

TRABAJO FINAL DE GRADUACION

ABOGACIA



Ilícitos Fiscales: Presunciones de fraude para infracciones tributarias y análisis de constitucionalidad.

Leschneske, Ricardo Exequiel

2019

AGRADECIMIENTOS

“Sentir gratitud y no expresarla es como envolver un regalo y no darlo”

William Arthur Ward

Agradezco a la Universidad Siglo 21 por brindar un sistema de estudio que genera una verdadera inclusión educativa, ya que gracias al mismo pude realizar mis estudios universitarios con el fin de realizarme como profesional en Derecho.

Agradezco a mi madre, Irma Cola, y a mi hermano, Matías Leschneske, por apoyarme incondicionalmente durante toda la carrera, tanto en los momentos de felicidad, como en los de extrema tensión, siendo este apoyo la herramienta que me impulsó todo el tiempo a cometer el fin anhelado.

Agradezco al Dr. Mariano Guaquinchay por guiarme y abrirme las puertas al mundo del ejercicio profesional de la Abogacía.

Agradezco a profesores, tutores, personal del CAU San Martín-Mendoza, asesores telefónicos y a todo el personal de la institución por acompañarme durante todo el proceso educativo.

AGRADEZCO A DIOS.

RESUMEN

En el texto de la Ley de Procedimiento Fiscal N°11.683 existe una "presunción de dolo" que la ley le atribuye a ciertos hechos jurídicos materiales, de donde se infiere la existencia de otro hecho probable. Esta situación es totalmente contraria a lo determinado en la Constitución Nacional, Tratados Internacionales de Derechos Humanos y garantías procesales que integran la cúspide del ordenamiento jurídico nacional, dado que para que exista dolo, debe existir una voluntad direccionada a cometer un determinado delito, y esta voluntad dolosa del sujeto debe ser probada, jamás presumida.

Palabras Claves:

Procedimiento fiscal, evasión fiscal, agente, presunción, dolo, ilícito

ABSTRACT

In the text of the Law of Fiscal Procedure No. 11,683 there is a "presumption of intent" that the law attributes to certain material legal facts from which the existence of another probable event is inferred. This situation is totally contrary to the provisions of the Constitution National, International Treaties of Human Rights and procedural guarantees that make up the top of the national legal order, given that for there to be fraud, there must be a will directed to commit a certain crime, and this willful will of the subject must be proven, never presumed.

Keyword:

Tax procedure - tax evasion - agent - presumption - fraud - illicit

ÍNDICE

Introducción.....	7
Capítulo 1: Análisis de lo establecido en el ordenamiento jurídico Nacional y el derecho comparado de los ilícitos fiscales.....	9
Introducción al capítulo.....	10
1. Tutela Constitucional y régimen sancionatorio.....	10
1.1 Regulación Internacional de derecho de defensa.....	10
1.2 Regulación Nacional de las figuras alcanzadas por el tipo infraccional.....	12
1.3 Régimen Provincial de Mendoza: Código Fiscal.....	21
1.4 Los distintos regímenes tributarios en el derecho comparado.....	26
Conclusión Parcial.....	33
Capítulo 2: Marco Normativo de los delitos tributarios y los principios fundamentales que rigen la materia.....	35
Introducción al capítulo.....	36
2. Derecho Penal Tributario.....	36
2.1 Principios fundamentales en materia Penal Tributaria.....	37
Conclusión parcial.....	46
Capítulo 3: Análisis de la posición de la doctrina y jurisprudencia en relación a los ilícitos tributarios.....	47
Introducción al capítulo.....	48

3.1 Posturas doctrinarias sobre la naturaleza jurídica de los ilícitos tributarios.....	52
3.2 Criterios jurisprudenciales en relación a la presunción de dolo para los ilícitos fiscales.....	54
Conclusión parcial.....	68
Conclusión.....	69
Bibliografía.....	72

INTRODUCCION

Desde hace casi 30 años, en la sociedad, se ha planteado un sistema contra la evasión fiscal con la intención política de incrementar la recaudación tributaria. La administración pública ha aumentado los ingresos del fisco a través de la aplicación de multas y sanciones tributarias frente al incumplimiento en tiempo y forma de los contribuyentes aplicando la presunción de dolo frente a la comisión de ilícitos fiscales.

A nivel nacional está regulada la cuestión fiscal por la Ley de Procedimiento Fiscal N°11683, y en la provincia de Mendoza por el Código Fiscal de Mendoza (2018).

El principal problema jurídico surge a atreves de la siguiente pregunta: ¿La presunción de dolo que establece el art 46 de la Ley de Procedimiento Fiscal N°11.683, en ilícitos fiscales, es violatorio al principio de inocencia establecido en el art. 18 de la Constitución Nacional?

Se parte de la hipótesis que el derecho tributario penal entra en conflicto con el derecho penal y las garantías procesales que integran la cúspide del ordenamiento jurídico nacional.

Para resolver la cuestión, debe analizarse cual es el cuerpo normativo con menor jerarquía, como así también la jurisprudencia proporcionada por las cortes, y modificarse para que de alguna manera cese el conflicto normativo.

Se determina que esas conductas tienen que ser debidamente probadas por el organismo fiscal y no pueden basarse en meras presunciones, como ha ocurrido en el caso de autos. Por ello solicita que se modifique el encuadramiento legal dispuesto y se aplique el art. 45, 46 y 47 de la Ley 11.683.

El objetivo general planteado fue analizar si la presunción de dolo que establece la Ley de Procedimiento Fiscal N°11.683 y la regulación en la Provincia de Mendoza en ilícitos fiscales, es violatorio al principio de inocencia establecido en la constitución Nacional.

Su relevancia está dada por el hecho de que afecta a los miembros de nuestra sociedad, a los cuales se les podría cobrar multas o demás sanciones pecuniarias, con el único fin de recaudar una mayor cantidad de dinero por parte del estado, sin respetar el

principio inocencia perpetuado en gran parte de nuestro ordenamiento jurídico, además del hecho que el ciudadano no puede conocer con certeza cuál sería la multa si no abona a tiempo algún tipo de impuesto.

Al ser tratado el tema en el presente proyecto, puede llegar a ser útil en la resolución de conflictos futuros sirviendo este como un aporte doctrinario.

En cuanto al marco metodológico, según Dankhe (1986) existen cuatro tipos de investigaciones: exploratoria, descriptiva, correlacional y explicativa. En el presente trabajo, se analizó si la presunción de dolo que establece la Ley de Procedimiento Fiscal N°11.683 en ilícitos fiscales, es violatorio al principio de inocencia establecido en la constitución Nacional y para ello será necesario realizar una investigación descriptiva frente al planteo de este problema jurídico.

En este tipo de investigación, de acuerdo con Sellriz (1980) se debe formular más precisamente un problema de investigación de índole jurídico como es en este caso que parte del derecho tributario penal entra en conflicto con el derecho penal y las garantías procesales que integran la cúspide del ordenamiento jurídico nacional.

Se realizó una caracterización de las diferentes posiciones de los diferentes criterios jurisprudenciales y las normas vigentes.

Como estrategia metodológica se planteó una metodología cualitativa orientada a la “exploración, descripción y entendimiento” sobre lo que establece la Ley de Procedimiento Fiscal N°11.683 y código Tributario de la Provincia de Mendoza en relación a lo ilícitos fiscales y determinar si es violatorio al principio de inocencia.

En cuanto a la delimitación temporal tuvo un largo recorrido porque se va a analizar desde la sanción de la Ley de Procedimiento Fiscal N°11.683 de 1978 hasta finales de 2018. En cuanto a los niveles de análisis se tuvo como referencia la ley, la jurisprudencia y lo determinado por el derecho comparado.

El presente trabajo se dividió en 3 capítulos, en el primero se realizó un análisis de lo establecido en el ordenamiento jurídico Nacional y el derecho comparado de los ilícitos

fiscales y se determinó quienes son los agentes de Percepción y Recepción. En el Capítulo 2 se realizó un análisis sobre el Marco Normativo de los delitos tributarios y los principios fundamentales que rigen la materia. En el Capítulo 3 se estudió la posición de la doctrina y jurisprudencia, para finalmente llegar a la conclusión final, donde tras el análisis de las contradicciones legales estudiadas, se determinó una propuesta de solución.

Capítulo 1

Análisis de lo establecido en el ordenamiento jurídico Nacional y el derecho comparado de los ilícitos fiscales

Introducción al capítulo

En el presente capítulo se va a analizar la normativa en sus diferentes órdenes, desde lo Constitucional, Nacional hasta Provincial, donde en la provincia de Mendoza los ilícitos fiscales están regulados por el Código Fiscal de la provincia (2018), y la determinación puede efectuarse sobre base cierta o presunta, y en el ordenamiento jurídico nacional por la Ley 11.683 de Procedimiento Fiscal.

1. Tutela Constitucional y régimen sancionatorio

Uno de los principios que debe respetar todo régimen sancionatorio, menciona Fonrouge G, (1978), es el principio de legalidad, donde el legislador a la hora de redactar la legislación positiva relacionada con los ilícitos tributarios, debe aferrarse al principio fundamental del derecho de defensa, consagrado en la Constitución Nacional art. 18¹.

1.1 Regulación Internacional del derecho de defensa

El principio constitucional de “derecho de defensa” está contemplado en los tratados internacionales en “la Convención Americana sobre Derechos Humanos (pacto de San José de Costa Rica)”, donde se establece:

“Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier carácter”. (Pacto de San José de Costa Rica, 1969, art.8).

La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre establece en relación con el derecho de defensa que:

¹ Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa. Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo; ni arrestado sino en virtud de orden escrita por autoridad competente. Es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos. (Constitución Nacional, 1994, art, 18)

“Toda persona puede ocurrir a los tribunales para hacer valer sus derechos. Asimismo debe disponer de un procedimiento sencillo y breve por el cual la justicia lo ampare contra actos de la autoridad que violen, en perjuicio suyo, alguno de los derechos fundamentales consagrados constitucionalmente”. (Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, 1948, art, 18).

La Declaración Universal de los Derechos Humanos se refiere puntualmente al derecho a un recurso efectivo trasluciendo claramente que: “Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo, ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la constitución o por la ley.”

La Ley N° 19.549 de procedimientos Administrativos se refiere al debido proceso adjetivo en su art. 1, donde plasma el derecho a ser oído, a ofrecer y producir pruebas, y el derecho a una decisión fundada.

1.2 Regulación Nacional de las figuras alcanzadas por el tipo infraccional.

La Ley N° 11.683 es la ley regulatoria a nivel Nacional, en ella se determinan las conductas que son alcanzadas por el tipo infraccional, ya incluye la “defraudación” a través de “liquidaciones” de impuestos que no correspondan a la realidad, y también sanciona cualquier acción u omisión que denoten “ardid”, y que en consecuencia provoque un perjuicio fiscal concreto (Valdés Costa R., 1992).

La defraudación fiscal es una figura de daño patrimonial, en la que la acción consiste en dejar de ingresar al Fisco sumas que les son adeudadas en concepto de “tributos”, mediante el empleo de maniobras ardidosas o engañosas.

Valdés Costa R., (1992), dice que:

“El derecho tributario es un derecho autónomo, el hecho de que la tipificación de delitos y contravenciones se encuentre en leyes especiales (tributarias) no significa que las normas penales allí contenidas se sustraigan de la normativa general que establece la legislación penal ordinaria, y no se puede argumentar que el Derecho Penal Tributario sea un derecho autónomo e independiente del Derecho Penal general (p.212).

Valdés Costa R., (1992) dice que la presunción puede definirse como “el acto de aceptar la veracidad de un hecho por la evidencia de otro del que normalmente depende aquel hecho no probado” (p.22).

Otro concepto lo da Fernández, O., (2099) al decir que:

“Podemos definir la presunción como la averiguación de un hecho desconocido deduciéndolo de otro conocido, un juicio lógico mediante el cual, argumentando según el vínculo de causalidad, podemos inducir la subsistencia o el modo de ser de un determinado hecho que nos es desconocido en consecuencia de otro hecho o hechos que nos son conocidos” (p.p. 7/8).

“La presunción legal se caracteriza porque la norma escrita describe un proceso de deducción lógica de forma que, constatada la existencia de un hecho base, es posible determinar la existencia de otro que normalmente le acompaña del que derivan efectos jurídicos determinados” (p.7/8).

Para la aplicación de las sanciones previstas en la Ley N° 11.683 se deberá evaluar la intencionalidad del sujeto, para determinar si ante la conducta desplegada se está en presencia de una infracción del tipo culposo o del tipo doloso (Fernández, O., 2099).

