino”, 3º Edición, Editorial La Ley S.A., pág. 31.

Considero que las infracciones fiscales establecidas en la ley n° 11.683 constituyen una reacción del ordenamiento jurídico ante la violación de leyes tributarias. Esa reacción se concreta mediante el establecimiento de ilícitos tributarios, los que respetan el postulado de la tipicidad y demás presupuestos necesarios para la conformación legal de los delitos. Las infracciones fiscales deben ser analizadas y juzgadas y las sanciones aplicables deben ser impuestas, en su caso, considerando -en ambos casos- la teoría general del delito penal y los principios del derecho penal.

## 2. Aplicación de los principios constitucionales del Derecho Penal.

En virtud de lo expuesto en el apartado anterior, la asimilación de las sanciones previstas en la ley N° 11.683 a las sanciones penales conlleva a la aplicación a aquéllas de los principios propios del Derecho Penal.

Los principios generales del Derecho Penal deben ser aplicados a las infracciones tributarias, siempre y cuando las leyes tributarias no dispongan lo contrario, conforme lo dispone el artículo 4 del Código Penal de la República Argentina. Dicho precepto establece que *"Las disposiciones generales del presente código se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto éstas no dispusieran lo contrario."*

Si bien el citado artículo 4 del Código Penal considera aplicables los principios generales del citado código a las sanciones previstas en leyes especiales, salvo que las leyes especiales dispongan lo contrario, hay que entender e interpretar dicha salvedad en su justa medida. En realidad, la ley especial que tipifica la infracción tributaria puede modificar alguno de los principios sentados en la parte general del Código Penal, pero de ninguna manera el legislador puede alterar, mediante la citada norma especial que establece una infracción tributaria, alguno de los principios fundamentales del derecho penal de rango constitucional que, por su preeminencia jerárquica en el ordenamiento jurídico, no pueden ser derogados ni modificados por ninguna disposición emanada del Poder Legislativo -vgr. el principio de legalidad y culpabilidad-.

Los principios y garantías aplicables en el Derecho Penal que deben regir necesariamente en el establecimiento y aplicación de las sanciones tributarias son los siguientes: (i) Principio de Legalidad<sup>60</sup>; (ii) Principio de Proporcionalidad<sup>61</sup>; (iii) Principio de Culpabilidad<sup>62</sup>; (iv) Inadmisibilidad de la persecución penal múltiple<sup>63</sup>; (v) Principio de

---

<sup>60</sup> Nuestra Constitución Nacional recoge este principio en el artículo 18 cuando expresa que *"Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso."*, ratificando la garantía de legalidad en su artículo 19 cuando dice *"Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley ni privado de lo que ella no prohíbe."* La ley penal tiene una función decisiva en la garantía de la libertad. Esa función suele expresarse en la máxima *nullum crimen, nulla poena sine lege* (Cfr. Bacigalupo, Enrique, "Derecho Penal. Parte General." Editorial Hammurabi, pág. 103). Esto quiere significar que ningún hecho puede merecer una pena del derecho penal sin una ley previa, es decir, una ley en la que el hecho imputado al autor haya sido declarado punible.

Como expresa García Belsunce "la configuración del ilícito tributario en cualquiera de sus variantes, así como las sanciones que lo reprimen, de cualquier tipo que sean (pecuniarias, corporales, comiso etc.) son materia propia y exclusiva del principio de reserva legal." (Cfr. García Belsunce, Horacio, "Derecho Tributario Penal". Editorial Depalma, pág. 80 y 81).

<sup>61</sup> El castigo penal debe respetar el principio de proporcionalidad y razonabilidad. El artículo 28 de la Constitución Nacional establece el principio y la garantía de la razonabilidad, al disponer que *"los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio"*. En efecto, las leyes son las que en definitiva no deben alterar los demás principios, derechos y garantías. Zaffaroni sostiene que *"Se trata de un principio básico dirigido, fundamentalmente, a la tarea del legislador, que no debe establecer penas desproporcionadas a la gravedad de la infracción tipificada, pero que también se dirige al juzgador que debe utilizarlo como guía para la interpretación de los tipos penales al momento de su aplicación"* (Cfr. Zaffaroni, Eugenio, "Manual de Derecho Penal", Parte General, Ed. Ediar, Bs. As., pág 112 y sgtes). Consecuentemente, el castigo penal que prevea la ley e imponga el juzgador debe resultar adecuado a la trascendencia del bien jurídico tutelado y a la entidad de la lesión o el peligro producido por la conducta del infractor. Debe ser razonable y en consonancia con la gravedad de la infracción cometida, deviniendo, en caso contrario, en arbitrario.

<sup>62</sup> Este principio excluye la legitimidad de toda pena que no tenga por presupuesto la culpabilidad del autor y que exceda la gravedad equivalente a la misma. La culpabilidad puede ser definida por esa relación entre el autor y su hecho que nos permita afirmar que éste es obra de aquél: que existió para el sujeto que va a sufrir la pena una concreta posibilidad de obrar de un modo distinto y así ajustar su conducta a lo que el derecho le exigía.

Según señala Carlos Creus, la acción delictuosa como presupuesto de la pena, pasa por el reconocimiento de su reprochabilidad por medio de un juicio que la valora teniendo en cuenta lo que el sujeto ha querido hacer y no hacer. Se trata de un juicio que se

Inocencia<sup>64</sup>; (vi) In Dubio Pro Reo<sup>65</sup>; (vii) Garantía del Debido Proceso<sup>66</sup> y Principio de personalidad de la pena<sup>67</sup>.

## D. DETERMINACION DE OFICIO SOBRE BASE PRESUNTA Y SANCIONES TRIBUTARIAS

La posibilidad de aplicar la multa por defraudación en los casos en que la determinación

---

formula sobre la subjetividad del autor, en el cual tiene que determinarse la existencia de la voluntad relacionada con la observancia o inobservancia de la norma-mandato, para especificar después si se trató de una voluntad "plena" y si esa voluntad fue realmente concebida como contraria al mandato ("Derecho Penal. Parte General.", 2 edición actualizada y ampliada, Editorial Astrea, pág. 233").

Al respecto, Jarach afirma que: *"En materia penal creo que es oportuno y prudente que la ley de amplio margen de apreciación subjetiva al juez porque, como he sostenido, también en materia tributaria penal deben aplicarse los principios superiores que rigen la materia penal y que hacen al progreso de la ciencia criminalística, que consiste en adecuar la pena a los factores subjetivos y para esto no hay que establecer normas rígidas de apreciación de los hechos, sino exigir al juez que analice las situaciones para ver si hay o no la intención de producir la evasión fiscal y, por lo tanto, el elemento intencional característico de esta figura penal"* (Cfr. Jarach Dino: "Curso superior de derecho tributario", editorial Cima, Buenos Aires, 1969, páginas 336-356).

La CSJN ha sostenido en reiterados fallos la afirmación de que las disposiciones penales tributarias están conformadas por este principio de la apreciación subjetiva de la conducta del infractor. Es decir, que *"... no basta la mera comprobación de la situación objetiva ... sino que es menester la concurrencia del elemento subjetivo, en relación al principio fundamental del que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquél a quien la acción le pueda ser atribuida, tanto objetiva como subjetivamente"* (entre otros: "Tricerri S.A. del 9 de diciembre de 1968; "Parafina del Plata" del 2 de septiembre de 1968 y "Usandizaga, Perrone y Juliarena S.R.L." del 15 de octubre de 1981).

<sup>63</sup> Esta garantía se encuentra prevista en el artículo 1 del Código Procesal Penal de la Nación. Este precepto dispone que *"Nadie podrá ser ... perseguido penalmente más de una vez por el mismo hecho."* Esta regla de rango constitucional tiene por finalidad impedir la persecución penal múltiple, por un mismo hecho, ya sea en forma simultánea o sucesiva. La persecución penal múltiple se configura cuando existe identidad de persona perseguida e identidad de objeto de la persecución.

<sup>64</sup> Este principio deriva de la garantía de la defensa en juicio contenida en el artículo 18 de la Constitución Nacional y emerge de la necesidad del juicio previo. El principio de inocencia es una manda constitucional que no tiene acogida expresa en ninguna norma de la Constitución Nacional. Se trata de uno de los derechos implícitos que se deriva del principio de legalidad y encuentra fundamento en el artículo 33 de la Constitución Nacional como un derecho no enumerado que surge de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno (Cfr. Álvarez Echagüe, Juan Manuel, "Reflexiones sobre el alcance del estado de inocencia y del principio de no autoincriminación en el Derecho Penal Tributario.", Revista de Tributación Nro. 6, pág. 106).

Conforme este principio, la parte acusadora es quien tiene a su cargo la demostración de la culpabilidad del imputado, y no éste la de su inocencia. Rige las soluciones del derecho procesal penal moderno, según el cual toda persecución y el proceso ulterior parten de la inocencia del inculpaado y nunca de su culpabilidad. Esta presunción se mantiene hasta tanto exista una decisión con autoridad de la cosa juzgada, es decir, hasta tanto no exista una sentencia firme que lo declare culpable de un delito.

En relación con la materia penal tributaria, Horacio García Belsunce ha expresado que *"... no se presume la culpa, sino la inocencia, y que, como consecuencia de ello, el acusante o querellante debe probar la culpabilidad del imputado."* (Cfr. García Belsunce, Horacio, "Derecho Penal Tributario", Desalma, Buenos Aires, 1985, pág. 207).

Del principio de inocencia se deriva el derecho a no autoinculparse. Cabe destacar que partir de 1994 una serie de tratados internacionales tienen jerarquía constitucional (artículo 75, inc. 22) de la Constitución Nacional), entre ellos, la Convención Americana sobre Derechos Humanos más conocida como el Pacto de San José de Costa Rica, que en su artículo 8 consagra *"el derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable."*

<sup>65</sup> El principio del *in dubio pro reo* deriva de la aplicación del principio de inocencia que ampara al imputado y opera en el ámbito del Derecho Procesal Penal. Consecuentemente, la sentencia penal y la aplicación de la pena sólo pueden estar fundadas por certeza del tribunal que falla respecto de la existencia del hecho imponible que se le atribuye al imputado. Según señala Carlos Creus, una corriente extiende el principio *in dubio pro reo* al derecho penal como regla de interpretación; según él en caso de duda siempre tendrá que prevalecer la interpretación que se presente como más atractiva. Otros insisten en que es necesario distinguir situaciones que condicionarían la aceptación o rechazo de la extensión del *in dubio pro reo* del derecho penal ("Derecho Penal. Parte General.", 2 edición actualizada y ampliada, Editorial Astrea, pág. 90 y 91).

<sup>66</sup> Está prevista en el art. 18 de la CN. Conforme sostiene Bidart Campos, esta garantía implica que: a) ningún justiciable puede ser privado de un derecho sin que se cumpla un procedimiento regular fijado por la ley; b) ese procedimiento no puede ser cualquiera sino que tiene que ser el "debido"; c) para que sea el "debido" tiene que dar suficiente oportunidad al justiciable de participar con utilidad en el proceso; d) esa oportunidad requiere tener noticia fehaciente (o conocimiento) del proceso y de cada uno de sus actos y etapas, poder ofrecer y producir pruebas, gozar de audiencia (ser oído) (Cfr. Bidart Campos, Germán, "Tratado elemental de Derecho Constitucional Argentino", Tomo I, Editorial Ediar, Bs. As, 1995, págs. 668/669).

<sup>67</sup> Este principio, conocido como de "individualización de la pena", determina que la pena debe adecuarse a las condiciones del sujeto sobre quien recae, por estimarse que sólo de esta forma puede cumplirse con la finalidad reeducadora y correctiva por la cual es impuesta.

En materia de ilícitos tributarios, rige el principio de la personalidad de la pena, conforme el cual sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida objetiva como subjetivamente. La mera comprobación de la situación objetiva no basta para configurar la infracción, puesto que aplicando el principio *"nullum crime nulla poena sine culpa"* debe probarse la tipicidad subjetiva. En varios precedentes las CSJN privilegia el elemento subjetivo restando trascendencia a la mera comprobación objetiva (Ver, al respecto, fallos de la C.S.J.N. "Parafina del Plata" 2/9/68, "Usandizaga Perrone y Juliarena", 15/10/81, Wortman, Jorge Alberto y Otro", 8/6/93, Pfizer S.A. 2/7/93, Buombicci, Neli Adela, 8/6/93, Morillas, Juan Simón, 8/6/93). En la causa Elen Valmi de Claret y Garello s/ Rec. de Apelación IVA, el 31/3/1999 la Corte reafirmó la aplicación del principio penal de personalidad de la pena en materia tributaria, al expresar que *"Esta Corte ha reconocido... que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente"*.

de oficio provenga de un ajuste efectuado sobre base presunta ha sido objeto de tratamiento y consideración tanto por la doctrina y como por la jurisprudencia.

Sobre el particular, Vicente O. Díaz<sup>68</sup> ha expresado que *“Las presunciones tributarias dictadas con tutela jurídico fiscal de la administración son tan solo hábiles para determinar la deuda tributaria, pero sumarlas para convalidar el dictado de una pena contra el inculpado, altera la seguridad jurídica, visto que ello supondría desnaturalizar la función del derecho penal, con lo cual lo penado en realidad serían las conductas incumplidoras de pago derivadas como deudas tributarias de situaciones presumidas”*.

Por su parte, Villegas<sup>69</sup> sostuvo que *“Las presunciones de fraude no pueden fundarse en los mismos supuestos que la ley admite para la estimación de oficio de la materia imponible. Si así fuera se estaría arribando por medio de una presunción a otra presunción que serviría para calificar la conducta como fraudulenta, lo cual es inadmisibles”*.

## 1. La omisión de impuestos.

Respecto de la aplicación de la sanción prevista en el art. 45<sup>70</sup> de la ley N° 11.683, se ha dicho<sup>71</sup> que el hecho de haberse practicado una determinación de oficio sobre base presunta no constituye motivo exculpatario suficiente respecto de la omisión de pago de impuestos prevista en dicho precepto, si no se demuestra la existencia de alguna otra causal subjetiva eximente de sanción. Consecuentemente, demostrada la omisión de impuestos, a través del sistema de presunciones, y a falta de otros elementos de juicio que lleven a la discriminación de la conducta, conduce a tener por configurada la culpa o negligencia.

Por el contrario, el TFN<sup>72</sup> también ha entendido que resulta improcedente la aplicación de la multa prevista en el art. 45 de la ley N° 11.683 cuando el fisco efectuó la determinación de oficio sobre la base de presunciones.

## 2. La defraudación.

En cuanto a la aplicación de la sanción prevista en el artículo 46<sup>73</sup> de la Ley 11.683, se ha entendido que la determinación de oficio sobre base presuntiva no puede dar lugar a la aplicación de dicha multa.

<sup>68</sup> Díaz, Vicente O., “La seguridad jurídica en los procesos tributarios.”, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1994, pág. 159.

<sup>69</sup> Villegas, Héctor B., “Régimen Penal Tributario Argentino”, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1993, pág. 456.

<sup>70</sup> Dicho precepto -conforme texto vigente- establece que *“El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el 50% y el 100% del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención o percepción que omitieran actuar como tales.*

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

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

<sup>71</sup> “Establecimientos Metalúrgicos Edival S.A.”, TFN, Sala A, 9/12/1999; “Bergallo, Ernesto H., Molina, José Luis y Bergallo y Molina Sociedad de hecho”, TFN, Sala D, 7/12/1999; “Jusid, Juan José”, TFN, Sala D, 6/12/1999; “Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo”, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, Sala IV, 8/07/1999; “Pagiatis, Constantino y Ailán, Olga”, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, Sala IV, 31/12/1997; “Sosa Mirta Elena”, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, Sala V, 29/11/2000; “Frigorífico Alberdi S.A.”, TFN, Sala A, 17/02/2000; “Bodegas y Viñedos Giol E.E.I.C.”, TFN, Sala D, 30/12/1999.

<sup>72</sup> “Ledesma Amalia”, TFN, Sala D, 18/07/2001.

<sup>73</sup> Dicho precepto -conforme texto vigente- establece que *“El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido”*.



En tal sentido, se ha dicho<sup>74</sup> que las presunciones del artículo 25 de la Ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones) -actual artículo 18 de dicha norma legal- resultan perfectamente hábiles como fundamento de la determinación tributaria, pero carecen de toda eficacia para fundar la aplicación de sanciones tales como la prevista por el citado artículo 46. Ello es así, por cuanto dichas presunciones no son aptas para presumir el fraude en materia fiscal<sup>75</sup> o la existencia de dolo<sup>76</sup> -elemento subjetivo requerido por el artículo en cuestión-. De lo contrario, se estaría arribando por medio de una presunción a otra presunción, calificadora ésta de una conducta dolosa, lesionando así el principio de la responsabilidad subjetiva en materia penal<sup>77</sup>.

La figura infraccional típica contenida en el art. 46 comentado requiere de la existencia de un elemento subjetivo -el dolo-, esto es, la intención de defraudar al Fisco Nacional, evadiendo el pago de tributos mediante declaraciones juradas engañosas u ocultaciones maliciosas. Este contenido subjetivo revelando mediante la intención de defraudar a través del engaño y la malicia implica el necesario conocimiento y entendimiento de la conducta que se desarrolla con la finalidad específica de evadir el pago de tributos.

Además, se ha dicho<sup>78</sup> que no corresponde modificar -con fundamento en el criterio de determinación empleado por el fisco- la multa impuesta con base en el art. 46 de la ley N° 11.683, si existe una medición concreta, exacta, del hecho imponible a partir de un dato, bien que impugnado, de la propia contabilidad de la actora. Si bien el resultado se alcanza en forma indirecta, superponiéndose ambos métodos, la determinación no deja de ser sobre base cierta y real.

En la causa "Alfredo Gentili y Cía S.A."<sup>79</sup>, se encuentra más que claro cuál es el medio directo de prueba de la conducta dolosa de la responsable, ya que la fiscalización detectó e intervino un libro extracontable con detalle de compras, gastos y ventas, lo cual no implica otra cosa que una contabilidad paralela de toda la operatoria "en negro" que llevaba adelante la contribuyente<sup>80</sup>.

En la causa "Giacomelli, Jorge Andrés"<sup>81</sup>, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en voto dividido, confirmó una sanción penal -multa prevista en el art. 46 de la ley 11.683- en una determinación de oficio sobre base presunta<sup>82</sup>. Al confirmar la multa por defraudación fiscal, la Cámara sostuvo que "Si bien es cierto que la presencia del dolo, como elemento subjetivo requerido para la configuración del tipo, debe ser acreditada por el Fisco, como titular de la acción de la acción punitiva de que se trata, ello no implica que la intención de evadir el pago del impuesto por parte del sujeto activo de la infracción no pueda ser razonablemente inferida en función de la propia naturaleza del ilícito imputado -en tal sentido es de destacar que, en razón de ella, la Corte Suprema ha reconocido reiteradas veces que la infracción comprobada lleva implícita la intención de defraudar,

<sup>74</sup> "Bergallo, Ernesto H., Molina, José Luis y Bergallo y Molina Sociedad de hecho", TFN, Sala D, 7/12/1999; "Kanawati, Josefina", TFN, Sala C, 22/04/1996; "Sosa, Mirta Elena", TFN, Sala D, 18/04/2000.

<sup>75</sup> "Di Fiore, María Cristina", TFN, Sala B, 12/05/1999.

<sup>76</sup> "Armotec S.A.C.I.F.I.C.", TFN, Sala B, 10/02/1999; "Francisco López e hijos S.H.", Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso administrativo Federal, Sala A, 12/07/2001; "Antepuerto Rosario S.A.", TFN, Sala B, 21/03/2000; Nicoletti S.A., CNFed. Cont. Adm., Sala I, 19/12/2008.

<sup>77</sup> "Bodegas y Viñedos Giol E.E.I.C.", TFN, Sala D, 30/12/1999.

<sup>78</sup> Causa "Petroservice S.A.", TFN, Sala B, 3 de julio de 1996.

<sup>79</sup> TFN, Sala A, de fecha 14 de junio de 2002.

<sup>80</sup> El Tribunal entendió (i) que ese libro extracontable era la prueba que demostraba la actitud dolosa y deliberada de la firma comercial de defraudar al fisco mediante una especie de contabilidad paralela, y (ii) que se encontraba presente el elemento intelectual requerido, constituido por la comprensión o conocimiento de la criminalidad del acto ejecutado, es decir, por el conocimiento del hecho y de las circunstancias que fundamentan el tipo contravencional y su antijuridicidad; así como también el dolo consistente en el querer, por el autor, el acto cuya criminalidad conoce.

<sup>81</sup> "Giacomelli, Jorge Andrés", CNFed. Cont. Adm., Sala I, 12/4/2007

<sup>82</sup> En este caso, dado un hecho real -la ocultación de varios plazos fijos-, la AFIP efectuó la determinación de oficio -sobre base presunta- del impuesto a las ganancias y del impuesto al valor agregado. No se verificó otro elemento u hecho nuevo que diera lugar a la presunción de dolo. Considerando un único elemento probatorio, la falta de declaración de los plazos fijos, se aplicó la multa del art. 46 de la ley N° 11.683.

imponiendo al contribuyente la carga de desvirtuar la razonable inferencia del dolo (conf. Fallos 206:508; 209:318; 210:1229; 225:412; entre otros muchos)- o de las circunstancias de tiempo, modo y lugar en que aquél ejecutó la acción antijurídica”. (El subrayado me pertenece).

Además, a la hora de fundamentar la sanción penal, la Cámara agregó que “no es cierto por ello que el Tribunal Fiscal -como dogmáticamente afirma la actora- hubiese interpretado erróneamente la doctrina de la Corte Suprema sentada en el citado precedente de Fallos 312:447, ya que lo que se sostiene en el fallo recurrido es la existencia en el caso de esos “otros elementos de prueba” que el superior tribunal requiere para tener por acreditada la intención defraudatoria en la infracción de que se trata, lo que aquél sustentó en argumentos que -cualquiera fuera su acierto o error- no fueron rebatidos por la accionante, lo cual se limitó a afirmar que el ajuste que conformó fue determinado sobre base presunta -lo que no fue negado por el Tribunal Fiscal- y que, por esa sola razón, resultaba improcedente presumir el dolo en función de lo establecido en el art. 47, lo que excede notoriamente el alcance de aquella doctrina de la Corte”

Asimismo, la Cámara sostuvo que “Sin perjuicio de ello, entiendo conveniente agregar que una cosa es la prohibición de extender al campo de la responsabilidad represiva tributaria el sistema de presunciones que la ley establece con el objeto de determinar la existencia y medida de la obligación impositiva ..., y otra muy distinta que, probado concretamente el hecho que exterioriza la real capacidad contributiva del contribuyente, la no tributación por parte de éste de lo legalmente debido en razón de aquélla no pueda inferirse como intencional sobre la base de acciones u omisiones que, conforme las particulares circunstancias de la causa o por imposición de la ley -susceptibles de ser desvirtuadas por otros hechos que pueda acreditar el imputado- sean reveladoras de la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas contemplada como elemento subjetivo de la figura de la defraudación fiscal”.

La imposición de sanciones dolosas -tal es el caso de la prevista en el art. 46 comentado- requiere necesariamente la evaluación de la conducta del sujeto activo, y para ello la AFIP debe verificar los hechos y las pruebas en cada caso, a efectos de recolectar elementos que permitan calificar la conducta del presunto infractor, quien constitucionalmente goza del estado jurídico de inocencia hasta tanto una sentencia firme determine lo contrario. En materia de ilícitos, el dolo no puede sustentarse en los mismos supuestos que la ley admite para la estimación de oficio de la materia imponible, sino que debe acreditarse con otros elementos de prueba. De lo contrario, se estaría arribando por medio de una presunción a otra presunción.

Finalmente, cabe traer a colación la conclusión a que se arribara en las IV Jornadas de derecho Penal Tributario organizadas por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales<sup>83</sup>, en cuanto a que “La infracción de defraudación tributaria prevista en el artículo 46 de la ley 11683 y el delito de evasión tributaria contenido en el artículo 1 de la ley 24769 presentan la misma estructura tanto en lo que hace a la tipicidad objetiva como a la tipicidad subjetiva. El ardid o engaño que tales ilícitos exigen en su conformación típica son siempre medios idóneos determinantes del resultado. La diferencia se halla en la valoración jurídica de la afectación del bien tutelado en uno y otro caso, cuyo índice de gravedad viene dado por la cuantía o monto evadido, o gravedad de la lesión al bien jurídico protegido, según la teoría jurídica que se adopte.”

### **3. Encuadre de la determinación de oficio sobre base presunta. Doctrina de la CSJN hasta la fecha.**

---

<sup>83</sup> Las actividades se realizaron los días 20, 21 y 22 de octubre de 2009, en el auditorio de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF), Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

La CSJN ha interpretado que en aquellos casos en que se hubiera estimado la materia imponible a través de las formas presuntivas legales previstas por la ley N° 11.683 no correspondería la aplicación de las sanciones administrativas de defraudación fiscal (art. 46 de la ley), salvo que se contare con pruebas directas que pudieren acreditar la existencia del dolo.

Esta afirmación se fundamenta en los fallos de la CSJN dictados en las causas caratuladas "Mazza, Generoso y Mazza, Alberto"<sup>84</sup>; "Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo"<sup>85</sup> y "Montenegro Hermanos S.A."<sup>86</sup>

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

Asimismo, el procurador de la Corte en el citado fallo expresó que *"... el Fisco Nacional no ha incorporado ningún otro elemento de cargo para el establecimiento de la sanción impuesta, siendo ostensible, en mi concepto, que la sanción reposa únicamente en la aplicación de la presunción en el IVA..."*.

En el fallo "Mazza, Alberto y Mazza, Generoso", la Corte confirmó la sentencia de la Cámara Nacional de Apelaciones que estableció que si bien la presunción establecida en el art. 18 de la ley N° 11.683 resulta suficiente para fundar una determinación impositiva, en tanto y en cuanto el contribuyente no acreditara, en ese caso, el origen de los fondos impugnados, dichas consecuencias no podían extenderse al campo del hecho ilícito tributario sin el necesario sustento de otros elementos de prueba que permitiesen acreditar la existencia de una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del fisco. Asimismo, el Máximo Tribunal destacó que no corresponde 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, *"... toda vez que la ley 11.683 vigente en el momento de los hechos, circunscribía la aplicación del mencionado sistema probatorio al ámbito del derecho tributario sustantivo"*.

En la causa Elen Valmi de Claret y Garelo s/ Rec. de Apelación IVA<sup>87</sup>, la CSJN reafirmó la aplicación del principio penal de personalidad de la pena en materia tributaria, al expresar que *"Esta Corte ha reconocido... que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente"*. Asimismo, dicho Tribunal (i) declaró la improcedencia de aplicar, en una determinación de oficio base presunta, la multa por defraudación prevista en el artículo 46 de la ley 11.683, pues ella necesita de una actividad

---

<sup>84</sup> Fallo 312:447 de fecha 6/04/1989.

<sup>85</sup> Fallo 312:447 de fecha 31/3/1999.

<sup>86</sup> Fallo 323:2172 de fecha 24/8/2000.

<sup>87</sup> CSJN, 31/3/1999.

dolosa y (ii) aclaró que la multa por omisión, prevista en el art. 45, no exige una conducta como aquélla, pues es de carácter culposo<sup>88</sup>.

En los fallos comentados, el Máximo Tribunal sostuvo que el sistema de presunciones que la ley dispone con el objeto de determinar la existencia y medida de la obligación tributaria no puede hacerse extensivo al campo de la responsabilidad penal tributaria, cuando el organismo recaudador pretende sancionar con base en lo dispuesto en el artículo 46 de la ley N° 11.683, que tipifica la configuración de la defraudación tributaria y que requiere que medie una conducta que exteriorice la existencia de dolo.