La norma tributaria no requiere, en la infracción del artículo 45, que el contribuyente tenga la intención de defraudar al Fisco, basta que el resultado se haya producido como consecuencia de que el imputado haya obrado violando el deber de cuidado en su obligación (Fernández, O., 2099).

La presunción de inocencia que está plasmada en nuestra Carta Magna, debe, por tanto, estar presente en cualquier procedimiento administrativo sancionador y, dado su rango normativo, deroga o condiciona la encaminadas a restringir su valor o que disponga discriminaciones que tengan como fundamento una culpabilidad presunta antes que una inocencia presumida (Fernández, O. 1994).

La realidad muestra que no todos los contribuyentes y responsables dan cumplimiento en forma espontánea a sus obligaciones fiscales, por lo cual el legislador ha reservado para la Administración Tributaria en el Art. 16 de la Ley de Procedimiento Fiscal, la facultad de impugnar sus declaraciones tributarias y corregir la materia imponible

declarada o determinarla cuando estos no hayan presentado dichas declaraciones (Fernández, O., 2099).

Esta facultad encuentra su aplicación en el "Procedimiento de Determinación de Oficio", mediante el cual el organismo fiscal, previa vista al contribuyente, establece la materia imponible e intima el impuesto resultante sin perjuicio de aplicar, en su caso, las sanciones que pudieran corresponder, sujeto al ulterior control judicial. (Gómez, T. y Folco C. 1998.)

Se debe aclarar que la facultad de la Administración Tributaria puede llevarse a cabo por dos vías, Waldemar H., (1992):

- En forma directa o determinación de oficio (base cierta). Es por conocimiento cierto de la materia imponible, cuando la Administración ejerce esta potestad con certeza de la magnitud de la materia imponible, basada en la ponderación de la verdadera situación real del contribuyente.
- Por "Estimación de Oficio" (base presunta). Es en donde la base imponible se establece conforme el régimen de presunciones enunciadas en la Ley de Procedimiento Tributario.

La norma fija que cuando el Fisco no disponga de los elementos que acrediten fehacientemente la exacta dimensión de la materia imponible, por ausencia, insuficiencia o descalificación fundada de aquellos, se encontrará facultado para recurrir al método de determinación presunta (Waldemar H., 1992).

La actual Ley Penal Tributaria y Previsional 24.769 estableció la aplicación de la pena de prisión para quienes verifiquen la realización del ilícito de evasión en sus distintas modalidades. Lo atinente a la previa determinación de la obligación tributaria, se ve reflejado en el artículo 18 el cual trata de lo siguiente:

“El Organismo Recaudador, formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria, o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos” (Ley 24769, 1996, art. 18).

La importancia de la previa determinación de oficio radica en que se trata de un acto administrativo, dictado por quien detenta la competencia tributaria, cuantificando la posición, deudora o acreedora, del contribuyente para con el fisco (Waldemar H., (1992).

Gómez, T. y Folco C. (1998), todo acto administrativo, tiene presunción de legitimidad derivada del principio de auto tutela de la Administración, “lo cual le otorga 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” (p 45).

Como ha sostenido Vicente Oscar Díaz, dice que “la determinación de oficio” denota un procedimiento que se mueve de una situación de incertidumbre hacia una situación de certeza, es decir, el fenómeno de la determinación siempre debe resguardar el conocimiento de un hecho” (p.233).

La determinación de oficio deberá efectuarse sobre base cierta, por la imposibilidad de trasladar el régimen de presunciones de la Ley 11.683 a un proceso penal regido por sus propios y específicos principios garantistas.

Para Gómez, T. y Folco C. (1998), “las presunciones sólo resultan hábiles como fundamentos de la determinación del monto de ventas gravadas omitidas, pero carecen de eficacia para fundar la aplicación de sanciones penales porque lesionarían el principio de la responsabilidad subjetiva en materia penal” (pp. 46/48).

Según Díaz Sieiro (2009), es absolutamente inconveniente que el sistema presuncional, inserto en la Ley 11.683, abandone las "fronteras administrativas" para ingresar en "territorio penal".

En el actual sistema de infracciones y sanciones tributarias dice Galli, Carlos A. y Sarobe, Julia S., (1989) prima el estado jurídico de inocencia del individuo, y se garantiza el principio de inocencia del que goza toda persona a ser tratada como "inocente". Por lo tanto el Fisco sólo debería ingresar al "territorio penal" sobre base cierta, con montos reales que le permitan al magistrado distinguir entre "cuota tributaria" y "cuota penal tributaria", es decir entre la "pretensión fiscal debida" y la "pretensión fiscal evadida" (p. 645).

En la práctica existen discrepancias técnicas sobre criterios de imputación de ingresos o gastos, en los que nada se oculta ni se engaña y que, por ello, no deben derivar en consecuencias penales. En el nuevo régimen penal tributario (Ley 24.769), la promoción de la acción penal está condicionada a la previa existencia de la determinación de oficio de la deuda tributaria (Galli, Carlos A. y Sarobe, Julia S., 1989).

El Fisco, en el transcurso de un proceso de verificación y fiscalización de un contribuyente, llega a la convicción de que éste ha cometido un delito penal tributario, debe, en forma previa a efectuar la correspondiente denuncia penal, proceder a determinar de oficio las obligaciones fiscales del contribuyente sospechado de haber cometido el ilícito. Cuando la denuncia fuere formulada por un tercero, el juez debe transmitirle la denuncia a la Dirección General Impositiva para que dicho organismo dé comienzo en forma inmediata a la verificación del contribuyente denunciado y determine de oficio sus obligaciones fiscales (Galli, Carlos A. y Sarobe, Julia S., 1989)

Francisco Vázquez (2001), explica que

“el esquema legal no obliga a la administración a ninguna actividad investigadora tendiente a agotar las posibilidades de una determinación sobre base cierta, ya que los hechos relevantes solo los puede conocer integralmente el sujeto pasivo. Por otra parte, tampoco podrá desprestigiar o desatender los elementos conocidos si ellos le permiten efectuar una determinación sobre base cierta” (p.25).

Se advierte de esta manera, la necesidad por parte del Estado (Fisco), demostrar la irregularidad o falsedad de las registraciones y/o demás documentación del contribuyente para poder determinar sobre base presunta.

Para el diccionario de la Real Academia Española, presumir es "sospechar, juzgar o conjeturar una cosa, por tener señales o indicios para ello².

Como menciona Cafferata Nores (2000),

"el indicio es, por decirlo así, el dedo que señala un objeto. Su fuerza probatoria reside en el grado de necesidad de la relación que revela entre un hecho conocido

²Recuperado en <http://www.almadayasoc.com.ar/articulos-publicaciones/fl25.htm> de fecha 12/12/18

(el indiciario), psíquico o físico, debidamente acreditado, y otro hecho desconocido (el indicado) cuya existencia se pretende demostrar.

“Para que la relación entre ambos sea necesaria, será preciso que el hecho "indiciario" no pueda relacionarse con otro hecho que no sea el "indicado": es lo que se llama la "univocidad" del indicio. Si el hecho indiciario admite una explicación compatible con otro hecho distinto del indicado, o por lo menos no es óbice para ella, la relación entre ambos será contingente. Es lo que se llama "indicio anfibológico"(p.568).

Pérez de Ayala (2009) denomina "presunción" a la situación mediante la cual "la ley atribuye a ciertos hechos jurídicos materiales un efecto dado en correlación a otro hecho que, según la experiencia, le acompaña" (p.227). Es decir, la presunción es el resultado de un proceso mediante el cual, a partir de un hecho conocido, se infiere la existencia de otro hecho probable.

Al decir de Pérez de Ayala (2009), las ficciones no falsean ni ocultan la verdad real; crean una verdad jurídica distinta a la real, que sólo existe en la ley.

Es una ficción la contenida en el artículo 12 inciso a) tercer párrafo de la ley de IVA, en cuanto dispone que "no se considerarán vinculadas con las operaciones gravadas" (p 227).

De esta manera, la adquisición de indumentaria utilizada en el desarrollo de la actividad gravada estando perfectamente en regla la documentación requerida, no da lugar al cómputo del crédito fiscal pertinente al crearse una ficción: una verdad que no es la real, que solo existe en la ley.

Existen diferentes tipos de presunciones, las simples, donde el juzgador y no la ley determina a partir de un hecho conocido la existencia o necesidad de otro desconocido que suele estar vinculado con el anterior, y admiten prueba en contrario, tanto en lo referido a la existencia del "hecho-base", es decir el indicio, como de la relación entre éste y el hecho inferido (Folco, C, 2004).

De esta forma, están vinculadas con la apreciación que haga el juez de los hechos imponibles, siempre que la misma observe las reglas de la sana crítica, según lo normado

por el artículo 163 punto 5 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (Folco, C, 2004).

Las presunciones legales son instituidas por el legislador, quien en presencia de una norma legal que debe cumplirse, obliga tanto a los particulares como a los órganos encargados de efectivizar el mandato legal.

Según su origen pueden ser las determinadas por la administración, como por ejemplo la determinación de la ganancia de un contribuyente determinado en función de ciertos indicios, como ser la de otros contribuyentes que realicen actividad similar; o bien, las que se hallan contenidas y reguladas en la ley. Las presunciones simples se diferencian de las legales por el hecho de no haber sido reconocidas expresamente por la norma y, conforme afirman Navarrine y Asorey (2012), “tienen por límite la inexistencia de prohibiciones y la vinculación de la interpretación con el hecho presumido” (p. 45).

Las presunciones simples como explica Navarrine y Asorey (2012), se hallan enumeradas en el primer y último párrafo del artículo 18 de la ley 11683, “las que brindan a tal efecto un catálogo no taxativo de índices que por su conexión o vinculación con los hechos imposables definidos en las distintas leyes tributarias permitan inducir su existencia y medida” (p.46) mientras que las legales se encuentran taxativamente enumeradas en el tercer párrafo de dicho artículo, en los incisos a) a h) y en el artículo incorporado a continuación del 18 de la citada ley.

Según Almada, L (2007) La determinación de oficio sobre base presunta pretende reconstruir aproximadamente la realidad tributaria de un contribuyente, y:

“la materia imponible reconstruida a la luz de presunciones debe estar basada en una real razonabilidad, de 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”³ (p.3)

³ Recuperado en <http://www.almadayasoc.com.ar/articulos-publicaciones/fl25.htm> de fecha 12/12/18

Es importante analizar las cadenas de presunciones y para ello en palabras de Jarach podemos especificar que "la multiplicación de presunciones genera un fenómeno de contaminación` de las bases imponibles que puede alterar fundamentalmente la naturaleza del tributo". (p.4)

Las presunciones legales son por consecuencias que el legislador impone extraer a raíz de un hecho conocido y para aplicarla remonta del hecho conocido al desconocido, según una regla de experiencia que está indicada por el legislador que al formular la norma de modo tal, vincula ciertos efectos a la existencia de determinados presupuestos. Ello conduce a la inadmisibilidad de la formación de cadenas de presunciones, puesto que de lo contrario se pondría en crisis el objetivo de hallar el resultado que tenga por sí la mayor probabilidad de correspondencia con la realidad, finalidad de reconstrucción aproximada a la que el método se dirige. (Vázquez, F. 2013)

Para que el Fisco demuestre la conducta ilícita y realice la imputación pertinente, debe partir de hechos ciertos y acreditados que razonablemente permitan inferir su existencia. Una vez verificada esa circunstancia, se produce una inversión en la carga de la prueba, correspondiendo que el imputado acredite su inocencia.

En materia de infracciones materiales de carácter culposo según lo explicado Vázquez, F. (2013), la Administración solo deberá acreditar la materialidad de la infracción, "debiendo aplicarse la sanción legalmente contemplada, a menos que el presunto infractor acredite la existencia de una causal absolutoria admitida por la legislación vigente, o ella surja de las actuaciones" (p. 98).

Así lo han entendido nuestros Tribunales explicado por Vázquez, F. (2013) al sostener:

“Que la infracción prevista en el artículo 45 de la ley 11.683 es de carácter prevalentemente objetivo, por lo cual, en principio, basta el hecho externo de la falta de pago en término para que se la tenga por configurada. Sin embargo, en el supuesto de que la culpabilidad esté totalmente excluida, no puede considerarse cometida la infracción omisiva ya que la finalidad de la norma penal es castigar a quien por su culpa o negligencia no paga, pudiéndolo hacer”(p. 100).

De allí es que puedan existir circunstancias que atenúen o, inclusive, eliminen la imputación, tales como el error excusable de hecho o de derecho, la imposibilidad material de pago u otras circunstancias excepcionales debidamente justificadas.