En virtud de todo lo expuesto precedentemente, se puede afirmar que en los supuestos de determinaciones de oficio efectuadas sobre base presunta, el encuadramiento de la conducta del contribuyente en la figura infraccional prevista en el artículo 46 de la ley N° 11.683 sólo resultará procedente, en la medida en que existan medios de prueba directos que permitan acreditar una actitud o comportamiento doloso por parte de aquél.

#### **4. Criterio de la AFIP-DGI.**

La doctrina de la CSJN -exteriorizada en los pronunciamientos mencionados precedentemente- fue receptada por el organismo recaudador, mediante la Instrucción General N° 4/1999<sup>89</sup>. A través de dicha norma, el Director General de la DGI -entre otras medidas- instruyó que *“En los supuestos de determinación de oficio sobre base presunta (cfr. art. 18 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificación), no corresponderá encuadrar la conducta punible de los responsables en los términos del art. 46 de la ley, sin el necesario sustento de pruebas directas que permitan acreditar la existencia del elemento subjetivo requerido por dicha figura.”*

Tal Instrucción se hizo efectiva: *“Habida cuenta de la tendencia jurisprudencial, especialmente del TFN, orientada a transformar la multa aplicada por este organismo (sic) con base en el art. 46 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y su modificación, en la contemplada por el art. 45 de la misma ley y teniendo también en consideración que resulta oportuno sistematizar el correcto juzgamiento y punición de las infracciones previstas en los tipos contravencionales tributarios aludidos.”*<sup>90</sup>

Dicho temperamento también fue sostenido por la AFIP-DGI en la Instrucción General (AFIP) N° 6/2007<sup>91</sup>. En dicha instrucción -relativa a las infracciones impositivas y de los recursos de la seguridad social-, la AFIP estableció que *“... 3.4.2.5. Determinación de oficio sobre base presunta. Aplicación subsidiaria del artículo 45. En los supuestos de determinación de oficio sobre base presunta (cfr. art. 18), no corresponderá encuadrar la conducta punible de los responsables en los términos del artículo 46, sin el necesario sustento de pruebas directas que permitan acreditar la existencia del elemento subjetivo requerido por dicha figura. En defecto de lo expuesto, deberá encuadrarse el hecho en las previsiones infraccionales del artículo 45 y juzgarse con arreglo a las mismas.”* (El subrayado me pertenece).

#### **E. DENUNCIA POR DELITO DE EVASION TRIBUTARIA – LEY N° 24.769**

<sup>88</sup> En la presente causa se acreditó la materialidad de la infracción pues el impuesto había quedado firme al no ser apelado por el contribuyente, configurándose la obligación tributaria. Ello así, la exención de responsabilidad sólo podría fundarse en la concurrencia de alguna excusa admitida por la legislación, lo cual en autos no ha sido probado. Por ello, se declaró procedente el recurso extraordinario, se revocó la sentencia de la C.N.A.C.A.F. y se devolvieron las actuaciones para que si dicte un nuevo pronunciamiento.

<sup>89</sup> De fecha 17/02/1999.

<sup>90</sup> Instrucción General N° 4/99 del 17/02/1999.

<sup>91</sup> De fecha 30/07/2007.

El Derecho Penal es el “...conjunto de leyes que programan la decisión de conflictos, mediante una coerción que priva de derechos o infiere un dolor (pena) sin perseguir un fin reparador ni de neutralización de un daño en curso o de un peligro inminente”<sup>92</sup>.

En el proceso penal se procura establecer la verdad real acerca de un hecho delictuoso pasado y de todas las circunstancias relevantes para su juzgamiento. Para que los jueces puedan integrar sus decisiones, es necesario un estado de certeza acerca de lo ocurrido<sup>93</sup>. Esa reconstrucción se efectúa en el proceso penal, que es la rama del derecho que regula la forma de aplicar el derecho penal y regula la investigación de los delitos.

## 1. La denuncia como acto formal de instrucción. Concepto y naturaleza jurídica.

La noticia del delito o “*notitia criminis*” se incorpora al proceso a través de diversos medios. La denuncia configura una de las formas en que se produce aquel anoticiamiento del hecho considerado delictuoso.

La denuncia es un acto formal<sup>94</sup> e irrevocable mediante el cual una persona pone en conocimiento de un juez, de un agente fiscal o de la autoridad policial un hecho presuntamente delictuoso. La denuncia es un acto de colaboración o participación por parte del particular<sup>95</sup>, que contiene una transmisión de conocimiento acerca de la comisión de un delito de acción pública<sup>96</sup>. La denuncia tiene efecto informativo al poner en conocimiento de la autoridad la comisión de un hecho delictivo, y un efecto propulsor mediato del procedimiento penal, pues el agente fiscal, en tanto lo denunciado no resulta manifiestamente infundado, debe promover la acción penal.

Cuando la denuncia ha sido regularmente presentada y recibida por la autoridad competente es irrevocable, pues las consecuencias derivadas de la misma, como pueden ser el inicio del procedimiento investigativo o la desestimación de la denuncia, no son disponibles conforme el criterio de la voluntad privada del denunciante<sup>97</sup>.

El efecto inmediato de la denuncia consiste en poner en movimiento la actividad represiva con respecto al hecho anoticiado y sus posibles partícipes. Pero su finalidad se agota con el acto transmisor legalmente cumplido. No se hace valer con la denuncia ninguna pretensión, por lo cual el denunciante queda desvinculado del proceso, aunque responda sustancialmente en caso de falsedad<sup>98</sup>.

En cuanto a los requisitos de la denuncia, el art. 176 del CPPN establece que ésta deberá contener, en cuanto fuere posible, la relación del hecho, con las circunstancias del lugar, tiempo y modo de ejecución, y la indicación de sus partícipes, damnificados, testigos y demás elementos que puedan conducir a su comprobación y calificación legal. Al respecto, Clariá Olmedo<sup>99</sup> menciona que *“la denuncia debe ser clara y precisa en su contenido. Esencialmente debe describirse el hecho del cual se da noticia a la autoridad, o sea la realidad fáctica que el denunciante transmite afirmando haberla conocido. Esta descripción debe ser circunstanciada dentro de lo posible, dando el lugar, el tiempo y el modo de ejecución. Se*

---

<sup>92</sup> Zaffaroni, Eugenio R., “Derecho Penal. Parte General.”, 2º Edición, Buenos Aires, Edición Ediar, 2002, pág. 37.

<sup>93</sup> Cfr. Olmedo Clariá, “Derecho Procesal Penal”, Editorial Ediar, 1960, Tomo I, pág. 481 y sgtes.

<sup>94</sup> Tiene carácter de acto formal toda vez que el contenido y las formalidades que deberá cumplir se encuentran previstas por las normas adjetivas, debiendo el denunciante individualizarse y asumir las responsabilidades con relación al delito en el que pudiere incurrir con motivo de su presentación.

<sup>95</sup> La denuncia puede ser formulada por cualquier persona cuando se trata de delitos perseguibles de oficio, sea el denunciante, o no, la persona lesionada por aquéllos. En cambio, si la persecución una previa instancia de parte, para que pueda ser supuesto de la provocación del inicio de la investigación, la denuncia deberá ser radicada por el agraviado, su tutor, guardador o representante legal (art. 72 del CP).

<sup>96</sup> F. J. DÁlora, “Código Procesal Penal de la Nación, Tomo I, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2003, pág. 332.

<sup>97</sup> R. W. Ábalos, “Derecho Procesal Penal”, Tomo III, Santiago de Chile, Ediciones Jurídicas Cuyo, 1993, con cita de Manzini.

<sup>98</sup> F. J. DÁlora, “Código Procesal Penal de la Nación”, Tomo I, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2003, pág. 428.

<sup>99</sup> F. J. DÁlora, “Código Procesal Penal de la Nación”, Tomo I, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2003, pág. 429.

*proporcionará también el nombre o las referencias que se tengan de las personas que de alguna manera intervinieron en el acontecimiento o pudieron presenciarlo, y cualquier otro elemento de convicción que se considere de utilidad.”*

La instrucción penal preparatoria se origina en la noticia del delito, dado que ésta es el primer contacto que tiene la autoridad con el daño público resultante de un posible hecho delictuoso<sup>100</sup>.

La instrucción penal preparatoria es la etapa de investigación que debe proceder a todo juicio. Toda la actividad producida durante esta etapa tiene por objeto recabar elementos probatorios que serán reproducidos en el verdadero juicio. Al respecto, el art. 193 del CPPN establece que la instrucción tiene por objeto (i) Comprobar si existe un hecho delictuoso mediante las diligencias conducentes al descubrimiento de la verdad; (ii) Establecer las circunstancias que califiquen el hecho, lo agraven, atenúen o justifiquen, o influyan en la punibilidad; (iii) Individualizar a los partícipes; (iv) Verificar la edad, educación, costumbres, condiciones de vida, medios de subsistencia y antecedentes del imputado; el estado y desarrollo de sus facultades mentales, las condiciones en que actuó, los motivos que han podido determinarlo a delinquir y las demás circunstancias que revelen su mayor o menor peligrosidad; y (v) Comprobar la extensión del daño causado por el delito, aunque el damnificado no se hubiera constituido en actor civil.

Cabe destacar que la denuncia no configura un acto inicial de la instrucción. En este sentido, Navarro y Daray<sup>101</sup> aluden a que aquélla provoca la instrucción del sumario penal en forma mediata. En otras palabras, formulada la denuncia se requiere, para que se promueva la instrucción, el impulso convalidante que importa el requerimiento fiscal o la actuación de la autoridad preventora.

### **1.1. Voluntariedad de la denuncia. Excepciones.**

Como regla general, la denuncia es facultativa por parte de cualquier persona que puede no necesariamente estar vinculada con el hecho. Sin embargo, hay casos en que la formulación de la denuncia está prohibida<sup>102</sup> o resulta obligatoria<sup>103</sup>.

El artículo 177 del CPPN establece que tendrán obligación de denunciar los delitos perseguibles de oficio “... 1) *Los funcionarios o empleados públicos que los conozcan en el ejercicio de sus funciones...*”.

Al respecto, Navarro y Daray<sup>104</sup> sostienen que “*El deber impuesto a los funcionarios o empleados públicos se circunscribe a que el delito haya sido conocido por ellos en el ejercicio de sus funciones, estableciendo una relación de conexidad entre el hecho considerado ilícito y la función pública del sujeto*”. Asimismo -entienden- que por funcionarios o empleados públicos debe entenderse tanto a aquellos individuos que integran la administración estatal general como a los que integran o forman parte de una administración autárquica<sup>105</sup>.

## **2. La vinculación de la determinación de oficio con el proceso penal.**

El artículo 18 de la ley N° 24.769 dispone que: “*El organismo recaudador, formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria, o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la*

<sup>100</sup> J. A. Clariá Olmedo, “Derecho Procesal Penal”, Tomo II, Rubinzal Culzoni Editores, 1998, pág. 425.

<sup>101</sup> G. R. Navarro y R. R. Daray, “Código Procesal Penal de la Nación”, Tomo I, Hammurabi, 2004, pág. 434.

<sup>102</sup> Art. 178 del CPPN.

<sup>103</sup> Art. 177 del CPPN.

<sup>104</sup> F. J. DÁlora, Código Procesal Penal de la nación, Tomo I, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2003, pág. 441.

<sup>105</sup> F. J. DÁlora, Código Procesal Penal de la nación, Tomo I, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2003, pág. 442.

*seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos.*

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

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

Tal como se desprende de la disposición transcrita precedentemente, la denuncia de la comisión de un supuesto delito de los contemplados por la ley N° 24.769 puede ser formulada por la AFIP o un tercero<sup>106</sup>. Dicho precepto establece dos tipos de denuncias relacionadas con los delitos previstos en la ley N° 24.769 que son: (i) las denuncias del órgano recaudador (AFIP) vinculadas a delitos en los cuales corresponde o no la determinación administrativa de la deuda, y (ii) las denuncias por terceros.

La ley N° 24.769 supedita la denuncia por parte de la AFIP al dictado de la resolución determinativa de oficio de la deuda tributaria, salvo determinados casos de excepción. Concretamente, la promoción de la acción penal está condicionada a la previa existencia de la determinación de oficio de la deuda tributaria, conforme el procedimiento reglado en los arts. 16 y sgtes. de la ley N° 11.683.

De esta manera, en el caso en que la AFIP, en el transcurso de una fiscalización a un contribuyente llegara al convencimiento de que éste ha cometido un delito tipificado en la ley N° 24.769 debe dictar la resolución de determinación de oficio en forma previa a efectuar la correspondiente denuncia penal. Una vez dictada la resolución determinativa de oficio y notificada ésta al contribuyente, la AFIP deberá formular la denuncia penal, en la medida en que de los hechos tenidos por ciertos en la determinación de oficio, surja que la conducta desplegada por el contribuyente se encuentra incurso en alguna de las figuras delictivas tipificadas en la ley N° 24.769.

Sin embargo, la norma contempla una excepción para aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda. En estos casos, la AFIP podrá efectuar la denuncia penal en forma inmediata. Se trata de supuestos en los que las normas tributarias autorizan a dicho organismo a intimar el pago al contribuyente, sin que sea necesario recurrir al procedimiento de determinación de oficio previo<sup>107</sup>.

La determinación de oficio de la deuda tributaria es un mandato legal y opera como una condición de procedibilidad del proceso penal. La previa determinación de oficio de la deuda tributaria se encuentra estipulada en el artículo 18 de la Ley 24.769 como condicionante de la denuncia penal. Además, este procedimiento determina la configuración de la condición objetiva de punibilidad<sup>108</sup>, es decir, si la evasión supera los umbrales cuantitativos requeridos, a

---

<sup>106</sup> Esta previsión legal resulta acorde con la naturaleza pública de las acciones que nacen de los delitos previstos por la ley N° 24.769. En los delitos de acción pública, no resulta necesaria la previa instancia de parte ni la promoción o el estímulo constante del particular ofendido.