Por ello Folco, C. (2004) explica que:

“Basta comprobar que el hecho probado sea consecuencia normal de negligencia o de falta de previsión por parte de los responsables de dicho hecho. No se trata de una presunción de culpa; es la inferencia de negligencia o imprevisión resultante del hecho mismo, recayendo -entonces- en el presunto infractor la demostración de la concurrencia, como factor determinante en la configuración de la infracción, de otras circunstancias ajenas a su voluntad y que él no pudo controlar” (p.6)⁴

En cambio, dice Vázquez, F. (2013), tratándose de infracciones dolosas tendientes a defraudar los intereses del Fisco (defraudación fiscal), se requiere que el Fisco pruebe no sólo la materialidad de la infracción sino también su elemento subjetivo (dolo) (p. 120).

Con el propósito de liberar de la carga de la prueba al ente recaudador en la demostración del ilícito, la ley 11.683 incorporó el actual artículo 47 que incluye una enumeración de presunciones legales relativas, destinadas a tipificar conductas dolosas, y tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. En consecuencia, una vez que el Fisco ha probado que se configura alguno de los hechos base establecidos en los cinco incisos que contiene la norma, se presume que el infractor ha tenido la intención de realizar la defraudación y será éste quien deberá probar la inexistencia de intención dolosa. (Vázquez, F. 2013)

Las presunciones contenidas en el referido artículo son relativas, dispensan de la prueba del hecho presumido al organismo fiscal favorecido por ella, pero pueden ser refutadas por el contribuyente mediante el desarrollo de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido.⁵

⁴ Fallo citado por GOMEZ, Teresa y FOLCO, Carlos en Procedimiento Tributario Ley 11683 - Decreto 618/97, 4ta. Edición, La Ley

⁵ idem

Ello así, la CSJN⁶ ha reconocido que tales presunciones no violan principio alguno de la Constitución Nacional.

1.3 Regulación Provincial de Mendoza: Código Fiscal

En la Provincia de Mendoza se aplican las disposiciones del Código Fiscal a los impuestos, tasas y contribuciones establecidas en el mismo, leyes fiscales especiales y a las relaciones jurídicas emergentes de ellas.

El código establece en su artículo tercero que cuando un caso no pueda ser resuelto por las disposiciones expresas de la norma fiscal, ellas se interpretarán de acuerdo con los criterios que se indican en el presente artículo, en el orden que se expresan, siempre que no contraríen su espíritu y finalidad.

- a) Interpretación lógica
- b) Interpretación analógica
- c) Cualquier otro método admitido por el Derecho Tributario.

Entonces queda claro que la analogía es admisible para colmar vacíos legales y ello contradice lo explicado anteriormente en relación a las garantías constitucionales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones como también se atenderá a los principios generales del derecho tributario y, en su defecto, a los de las otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines (Navarrine y Asorey, 2012).

La Administración Tributaria Mendoza será la encargada de la aplicación del presente Código, leyes fiscales especiales y normas reglamentarias, sin perjuicio de las facultades que la Constitución y las leyes atribuyan a otros órganos del Estado y serán ejercidas por el Administrador General, quien tendrá su representación en cualquier organismo de carácter internacional, nacional, provincial, municipal, público, privado o mixto, y ante los contribuyentes y responsables y terceros.

6 (27-12-96, `Hansung Arg. S.A.`)".Fallo citado por GOMEZ, Teresa y FOLCO, Carlos en Procedimiento Tributario Ley 11683 - Decreto 618/97, 4ta. Edición, La Ley, p.120.

El Administrador General podrá delegar sus atribuciones en los Directores, Subdirectores y funcionarios dependientes que presten servicios en la Administración Tributaria Mendoza de acuerdo con lo que dispone la Ley 8521.

Son sujetos pasivos de los tributos, los contribuyentes, responsables, sucesores de ambos a título universal según las normas del Código Civil y sucesores a título singular. (Artículo 19°)

Las obligaciones fiscales son solidarias e indivisibles para todos los contribuyentes y responsables, cuando se verifiquen aquellas en virtud de un mismo hecho generador. La reglamentación podrá determinar en qué casos las mismas podrán ser divisibles o bien simplemente mancomunadas.

Los actos, operaciones o situaciones en que interviniese una persona o entidad se atribuirán también a otra persona o entidad con la cual aquella tenga vinculaciones económicas o jurídicas, cuando de la naturaleza de esas vinculaciones resultare que ambas personas o entidades pueden ser consideradas como constituyendo una unidad o conjunto económico que hubiere sido adoptado para eludir en todo o en parte obligaciones fiscales. En este caso, ambas personas o entidades se considerarán como contribuyentes codeudores de los gravámenes con responsabilidad solidaria y total.

El Artículo 56 del Código Fiscal de la Provincia de Mendoza expresa:

“Los infractores a los deberes formales y obligaciones de hacer o no hacer, establecidos en este Código u otras leyes especiales, sus decretos reglamentarios y disposiciones administrativas de la Dirección, tendientes a requerir la cooperación de los contribuyentes, responsables o terceros en las tareas de determinación, verificación, recaudación, fiscalización y registración de las obligaciones impositivas, sin perjuicios de otras sanciones que pudieren corresponderle, serán reprimidos con una multa de hasta pesos quince mil (\$ 15.000) por infracción, excepto cuando se refiera a los hechos u omisiones enunciados en el Art. 313, los cuales serán sancionados según lo dispone el Art. 314” (Código Fiscal de la Provincia de Mendoza, 2013, art. 56).

El Artículo 57 expresa:

“Constituirá omisión y será reprimida con multa graduable desde un diez por ciento (10%) hasta un cien por ciento (100%) del monto del débito tributario,

determinado según el artículo 28 del Código Fiscal, omitido a la fecha de inicio de la acción administrativa, el incumplimiento culposo total o parcial de las obligaciones fiscales.

No será pasible de ninguna sanción, quien deje de cumplir total o parcialmente una obligación fiscal por error excusable en la aplicación al caso concreto de las normas de este Código, de las leyes fiscales especiales, sus decretos reglamentarios y disposiciones de la Dirección General de Rentas”(Código Fiscal de la Provincia de Mendoza, 2013, art. 57.)

A tal efecto, sólo podrá alegarse que existe error excusable, cuando en el caso concreto se reúnan las siguientes condiciones:

- a. Complejidad del negocio jurídico;
- b. Que esa complejidad suscite dudas interpretativas sobre su tratamiento fiscal;
- c. Que el contribuyente haya observado, en el caso particular una conducta fiscal satisfactoria.

La excusabilidad del error será declarada en cada caso particular por dicha repartición mediante resolución fundada. Hacia una reformulación del sistema de infracciones y sanciones tributarias.

El Artículo 58 expresa:

“Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multa desde el veinte por ciento (20%) hasta el doscientos por ciento (200 %) del débito tributario total o parcialmente evadido a la fecha de inicio de la acción administrativa, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes.

a. Los contribuyentes, responsables o terceros, que realicen cualquier hecho, aserción, omisión, simulación, ocultación o en general, cualquier maniobra dolosa con el propósito de producir la evasión total o parcial de las obligaciones fiscales que les incumben a ellos o a otros sujetos.

b. Los agentes de retención, recaudación y/o percepción que mantengan en su poder impuestos retenidos, recaudados y/o percibidos después de haber vencido

los plazos en que debieron abonarlos al fisco, salvo que prueben la imposibilidad de ingresarlos por fuerza mayor o disposición judicial o administrativa.

c. Los entes recaudadores por los importes recaudados y no ingresados en término, serán pasibles de la sanción calculada sobre dichos importes” (Código Fiscal de la Provincia de Mendoza, 2013, art. 58).

El Artículo 59 expresa:

“Sin que la presente enumeración pueda considerarse taxativa, se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, cuando se configure cualquiera de las siguientes circunstancias u otras análogas: a. "Medie grave contradicción entre los libros, documentos y/o demás antecedentes con los datos que surjan de las declaraciones juradas y de la base imponible denunciada. b. "Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la base imponible c. "Manifiesta disconformidad entre las normas legales y reglamentarias aplicables al caso y la aplicación que de las mismas hagan los contribuyentes y responsables cuya incidencia se exteriorice en la inexactitud de las declaraciones juradas, de los elementos documentales que deban servirles de base o de los importes ingresados Hacia una reformulación del sistema de infracciones y sanciones tributarias

d. No llevar o exhibir libros de contabilidad, registraciones y documentos de comprobación suficientes, cuando ello carezca de justificación en consideración a la naturaleza o volumen de las operaciones o del capital invertido o a la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación.

e. Utilizar o hacer valer formas y estructuras jurídicas o bien sistemas operativos o documentales inadecuados o impropio de las prácticas de comercio, siempre que ello oculte o tergiverse la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa sobre la determinación de los impuestos.

f. Reincidir en infracciones legales, aun cuando en la primera ocasión se le hubiere configurado como error excusable” (Código Fiscal de la Provincia de Mendoza, 2013, art. 59).

El Artículo 60 expresa:

“La infracción formal contemplada en el Artículo 56 quedará configurada por el mero vencimiento de los plazos. Constatados los hechos por parte de la Dirección General de Rentas, se aplicarán las sanciones correspondientes sin

necesidad de acción administrativa previa, de acuerdo con la graduación que mediante Resolución General fije dicha Dirección. "Las multas contempladas en los artículos 57 y 58 se aplicarán mediante resolución de la Dirección o del funcionario en quien se delegue esa facultad de acuerdo con la graduación que mediante resolución general fije la Dirección, excepto para los Agentes de Retención y Percepción las que serán aplicadas en forma automática" (Código Fiscal de la Provincia de Mendoza, 2013, art. 60).

El Artículo 61 expresa:

“Los responsables del pago del Impuesto de Sellos que no lo efectúen dentro de los plazos establecidos por el artículo 241 del presente Código, inclusive los casos en que el impuesto se abone por declaración jurada o lo hicieren por una cantidad menor de la que corresponda, abonarán sin necesidad de acción administrativa previa, además del capital y de los intereses resarcitorios correspondientes, una multa graduable.

No se considerará pago espontáneo cuando el mismo se haya efectuado como consecuencia de la acción administrativa de la Dirección General de Rentas u otros organismos oficiales. Igual sanción se aplicará a los que no abonen las tasas retributivas de servicios previstas en la Ley Impositiva o en Leyes Especiales de acuerdo con los plazos establecidos por los artículos 292 del presente Código o en la Ley Especial que se dicte al efecto. "Las presentes sanciones excluyen a las establecidas en los arts. 57 y 58 del Código Fiscal" (Código Fiscal de la Provincia de Mendoza, 2013, art. 61).

El Artículo 62 expresa:

“Habrá reincidencia siempre que el sancionado por resolución administrativa firme cometiere una nueva infracción del mismo tipo y tributo, aunque hubiere sido condonada, dentro de un período de tres (3) años” (Código Fiscal de la Provincia de Mendoza, 2013, art. 62).

El Artículo 67 expresa es un agravante especial la circunstancia de que la infracción se cometa con la participación del funcionario o magistrado que, por razón de su cargo, intervenga o deba intervenir en los hechos constitutivos de la infracción y la responsabilidad por las sanciones aplicadas a los responsables y terceros enunciados en el presente Capítulo es solidaria con la del obligado principal y se hará extensiva a todas las costas y gastos causídicos.

El Artículo 70 determina que los contribuyentes y demás responsables de los impuestos y contribuciones previstas por este Código y Leyes especiales, que regularicen

espontáneamente su situación no serán pasibles de las sanciones Hacia una reformulación del sistema de infracciones y sanciones tributarias 86 establecidas en los Art. 56, 57 y 58.

Esta disposición no se aplicará a los agentes de retención y percepción respecto al Impuesto retenido y/o percibido. No se considerará pago espontáneo cuando el mismo se haya realizado como consecuencia de acción administrativa de la Dirección General de Rentas u otros organismos oficiales

1.4 Los distintos regímenes tributarios en el derecho comparado

Navarrine y Asorey (2012), explica que en los distintos regímenes tributarios se recurre al régimen de determinación sobre base presunta para lo cual se establecen hechos y circunstancias que por tener conexión o vinculación con el hecho imponible o por tomar una base indiciaria, permiten fijar la cuantía de la obligación en virtud de promedios y coeficientes.

Si bien estas herramientas se utilizan también en la estimación sobre base cierta, es en relación a la estimación sobre base presunta donde adquieren relevancia.

La ley 11.683 consagra como principio general que la estimación deberá fundarse en hechos y circunstancias conocidos que por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible permiten inducir, en el caso particular, la existencia y medida del mismo. Las presunciones e indicios encontraron en la elaboración jurisprudencial el marco de su propia aplicación y desarrollo. (Navarrine y Asorey, 2012),

Brasil

La doctrina tributaria Brasileña se ocupó de las ficciones y presunciones en su faz conceptual y la relación con los principios constitucionales. Así, cabe recordar el IX Simposio Nacional de Derecho Tributario realizado en 1984, en San Pablo, donde se debatió con profundidad el tema de las presunciones y ficciones (Navarrine, S. 2006).

Dentro de la doctrina brasileña podemos mencionar a Gilberto de Ulhoa Canto quien advierte que el legislador no podía a través de ficciones elaborar reglas que él no

podía expedir de manera directa, es decir que si bien se reconocía la legitimidad del uso de las presunciones y ficciones, ello en la medida que la verdad legal declarada por ese medio no esté expresa o implícitamente, en desacuerdo con la verdad legal enunciada por la norma superior (Navarrine, S. 2006).

El art. 44 del Código Tributario Nacional (CTN), establece en relación al impuesto a la renta y réditos de cualquier naturaleza que la base de cálculo del impuesto puede ser el monto real, arbitrado o presuntivo, de tal renta. La renta real es la regla mientras que la arbitrada y la presuntiva son las excepciones (Navarrine, S. 2006).

En el sistema actual de determinación de la obligación tributaria en Brasil el contribuyente presenta su declaración jurada y liquida su tributo, calificado como “autodeterminación”. Éste sistema evolucionó del anterior en el cual el contribuyente suministraba la información para que el Fisco pudiera efectuar la determinación (Navarrine, S. 2006).

El arbitramiento se da, acorde al art. 148 del Código, cuando no existiendo una contabilidad idónea se toma como comprobación de la base en la que se liquidó el tributo, el valor o precio de los bienes, derechos, servicios o actos jurídicos, recurriendo a ciertos indicadores como renta bruta, valor del activo, del capital, del patrimonio líquido, etc. Tal arbitramiento por parte de la autoridad administrativa, debe, al decir de Baleiro ser racional, lógico y motivado, y de existir controversia, está sujeto a discusión administrativa o judicial (Navarrine, S. 2006).

El Código boliviano establece el proceso de determinación de la deuda tributaria por la propia administración en la Subsección II (arts. 95 y siguientes) pero es el art. 44 de dicho Código el que establece las circunstancias en que la Administración Tributaria puede recurrir al procedimiento de determinación sobre base presunta.

Dicho artículo dispone que la Administración Tributaria podrá determinar la base imponible usando el método sobre base presunta, sólo cuando habiéndolos requerido, no posea los datos necesarios para su determinación sobre base cierta por no haberlos proporcionado el sujeto pasivo, en especial, cuando se verifique al menos alguna de las

siguientes circunstancias relativas a este último y así lo explica detalladamente Navarrine, S. (2006):

1. Que no se hayan inscripto en los registros tributarios correspondientes.
2. Que no presenten declaración o en ella se omitan datos básicos para la liquidación del tributo, conforme al procedimiento determinativo en casos especiales previsto por este código.
3. Que se asuman conductas que en definitiva no permitan la iniciación o desarrollo de sus facultades de fiscalización.
4. Que no presentes los libros y registros de contabilidad, la documentación respaldatoria o no proporcionen los informes relativo al cumplimiento de las disposiciones normativas.
5. Que se den algunas de las siguientes circunstancias:
 - a. Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración de precio y costo.
 - b. Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.
 - c. Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo.
 - d. No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos a que obligan las normas tributarias.
 - e. Alterar la información tributaria contenida en medios magnéticos, electrónicos, ópticos o informáticos que imposibiliten la determinación sobre base cierta.
 - f. Existencia de más de un juego de libros contables, sistemas de registros manuales o informáticos, registros de cualquier tipo o contabilidades, que contengan datos y/o información de interés fiscal no coincidentes para una misma actividad comercial.

g. Destrucción de la documentación contable antes de que se cumpla el término de prescripción.

h. La sustracción a los controles tributarios, la no utilización o utilización indebida de etiquetas, sellos, timbres, precintos y demás medios de control; la alteración de las características de las mercancías, su ocultación cambio de destino, falsa descripción o falsa indicación de procedencia.

6. Que se adviertan situaciones que imposibiliten el conocimiento cierto de sus operaciones, o en cualquier circunstancia que no permita efectuar la determinación sobre base cierta. (p.455)

Chile.

El Código Tributario de Chile establece las pautas para la determinación de la renta efectiva a través de contabilidad fidedigna.

Se exige llevar una contabilidad completa aunque se admite una contabilidad simplificada que es la que comprende “un libro de entradas y gastos timbrado por el Servicio de Impuestos Internos o una planilla de entradas y gastos, sin perjuicio de los libros auxiliares que exigen otras leyes.

Pérez de Ayala J. L., (1968), cuenta que en el Impuesto a la Renta, la regla general es que los contribuyentes determinen su renta efectiva, fundados en su contabilidad completa. Excepcionalmente se permite contabilidad simplificada o la determinación de la renta conforme a presunciones. La declaración en renta presunta está sujeta a exigentes requisitos, que persiguen restringir la utilización de este régimen a contribuyentes de menor capacidad económica o complejidad jurídica” (p. 183).

El art. 21 del Código establece:

“Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto”.

A su vez, el art. 22 del Código dispone que si un contribuyente no presentare declaración, estando obligado a hacerlo, el Servicio, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64, podrá fijar los impuestos que adeude con el solo mérito de los antecedentes de que disponga. Los trámites previos se refieren a la obligación del servicio de usar todos los medios para comprobar la exactitud, citación al contribuyente, etc... (35)

En cuanto a la determinación de la renta presunta Pérez Ayala J (1968) ha señalado que:

“Es aquella que, para fines tributarios de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se presume a partir de ciertos hechos conocidos, como lo son: Avalúo fiscal de los inmuebles agrícolas y no agrícolas; Valor de tasación de los vehículos, y Valor anual de las ventas de productos mineros” (p.183).

Pérez de Ayala J. L 1968 dice que a los valores mencionados se les aplica un porcentaje previsto en la misma ley, con el fin de obtener la base sobre la cual se aplicará el Impuesto a la Renta. Las empresas o personas que se encuentran bajo el régimen de Renta Presunta pagan sus impuestos según lo que la ley determina para esa actividad y no de acuerdo con los resultados reales obtenidos. “En materia tributaria existen dos tipos de presunciones: de derecho y simplemente legal” (p. 184).

En el primer caso, no se admite prueba en contrario; en el segundo, sí. De las actividades que pueden acogerse a renta presunta, la mayoría son presunciones de Derecho, sólo en el caso de los bienes raíces no agrícolas la presunción es simplemente legal.

El sistema de rentas presuntas que favorece a la agricultura, la minería y el transporte, facilita y simplifica el control administrativo, y disminuye los costos de administración para el contribuyente.

Pérez de Ayala J. L 1968 dice que para otros, “este sistema es una fuente de inequidad e ineficiencia. Inequidad, porque favorece relativamente a algunos sectores productivos en desmedro de otros que carecen de esta ventaja; ineficiencia, porque establece diferencias artificiales a algunas empresas en perjuicio de otras similares que producen el mismo bien o servicio” (p. 185).

México.

Pérez de Ayala J. L., (1968), explica que el Código Fiscal de la Federación Mexicana “contiene, al igual que el de Chile, normas referidas a como se debe llevar la contabilidad (arts. 28 y ss.) que resultan de importancia en relación al tema en análisis” (p. 187).

Al igual que en otros códigos fiscales analizados, el art. 55 contempla en que supuestos las autoridades fiscales pueden determinar presuntivamente la utilidad fiscal o el remanente distribuible y el valor de los actos, actividades o activos.

Entre ellos se incluye la oposición a la verificación fiscal, la omisión de declaraciones del ejercicio, siempre que haya transcurrido más de un mes desde el vencimiento del plazo para su presentación, la no presentación de libros y registros, la documentación comprobatoria de más del 3% de algunos de los conceptos de las declaraciones, el no suministro de informes sobre el cumplimiento de disposiciones fiscales o la presencia de algunas de las irregularidades que establece la propia norma.

La doctrina en base a jurisprudencia de la Suprema Corte de ese país, referida al uso de las facultades discrecionales de la Administración, ha concluido que la ley tributaria ante la construcción de presunciones, no debe otorgar una excesiva discrecionalidad a las autoridades que culmine en la realización de actos arbitrarios. (Pérez de Ayala J. L 1968 p. 186).

Uruguay

En Uruguay el tema fue analizado desde hace muchos años y así se esboza en algunos de los trabajos presentados en las ya citadas VII Jornadas Luso- Hispano Americanas de Estudios Tributarios, en septiembre de 1976.

Pastor Calvo (1998), recuerda que no existe, salvo en el art. 66 del Código Tributario vigente en esa época, un criterio que fije el concepto de presunción.

Dicha norma establecía, según Pastor Calvo (1998), que si no fuera posible conocer de manera cierta y directa los hechos el organismo recaudador “deberá inducir la existencia

y cuantía de la obligación mediante presunciones basadas en los hechos y circunstancias debidamente comprobadas que normalmente estén vinculadas o tengan conexión con el hecho generador. “A tal efecto podrá hacer uso de coeficientes de utilidades sobre compras o ventas, promedios de ingresos y demás series estadísticas establecidas por la Administración de carácter general para grupos de contribuyentes o actividades análogas” (p. 186).

Frente al mismo texto del art. 66, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, analizó con fecha julio de 2003, “un caso donde acreditada la presencia de una contabilidad irregular, se confirmó que el Fisco tenía facultades para aplicar el referido art. 66, y el contribuyente tenía a su vez facultades para demostrar que la determinación no se ajustaba a la realidad” (p. 187).

Se recuerda en el segundo de los trabajos citados que las reglas técnicas contenidas en la parte final del primer inciso del citado artículo 66 están enunciadas a título ilustrativo, pudiendo utilizarse otras siempre que reúnan los requisitos antes indicados y respondan, como toda regla, a criterios generales.

También se cita un fallo del Tribunal en lo Contencioso Administrativo que, merece transcribirse por su claridad en cuanto a que para que estas presunciones sean válidas deben tener las características exigidas por la ley, o sea, se han de relacionar con el hecho de que le sirven de partida, deben ser inequívocas, precisas, directas, claras y concordantes y tales que establezcan la hilación, continuada, sin interrupción, sobre los hechos que sirvan de antecedente, y fundadas en hechos reales y probados, nunca en otras presunciones.

El texto actual del art. 66 que nos ocupa, vigente a partir del 17/1/1994, es el resultado de la incorporación de las pautas que, inspirados en la ley argentina, se quisieron establecer a través del decreto 384/80, decreto que violaba el principio de jerarquía de fuente.

Es interesante el análisis realizado por Ramón Valdés Costa, Nelly Valdés de Blengio y Eduardo Sayagués Areco (1998) en cuanto “reafirma que la reforma de enero de 1994 al artículo que nos ocupa del Código no implica que deba procurarse el conocimiento

cierto y directo del hecho generador, con abundante cita de jurisprudencia del Tribunal Contencioso Administrativo” (p. 46).

Por el contrario, Addy Mazz (1198) al efectuar un análisis del régimen actual, efectúa una diferenciación entre ambos textos sosteniendo que en el texto anterior del art. 66 del Código Tributario, que reflejaba la influencia del Modelo de Código Tributario Latinoamericano, era necesario que la Administración primero determine sobre base cierta y, de no ser ello posible, se podía recurrir a la base presunta, mientras que mediante el nuevo texto del referido artículo existen presunciones de la inexistencia de la base cierta, que habilitan a ingresar en el régimen presuncional.

Al respecto, Addy Mazz (1198) consideraba que

“Si se analizan esas presunciones se aprecia que son excesivas en cuanto a la conclusión que arriban. Así surge del tercer inciso del artículo 66 que son casos de imposibilidad de conocer la base en forma cierta, la inexistencia total o parcial o no exhibición de los registros contables o documentación de operaciones del obligado según las previsiones legales o reglamentarias, cuando la contabilidad se aparta de los principios y normas de técnica contable y cuando se demuestra que la contabilidad y la documentación no concuerdan con la realidad. Se consideran inexistentes los registros contables o la documentación que resulten ilegibles o ininteligibles. Esto último resulta especialmente grave dado que queda a criterio de la Administración determinar la “ilegibilidad o ininteligibilidad de la documentación” (p. 78).

Conclusión parcial

De lo expuesto, se advierte la necesidad por parte del Fisco de demostrar la irregularidad o falsedad de las registraciones y/o demás documentación del contribuyente para poder determinar sobre base presunta.

Los cambios producidos por la nueva Ley Penal Tributaria no solo estuvieron relacionados con aspectos procesales, sino que se han creado nuevas figuras tendientes a la protección del delito en cuestiones referentes a lo tributario.