<sup>107</sup> Las denuncias a las que se refiere dicha norma son las vinculadas con: (i) aquellos supuestos cuya tipicidad no se vincula con el monto o cuantía de la deuda tributaria, tal como sucede, por ejemplo, con la obtención fraudulenta de beneficios fiscales (art. 4 de la ley), la insolvencia fiscal fraudulenta (art. 10 de la ley), con la simulación dolosa de pago (art. 11 de la ley), con la alteración dolosa de registros (art. 12 de la ley), o la asociación ilícita tributaria (art. 15, inc. c) de la ley); ; y (ii) aquellos supuestos en los que las normas tributarias autorizan a la AFIP a intimar el pago al contribuyente, sin que sea necesario recurrir al procedimiento de determinación de oficio previo -tales como las declaraciones juradas rectificativas o las retenciones indubitables contempladas en los arts. 6 y 9 de la ley 24.769-.

<sup>108</sup> El objeto de las llamadas condiciones objetivas de culpabilidad -que se apartan de los aspectos subjetivos- es el de establecer parámetros por razones de política criminal para la aplicación de penas, con independencia de las circunstancias que llevaron al sujeto a la comisión del ilícito.

efectos de tornar punible la conducta delictuosa. En caso de existir condiciones mínima u objetivas de punibilidad, la conducta llevada a cabo por el responsable es típica, es decir, que la acción disvaliosa objetivamente se ha consumado; no obstante lo cual el legislador, por una cuestión de política criminal, decide excluir dicha conducta del campo del injusto.

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

La formulación de la denuncia penal por la comisión de un presunto delito tributario -previo a efectuarse la correspondiente determinación de oficio de la deuda tributaria- impide la prosecución de la instrucción de la causa, debiendo el magistrado instructor desestimar las actuaciones y ordenar su archivo<sup>109</sup>.

Una vez dictada la resolución determinativa de oficio, el contribuyente podrá recurrir dicho acto administrativo mediante la interposición de alguno de los recursos previstos en el artículo 76 de la ley N° 11.683<sup>110</sup>. Por su parte, la AFIP se encuentra facultada para formular la denuncia penal que a su juicio correspondiere, aún cuando la resolución determinativa de oficio se encontrare recurrida.

En virtud de lo expuesto precedentemente, es dable señalar que (i) es requisito de formulación de la denuncia penal, el que se haya sustanciado y resuelto en sede administrativa un proceso contradictorio en el que el contribuyente haya podido ejercer su derecho de defensa frente a la AFIP; (ii) no es requisito de formulación de la denuncia penal, que el acto administrativo anterior se encuentre firme; y, como consecuencia, (iii) el contribuyente puede acceder al control judicial de dichos actos determinativos, sin perjuicio de la sustanciación de la causa penal.

### **3. Supuestos en los que no cabe la denuncia penal.**

El artículo 19 de la Ley Nro. 24.769 dispone que:

*"Aun cuando los montos alcanzados por la determinación de la deuda tributaria o previsional fuesen superiores a los previstos en los artículos 1º, 6º, 7º y 9º, el Organismo Recaudador que corresponda no formulará denuncia penal, si de las circunstancias del hecho surgiere manifiestamente que no se ha ejecutado la conducta punible.*

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

Dicho precepto faculta a la AFIP a no efectuar denuncia penal, aún cuando de la resolución determinativa de oficio surgiera una deuda que superen los montos mínimos de punibilidad, previstos en los artículos 1, 6, 7 y 9 de la ley N° 24.769, cuando de las circunstancias del hecho surgiere manifiestamente que no se ha ejecutado la conducta punible.

<sup>109</sup> Cfr. arts. 180, in fine, y 195, 2º párr. del CPPN. El art. 180 del CPPN, en su último párrafo, establece que la denuncia "Será desestimada cuando los hechos referidos en ella no constituyan delito, o cuando no se pueda proceder. La resolución que disponga la desestimación de la denuncia o su remisión a otra jurisdicción, será apelable, aún por quien pretendía ser tenido por parte querellante." Por su parte, el artículo 195, segundo párrafo, establece que: "El juez rechazará el requerimiento fiscal u ordenará el archivo de las actuaciones policiales, por auto, cuando el hecho imputado no constituya delito o no se pueda proceder. La resolución será apelable por el agente fiscal y la parte querellante."

<sup>110</sup> Recurso de Reconsideración o Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación.



Esta excepción a la obligación de denunciar por parte de la AFIP se funda en la necesidad de no iniciar y tramitar causas penales en forma indiscriminada o injustificada, evitando un dispendio jurisdiccional injustificado cuando a criterio de dicho organismo no amerite la denuncia penal y/o surgiere manifiestamente que no se ha ejecutado la conducta punible.

A efectos de no formular la correspondiente denuncia, los funcionarios a quienes se les haya asignado expresamente esa competencia deberán emitir una resolución fundada, previo dictamen del correspondiente servicio jurídico. Dicho decisorio deberá ser comunicado inmediatamente a la Procuración del Tesoro de la Nación, la que deberá expedirse al respecto.

Sin perjuicio de lo expuesto precedentemente, cabe destacar que la denuncia penal debe efectuarse luego de dictada la resolución determinativa de oficio y en la medida en que se encuentren reunidos los aspectos objetivos o cuantitativos y subjetivos (dolo) del tipo penal de que se trate, es decir, que se superen los montos mínimos de punibilidad y que surja manifiestamente una conducta dolosa punible.

Sobre el particular, cabe traer a colación lo manifestado por la Procuración del Tesoro de la Nación, en el Dictamen 509/2003, de fecha 21/10/2003. Dicho organismo sostuvo que (i) Todos los delitos contemplados en la ley N° 24.769 revisten carácter doloso; (ii) Debe, a ese respecto, tener en cuenta que el Código Penal argentino no acepta el principio de la presunción del dolo, motivo por el cual tanto la existencia de este elemento subjetivo como la de los otros presupuestos de la pena dependen de la prueba que se arrime a la causa; y (iii) Este criterio resulta plenamente aplicable a los delitos previstos en la ley 24.769. Consecuentemente, la intención dolosa debe probarse también en esos casos por medio de hechos externos y concretos que configuren la maniobra, ardid, ocultamiento o engaño aptos para inducir al error al Fisco; pero el elemento intencional que califica el delito no debe resultar de una inferencia creada a partir de presunciones, sino de la prueba directa de esos hechos.

Cabe destacar que en el mes de marzo de 2010, el Poder Ejecutivo Nacional giró al Congreso de la Nación el proyecto de modificación de la ley N° 24.769 y del Código Penal de la Nación Argentina, a través del Mensaje 379. En junio de 2010 se ha firmado un dictamen único en el plenario de las Comisiones de Legislación Penal y de Justicia para ser tratado en la Cámara de Diputados. En dicho proyecto, se propone -entre otras cuestiones-, derogar el art. 19 comentado.

## **F. DETERMINACIÓN DE OFICIO SOBRE BASE PRESUNTA Y SU ROL EN EL PROCESO PENAL**

La determinación de oficio de la deuda tributaria puede fundar una denuncia penal. La cuestión que se plantea es si la determinación de oficio sobre base presunta tiene mérito para fundar una denuncia penal tributaria. Concretamente, si la determinación de oficio sobre base presunta tiene idoneidad suficiente para constituirse en "*notitia criminis*", como elemento fundante de la instalación del proceso instructivo en sede penal.

La doctrina y la jurisprudencia no son unánimes al respecto.

### **1. Posiciones Doctrinarias.**

El Dr. Vicente O. Díaz<sup>111</sup> ha sido más que elocuente al sostener que "*... la estimación sobre base presunta como procedimiento para la determinación abreviada del quantum defraudado, no enerva el principio constitucional de inocencia y, por ende, tal procedimiento*

---

<sup>111</sup> Díaz, Vicente Oscar, "La seguridad jurídica en los procesos tributarios". Editorial Depalma, pág. 73.

*administrativo no puede trasvasarse al proceso penal, bajo pena de alterar la seguridad jurídica. En efecto, establecer una situación tributaria ardidosa por coeficientes no es propio del derecho represor, más aún cuando dichos parámetros presuntivos se basan en determinadas circunstancias en los coeficientes del carácter propio y ajeno del contribuyente, dado que ello lleva a imponer la verdad formal versus la verdad real, y es esta última la que desaloja la mentada presunción de inocencia para insertar el principio de culpabilidad”.*

Asimismo, dicho autor<sup>112</sup> ha expresado que *“Existe consenso doctrinario calificado acerca de que las Administraciones confunden deuda con dolo; que creen erróneamente que no se exige, previo a la denuncia penal, la existencia comprobada de un injusto tributario, y dicho en otras palabras, que los principios liminares del proceso penal no deben aplicarse con su rigidez garantista en la vía penal tributaria, porque dichos principios perturban el fin recaudatorio a la postre.”*

Oscar Fernández<sup>113</sup> sostiene que *“Estamos absolutamente convencidos de que en este tema no podemos ser ecléticos, por ello afirmamos que es absolutamente inconveniente que el sistema presuncional, inserto en la ley 11.683, abandone las fronteras administrativas para ingresar en territorio penal, sobre todo en países que adhieren al derecho penal liberal en los que, como el nuestro, prima el estado jurídico de inocencia del individuo libre.*

Ramiro Rubinska<sup>114</sup> -refiriéndose a las determinaciones de oficio sobre base presunta- sostuvo que *“... en aquellos casos en que, acorde a la verdad formal en que se basa el procedimiento fiscal, se desprendan montos superiores a las cuantías establecidas por la LPT, parece lógico que sea necesaria una verificación de las particularidades fácticas del caso concreto, a efectos de establecer si resulta posible o no una adaptación de los hechos “presuntos” al principio de verdad real o histórica del que se vale todo magistrado para transitar el camino previsto por el art. 193 del CPPN; verificación de cuyas resultas parece depender si la denuncia a entablar se ajustará o no al marco procesal vigente.”*

*“Vale aclarar que si bien, de respetarse a rajatabla la subsidiariedad de la utilización de la vía presuntiva ante la imposibilidad de certeza del hecho imponible, tal adaptación no podría llevarse a cabo en sede administrativa, pueden presentarse, aún en esa instancia, ciertos elementos funcionales al Juez Penal, para que tal adaptación se lleve a cabo en sede jurisdiccional. En otras palabras: elementos sobre los que pueda aferrarse el magistrado para hacer viable una investigación con ciertas expectativa de éxito, tendiente a reconstruir la verdad real o histórica de los hechos denunciados.”*

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

---

<sup>112</sup> Díaz, Vicente O., “La protección constitucional del contribuyente en los procesos penales tributarios.”, Periódico Económico Tributario N° 223.

<sup>113</sup> Oscar A. Fernández, “Garantías Constitucionales Comprometidas en la Determinación de Oficio de la materia Tributaria por medio de Presunciones.”, Libro “Derecho Penal Tributario”, Tomo II, Coordinadores: Alejandro Altamirano y Ramiro M. Rubinska, pág. 1238.

<sup>114</sup> “La determinación de oficio sobre base presunta y su entidad para fundar denuncias penales”. Ramiro M. Rubinska. Libro: Derecho Penal Tributario, Tomo II, Coordinadores: Alejandro C. Altamirano y Ramiro M. Rubinska, pág. 1186 y sgte.

García Berro y Vilella<sup>115</sup> -en referencia a la disposición contenida en el art. 18 de la ley N° 11.683- expresaron que “... si se examinan las presunciones establecidas por el art. 18 de la ley 11.683, se advierte que, en realidad se trata de un alambicado entramado, tanto de verdaderas presunciones como también de ficciones, de estimaciones y de imputaciones legales que no responden ni a las reglas de la lógica, ni de la experiencia, ni a la naturaleza de las cosas, ni a la normalidad de los casos, sino que se trata de formas de cálculo, de consideraciones determinadas y de imputaciones impositivas, que se encuentran ostensiblemente previstas en beneficio de la administración para facilitar su tarea de gestión de cobro de los tributos y no, por lo menos en todos los casos, para reconstruir la verdad histórica con el rigor que corresponde exigir en un proceso penal.”

López Biscayart<sup>116</sup> expresa que “no es posible que las presunciones que estiman el tributo debido puedan, per se, acreditar un delito, porque no ofrecen certeza respecto de la legitimidad de la obligación tributaria respectiva y, en consecuencia, de la cuantía de la deuda estimada”.

Por su parte, José Viola<sup>117</sup> expresa que “Existe disparidad de criterios acerca de considerar si la determinación de oficio presunta puede fundar una denuncia penal tributaria, más adelante que en nuestra opinión, la solución debe ser positiva; la determinación estimativa puede y debe fundar la génesis del proceso penal. (...) Abogamos esta posición por dos razones: una, a efectos de favorecer la eficacia en procura de la persecución de la evasión, caso contrario, le bastaría al responsable evasor, hacer desaparecer su respaldo documental<sup>118</sup> para imposibilitar toda determinación sobre base cierta y de esa manera sustraerse del proceso penal (...) Carece de toda lógica jurídica que, este último, se encuentre en mejores condiciones imputativas frente a quien –cumpliendo los deberes<sup>119</sup> formales a su cargo- resguarda el respaldo documental de sus operaciones.(...) La segunda, es que la determinación previa y sus antecedentes, no constituyen en modo alguno un pre-juzgamiento sobre la Inocencia del contribuyente, ni tampoco una prueba de cargo que ingrese al proceso penal y juegue en contra de dicho estado jurídico.(...) No obstante, dichos elementos pueden servir como una fuente de prueba a partir de la cual se oriente la pesquisa, tanto en lo que se refiere a la cuantía del tributo, como en relación al elemento subjetivo.”

## 2. Análisis de algunos fallos de la Justicia Penal.

La jurisprudencia no ha sido conteste en cuanto al valor probatorio de la determinación de oficio sobre base presunta para instar el proceso penal. Entre los antecedentes jurisprudenciales que han tratado el tema, se pueden señalar los siguientes:

a) La Cámara Nacional de Casación Penal, Sala IV, se expidió el 23/02/2000 en la causa Velázquez, Sara Beatriz s/ Infracción Ley 23.771.