Como se determinó en la legislación comparada en el caso de Ecuador y Uruguay, prima el principio de eliminar la determinación sobre base presunta, y corresponde,

únicamente, cuando no es posible determinarla en forma cierta o directa con clara influencia del texto literal.

Algunas legislaciones contemplan presunciones hominis, a modo enunciativo y que admiten prueba en contrario, como Argentina (art. 18), Chile (arts. 21 y 63), Brasil (art. 148), Ecuador (art. 92) y Perú (art. 63, p 2 y en cierta medida el art. 74). El caso de Perú parece ser excepcional en cuanto al extenso tratamiento legislativo de las presunciones que puede utilizar la Administración, de la misma forma que en relación a los supuestos que habilitan el proceso presunto.

En cuanto a la aplicación de sanciones en base a presunciones en algunas legislaciones como en Argentina el tema no se encuentra legislado y ha sido materia de debate jurisprudencial, mientras que otros Códigos se han establecido expresamente su procedencia.

Capítulo 2

Marco Normativo de los Delitos Tributarios y los principios fundamentales que rigen la materia

Introducción al capítulo

El Fraude fiscal según Jarach (1989) es un delito tributario que produce no solo un gran problema jurídico sino que también afecta a la sociedad en su conjunto.

En el presente capítulo se va a analizar al derecho Penal Tributario desde lo general para luego poder analizar las presunciones y los instrumentos relacionados con los elementos de la obligación tributaria.

En nuestro sistema, la tributación sobre base presunta se integra en el esquema de un tributo jurídicamente estructurado como obligación rigurosamente establecida por la ley 24.769 sustitutiva de la anterior 23.771, donde se consagra el nuevo régimen penal tributario, reconociendo como antecedentes la ley 11.683 (1978).

Es importante tener en cuenta como punto de partida que el sistema Penal Tributario debe respetar el principio de igualdad, capacidad contributiva y legalidad, y es por ello que será necesario comenzar el trabajo determinando la relación entre la normativa que consagra a las presunciones y los principios constitucionales de derecho Penal Tributario para determinar su coherencia normativa.

2. Derecho Penal Tributario

Antes que todo para comenzar a desarrollar el presente trabajo se debe marcar una diferencia entre el Derecho Penal Tributario y el Derecho Tributario Penal para poder enmarcar el presente estudio con propiedad y dentro de la rama que corresponde.

Esto es básicamente porque el Derecho Penal y el Derecho Tributario tienen fundamentos diferentes en cuanto a sus prerrogativas frente a la comisión de un delito o infracción y el bien jurídico tutelado por las distintas ramas.

Cuando se habla del Derecho Tributario, se lo identifica con un derecho de exorbitancia del estado frente al ciudadano al que se lo considera un mero contribuyente que tiene una relación directa con la función recaudadora del Estado, de la presión fiscal y de las facultades administrativas.

Para los autores Tributaristas como Jarach y Giuliani Fonrouge (1989), la correcta denominación es “Derecho Tributario Penal”, pero a contrario sensu para los Penalistas como Aftalión, Soler, J. de Asúa, Fontan Balestra (1989) explican que lo correcto es hablar de “Derecho Penal Tributario”.

A modo de fijar una postura doctrinaria inicial, se entiende que lo más apropiado es seguir el concepto que estableció La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el “*fallo Usandizaga*” donde se expresó que: “*Las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y les son aplicables las disposiciones generales del Código Penal, salvo disposición expresa o implícita en contrario*”.

2.1 Principios fundamentales en materia Penal Tributario

Cuando se habla de Derecho es indispensable mencionar las garantías y los principios fundamentales penales en materia tributaria sancionatoria, entre otros que se trataran en el siguiente punto con el fin de enmarcar el presente estudio. A continuación la Dra. Sábic., M (2014)⁷ expone lo siguiente:

- **Principio de Legalidad**

Como requisito de primer orden, según este principio toda sanción necesariamente debe desprenderse de una norma.

Una sanción debe ser creada por ley emanada del Congreso de la Nación, y así se establece en nuestra carta Magna:

“Las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrados. Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe” (CN, 1994art. 18).

En la Constitución Nacional se afirma que ningún habitante de la Nación puede ser penado sin ley previa emanada del Congreso Nacional y por lo tanto toda sanción debe respetar el sacro principio de legalidad. El régimen Nacional es sancionador garantista y

⁷ Recuperado en <https://tuespaciojuridico.com.ar> el 17/02/19

siempre busca la seguridad jurídica, porque solamente se puede lograr una convivencia entre la administración pública y sus administrados acorde a un Estado de Derecho. (Sabic., M., 2014).

Es importante señalar como explica Sabic., M., (2014), que principio de legalidad conduce a la prohibición de la analogía, es decir que todas aquellas conductas no reguladas por la ley como típica, no pueden ser castigadas aunque tengan similitud con otras normar establecidas como típicas, punto que se tendrá en cuenta para la verificación de la hipótesis planteada.

- **Principio de Culpabilidad.**

El sistema Penal determina que si existe una acción típica antijurídica y la misma puede ser atribuida a un sujeto estamos frente a un delito. Si se analiza el principio de culpabilidad se debe establecer que no puede existir una responsabilidad objetiva del tipo de la prevista en el art. 8^o de la Ley 23.771, la culpabilidad se presumía iure et de iure, y esa situación es la que está prevista el art. 48 de la Ley 11.683, que al sancionar la retención del tributo como expone Sabic., M., (2014), dice: *“No se admitirán excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción cuando éstas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas o comprobadas o formalizadas de cualquier modo” (Ley 11683, 1932. art. 48).*

- **El Principio de Razonabilidad**

El principio de razonabilidad según las disposiciones de la Ley Penal Tributaria están evidenciados en delitos calificados tienen una severidad en la punición con relación a los bienes jurídicos protegidos. Esto es porque se sanciona con prisión efectiva de hasta 9 años la evasión calificada que es la misma pena prevista para el caso de homicidio con lo que se evidencia una falta de proporcionalidad y razonabilidad de la pena y hace que los

⁸ ARTICULO 8° - Será reprimido con prisión de dos a seis años, el agente de retención o de percepción que no depositare o mantuviere en su poder, total o parcialmente el tributo percibido o retenido, o los aportes y contribuciones, retenidos, a los organismos nacionales de seguridad social conforme con lo previsto en el art. 3° después de vencidos los plazos en que debió ingresarlos.

Jueces tengan que evitar la imposición de penas absolutamente irrazonables frente el ilícito cometido (Sabic., M., 2014).

La aplicación de estas penas a las figuras calificadas son prueba de estos excesos legales que se mencionaron evidenciados en la imposición de las multas previstas en los artículos 45⁹ y 46¹⁰ de la Ley 11.683.

9 ARTICULO 45 — Omisión de impuestos. Sanciones. Será sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable, quienes omitieren:

a) El pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas.

b) Actuar como agentes de retención o percepción.

c) El pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos, en los casos en que corresponda presentar declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, mediante la falta de su presentación, o por ser inexactas las presentadas.

Será reprimido con una multa del doscientos por ciento (200%) del tributo dejado de pagar, retener o percibir cuando la omisión a la que se refiere el párrafo anterior se vincule con transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos permanentes ubicados en el país con personas humanas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior.

Cuando mediara reincidencia en la comisión de las conductas tipificadas en el primer párrafo de este artículo, la sanción por la omisión se elevará al doscientos por ciento (200%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir y, cuando la conducta se encuentre incurso en las disposiciones del segundo párrafo, la sanción a aplicar será del trescientos por ciento (300%) del importe omitido.

(Artículo sustituido por art. 197 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)

10 ARTICULO 46 — Defraudación. Sanciones. El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el importe del tributo evadido.

(Artículo sustituido por art. 198 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)

Artículo ...- El que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechara, percibiére, o utilizare indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria, será reprimido con multa de dos (2) a seis (6) veces el monto aprovechado, percibido o utilizado.

(Artículo s/n sustituido por art. 199 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)

Artículo ...- El que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare la cancelación total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, será reprimido con multa de dos (2) a seis (6) veces el monto del gravamen cuyo ingreso se simuló.

- **El Principio de inocencia.**

El artículo 28 de la Constitución Nacional establece que: *“Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio.” (CN, 1994, art 28)*

Esta garantía constitucional no es respetada por las exigencias procesales en materia tributaria donde se exige una caución real, y en relación a la no excarcelación por el monto mínimo previsto para los delitos calificados de fraude fiscal o previsional, previstas tanto por la Ley 23.771 y la actual 24.769. El principio de Inocencia es una garantía para que todas las personas sean consideradas inocentes hasta que se demuestre lo contrario, que permite a toda persona conservar un estado de no autor mientras no se expida una resolución judicial firme (Sabic., M., 2014).

Este principio también es contrario a la presunción de dolo que determina el sistema penal Tributario.

- **Principio de defensa**

El legislador, explica Sabic., M., (2014), a la hora de redactar la legislación relacionada con los ilícitos tributarios, debe aferrarse a otro principio fundamental del orden constitucional, cual es el derecho de defensa, ya que:

“ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa. Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo; ni arrestado sino en virtud de orden escrita por autoridad competente. Es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos” (CN 1994, Art. 18).

(Artículo s/n incorporado por art. 200 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)

De este precepto constitucional surge que ninguna persona (contribuyente para el orden Tributario) puede ser sancionada, sin previamente haber ejercido su derecho de defensa ante un tribunal competente. (Sabic., M., 2014).

- **El Principio Non Bis In Ídem.**

En relación a este principio es necesario mencionar el artículo 17 de la Ley 24.769 establece que: “Las penas establecidas por esta ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales”.

Así mismo, el artículo 20¹¹ de la misma ley establece la aplicación de las sanciones administrativas del caso, pese a la existencia de sanciones penales. Asimismo, las figuras de evasión tributaria por error o por dolo contempladas en la Ley 11.683¹², implican una doble aplicación de penalización por un mismo hecho. La existencia de sanción penal independiente de la administrativa, es una verdadera y fragante violación de la garantía constitucional, desde el momento que no son dos tipos de penas concéntricas, sino dos sanciones en ámbitos bien distintos (Sabic., M., 2014).

- **Principio del debido proceso.**

La garantía del debido proceso, para Sabic., M., (2014), radica en la objetividad que caracteriza el tratamiento de la controversia en la medida en que las partes enfrentadas se encuentran en un plano de igualdad ante el Juez que, pese a las facultades de gobierno e

11 Artículo 20. — La formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contencioso administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquéllos.

12 Artículo ...- Error excusable. Se considerará que existe error excusable cuando la norma aplicable al caso —por su complejidad, oscuridad o novedad— admitiera diversas interpretaciones que impidieran al contribuyente o responsable, aun actuando con la debida diligencia, comprender su verdadero significado.

En orden a evaluar la existencia de error excusable eximente de sanción, deberán valorarse, entre otros elementos de juicio, la norma incumplida, la condición del contribuyente y la reiteración de la conducta en anteriores oportunidades.

(Artículo s/n incorporado por art. 205 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)

impulso y que es considerado como un tercero imparcial que va a resolver acerca del mérito de la acusación traída a su juzgamiento.

Con anterioridad a la modificación constitucional de 1994, la imparcialidad estaba implícita (art. 33 de la C.N.), pero luego de su reforma esta garantía quedo expresamente determinada.

La imparcialidad como uno de los principios del sistema acusatorio no solo se encuentra en los preceptos establecidos en la carta magna sino que también están plasmados en la Declaración Americana de los Derechos del Hombre (Art. XXVI); Declaración Universal de Derechos Humanos (Art.10), y Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de Nueva York (Art.14). (Sabic., M., 2014).

La garantía de la defensa en juicio se asienta fundamentalmente en la posibilidad de obtener el amparo judicial de los derechos, lo cual presupone, el pronunciamiento de sentencias fundadas solo en la ley y en la prueba de los hechos controvertidos ya que de lo contrario. (Sabic., M., 2014).

Doctor Chiara Díaz C. (2003), expresa que existen otros principios en materia administrativa que son importantes mencionar:

- **El Principio de juridicidad de la actuación administrativa.**

En la actuación administrativa el principio rector de es el de juridicidad o legalidad objetiva, que debe privar en toda actuación de la Administración, en el procedimiento administrativo el Doctor Chiara Díaz C. (2003), expresa que “el accionar de la Administración Pública en procura del bien común supone, necesariamente, el respeto del orden jurídico” (p. 37).

Esto explica que todo el sistema normativo, desde los principios generales del Derecho y la Constitución Nacional hasta los simples procedimientos administrativos, en cuyo seguimiento esté comprometida la garantía de igualdad, pasando por la ley formal, los actos administrativos de alcance general y eventualmente ciertos contratos administrativos, deben respetar el orden jurídico.

1.1.1 Agentes de Percepción y Recepción

Es importante para avanzar en la presente investigación determinar quiénes son los agentes de Percepción y Recepción que establece la ley.

Gélvez, F. (2004), dice que el Agente de Percepción recibe el importe correspondiente al tributo en el momento que el contribuyente paga la factura que se le extiende por la compra de un bien o la prestación de servicio y el Agente de Retención, casi siempre debe entregar o ser partícipe de alguna manera de la entrega de un monto destinado al contribuyente, del cual detrae, amputa o resta a dicho importe la parte que le corresponde al Fisco en concepto de tributo.

El Agente de Recaudación realiza la retención y/o la percepción a aquellos contribuyentes del Impuesto, o sea quienes están alcanzados por dicho impuesto, de acuerdo a lo que establece el Código Fiscal y las disposiciones normativas vigentes.

Serán sujetos pasibles de retención quienes realicen operaciones de venta de cosas muebles, locaciones y prestaciones de servicios. En cambio serán sujetos pasibles de percepción quienes sean adquirentes de cosas muebles, locatarios y prestatarios de servicios (Gélvez, F. (2004).

Los Agentes de Percepción, son todos aquellos sujetos que por su profesión, oficio, actividad o función se encuentran en una situación que les permite recibir del contribuyente una suma que opera como anticipo del impuesto que, en definitiva le corresponderá pagar, al momento de percibir en concepto de retribución, por la prestación de un servicio o la transferencia de un bien (Gélvez, F. (2004).¹³

El Agente de Percepción tiene la facultad atribuida por la ley de adicionar, agregar, sumar al importe que recibe del contribuyente en concepto de pago, el monto del tributo que posteriormente debe depositar a la orden del Fisco.

¹³ Recuperado de <http://www.arba.gov.ar/Informacion/Agentes/Recaudacion/diferencias.asp?lugar> el 12/02/18

Los agentes de retención, por su función pública o en razón de su actividad, oficio o profesión, intervienen en actos u operaciones en las cuales pueden efectuar la retención del tributo correspondiente. Se halla en contacto directo con dinero del contribuyente, del cual él es deudor, deuda que se encuentra gravada; en consecuencia el agente se ve obligado por mandato legal a suplir al Fisco, dejando de pagar a su acreedor el monto correspondiente al gravamen para ingresarlo a las arcas del Estado (Gélvez, F. (2004).

Gélvez, F. (2004), explica que debe tener en cuenta que la obligación de estos terceros de actuar como Agentes de Retención, lo cual no significa un deber formal, sino que ellos “se transforman en Sujetos Pasivos de la relación Jurídico-Tributaria a título ajeno y pueden ser creados solo por disposición expresa de la Ley que taxativamente determine las condiciones dentro de las cuales la Administración puede instituir a tales Sujetos” (p.1.).

1.1.2 Tipo penal. Elemento subjetivo: el dolo.

Fernández, O., (2009), explica que en materia Tributaria, el sujeto activo del delito debe tener la finalidad concreta de evadir el pago de tributos nacionales con el acompañamiento de los medios ardidosos y engañosos, entonces el tipo penal, requiere para su configuración el dolo directo del agente o sujeto activo.

Pero es necesario destacar que la presunción de dolo para Fernández, O., (2009):

“puede ser realizada por el propio legislador con carácter general o por el órgano decisorio en caso concreto, a la primera la llamaremos presunción legal y puede ser establecida en términos tan absolutos no admitiendo prueba en contrario (presunciones absolutas o de “iure et de iure”) o admitirse la posibilidad de prueba contraria a la presunción (presunciones relativas o iuris tantum)” (pp.7/8).

El “*ardid*” está constituido por el despliegue intencional de un acto cuyo efecto es hacer aparecer una situación falsa como si fuera verdadera, en tanto que “*engañar*” significa dar a la mentira apariencia de verdad, o inducir a otro a creer y tener por cierto lo que no es, valiéndose de palabras u obras aparentes o fingidas, o también faltar a la verdad en lo que se dice o en lo que se hace. (Soler O., 2003).

El empleo de maniobras ardidosas según Bonzón Rafart (2004), con conciencia de que son falsas, que no persigan un propósito de aprovechamiento patrimonial, no

constituyen defraudación fiscal. No interesa que la maniobra engañosa se haya concretado, sino que el resultado lo haya sido y querido por el autor. Por el contrario, “en la infracción de defraudación le incumbe exclusivamente al Fisco probar que el imputado obró con dolo” (p.1.).

Es necesario mencionar lo explicado por Villegas H (2008), quien explica que

“Que corresponde tener la determinación precisa y fehaciente de la deuda tributaria para saber la cantidad que el autor quiso evadir dolosamente y con conocimiento de ello. Como consecuencia de lo ya explicitado, si está en discusión el monto dinerario exigible no habrá posibilidad de establecer si se produjo el accionar típico” (p. 584).

“Con esto, se quiere punir a quien pretenda evadir el pago de los tributos nacionales, entendido como el afán de evitar, eludir o escapar a la oblación de las obligaciones tributarias pertinentes (...). El presupuesto está dado por el ocultamiento intencional del hecho imponible y de la consiguiente capacidad contributiva, lo cual estará acompañado también por la omisión deliberada del pago del tributo exigible adecuado” (p. 585).

Es presupuesto de la figura de evasión el dolo, está manifestado por la representación como elemento individual tanto del hecho como de su significado, y la voluntad de marcada índole afectiva, aunque no pueda desprenderse, de funciones del intelecto.

Así Chiara Díaz C. (2003) explica que “no es la simple mentira la que configura el ardid, porque a nadie más que a si mismo debe imputar la víctima el daño sufrido por su propia credulidad, sino que se requiere hechos externos” (p 39).

La evasión posee dos elementos: el ardid o engaño y el perjuicio patrimonial, que deben presentarse simultáneamente para manifestar el daño. El ardid es el despliegue de artificios o maniobras disimuladoras de la realidad, el cual debe ser idóneo, es decir que debe tener la aptitud suficiente para burlar al fisco. El ardid es el género que cuenta con dos modalidades en el delito de evasión, cuales son las declaraciones engañosas y las ocultaciones maliciosas (Villegas H., 2010).

Villegas H. (2010), expresa que:

“Las declaraciones son engañosas cuando contienen datos o cifras carentes de veracidad y ello se hace con el propósito de tergiversar los distintos elementos que conforman la materia imponible (...). Las ocultaciones maliciosas son aquellas donde se oculta o tapa la verdad, así como también cuando se calla lo que obligatoriamente se debería decir” (p 270).

Conclusión Parcial

De lo analizado hasta aquí, se puede extraer como primera conclusión, que el Derecho Penal y el Derecho Tributario, más específicamente la Administración como ente recaudador, pretende utilizar el rigor del Derecho penal con ese fin, y al establecer obligaciones y responsabilidades objetivas, que son contrarias claramente con lo dispuesto en la Constitución Nacional con las garantías del proceso penal explicadas.

En cuanto a la problemática de la denominación de la disciplina, en la cual se dividen en dos posturas adversas los autores tributaristas de los penalistas, entiendo que es un tema menor, ya que sea como fuere que se quisiere denominar a la disciplina, lo importante es que la norma legal regule en forma total los ilícitos tributarios, que no dé lugar a injusticias y que se respeten las garantías fundamentales del proceso penal.

Capítulo 3

Análisis de la posición de la doctrina y jurisprudencia en relación a los ilícitos tributarios

Introducción al capítulo

En el presente capítulo se va a realizar un análisis sobre los diferentes puntos de vistas de la doctrina y las resoluciones relevantes que determinan y muestran las posturas de los tribunales en la actualidad en la materia.

3.1 Posturas doctrinarias sobre la naturaleza jurídica del ilícito tributario

Giuliani Fonrouge (2000), hace referencia al referirse al ilícito tributario a la existencia de cuatro tendencias, en relación con la naturaleza jurídica del ilícito tributario:

- a) una tendencia penalista,
- b) una tendencia administrativista,
- c) una tendencia autonomista y
- d) una concepción dualista.

Los precursores de la tendencia penalista sostienen que la represión de las infracciones fiscales corresponde al derecho penal ordinario; mientras que los precursores de la tendencia administrativa entienden que corresponde al derecho penal administrativo, lo que posteriormente ha dado lugar al derecho penal económico; surgiendo por otra parte una tendencia autonomista la que encuadra a las infracciones fiscales como disciplina autónoma dando lugar al derecho penal financiero o derecho penal tributario; y por último nos encontramos con una tendencia dualista que deja de lado la concepción unitaria del ilícito fiscal desdoblándolo en sanciones penales y civiles.

Luego de una extensa reseña doctrinaria a la cual hemos recién hecho una simple mención a modo de apretada síntesis Giuliani (2012) sostiene que:

“las sanciones fiscales no pertenecen al derecho penal común, ni al derecho administrativo o al derecho económico y, por supuesto, tampoco al llamado derecho penal administrativo (o derecho administrativo penal, si se prefiere); ni creemos que pueden 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, las infracciones y sanciones pertenecen a una misma categoría jurídica "ilícito fiscal"(p. 212).

Para Jarach D (2003) el ilícito tributario es siempre un ilícito penal, cualquiera sea la naturaleza de la sanción; no existe una diferencia entre el delito tributario y el delito penal común; el derecho tributario penal no se caracteriza por la existencia de una diferencia ontológica entre el ilícito tributario y el ilícito del derecho penal (p. 776).

"No ha existido históricamente ni existe ahora razón alguna por la cual se deba separar el ilícito tributario del derecho penal para constituir con él una rama autónoma. Es cierto todo lo contrario. La idea penal, como ya lo dije, está en todo el derecho, en una infinidad de instituciones de todas las ramas jurídicas y es el derecho penal propiamente dicho el que se ha separado, como un hijo emancipado, formando una rama autónoma" (p. 776).

Se reconoce la existencia de un derecho sancionatorio, o sea, de normas penales en el derecho tributario y he dicho y mantengo que a esa parte del derecho corresponde el nombre de derecho tributario penal, dando prioridad al primer adjetivo por la pertenencia de las normas penales al ámbito del derecho tributario del cual no se han emancipado. Pero esta prioridad, en el orden de las calificaciones, no debe empañar la identificación ontológica del ilícito tributario con el ilícito penal, ni tampoco la idea recién expresada de que todo acercamiento de los principios del derecho tributario penal a los del derecho penal criminal, fruto del progreso de la ciencia y de la conciencia, debe considerarse como una conquista del derecho positivo en que se lo encuentre.

García Belsunce (1985) en su obra Derecho tributario penal, también se refiere a la teoría penalista, a la teoría administrativista, y a la teoría tributaria, con frondosas referencias doctrinarias; para terminar concluyendo que el ilícito tributario y sus sanciones genéricamente pero no en todas sus especies, son de naturaleza penal; sosteniendo el carácter penal del ilícito tributario, y agregando que el carácter penal, le 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 aquellas y pasibles de éstas los principios del derecho penal.

Una mayor protección que resulta de la aplicación de las garantías constitucionales y legales que rodean el debido proceso penal, sustantivo o formal, para terminar afirmando que administrativizar los ilícitos tributarios como independientes del Código Penal, le resta importancia al ilícito tributario, con lo que empiezan a aflojarse los resortes tendientes a modificar la conciencia media del pueblo acerca del delito fiscal. (p. 64.)

Ya en tiempos más recientes el catedrático español de derecho financiero y tributario, Juan J. Zornoza Pérez (1992), sostiene:

“la imposibilidad de establecer diferencias sustanciales entre ilícito penal e ilícito administrativo desde el punto de vista del bien jurídico protegido, porque a través de la tipificación de infracciones y sanciones tributarias se tutelan idénticos intereses que los que son objeto de protección mediante la regulación de determinados delitos contra la Hacienda Pública”(p.61).

Villegas en su obra Régimen penal tributario argentino, cambia la postura propuesta en su tesis doctoral del año 1964, al afirmar ahora que todo ilícito tributario (delictual o contravencional) entra dentro de un derecho penal tributario de más amplia concepción, que es básicamente penal y que tiene de tributario el hecho de que los ilícitos están referidos a tributos.

El primer interrogante se resuelve por la afirmativa, es decir, otorgándole plena validez a las presunciones a la hora de determinar la obligación tributaria, pero ello solo será válido, en la medida que las mismas no provoquen una distorsión de la capacidad contributiva del responsable, ya que de lo contrario no se habrá determinado un impuesto en forma presuntiva sino que nos encontraremos frente a una “imposición de ciencia ficción tributaria” absolutamente alejada de la capacidad contributiva del contribuyente, a lo cual bajo ningún punto de vista se le podrá arrogar el carácter de tributo, ya que le estaría faltando uno de sus principios esenciales como es la capacidad contributiva.