El 25/10/1999 el Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 2 de la Capital Federal había condenado a la imputada como autora de los delitos previstos en los arts. 1 y 2 de la ley N° 23.771. Dicho Tribunal consideró que (i) la aplicación del régimen de presunciones propio de un sistema administrativo a hechos de naturaleza penal, no resulta “*ab initio*” inválida, en tanto tal sistema resulte compatible con los principios propios del proceso penal en torno del imputado, derivados de los derechos reconocidos por la CN a su respecto; y (ii) las presunciones del artículo 25 de la ley N° 11683 (t.o. 1978) conforman una interpretación razonable del impuesto omitido a raíz de las diferencias físicas de inventarios de mercaderías,

<sup>115</sup> D. García Berro y G. Vilella, “Las presunciones de la ley 11.683 y el proceso penal por el delito de evasión tributaria.” La Ley, suplemento especial de derecho económico, febrero de 2004, pág. 112 y sgtes.

<sup>116</sup> J. López Biscayart, “Presunciones y oportunidad en el proceso penal tributario.”, Doctrina Tributaria Errepar, junio 2004.

<sup>117</sup> José A. Viola, Derecho procesal Penal Tributario. Editorial La Ley S.A. 2009, pág. 210.

<sup>118</sup> Libros contables, facturación, balances, etc.

<sup>119</sup> Arts. 48 y 49 del Decreto 1397/79 reglamentario de la ley 11.683.

susceptibles -en el proceso penal- de ser destruidas por cualquier otro tipo de prueba en el proceso, razón por la cual no resulta conculcada garantía alguna prevista en la CN o en el Pacto de San José de Costa Rica.

La Cámara Nacional de Casación Penal consideró que la determinación conformaba una interpretación razonable del impuesto omitido, a raíz de las diferencias físicas de inventario por mercadería que la imputada no había destruido al no haber presentado prueba alguna con entidad suficiente para contraponer a la conclusión a la que se había arribado conforme a ese criterio. Es decir que, partiendo de la base de que las presunciones del art. 18 de la ley N° 11.683 admitían prueba en contrario, y de que esa forma de prueba no fue aportada con sustento por parte de la imputada, confirmó la sanción aplicada.

b) En cambio la Cámara Nacional de Casación Penal, Sala I, se expidió en la causa Beraja, Rubén Ezra, rechazando la aplicación a los fines sancionatorios de las presunciones del art. 18 de la ley N° 11.683.

El Juez Nacional en lo Penal N° 2 había rechazado el requerimiento fiscal de instrucción por entender que el hecho que se le atribuía al imputado no constituía delito alguno. A tal efecto, consideró que se trataba del caso de la imputación de una maniobra de evasión tributaria proveniente de la existencia de incrementos patrimoniales no justificados, que habían sido determinados por el fisco mediante las presunciones mencionadas. Entre los fundamentos del juez se destaca el que señala que *“la ley tributaria autoriza a la AFIP a presumir mediante simple estimación de oficio el monto de los tributos respecto de los incrementos patrimoniales no justificados y, como consecuencia de esa presunción el respectivo contribuyente se encuentra obligado al pago correspondiente. En consecuencia sin perjuicio de su plena eficacia, no resulta por sí sola demostrativa de hechos que deban encuadrarse en los arts. 1 y 2 de la ley 24.769.”*

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala A, confirmó la resolución del titular del juez *a quo*.

Por su parte, la Cámara Nacional de Casación Penal señaló que *“si bien no podría condenarse por delito previsto en la ley penal tributaria N° 24.769 sólo mediante presunciones (art. 18 de la ley 11.683) la existencia de éstas resulta, en principio, suficiente para iniciar el sumario criminal tendiente a comprobar si los incrementos patrimoniales no justificados se deben a la existencia de maniobras evasivas de tributos mediante las dirigencias conducentes al descubrimiento de la verdad (inc. 1. del art. 193 del Código Procesal Penal)”*. Así revocó la sentencia y ordenó que se efectuara la investigación pertinente.

c) El 28/10/2005, la Cámara Nacional de Casación Penal, Sala II, se pronunció en la causa Giampietro Mogordoy, Julio César, sosteniendo que *“Si bien a través del sistema presuncional no es posible arribar a la condena penal del imputado, ello no quita que pueda darse inicio a la investigación pues lo que se pretende es verificar por medio de la recolección de pruebas si el contribuyente evadió impuestos nacionales”*.

En este caso, la Cámara se expide en una causa en que tanto el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 1 como la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala A, habían rechazado parcialmente el requerimiento de instrucción formulado por el agente fiscal al considerar que los hechos imputados no constituían delito alguno. El juez interviniente había desestimado la denuncia sosteniendo -entre otros argumentos- que las presunciones tributarias para sustentar el proceso penal deben partir de un indicio mediante el cual pueda inferir una conclusión única y valedera. Dado que la AFIP se encuentra imposibilitada en esta etapa de establecer la materia imponible sobre base cierta, no procede hacer lugar a la instrucción requerida por el fiscal.

Al apelar, el Fiscal sostuvo que si bien en ese caso la denuncia de la AFIP no podía considerarse realizada dentro de los términos de la ley 24.769 por no haberse determinado previamente de oficio la obligación, ello no quita que existiendo una presunta comisión del hecho ilícito, ésta pueda ser aprehendida como un *“notitia criminis”* por el Fiscal, quien debe promover la investigación dado el principio de oficialidad que rige para tales delitos.

La Cámara de Casación, citando la sentencia recaída en la causa Beraja, hace lugar al recurso de casación y anula la resolución apelada. Hace notar que resulta contrario a derecho consentir que el juez pueda negarse a recolectar prueba que permita avanzar en la hipótesis delictiva. Por eso, considera que cuando la AFIP infiere que se cometió un delito y por ende realiza la denuncia penal, no corresponde desentenderse de su investigación con base en que su imputación se sustenta en indicios y presunciones.

d) En la causa “Fassi Lavalle, José Omar y Otros s/ Recurso de Casación, la Cámara Nacional de Casación Penal, Sala IV, el 21/11/2007 sostuvo que *“... Como corolario, hemos de señalar que compartimos la posición que Mihura denomina “ecléctica”, según la cual las presunciones legales son admisibles como elementos de convicción en el proceso de probanza que debe seguir el Estado para lograr la condena de la evasión, siempre que superen un riguroso control de legalidad, razonabilidad y oportunidad. Esta perspectiva analítica sujeta la aplicación o reversión de cualquier tipo de sanciones en relación a tributos determinados sobre la base de presunciones, a los siguientes límites: a) la necesidad y legalidad de acudir al sistema presuntivo; b) la certeza de los hechos indiciarios sobre los que se base la presunción; c) la razonabilidad genérica de la norma presuntiva; d) la razonabilidad de aplicar esa norma presuntiva al caso concreto; e) la razonabilidad de la conclusión alcanzada por aplicación de la presunción contrastada con todo tipo de pruebas que se hubieran producido (conf. Mihura Estrada, Ricardo: “Sanciones por evasión de impuestos determinados sobre base presunta.”, LL 1999-D, pág. 907)”*.

e) En la causa “Iribarne, Gustavo s/ recurso de casación”, el 22/06/2005 la Cámara Nacional de Casación Penal, Sala I, ha resuelto sobre el alcance de las presunciones para fundar la culpabilidad que *“... si los comportamientos del imputado no están concretamente especificados, su especificación y detalle debe ser materia de investigación judicial. Si bien no podría condenarse por el delito previsto en la ley penal tributaria 24769 sólo mediante presunciones (art. 18, ley 11683), la existencia de éstas resulta en principio, suficiente para iniciar el sumario criminal tendiente a comprobar si los incrementos patrimoniales no justificados se deben a la existencia de maniobras evasivas de tributos, mediante las diligencias conducentes al descubrimiento de la verdad [inc. 1) del art. 193 precitado]. Aunque la Administración Federal de Ingresos Públicos pueda realizar tareas investigativas para las que contaría con mayores recursos materiales y humanos que el juez de instrucción especializado en lo penal tributario, si la comisión de posibles delitos de competencia de este último le fuese denunciada, está en la obligación legal irrenunciable de ordenar su investigación (art. 194, CPPN), asumiéndola o delegándola en el agente fiscal (art. 196 del mismo código), pudiendo requerir del mencionado organismo de fiscalización la colaboración que sea indispensable si los recursos propios son insuficientes. Tal intervención judicial es la que en un Estado de Derecho permite la máxima protección de las garantías procesales y constitucionales del imputado ...”*.

f) El 09/03/95, en la causa “Matadero y Frigorífico Merlo”, la Cámara Federal de Apelaciones de San Martín, Sala I, sostuvo que *“... los valores e intereses en juego en el proceso penal y en el proceso administrativo resultan disímiles. En este último, la administración califica una situación tributaria como “secundum allegata et probata partium”, donde se admiten incluso ficciones legales (presunciones sin prueba en contrario) aplicadas por el fisco, pero deviene indudable que éstas no resultan ser la verdad material que exige el proceso penal. Dotar de la trascendencia penal a la verdad artificial o aparente implicaría entender que el fin perseguido*

*por la normativa, más que la sanción de conductas disvaliosas, es netamente recaudatorio...”(...)”Por lo demás, resulta incuestionado que el juez penal tiene suficiente poder de adquisición probatoria y, en tal inteligencia, ordenó la producción del peritaje oficial que luce a fs. 560/583 -carácter que no posee el informe técnico analizado-, cuya base de producción estuvo dado por el estudio de los mismos elementos de juicio analizados por la Dirección General Impositiva, surgiendo claramente de su lectura cuál fue el mecanismo utilizado para su elaboración y para arribar a las conclusiones.”*

En idéntico sentido, se pronunció la Sala I de la Cámara Federal de San Martín en los autos “Navarro, Carlos s/ denuncia” y “Lavaderos Anca SA s/ ley 24.769, el 27/06/95 y 18/04/2000, respectivamente.

g) El 13/12/2004, el Juzgado en lo Penal Tributario N° 1, en la Causa 1738/2004, sostuvo que *“Que tanto la doctrina como la mayoría de la jurisprudencia, son contestes en cuanto su tratamiento, siendo categóricas en que la presunción de dolo no puede sustentarse en los mismos supuestos previstos en el artículo 18, ley N° 11.683, ya que éstos asisten para la determinación de la materia imponible y no para que a través de una presunción, se arribe a otra presunción, y pueda, por ese medio, calificar de dolosa una conducta, pues de esta forma se estaría violando el principio de responsabilidad subjetiva en materia penal”.*

h) El Juzgado Nacional Penal Tributario N° 2, en la Causa 289/2004, el 16/06/2004 sostuvo *“Que a juicio de este tribunal, no se requiere un especial desarrollo para poner de manifiesto que aquellas consecuencias establecidas por el legislador a los efectos del artículo 18 de la ley 11.683, no constituyen verdaderas presunciones de conformidad con el concepto dado, pues resulta ostensible que la existencia de incrementos patrimoniales no justificados de ningún modo permiten inferir, mediante la aplicación de reglas lógicas, de experiencia, o de reducción, la existencia de ganancias sujetas a impuesto, dispuestas o consumidas en gastos no deducibles, equivalentes al porcentaje establecido por aquella disposición legal”.*

i) En la causa “Hai Port SRL Joyería María Sol”, el 4/04/2006 la Sala A de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sostuvo que *“cabe revocar el procesamiento decretado en orden al delito de evasión tributaria pues, la determinación de oficio practicada sobre base presunta, no resulta por sí sola demostrativa de hechos que deban encuadrarse en el artículo 1 de la ley 24.769” (...)* *“que esa sola estimación practicada mediante principios y reglas ajenas al proceso penal no alcanza para tener por acreditadas las ventas y las ganancias cuestionadas. En consecuencia, a pesar del largo tiempo transcurrido, y ante la falta de medidas probatorias tendientes a determinar si las mencionadas anotaciones y documentación se vinculan con ventas y ganancias omitidas de declarar, el auto de procesamiento no se ajusta a derecho.”* En igual sentido, entre otros, “Hormaco S.A.” de fecha 31/03/2004.

j) En la causa “Festuca S.A.”, el 31/03/2005, la Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sostuvo que *“debe revocarse la resolución que rechazó el requerimiento fiscal de instrucción ante una denuncia de la Administración Federal de Ingresos Públicos por la presentación de la declaración jurada engañosa a efectos de evadir el impuesto a las ganancias, ya que si bien el Organismo Recaudador utilizó un sistema de base presunta para el cálculo del monto evadido, no es posible soslayar que la existencia de depósitos bancarios superiores a las ventas declaradas en el mismo ejercicio, es un dato concreto y objetivo de la realidad y no una mera conjetura, toda vez que, a los fines de habilitar la instrucción jurisdiccional, no es necesaria la certeza o el convencimiento de la materialización del injusto, sino que basta que aparezca como hipótesis de investigación.”*

k) En la causa Grilli, Ricardo E, la Cámara Nacional Penal Económico, Sala B, el 26/08/2004 se pronunció respecto de la presunción sobre depósitos bancarios prevista en el art. 18 de la ley

Nº 11.683. Al respecto, sostuvo que *“... Si bien el Organismo Recaudador utilizó el sistema de base presunta para el cálculo del monto supuestamente evadido y no habría tenido oportunidad de corroborar la existencia de los hechos imponderables generadores de la obligación tributaria, lo cierto es que por aquella circunstancia no resulta posible soslayar que la existencia de los depósitos bancarios aludidos por aquella denuncia es un dato concreto y objetivo de la realidad y no una nueva conjetura. En este sentido, si bien resultaría posible imaginar diferentes circunstancias que dieran origen a aquellos depósitos, esto no resulta suficiente para afirmar la inexistencia de actividades generadoras del deber de tributar, hipótesis que, en este caso, no se presenta como una suposición temeraria por parte del denunciante. En efecto, no puede, sin más, dejarse de lado la hipótesis delictual expresada por la denuncia con base, exclusivamente, en la ponderación de circunstancias sólo hipotéticas y desconectadas de los elementos probatorios sometidos al examen del juzgador.”*

l) El 3/02/2006, en la causa Las Elviras SAAGI, la Cámara Nacional Penal Económico, Sala B, se pronunció sobre la presunción de incrementos patrimoniales no justificados prevista en el art. 18 de la ley nº 11.683.