Respecto del segundo interrogante, y en relación con la cuestión sometida a debate, adelantando desde ahora nuestra opinión, se debe distinguir claramente entre las sanciones administrativas (por omisión de impuesto) y las sanciones penales (por defraudación de impuesto), siendo solamente posible en el caso de las determinaciones presuntivas la aplicación de sanciones administrativas por simple omisión de impuesto, pero nunca de

sanciones penales por defraudación de impuesto, la prohibición se hace extensiva tanto para la aplicación de multas como de penas privativas de la libertad. Asimismo parece oportuno dejar aclarado que la ley de procedimiento fiscal (ley 11.683), tiene prevista la determinación de la 35 obligación tributaria por parte del organismo fiscal en tres supuestos claramente diferenciados, el primero frente a la no declaración de parte del contribuyente, el segundo frente a la declaración incorrecta por parte del sujeto responsable y el tercero para hacer valer la responsabilidad solidaria y subsidiaria.

Se debe destacar que dentro del ámbito de la ley 11.683 de procedimiento fiscal, el organismo recaudador se encuentra con la posibilidad de determinar la materia imponible sobre base cierta o bien sobre base presunta, debiendo destacarse que ambas alternativas no son opcionales para el recaudador, sino que por el contrario solo se puede recurrir a la vía presunta en aquellos casos en los que sea imposible practicar la determinación sobre base cierta.

En la ley de procedimiento fiscal las presunciones determinativas se encuentran tipificadas en el artículo 18 (1998), del artículo citado se vislumbra una clara diferenciación entre indicios por un lado y presunciones generales por otro, debiendo destacarse que en el caso de los indicios la cita es meramente enunciativa, lo que implica que el organismo fiscal se podrá valer de cualquier otro indicio aún no mencionado expresamente en el artículo 18 de la ley, mientras que en el caso de las presunciones generales el organismo fiscal solo podrá valerse de las expresamente mencionadas por el legislador.

Pérez de Ayala define la Presunción como:

“el acto de aceptar la veracidad de un hecho por la evidencia de otro del que normalmente depende aquel hecho no probado”. Por consiguiente, ciertas presunciones pueden ser anuladas mediante el desarrollo de una prueba en la cual se acredite la falsedad de la presunción, es decir, la inexistencia del hecho que se presume - presunciones iuris tantum -, mientras que otras – presunciones iuris et de iure (de derecho y por derecho) – no admiten ningún tipo de prueba tendiente a destruir el hecho presumido” (p.189).

De las definiciones acuñadas por destacada doctrina se ve claramente que toda presunción para ser válida y arrogarse su condición de tal en materia determinativa debe

necesariamente partir de un hecho real, cierto y comprobado, a través del cual por intermedio de un proceso deductivo se presume la existencia de otro hecho desconocido. Debemos partir de hechos ciertos probados fehacientemente, a través de los cuales se presumirán otros hechos o situaciones, pero nunca se pueden realizar presunciones de presunciones.

Addy Mazz (1998) explica que debe existir y comprobarse una relación directa entre el hecho real y el hecho presunto.

“Una de las primeras conclusiones que se pueden extraer de todo lo que llevamos visto es que la presunción es un instrumento de fijación de la realidad, útil en la determinación de lo que podríamos denominar la “verdad jurídica”, es decir, aquella intervención de los órganos con poder de decisión en la resolución de una controversia y es plasmada en la sentencia, la cual no ha de coincidir inexorablemente con la “verdad material sobre los hechos” (p.198).

Por ello es por lo que no podemos considerar admisible la referencia a distintos “*grados de probabilidad de certeza o de verdad*”, puesto que la certeza y la verdad son únicas y a ellas aspira el órgano decisor cuando dirime un litigio, y para formar su convicción sobre lo que constituye la verdad admite y valora todas las pruebas que recibe de forma directa o indirecta, rechazando prejuicios sobre los cuales son probables y cuales ciertas y considerando en principio todas verosímiles; y a partir, que explícitamente la reconoce cuando afirma que la presunción está orientada a “obtener una certeza, siquiera sea aproximativa, sobre la realidad analizada”.

También Arroyo E. (1987) admite distintos grados de certeza, pues considera que el efecto de la presunción es considerar “como cierto o probable” otro hecho distinto (p. 313), de ahí, del conjunto de información recibida sobre la realidad de hechos, “reconstruye los hechos y determina la “verdad formal”, que como decíamos, puede o no coincidir con la verdad material, pero que en cualquier caso ha sido conformada bajo su libre apreciación de las diferentes pruebas recibidas” (p. 313).

En los supuestos en los que la presunción esté contenida en una disposición legal,
Arroyo E. (1987):

“dichos valores son mucho menos susceptibles de ser vulnerados y, además existen otros sistemas específicos de control establecidos para evitar la violación de esos principios, no hay exigencia legal de que el hecho presumido y la afirmación base estén vinculados por un nexo lógico de normalidad, y por tanto, el único fundamento lógico exigible a la regla de presunción se corresponde con el de todas las normas jurídicas, sin que a tal efecto sea relevante su condición de regla de presunción”(p.314).

En relación con las presunciones absolutas, nos ilustra el relator nacional Rodolfo Spisso (1989) al decir:

“Tales presunciones absolutas afectan derechos de propiedad, de defensa y de ejercer todo comercio o industria lícita y de razonabilidad de las leyes y los principios constitucionales de la tributación en especial de capacidad contributiva, igualdad y de reserva de ley” (p. 94)

En materia de sanciones tributarias se debe diferenciar claramente los tipos culposos y de los tipos dolosos. Al respecto se debe destacar con letras de molde que para la configuración del tipo defraudatorio, deben necesariamente cohabitar los elementos objetivos y subjetivos. La doctrina acuñada por nuestro máximo tribunal de justicia (C.S.J.N.), tiene su origen en el año 1968, momento en el cual se dejó plasmado en forma pétrea e indubitada el principio de culpabilidad subjetiva como única posibilidad para la aplicación de sanciones por defraudación, manteniéndose uniformemente el criterio de la personalidad de la pena en los albores del nuevo milenio.

En tal orden de ideas importante deviene recordar las principales causas que plasmaron el principio recién expuesto: Ya en el año 1968 nuestro máximo tribunal introdujo el concepto de la culpabilidad subjetiva en materia sancionatoria, al establecer que es necesario la exigencia del elemento subjetivo para la configuración de la infracción por defraudación en relación con regímenes de retenciones, agregando al respecto que no se concibe semejante penalidad en forma puramente objetiva, al expresar: *se consagra el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente.*

Del principio de la personalidad de la pena deviene cristalina la prohibición absoluta de aplicar multas por defraudación fiscal en los casos de determinaciones de oficio sobre base

presunta, quedando en esos casos habilitado el organismo fiscal para aplicar sanciones por omisión de impuesto (art. 45 ley 11.683), ello debido a la inversión de la carga de la prueba encuadrada dentro de los tipos omisivos del art. 45 de la ley citada, en cuanto a la probanza del error excusable.

Un fallo¹⁴ explica que:

“Las presunciones tributarias dictadas como tutela jurídico fiscal de la administración son tan sólo hábiles para determinar la deuda tributaria, pero sumarlas para convalidar el dictado de una pena contra el inculgado, 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.

Estas figuras jurídicas, cuya aplicación en el ámbito civil resulta habitual, en el derecho penal están expresamente vedadas”.

3.2 Criterios jurisprudenciales en relación a la presunción de dolo para los ilícitos fiscales.

Uno de los fallos que demostró esta situación es: “T.F.N., Sala A, “NT Group S.A” donde se interpone recurso de apelación contra la resolución dictada por la jefa de la División Jurídica, Región Mendoza, de la A.F.I.P.-D.G.I., analizando el art. 46 de la Ley de Procedimiento Fiscal, que establece una multa para el caso de defraudación tributaria, conducta que produce un perjuicio al Fisco. La conducta típica es haber consignado cifras inexactas y dejadas de ingresar el impuesto al valor agregado con sustento en los arts. 46 y 47 incs. a) y c) de la Ley 11.683 (T.O. en 1998 y sus modif.).

Se determina que esas conductas tienen que ser debidamente probadas por el organismo fiscal y no pueden basarse en meras presunciones, como ha ocurrido en el caso de autos. Por ello solicita que se modifique el encuadramiento legal dispuesto y se aplique el art. 45 de la Ley 11.683.

El fallo examina los arts. 46 y 47, incs. a) y b), del ordenamiento legal citado y manifiesta que a raíz de las tareas de fiscalización se pudo constatar la existencia de

¹⁴ Wortman Jorge C.S.J.N. de fecha 08/06/93. 113 Morillas Juan Simon C.S.J.N. de fecha 08/06/93

declaraciones juradas con datos engañosos, y que la contribuyente trata de eludir su responsabilidad denunciando la errónea valoración de su accionar por parte del juez administrativo, sin probar su verdadera intención o al menos demostrar error en su actuar.

Se sostiene que para la configuración del ilícito descripto se requiere: a) la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito; b) error en la víctima; y c) la existencia de una lesión en el patrimonio del sujeto pasivo del ilícito. Asimismo, el art. 47 establece una serie de presunciones, las cuales admiten prueba en contrario, siendo el imputado quien debe demostrar su inocencia.

Afirma que la actora tuvo la intención de defraudar al Fisco, omitiendo en forma dolosa el impuesto y, al mismo tiempo, el organismo fiscal se vio privado de su ingreso por un cierto tiempo. Por ello estima que su conducta ha sido correctamente encuadrada en el art. 46 y las presunciones del art. 47 de la ley de rito.

Destaca que la apelante ni en su escrito de descargo administrativo ni ante esta instancia ha ofrecido elementos de entidad para que se pueda colegir la inexistencia de una voluntad tendiente a generar declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas.

En cuanto al elemento subjetivo, en base a jurisprudencia que cita, expresa que “... si bien en todas las infracciones tributarias debe estar presente la subjetividad, ello tiene como consecuencia el hecho de que las infracciones dejan de ser punibles si el supuesto infractor demuestra que existe una causal eliminatoria de la subjetividad”. Señala que, quedando acreditada la ausencia de alguna de las causales referidas, la calificación de la conducta de la apelante ha sido debidamente imputada y graduada.

Se elevan los autos a la Sala A y se dicta sentencia encuadrando la conducta de la actora en el mínimo legal establecido en el art. 45 de la Ley 11.683, con la reducción prevista en el primer párrafo del art. 49, costas por su orden (art. 184, último párrafo, Ley 11.683).

Un fallo similar es “Irene Sabes de Travi SRL (TF 27127-1) c/DGI p/apelación” donde se redujo la multa impuesta por AFIP en la confección de declaraciones juradas.

El Tribunal Fiscal de la Nación consideró que la firma actora era una empresa dedicada a la prestación de servicios de esparcimiento relacionados con juegos de azar y apuestas. En tal sentido explicó que las personas físicas o jurídicas que comercializan juegos de azar y apuestas recibían frecuentemente notas de débitos remitidas por Lotería Nacional S.E. en las que se asentaban las deudas que aquéllas tenían a favor de ésta con origen en comisiones, por lo que a la hora de confeccionar las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias, las “agencias” contabilizaban los importes consignados en las notas de débito giradas por Lotería Nacional S.E., debido a que constituían un pasivo de aquéllas. A ello añadió que al haber presentado la actora declaraciones juradas con datos que no se ajustaron a la realidad económica, presentó posteriormente las declaraciones rectificativas. (Irene Sabes de Travi SRL (TF 27127-1) c/DGI p/apelación)¹⁵

Otro fallo que se puede citar es: “Wortman Jorge Alberto y Otros s/apelación” que dispone que “... la Corte ha consagrado el criterio de la 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 le pueda ser atribuida objetiva como subjetivamente” (Fallos: 271/297). Afirma que en la especie no se verifica el necesario elemento subjetivo a los fines de aplicar sanciones dolosas.

Destaca que las “presunciones” del art. 47 de la Ley de Procedimiento Fiscal deben ir acompañadas por otros elementos probatorios tendientes a establecer fehacientemente la existencia de dolo, lo cual en el presente caso no se ha hecho.

Expresa que tampoco existe una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas, atento a que el ente fiscal no ha encontrado mérito suficiente para probar la supuesta intención de defraudar.

En síntesis, señala que el Fisco no tuvo que desarticular y desenmascarar todo un aparato que ocultara la verdadera naturaleza y alcance del hecho imponible, sino que tuvo a su vista todos los elementos necesarios.