La sociedad contribuyente habría registrado contablemente un pasivo consistente en un supuesto préstamo tomado de un banco extranjero con sede en Nassau, Bahamas. La existencia de este préstamo no habría sido justificada debidamente con la documentación aportada por la contribuyente, pues surge de la determinación de oficio del impuesto a las ganancias que aquella no exhibió contrato alguno que respaldara la operatoria de préstamo con un acreedor del exterior y sólo se limitó a presentar una "solicitud de crédito" como documentación probatoria de la existencia de aquella operación. Asimismo, como respaldo del préstamo sólo se habrían emitido pagarés a la vista, sin agregar a las actuaciones administrativas la prueba documental que acreditara aquella circunstancia. Consecuentemente, la AFIP impugnó el monto del préstamo declarado por la contribuyente, por considerar que se trataría de un incremento patrimonial no justificado y, por ende, de una ganancia neta sujeta a impuesto en los términos del art. 18, inc. f) de la ley 11683.

La resolución de la instancia anterior había rechazado el requerimiento fiscal de instrucción, por considerar que el hecho denunciado no constituía delito.

Ante la alegación relacionada con la ausencia de pruebas que avalaran la denuncia que motivó el requerimiento de instrucción, la Cámara sostuvo que *“De esta manera, el desarrollo de la etapa instructoria sería el marco adecuado para llevar a cabo las medidas de prueba necesarias para establecer o descartar las precisiones correspondientes, en lo atinente al origen de los fondos presuntamente no justificados, al momento y al modo en los cuales aquellos fondos habrían sido incorporados al acervo societario, al monto exacto del impuesto evadido y a la evacuación de los descargos de la defensa relacionados con la validez del procedimiento administrativo y con la existencia misma del préstamo.”*

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

*“Por lo tanto ... los motivos relacionados con la hipotética ausencia de pruebas que sustentan la denuncia que motivó el requerimiento de instrucción rechazado -contrariamente a lo expresado por el tribunal a quo- implican alterar la secuencia lógica de un proceso penal pues, implícitamente, se sustentan en la idea de que el denunciante debe acompañar los*

*elementos de convicción que deben colectarse, precisamente, como consecuencia del comienzo y del desarrollo de la actividad instructoria.”*

ll) En la causa Roden S.A. s/ Infracción Ley N° 24.769, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala A, en sentencia del 2/12/2005, revocó la resolución del *a quo*, que rechazó el requerimiento de instrucción formulado a los presuntos infractores de la ley penal tributaria, dado que la determinación que dio lugar a la denuncia había sido practicada utilizando un método de presunción del art. 18, inc. f) de la ley N° 11.683. La Cámara sostuvo - ante el recurso de apelación interpuesto por el representante del Ministerio Público Fiscal contra la resolución que rechazó el requerimiento fiscal de instrucción- que *“Que si bien el organismo recaudador utilizó el sistema de base presunta para el cálculo del monto supuestamente evadido y no habría corroborado aún la existencia de hechos impositivos generadores de la obligación tributaria, lo cierto es que, las irregularidades detectadas por los inspectores respecto a la registración de facturas apócrifas de diversos proveedores, gastos sin documentación respaldatoria y depósitos de dinero en bancos superiores a los declarados, constituyen indicios de una maniobra de evasión tributaria.”*

m) En la causa “Samper Richard, Pedro Horacio y otro s/evasión tributaria simple”, la Cámara Nacional Penal Económico, Sala B, en sentencia de fecha 14/6/2004, sostuvo que si bien el organismo recaudador utilizó el sistema de base presunta para el cálculo del monto supuestamente evadido y no habría tenido oportunidad de corroborar la existencia de los hechos impositivos generadores de la obligación tributaria, lo cierto es que -por aquella circunstancia- no resulta posible soslayar que la existencia de los depósitos bancarios aludidos en la denuncia de la AFIP es un dato concreto y objetivo de la realidad, y no una mera conjetura.

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

n) En la causa “B.R.E. s/ infracción Ley Nro. 24.769”, el 16/06/2005 la Cámara Nacional Penal Económico, Sala B, sostuvo que *“Que, en efecto, si bien el organismo recaudador utilizó el sistema de base presunta para el cálculo del monto supuestamente evadido y no habría tenido oportunidad de corroborar la existencia de los hechos impositivos generadores de la obligación tributaria, lo cierto es que por aquella circunstancia no resulta posible soslayar que la existencia de los incrementos patrimoniales aludidos por aquella denuncia es un dato concreto y objetivo de la realidad y no una mera conjetura. En este sentido, si bien resultaría posible imaginar diferentes circunstancias que dieran origen a aquellos depósitos, esto no resulta suficiente para afirmar la existencia de actividades generadoras del deber de tributar, hipótesis que, en este caso, no se presenta como una suposición temeraria por parte del denunciante.”*

ñ) En la causa 640/2005, el 23/08/2005 el Juzgado Penal Tributario, Sala III, sostuvo que *“A partir de ello, corresponde analizar, de acuerdo a las reglas de valoración de la prueba propias del proceso penal, si la aplicación -razonable y ajustada a los parámetros de legalidad- del método presuntivo de determinación de la obligación tributaria, conduce a resultados que guarde cierto grado de correlación con la realidad histórica, cuya averiguación constituye el objeto del proceso penal.*

*(...) Que debe recordarse que únicamente procede la vía de determinación presuntiva de la obligación tributaria cuando el fisco no dispone de elementos que acrediten la exacta dimensión de la materia imponible, ya sea frente a la inexistencia de documentación fehaciente, o por no llevar contabilidad o llevarla con notable falencias, o por no llevar contabilidad o llevarla con notable falencias, o por insuficiencias de diversa índole.*



*(...) Que, el régimen de los indicios, presunciones y ficciones ha sido establecido por el legislador para un ámbito ajeno al derecho penal, tal como se desprende del texto de la ley 11.683, y ello obedece a lo inadecuado que resulta trasladar aquél régimen al ámbito del proceso penal, el cual se rige por sus propios y específicos principios.*

*En efecto, aquella intención surge evidente a poco que se observe la redacción del artículo 18 de la Ley Nro. 11.683, en cuanto se indica que "... A los efectos de este artículo podrá tomarse como presunción general ...", quedando en claro que aquellos indicios y presunciones tienen plena eficacia a los fines de estimar de oficio una obligación tributaria, estableciéndose de tal forma un régimen de indicios, presunciones y ficciones a favor del organismo recaudador para dispensario de la acreditación de los hechos imposables en los que funda la obligación tributaria que estima, y revirtiendo de tal forma la carga de la prueba en cabeza del contribuyente que alegue la falta de verificación de aquellos hechos.*

*Este sistema probatorio no puede, sin lugar a dudas, ser trasladado a esta sede penal, por lo que extender aquel régimen a un ámbito distinto de aquél para el cual fue exclusivamente legislado, implicaría contrariar el límite expreso fijado por el legislador."*

*o) En la causa "El Boyero Grúas y Transporte S.A. sobre infracción ley 24.769", el 30/12/2004 la Cámara Nacional Penal Económico, Sala A, sostuvo "Que la ley tributaria autoriza a la Administración Federal de Ingresos Públicos a presumir, mediante simple estimación, el monto de los tributos respecto a los incrementos patrimoniales no justificados (conf. Art. 18, inciso f), Ley 11.683, t.o. 1998).(...) Que como consecuencia de esa presunción el respectivo contribuyente se encuentra obligado al pago correspondiente. (...) Que esa consecuencia, sin perjuicio de su plena eficacia, no resulta por sí sola demostrativa de hechos que deban encuadrarse en el artículo 1 de la ley 24.769. (...) Que, por otra parte, la resolución que desestima el requerimiento de instrucción carece de los efectos de la cosa juzgada y no impide que el hecho pueda ser materia de otro proceso con nuevos elementos de juicio."*

*En idéntico sentido, se pronunció la Sala A de la Cámara Nacional Penal Económico en los autos "Plus Import S.R.L. s/ Ley 24.769" y "Stareselsky, León s/Ley 24.769", el 24/5/2005, y el 17/12/2004, respectivamente.*

*p) En la causa "Incidente de apelación interpuesto en Causa Nro 819/2001/2745 caratulada Orebro Marcela Karina s/ inf. Ley 24.769.", el 30/09/2005 la Cámara Nacional Penal Económico, Sala A, sostuvo que "Si bien la ley tributaria autoriza a la Administración Federal de Ingresos Públicos a determinar de oficio, mediante simple estimación, el monto de los tributos, esa determinación, no resulta, por sí sola, demostrativa de hechos que deban encuadrarse en el art. 1 de la ley 24.769."*

*q) En la causa "Goicoechea, Juan R. y otros", la Cámara Nacional Penal Económico, Sala B, el 30/05/2005, resolvió por mayoría mantener la calificación prevista en el art. 2 de la ley 24.769, señalando:*

*"Que tampoco se relativizan las conclusiones a las cuales se arribó por las resoluciones administrativas señaladas por el considerando anterior por el argumento de que por aquellas resoluciones la deuda se habría determinado, supuestamente, sobre base presunta... En efecto, la determinación sobre aquella base se funda en el art. 18 de la ley 11.683... Este método para la determinación de la deuda constituye una presunción legal ... en definitiva aquellas presunciones "... son medios de prueba, indirectos, que están fijados en la ley ... y pueden llegar a constituir prueba en el proceso penal."*

*"La prueba comprende, genéricamente, todos los elementos o medios que se relacionan con la búsqueda y formación de la certeza ... se está ante un caso de prueba compuesta, por*

*lo cual los modos de prueba aisladamente imperfectos se complementan entre sí y logran producir plena certeza en los términos exigidos por el ordenamiento procesal aplicable.”*

*“Que, la determinación de la deuda se pudiera haber efectuado sobre base presunta, no impide sostener la existencia de la evasión ... Máxime en este caso (donde) las compras y gastos de la empresa fueron verificados a partir de las operaciones informadas por los proveedores denunciados por la empresa y la información brindada por las entidades bancarias, y correlacionados con el resto de la información obrante en las bases de datos de la AFIP.”*

*“En consecuencia, se observa que se reconstruyó la realidad de la empresa a partir de un entramado entre hechos directamente conocidos de otros que fueron inferidos por prueba indirecta... En definitiva, cuanto mayor sea el porcentaje de prueba directa sobre el que se determina la deuda, mayor será el grado de convicción obtenido en el caso, pero basta la prueba indirecta inferida con los límites establecidos para considerar acreditada la deuda con el grado de probabilidad exigido en la etapa de instrucción.”*

*“Que, de esta forma, en este caso, la prueba generada por la circularización efectuada por la AFIP\_DGI es suficiente para confirmar el procesamiento con la calificación atribuida.”*

*“Que, en lo atinente a la alegada inexistencia de ardid... sobre la base del proceso de determinación de oficio, las pruebas aportadas por el organismo recaudador, y las declaraciones testimoniales recibidas en el transcurso de la presente investigación, se ha determinado que, en los períodos cuestionados, se habrían presentado declaraciones juradas cuyos datos serían falsos. Que, de esta forma, en un sistema en el cual la autodeterminación tributaria es el principio general, constituyó, en este caso concreto, un ardid idóneo a fin de engañar al organismo recaudador, ocultando la realidad comercial y una fracción significativa de la obligación tributaria.”*

r) En la causa “Morlachi, Hugo O.”, la Cámara Nacional Casación Penal, Sala III, el 11/03/2009 rechazó el recurso de la defensa que se había agravado en lo sustancial de la determinación de oficio efectuada sobre base presunta (acreditaciones bancarias en el caso) argumentando que *“... la existencia de una determinación de oficio con base presunta para arribar al supuesto monto evadido habilita el inicio de un proceso judicial contra una persona y su procesamiento incluso, pero al llegar al momento del juicio... se requiere un estado de certeza.”*

*“... Que en definitiva, la evasión impositiva que se le reprocha no encuentra fundamento sólo en la existencia de acreditaciones bancarias de las que se infiere una actividad comercial, sino un cúmulo de elementos de juicio que confirman aquella presunción que critica la defensa, que valoradas en su conjunto, otorgan suficiente fundamento a la conclusión que agravia al impugnante... el tribunal de mérito examinó las denuncias, las actuaciones administrativas, los testimonios de funcionarios de la Administración Federal de Ingresos Públicos. De la valoración de tales elementos de juicio, concluyó que la evasión se realizó mediante la presentación de declaraciones juradas que no reflejaban operaciones comerciales, la omisión de emisión de facturas y la falta de registración en los libros contables importando acertadamente, a criterio del a quo “... las ocultaciones propias de este tipo de ilícito” que acreditan la realización de maniobras tendientes a evadir el pago del IVA y el dolo de la conducta.”*

*“En cuanto a la determinación del monto evadido, señaló el tribunal que “... ante la falta o insuficiencia de respuestas a los requerimientos formulados al contribuyente en sede*

administrativa y a falta total de aportes de documentación por su parte, el organismo fiscalizador procedió a efectuar la labor en base a la información obtenida de los bancos y las circularizaciones a clientes y proveedores...”.

“El tribunal tuvo en cuenta, entre otras cosas, particularmente la pericia ofrecida por la defensa que arribó a montos significativamente similares a los que fueran elaborados por la AFIP que parte de una base cierta y documentada: “las acreditaciones bancarias, las que merced a su conjugación con las otras pruebas directas..., testimonios, facturas, cheques... que derraman sobre todas aquéllas la presunción de su origen conforman...una definitiva convicción” y que “... no devienen de la pura aplicación de la norma prevista en el art. 18, ley 11.683, sino del legítimo uso de una prueba indiciaria propia del proceso penal, que puede llegar a coincidir en sus resultados con aquélla”.

“El modo en que se arribó a la estimación del monto evadido en definitiva resulta consecuencia de la omisión por parte del contribuyente de aportar elementos de juicio a tal fin.... Es que del análisis del fallo impugnado surge que el tribunal interviniente ha analizado todos los aspectos relevantes del caso, habiendo prestado particular atención a la versión de la defensa, la que descartó mediante un razonado estudio de los elementos de prueba colectados”.

s) El 2/09/2005, el Juzgado Penal Tributario, Sala 1, en la causa 917/2005 sostuvo “Que a criterio del suscripto, la maniobra que la AFIP encuentra su fundamento exclusivamente, en los mecanismos presuntivos en el artículo 18 sólo mediante la valoración de indicios ... que carecen de la entidad suficiente para sostener en esa sede penal la presunción concebida administrativamente. En este sentido, no advierto que se haya constatado la existencia de algún dato vinculado con el aspecto material, temporal o espacial del elemento objetivo del hecho imponible supuestamente acaecido. En otros términos: no se ha precisado algún elemento de convicción que haga sospechar la existencia de ingresos por ventas omitidas de los cuales se haya exteriorizado una ganancia alcanzada por el impuesto en cuestión y cuál ha sido el momento –período fiscal- en el que debe tenerse por configurada la realización del hecho imponible.”

“Así, es acertado interpretar que el método indiciario es una alternativa creada por el legislador en beneficio de la administración en miras a obtener, en circunstancias muy particulares, una solución prudente que facilite su tarea esencialmente recaudatoria. En este sentido, las circunstancias en las que se desarrolla son absolutamente extrañas al proceso penal, en primer lugar, porque las presunciones legales son instrumentos que eluden la carga de la prueba, trasladando la misma al sujeto pasivo de la obligación tributaria; y en segundo lugar, porque como lo prevé el artículo 18 de la Ley 11.683, puede “inducirse” la existencia y medida de un hecho imponible, no obstaculizando ello en principio, el desarrollo y conclusión del procedimiento administrativo, aún si en tales circunstancias se determina un posible perjuicio al fisco. De lo expuesto se deduce, que en sede administrativa no es condición necesaria la de reconstruir la verdad histórica con el rigor que corresponde exigir en un proceso penal. Así, hacer extensiva al campo del derecho penal la aplicación de presunciones implica indudablemente el desarrollo de un proceso tendiente a la búsqueda azarosa de elementos ciertos que permitan establecer asertivamente los hechos que, paradójicamente, deberían ser punto de partida en dicho proceso. En términos generales, se carece de la plataforma fáctica a partir de la cual, se pueda generar con un mínimo grado de convicción la provisional afirmación de sentido incriminante requerida por esta etapa procesal.

“(...) Que, aún cuando las consideraciones modo alguno implican una intromisión en cuestiones ajenas a la competencia de esta judicatura, no puedo dejar de expresar que el resultado del examen de mérito que exige el art. 19, contrario sensu, de la ley 24769 para

*arribar a la convicción administrativa de la presunta comisión del delito –determinante de la decisión del órgano de formular la denuncia- resulta contradictorio con las consideraciones de la resolución determinativa de oficio sobre la que pretende fundarse.”*

*“(…) Que los precedentes adversos que cité más arriba han otorgado a las presunciones tributarias entidad suficiente para iniciar el sumario criminal llevando al juez de instrucción ordenar la investigación de maniobras no especificadas por el organismo denunciante. Ciertamente es que uno de los objetivos de la actividad instructoria es, justamente, comprobar si existe un hecho delictuoso mediante las diligencias conducentes al descubrimiento de la verdad (art. 193, CPPN). Sin embargo, abrigo la convicción que la nueva posición jurisprudencial soslaya que la aplicación del método presuntivo-tributario supone, justamente, la imposibilidad de encontrar la verdad por otro camino que no sea el presunto, precisamente por la imposibilidad total de reconstituir la situación tributaria del contribuyente. En tales circunstancias, es de esperar que de antemano el denunciante sabe que en un proceso penal tampoco habría dado de comprobar que el incremento patrimonial que estimó no justificado fuera un producto de la ganancia gravada, puesto que, de sostener lo contrario, estaría admitiendo que la determinación de oficio que trae a conocimiento de esta justicia especializada no se ajustaría a derecho. En consecuencia, la contradicción entre la determinación de oficio practicada por el organismo y el reproche penal que pretende es, a mi criterio, insuperable.”*

t) En la Causa 1954/2004, el Juzgado Penal Tributario, Sala 1, en sentencia del 29/12/2004, sostuvo que: *“... el hecho que la determinación de la materia imponible sea sobre base presunta, no implica que la eventual denuncia que formule el organismo sea manifiestamente arbitraria o ilegal, tal como lo exige el art. 43 de la Constitución de la Nación, toda vez que sólo lo sería en la medida en que se demuestre que el mecanismo presuncional utilizado fuera contrario a la lógica, a la normalidad de los casos, a la experiencia, o que no hubiera suficiente nexo causal, lo que los accionantes no han logrado.”*

*“Que de todos modos, tal evaluación deba realizarla el organismo previo a la decisión administrativa de formular la denuncia y es propia del examen de admisibilidad de la acción penal que realizan los jueces con competencia para conocer de ella. Tal razonamiento debe fundarse en mérito a los elementos reunidos por el organismo para concluir en la determinación, lo que requiere un examen por memorizado por parte del fiscal (Art. 180 del C.P.P.N.) y del juez, siempre que la decisión del organismo sea la que se intenta evitar. En consecuencia existe un procedimiento legal mediante el cual el accionante pueda obtener suficiente tutela de su derecho, presentándose en el eventual proceso que se instaure postulando o bien la determinación de la denuncia o bien el rechazo del requerimiento de instrucción (Art. 195 del C.P.P.N.), siendo así, no puede concluirse que no exista otra vía más idónea para la tutela del derecho que se dice inminentemente lesionado y menos aún, que la eventual decisión de formular la denuncia por parte del demandado sea manifiestamente arbitraria o ilegal, y en consecuencia, tal como lo prevé el art. 3 de la ley 16986, la acción es manifiestamente inadmisibile.”*

u) En la causa “Comercial Frigorífico Puerto Plata S.A.”, el 08/04/2005 la Cámara Nacional Penal Económico, Sala A, sostuvo *“Que esa denuncia se limita a enunciar una serie de circunstancias que conducen a sospechar maniobras de evasión tributaria a partir del aumento del capital de una sociedad anónima que podría ocultar ventas que hubieran generado obligaciones tributarias. Que, como consecuencia de esa presunción, el respectivo contribuyente se encuentra obligado al pago correspondiente, pero esa consecuencia, sin perjuicio de su plena eficacia, no resulta por sí sola demostrativa de hechos que deban encuadrarse en el art. 1º de la ley 24.769. Que si bien es cierto que existen razones para sospechar la comisión de ese delito, se ha omitido practicar la investigación que se requiere para descubrir esa clase de hechos. En ese mismo sentido, una funcionaria del organismo recaudador sostuvo que “no se determinaron la existencia de ventas no declaradas, sino que simplemente se utilizó la presunción del incremento patrimonial no justificado”. Que la*

*repartición del Poder Ejecutivo que suscribe la denuncia cuenta con atribuciones legales más que suficientes para llevar a cabo la mencionada investigación (conf. Arts. 33 y 35 de la ley 11.683). Que resulta obvio que una investigación compleja y dificultosa como la que requiere el delito de la índole de que se trata, no puede ser llevada a cabo por un juez que carece de esos recursos y que tiene el deber de resguardar las garantías del imputado. Que la omisión señalada, incurrida por la denunciante, impide dar curso a la instrucción requerida. Que, por otra parte, la resolución que desestima el requerimiento de instrucción carece de los efectos e la cosa juzgada y no impide que el hecho pueda ser materia de otro requerimiento con nuevos elementos de juicio”*

### **3. Normativa en materia de seguridad social.**

La ley N° 26.063<sup>120</sup> -relativa a la interpretación y aplicación de las leyes en materia de recursos de la seguridad social y a la determinación de oficio de los recursos de la seguridad social- establece en su art. 6 que *“A los fines de lo dispuesto en este Título, la determinación de los aportes y contribuciones de la Seguridad Social efectuada por la Administración Federal de Ingresos Públicos sobre la base de las estimaciones e índices señalados u otros que sean técnicamente aceptables, es legalmente procedente, sin perjuicio del derecho del empleador o responsable a probar lo contrario en el proceso de impugnación ... Ninguna de las presunciones establecidas en la presente ley podrán ser tenidas en cuenta por los jueces en lo penal a los fines de determinar la existencia de un delito.”*(El subrayado me pertenece).

Las presunciones de seguridad social son valores criterio objetivos que establecen la cantidad mínima de empleados necesarios para concretar un trabajo en la actividad comercial e industrial.

La aplicación de presunciones en materia de seguridad social tiene como objetivo lograr inferir una relación laboral oculta, o una remuneración abonada y no declarada, a partir de la comprobación de determinados hechos ciertos (producción, construcción, prestación de servicios), obligando al responsable a demostrar lo contrario.

En materia impositiva, el establecimiento de presunciones regulado en el artículo 18 de la ley N° 11.683, que permite invertir la carga de la prueba, ha sido aceptado por la Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación, de la Cámara Contencioso Administrativo y de la Corte.

Históricamente, con relación a los Recursos de la Seguridad Social -con mayor o menor grado de éxito en el combate contra la evasión-, fue invocada la normativa laboral en materia de presunciones hasta que la AFIP entendió oportuno promover una nueva legislación que consagra definitivamente la posibilidad por parte del fisco de determinar deuda sobre base presunta en determinadas circunstancias, estableciendo una presunción general y varias particulares. Esta legislación quedó plasmada a partir del mes de diciembre de 2005 bajo la ley N° 26.063.

### **G. CONSIDERACIONES Y PROPUESTAS**

En virtud de todo lo expuesto precedentemente, cabe efectuar las siguientes consideraciones.

(i) El procedimiento de determinación de oficio es el conjunto de actos destinados a establecer la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación. Se caracteriza por ser un procedimiento administrativo, excepcional, subsidiario, inquisitivo y reglado, en el que (i) el acto determinativo goza de

<sup>120</sup> De fecha 6/12/2005 (B.O. 9/12/2005).

estabilidad<sup>121</sup> y de la presunción de legitimidad y (ii) debe resguardarse la plena vigencia del principio del debido proceso adjetivo.

El acto determinativo tiene naturaleza declarativa y no constitutiva de la obligación tributaria, dado que sólo implica el mero reconocimiento de la obligación tributaria, la que nace al configurarse el hecho imponible previsto en la norma legal.

La determinación de oficio de la deuda tributaria puede ser efectuada sobre base cierta o presunta, por conocimiento de la materia imponible, o indirecta o presuntiva, cuando tal conocimiento no exista. Debe ser realizada sobre base cierta cuando la AFIP puede determinar con exactitud la magnitud de la obligación tributaria, porque dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho que permiten verificar su existencia y cuantía.

La determinación de oficio sobre base presunta no es un procedimiento de uso discrecional por parte de la AFIP, sino que tiene carácter subsidiario y excepcional. La determinación de oficio sobre base cierta constituye el sistema cronológico prevalente, quedando reservada la estimación sobre base presunta o método indiciario para los supuestos en que el AFIP carezca de los elementos necesarios para establecer la existencia y cuantificación de la obligación tributaria, porque la documentación aportada resulta insuficiente o errónea, o al comprobarse la existencia de alguna circunstancia análoga que impida que las mismas puedan tener relevancia jurídica para comprobar la realidad y la medida de la obligación del sujeto pasivo.

(ii) Las infracciones fiscales contenidas en la ley N° 11.683 constituyen una reacción del ordenamiento jurídico ante la violación de leyes tributarias y deben ser analizadas y juzgadas y las sanciones aplicables deben ser impuestas, en su caso, considerando -en ambos casos- la teoría general del delito penal y los principios del derecho penal (vgr. los principios de legalidad, proporcionalidad, culpabilidad, personalidad de la pena, inadmisibilidad de la persecución penal múltiple, inocencia; *"In Dubio Pro Reo"*, y el debido proceso).

(iii) En cuanto a la posibilidad de aplicar la multa por defraudación en casos en que la determinación de oficio se efectúe sobre base presunta, cabe destacar que la imposición de sanciones dolosas -tal es el caso de la prevista en el art. 46 de la ley N° 11.683- requiere necesariamente la evaluación de la conducta del sujeto activo, y para ello la AFIP debe verificar los hechos y las pruebas en cada caso, a efectos de recolectar elementos que permitan calificar la conducta del presunto infractor.

El dolo no puede sustentarse en los mismos supuestos que la ley admite para la estimación de oficio de la materia imponible, sino que debe acreditarse con otros elementos de prueba. Sin la presencia de otros elementos de prueba por medio de los cuales se pueda reconstruir la verdad material y probar el dolo, quedará vedada la posibilidad de aplicar sanciones penales por defraudación fiscal. Entiendo que el dolo debe acreditarse sin excepción, y dicha acreditación puede efectuarse por (i) el sistema de prueba directa; (ii) presunciones legales de dolo; o (iii) la presencia de indicios graves, precisos y concordantes, pero nunca en función de la misma presunción que se utilizó para presumir la materia imponible del gravamen en cuestión.

Conforme se desprende de los pronunciamientos de la CSJN en las causas caratuladas "Mazza, Generoso y Mazza, Alberto"; "Casa Elen-Valmi de Claret y Garello" y "Montenegro Hermanos S.A.", en los supuestos de determinaciones de oficio efectuadas sobre base presunta, el encuadramiento de la conducta del contribuyente en la figura infraccional prevista en el art. 46 de la ley N° 11.683 sólo resultará procedente, en la medida en que existan medios

---

<sup>121</sup> Excepcionalmente, la determinación de oficio podrá ser modificada en contra del contribuyente cuando se verifiquen los supuestos previstos en el art. 19 de la ley N° 11.683.

de prueba directos que permitan acreditar una conducta dolosa por parte de aquél.

La doctrina emanada de dichos pronunciamientos ha sido receptada por la AFIP, a través de las Instrucciones Generales N° 4/1999 y (AFIP) N° 6/2007.

(iv) En el proceso penal se procura establecer la verdad real acerca de un hecho delictuoso pasado y de todas las circunstancias relevantes para su juzgamiento.

La noticia del delito o “*notitia criminis*” se incorpora al proceso a través de diversos medios -entre ellos- la denuncia. El art. 177 del CPPN establece que tendrán obligación de denunciar los delitos perseguibles de oficio -entre otros- los funcionarios o empleados públicos que los conozcan en el ejercicio de sus funciones.

La instrucción penal preparatoria se origina en la “*notitia criminis*” y constituye la etapa de investigación que debe preceder a todo juicio. La actividad investigativa producida en esta etapa tiene por objeto recabar elementos probatorios de la comisión de un hecho delictuoso que serán reproducidos en el juicio oral.

En el caso de una denuncia penal promovida por la AFIP, el dictado de la resolución determinativa de oficio debe precederla. En el supuesto de una denuncia formulada por un tercero, el inicio del procedimiento de determinación de oficio y el consecuente dictado de la resolución determinativa de oficio, debe ser ordenado por el juez interviniente. Dictada la resolución determinativa de oficio y notificada ésta al contribuyente, la AFIP deberá formular la denuncia penal, en la medida en que de los hechos tenidos por ciertos en la determinación de oficio, surja que la conducta desplegada por el contribuyente se encuentra incurso en alguna de las figuras delictivas tipificadas en la ley N° 24.769.

La ley N° 24.769 supedita la denuncia de la AFIP al dictado de la resolución determinativa de oficio de la deuda tributaria, salvo determinados casos de excepción. Es un mandato legal y opera como condición de procedibilidad. Además, este procedimiento determina *prima facie* la configuración de la condición objetiva de punibilidad<sup>122</sup>, es decir, si la evasión supera los umbrales cuantitativos requeridos, a efectos de tornar punible la conducta delictuosa.

(v) El art. 19 de la ley N° 24.769 faculta a la AFIP a no efectuar denuncia penal, aún cuando de la resolución determinativa de oficio surgiera una deuda que superen los montos mínimos punibles, previstos en los artículos 1, 6, 7 y 9 de dicho texto legal, cuando de las circunstancias del hecho surgiere manifiestamente que el contribuyente o responsable no ha ejecutado la conducta punible.

No obstante ello, cabe destacar que dictada la resolución determinativa de oficio, la denuncia penal sólo deberá efectuarse cuando se encuentren reunidos los aspectos objetivos y subjetivos del tipo penal de que se trate. En otras palabras, la AFIP sólo deberá formular denuncia penal cuando surja manifiestamente una conducta dolosa punible y se superen los montos mínimos de punibilidad, de corresponder. En tal sentido, se ha pronunciado la Procuración del Tesoro de la Nación, en el Dictamen 509/2003, de fecha 21/10/2003.

La AFIP no debe efectuar denuncia penal por el solo hecho de que los importes resultantes de las determinaciones de practicadas exceden los montos mínimos de punibilidad previstos para alguno de los tipos penales previstos en la ley N° 24.769. En efecto, la AFIP debiera abstenerse en formular denuncia penal en casos en que, cuantificado el tributo y

---

<sup>122</sup> El objeto de las llamadas condiciones objetivas de culpabilidad -que se apartan de los aspectos subjetivos- es el de establecer parámetros por razones de política criminal para la aplicación de penas, con independencia de las circunstancias que llevaron al sujeto a la comisión del ilícito.

superado los montos mínimos previstos en la ley N° 24.769, verifique que la conducta no resulta dolosa, y por lo tanto, la acción es atípica.

Estimo que debería eliminarse o modificarse la disposición contenida en el art. 19 comentado, toda vez que las normas procesales en materia penal son claras y precisas respecto a cuándo un funcionario público debe anunciar al Poder Judicial sobre de la existencia de un hecho delictuoso.

(vi) La determinación de oficio -sobre base cierta o presunta<sup>123</sup>- puede fundar una denuncia penal. Sin embargo, la mera existencia de deuda tributaria -determinada sobre base cierta o presunta- no constituye *per se* un delito de los tipificados en la ley N° 24.769 ni autoriza a presumir su existencia.

Los delitos tipificados en la ley N° 24.769 requieren para su configuración la concurrencia del elemento objetivo y subjetivo del tipo penal de que se trate. A efectos de determinar la existencia de dichos elementos, se debe efectuar una pormenorizada investigación y permitir el desarrollo de las medidas probatorias necesarias.

En cuanto al elemento subjetivo requerido para la configuración de los delitos tipificados en la ley N° 24.769, cabe destacar que todos estos delitos son dolosos. Nuestro ordenamiento penal no acepta la presunción del dolo, razón por la cual la existencia de este elemento subjetivo (dolo) y de los demás presupuestos de la pena depende de la prueba que se arrime a la causa.

En todos los casos -y sin excepción alguna-, la intención dolosa del contribuyente debe probarse por medio de hechos externos y concretos que configuren la maniobra, el ardid, el ocultamiento o el engaño aptos para inducir a error a la AFIP. Consecuentemente, el elemento intencional que califica el delito (dolo) no debe resultar de una simple inferencia creada a partir de presunciones, sino de la prueba directa de esos hechos.

Tal como claramente expresa el Dr. Vicente O. Díaz<sup>124</sup> *“... la estimación sobre base presunta como procedimiento para la determinación abreviada del quantum defraudado, no enerva el principio constitucional de inocencia y, por ende, tal procedimiento administrativo no puede trasvasarse al proceso penal, bajo pena de alterar la seguridad jurídica. En efecto, establecer una situación tributaria ardidosa por coeficientes no es propio del derecho represor, más aún cuando dichos parámetros presuntivos se basan en determinadas circunstancias en los coeficientes del carácter propio y ajeno del contribuyente, dado que ello lleva a imponer la verdad formal versus la verdad real, y es esta última la que desaloja la mentada presunción de inocencia para insertar el principio de culpabilidad”*.

Respecto del elemento objetivo o cuantitativo del tipo, la determinación de oficio sobre base presunta puede determinar *prima facie* la configuración de la condición objetiva de punibilidad<sup>125</sup>, es decir, si la evasión supera los umbrales cuantitativos requeridos, a efectos de tornar punible la conducta delictuosa. Sin embargo, tratándose de determinaciones de oficio efectuadas sobre base presunta -por aplicación de las presunciones establecidas en el art. 18 de la ley N° 11.683-, la denuncia penal sólo deberá ser formulada por la AFIP, en la medida en que existan otros elementos de prueba que permitan acreditar el elemento subjetivo requerido por el tipo del delito de que se trate.

---

<sup>123</sup> Efectuada mediante la aplicación de las disposiciones contenidas en el art. 18 de la ley N° 24.769.

<sup>124</sup> Díaz, Vicente Oscar, “La seguridad jurídica en los procesos tributarios”. Editorial Depalma, pág. 73.

<sup>125</sup> El objeto de las llamadas condiciones objetivas de culpabilidad -que se apartan de los aspectos subjetivos- es el de establecer parámetros por razones de política criminal para la aplicación de penas, con independencia de las circunstancias que llevaron al sujeto a la comisión del ilícito.



La determinación de la deuda efectuada sobre base presunta no impide sostener la existencia de la evasión.

(vii) A efectos de la habilitación de la instrucción penal preparatoria, no se requiere la certeza o el convencimiento de la materialidad del injusto, sino que basta que su concreción aparezca como una hipótesis de investigación. El inicio del proceso penal nacerá ante la mera posibilidad acerca de la existencia de una hipótesis delictuosa. La instrucción penal preparatoria constituye la etapa de investigación que precede a todo juicio y tiene por objeto recabar elementos probatorios de la comisión de un hecho delictuoso.

Consecuentemente, la necesidad de establecer de manera directa y en forma precisa si el monto de la deuda tributaria alcanza los topes cuantitativos requeridos por los tipos penales contenidos en la ley N° 24.769, aparece como un requisito excesivo para el inicio de la instrucción de un proceso penal.

La determinación real del monto evadido -elemento objetivo- es competencia exclusiva del juez penal y aquél surgirá de los elementos probatorios y de las medidas y diligencias probatorias practicadas en la etapa instructoria. En todos los casos, la determinación de oficio practicada por la AFIP constituye sólo una "*notitia criminis*".

(viii) No obstante lo expuesto en los apartados precedentes, cabe destacar que no puede condenarse por la comisión de delitos tipificados en la ley N° 24.769, en razón de la sola existencia de una determinación de oficio efectuada sobre base presunta -por aplicación de alguna de las presunciones previstas en la ley N° 11.683-.

La imposición de la pena por parte del Juez Penal dependerá del análisis de la totalidad de los elementos aportados a la causa, de los elementos probatorios reunidos en la etapa instructoria, y de la evaluación de medios de prueba directos que le permitan acreditar de manera certera, a su juicio, los presupuestos típicos requeridos por la ley N° 24.769 para el tipo penal de que se trate. El dolo no puede sustentarse en los mismos supuestos que la ley admite para la estimación de oficio de la materia imponible, sino que debe acreditarse con otros elementos de prueba.

Nótese que el fin del proceso penal se vincula con la búsqueda de la verdad material. A tal efecto, el juez deberá acreditar la concurrencia de los presupuestos requeridos para encuadrar la conducta del contribuyente en los delitos tipificados en la ley N° 24.769.

A mayor abundamiento, cabe destacar que la determinación de oficio sobre base presunta sólo permite estimar la existencia y magnitud del hecho imponible. Las implicancias y efectos que se deriven de la aplicación de la disposición contenida en el art. 18 de la ley N° 11.683 no son definitivas y pueden ser cuestionadas y revisadas de manera amplia en sede penal. Nótese que la determinación de oficio -sobre base cierta o presunta- no tiene efecto vinculante para en el proceso penal.

Adicionalmente, cabe señalar que los elementos probatorios resultantes de la actuación administrativa no obligan ni comprometen al Juez Penal. Éste es el único que instruye y colecta las pruebas que le permitirán hacer la reconstrucción histórica de las circunstancias del modo, tiempo y lugar en los cuales pudo haber tenido lugar el hecho calificado como delito. La valoración de la prueba en el proceso penal se hace a través de un proceso lógico que se denomina de sana crítica, que consiste en que el juez llegue a la convicción de la existencia de un delito y de la persona que es su autor.

No debe olvidarse que en materia penal tienen plena vigencia las garantías y principios de raigambre constitucional previstas en el art. 18 de la CN -vgr. los principios de legalidad,

proporcionalidad, culpabilidad, personalidad de la pena, inadmisibilidad de la persecución penal múltiple, inocencia; *"In Dubio Pro Reo"*, y el debido proceso-.

Sobre el particular, considero que resulta plenamente aplicable el temperamento vertido por la CSJN en las causas caratuladas "Mazza, Generoso y Mazza, Alberto"; "Casa Elen-Valmi de Claret y Garello" y "Montenegro Hermanos S.A.".

(xi) La determinación de oficio sobre base presunta no es un procedimiento de uso discrecional por parte de la AFIP. Éste tiene carácter subsidiario y excepcional. Nótese que la determinación de oficio sobre base cierta constituye el sistema cronológico prevalente, quedando reservada la estimación sobre base presunta o método indiciario para los supuestos en que el AFIP carezca de los elementos necesarios para establecer la existencia y cuantificación de la obligación tributaria, porque la documentación aportada resulta insuficiente o errónea, el contribuyente no lleva contabilidad o ésta cuenta con falencias notables, o se comprueba la existencia de alguna circunstancia análoga que impida que las mismas puedan tener relevancia jurídica para comprobar la realidad y la medida de la obligación del sujeto pasivo.

Considero que la vulneración de dicho principio de prelación puede ser alegada por el contribuyente en sede penal, en aquellos casos en que la AFIP haya formulado denuncia penal -previo el dictado de la resolución determinativa de oficio sobre base presunta-, desconociendo documentación y elementos que obren en poder del contribuyente y que permitan determinar de manera directa la existencia y cuantificación de la obligación tributaria. En igual sentido, estimo que cuando la denuncia efectuada por la AFIP se fundara en una determinación de oficio sobre base presunta, y ésta no haya agotado los medios para efectuar dicha determinación de la obligación fiscal sobre elementos ciertos, aquella debería ser desestimada *in limine* en sede penal.

(xii) Sin perjuicio de lo expuesto en el apartado (v) anterior respecto de la disposición contenida en el art. 19 de la ley 24.769, considero que la AFIP debería utilizar el procedimiento reglado en dicho precepto, en los casos de determinaciones de oficio efectuadas sobre base presunta, sin que existan otros elementos ciertos, concretos y comprobables que permitan acreditar la existencia del hecho delictuoso.

(xiii) Considero que la determinación de oficio sobre base presunta de la deuda tributaria -efectuada conforme las previsiones del art. 18 de la ley N° 24.769- puede fundar una denuncia penal y tendrá idoneidad suficiente para constituirse en *"notitia criminis"*, como elemento fundante de la instalación del proceso instructivo en sede penal, en los supuestos en que se reúnan los elementos probatorios objetivos, ciertos y comprobables que avalen la convicción de la existencia del hecho delictuoso, lo que deberá encontrarse debidamente acreditado y fundado.

Consecuentemente, se propone:

(i) Incorporar la prohibición de efectuar denuncia penal en supuestos de determinaciones efectuadas sobre la base de presunciones, salvo que en dichos supuestos se reúnan los elementos probatorios objetivos, ciertos y comprobables que avalen la convicción de la existencia del hecho delictuoso, lo que deberá encontrarse debidamente acreditado y fundado.

(ii) Se propone la derogación del artículo 19 de la ley N° 24.769.