¹⁵ Recuperado de: <http://www.abogados.com.ar/index.php/reducen-multa-de-la-afip-ante-ausencia-de-obrar-doloso-en-la-confeccion-de-declaraciones-juradas/7010>

Subraya que en el caso no se ha utilizado ningún ardid, ni engaño que torne la conducta dolosa, por lo que debió aplicarse la conducta prevista en el art. 45 de la Ley 11.683.

Se agravia por la falta de aplicación de la Inst. 4/99 en cuanto a que para tener configurada la defraudación fiscal prevista en el art. 46, deberá acreditarse fehacientemente el ánimo defraudatorio, por estimar que dicha instrucción resulta obligatoria para el juez administrativo.

Sostiene que la declaración jurada rectificativa fue presentada en forma voluntaria, en el transcurso de la fiscalización, pero antes de que se le corriera la vista del art. 17 de la ley de procedimiento fiscal. Por ello estima que de acuerdo con la Instrucción 19/92, el organismo fiscal consideró improcedente sancionar la omisión de impuestos mientras no se haya otorgado la referida vista. Asimismo analiza el concepto de “presunción fiscal” a través de la doctrina y la jurisprudencia que menciona.

Por último se menciona lo establecido por La Corte Suprema de Justicia de la Nación que ha dicho que¹⁶:

“Si bien las presunciones consagradas en el artículo 18 de la Ley de Procedimiento Tributario, resultan suficientes para fundar una determinación impositiva, dicha consecuencia no puede extenderse al campo del ilícito tributario sin el necesario sustento de otros elementos de prueba que permitan acreditar la existencia de una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del Fisco”.

Esto se establece en razón de que el principio de culpabilidad resulta aplicable a las infracciones tributarias, lo que implica desvirtuar el planteo del Fisco en el sentido de que le correspondería al contribuyente, por efecto de una inversión de la carga de la prueba, desvirtuar las presunciones legales a los fines de acreditar su falta de intención en defraudar al erario; y por el otro, puesto que tal negativa de extender dichas presunciones al campo de la responsabilidad penal tributaria se ajusta al principio de legalidad, toda vez que este sistema probatorio presuncional ha sido establecido por la Ley N° 11.683, en tanto restringido al ámbito del derecho tributario sustantivo.

¹⁶ Fallos 312:447: “Mazza, Generoso y Mazza, Alberto”, C.S.J.N., Sentencia del 06/04/89 recuperado de <http://legislacion.dentrode.com.ar/superate/2004/08/ti/casosprac.pdf>

B) CASA ELEN-VALMI DE CLARET Y GARELLO¹¹⁸ Antecedentes El Tribunal Fiscal de la Nación dejó sin efecto una multa por omisión de impuestos impuesta por la D.G.I., con sustento en el art. 45 de la ley 11.683, equivalente al setenta por ciento del impuesto omitido por los años 1984, 1985 y 1986, actualizado de conformidad con las normas pertinentes.

La revocación de la multa fue apelada por el organismo recaudador ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosos Administrativo Federal. El tribunal de alzada - por su sala V- confirmó lo resuelto en la instancia anterior. Para pronunciarse en el sentido indicado consideró que resultaba aplicable al caso de autos la doctrina establecida por esta Corte en la causa “Mazza, Generoso y Mazza, Alberto s/recurso de apelación”¹⁷.

Destacó que en ese precedente se señaló que “si bien la presunción consagrada por el art. 25 de la ley 11.683 (1978) y hoy se encuentra redactado en art. 18 (.1998). Resultaba suficiente para fundar una determinación impositiva dichas consecuencias no podían extenderse al campo del hecho ilícito tributario, sin el necesario sustento de otros elementos de prueba que permitiesen acreditar la existencia de una actividad dolosa, tendiente a defraudar los intereses del Fisco”. Expresó asimismo -transcribiendo los fundamentos de ese fallo- que la improcedencia de extender al campo de la responsabilidad penal tributaria el sistema de presunciones que la ley establece con el objeto de determinar la existencia y medida de la obligación tributaria, se ajusta al principio de legalidad (arts. 18 y 19 de la Constitución Nacional).

Contra esa sentencia el representante del Fisco nacional planteó recurso extraordinario, que fue concedido a fs. 264, y que resulta formalmente procedente, toda vez que se encuentra controvertida la inteligencia de una norma de carácter federal -como lo es el art. 45 de la ley 11.683 (texto citado), y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa es contraria a las pretensiones que la recurrente sustenta en ella.

¹⁷ Casa Elen Valmi de Claret y Garello, Corte Suprema de Justicia de la Nación de fecha 31 de marzo de 1999 en Fallos 312:447.

El organismo fiscal aduce que la sentencia ha aplicado un precedente que no se ajusta a las circunstancias de la causa, pues si bien en ambos casos se trató de una determinación de oficio efectuada sobre base presunta, en aquél el debate versaba sobre la infracción prevista en el art. 46 de la ley 11.683 (1978 y sus modificaciones), que requiere un accionar doloso del contribuyente, mientras que en el sub examine se trata de la figura prevista en el art. 45 del mismo texto legal, que no exige una conducta como aquélla, y cuya configuración está plenamente acreditada en autos.

Decisión de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que asiste razón al representante del Fisco nacional ya que la doctrina establecida en el precedente “Mazza”¹⁸ sólo encuentra sentido respecto de infracciones que requieran de una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del Fisco: dicha doctrina impide que las presunciones que contempla la ley a los efectos de determinar la obligación tributaria del responsable, sean utilizadas, además, para presumir -y tener de ese modo probada- la existencia de esa conducta dolosa; tal extremo debe acreditarse con sustento en otros elementos de prueba.

Que la resolución del ente recaudador impugnada en el sub exámine dispuso aplicar a la actora una multa en los términos del art. 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones), norma que, en cuanto al caso atañe, dispone lo siguiente:

*“El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el cien por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del art. 46, y en tanto no exista error excusable... ”.*¹⁹

Que surge claramente del texto transcrito que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador. Por lo tanto, la jurisprudencia que ha tenido en cuenta el a quo no es apta para decidir la cuestión en examen. Que, sentado lo que antecede, cabe destacar que esta Corte²⁰ ha reconocido en numerosas oportunidades que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio

¹⁸ Recuperado en <http://www.almadayasoc.com.ar/articulos-publicaciones/fl25.htm> extraído fecha 15/02/2019

¹⁹ idem

²⁰ (Fallos 271:297; 303:1548; 312:149).

de la 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

Si bien, por lo tanto, es inadmisibile la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente²¹.

Que por lo tanto, toda vez que en el caso ha quedado acreditada la materialidad de la infracción prevista por el art. 45 de la ley 11.683 (texto citado) con la determinación de la obligación tributaria que ha quedado firme -de la que resulta la omisión del pago de impuesto y la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas por la actora- la exención de responsabilidad sólo podría fundarse válidamente en la concurrencia de alguna de las circunstancias precedentemente aludidas.

En orden a ello, cabe precisar que en lo referente a la eventual existencia del “error excusable”, previsto por dicha norma, la sentencia únicamente formula una referencia indirecta, que no puede reputarse como un juicio concreto a ese respecto (confr. fs. 246 in fine). Por ello, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada. Con costas. Vuelvan los autos al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento que tanto el Tribunal Fiscal de la Nación como la Cámara se inclinaron por la aplicación del principio de la personalidad de la pena en un caso de multa por omisión, concepto luego no compartido por el Tribunal Supremo por entender que no fue correcta la interpretación de la doctrina sentada en la causa Mazza Alberto y Mazza Generoso que hicieran tanto el Tribunal Fiscal de la Nación como la Cámara de Apelaciones.

Se debe destacar que la decisión tomada por los ministros del máximo tribunal, al convalidar la multa por omisión de impuestos, no están haciendo otra cosa que confirmar que para lograr la fuga del tipo culposo del art. 45 de la ley 11.683, una vez acreditada la

²¹ (Fallos 316:1313; causa L. 269.XXXII “Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771”, fallada el 31/10/1997 - IMPUESTOS, t. 1998-A, 664-).

materialidad de los hechos, la carga de la prueba en cuanto a la existencia del error excusable, se encuentra en cabeza del contribuyente. Es decir que diez años después del antecedente Mazza Generoso y Mazza Alberto, la Corte mantiene el mismo criterio plasmado en aquel precedente en cuanto a la imposibilidad de la aplicación de multas por defraudación fiscal sin la previa acreditación de la existencia del principio de la personalidad de la pena, pero convalidando la aplicación de multas por omisión, frente a la conformación del ajuste fiscal por parte del responsable sin la prueba de su parte de la existencia de alguna causal que tipifique dentro del ámbito del error excusable. Al respecto no se puede dejar de elogiar la postura adoptada por el Director General de la D.G.I. (instrucción general 4/99), al establecer que en aquellos casos en los que se realicen determinaciones de oficio sobre base presunta, se encuentra expresamente vedada la posibilidad de que el organismo fiscal aplique multas por defraudación, excepto que de las actuaciones administrativas surjan elementos directos de la prueba del ardid o engaño tipificante del dolo, contrario sensu se encuentra habilitada la instancia para la aplicación de multas por omisión de impuestos.

De ahí que nuestros tribunales hayan juzgado, en la causa²² "Ortolani Mari ", reiterando lo sostenido en las causas "Chiesa SA " y "Daneri " y la doctrina de la causa "Verón, Teresa Argelia " que: "la atribución del ente recaudador para proceder a la estimación de oficio, ha sido reconocida por la Corte, `sin perjuicio del derecho del contribuyente para probar fehacientemente en juicio - como corresponde - los errores que atribuye a la liquidación practicada por la autoridad administrativa.

Y que si bien ello no significaba edificar un criterio general que importe prescindir del procedimiento de determinación sobre base cierta previsto en la ley, `tampoco permiten descartar ab-initio la aplicación de métodos indiciarios (en razón de calificarlos como meramente subsidiarios), cuando su utilización viene justificada tanto por la naturaleza y características de la explotación investigada, como por la necesidad de cumplir con el propósito tenido en cuenta por el legislador para establecerlos. De ahí que, en todo caso, su validez dependerá de que su uso guarde razonable correspondencia con los restantes elementos de convicción colectados en la causa".

²² (Fallos 268:514; y sus citas en consid.12, Fallos 197:210, 205:31, 210:107)`.

No obstante, el Tribunal Fiscal en la causa "Orlando Funes", del año 1973 expresó que: "Si agotados los medios y habiendo una inexistencia de documentación respaldatoria total, o falta de claridad en los registros contables e imposibilidad de encontrar la verdad por otro camino, entonces recién, y no antes, podrá aplicar las presunciones".

En este mismo sentido, el Tribunal Fiscal de la Nación en la causa "Dadea, Marta Elisa", 22/12/1983, así como en las causas "Armotec SACIFIC (7)" y "Miliffi y Cía ", entendió que: "resulta evidente, que los métodos presuntivos, son alternativas válidas que habilita la ley a favor de la administración para que pueda cumplir sus objetivos, en aquellos casos, en que debido a la inexistencia de elementos, registración con notorias falencias respaldatorias, documentación que no resulte fehaciente e insuficiencias de diversa índole, deba recurrir en forma supletoria o complementaria a esta metodología para cuantificar la base imponible".

Por su parte, el TFN, en la causa "Beraja, Alberto y otro", 25/02/1998, dijo que solo cuando el Fisco no disponga de los elementos que acrediten fehacientemente la exacta dimensión de la materia imponible, por ausencia, insuficiencia o descalificación fundada de aquellos, se encontrará facultado para recurrir al método indiciario de determinación.

Asimismo, es menester recordar la frondosa jurisprudencia de la que se desprende la existencia de un orden de prelación cronológico en materia de determinación de oficio. De esta manera, frente a la manifiesta imposibilidad de practicar la determinación sobre base cierta, subsidiariamente, el Fisco Nacional puede efectuarla en forma estimativa.

Así, lo ha entendido el propio organismo recaudador, al enunciarse en el Dictamen (DAT) 136/1994, que el procedimiento del art. 25 - hoy 18 - de la ley 11683 es de carácter excepcional, tal como surge de la jurisprudencia.

Otro punto a considerar es si existe necesidad o no de impugnar los libros y demás documentación respaldatoria como requisito previo a la utilización de la base presuntiva; al respecto en la causa "Schilling, Ernesto", TFN, 31/03/99, se ha reiterado, palabra por palabra, lo sostenido en "Cometa SA", TFN, 03/12/97, entendiendo que: ",, ni la ley ni su decreto reglamentario imponen la exigencia de aquella impugnación para que sea viable la

estimación de oficio sobre base presunta, a la que el Fisco Nacional puede válidamente recurrir cuando no cuenta, para decirlo con palabras de Francisco Martínez, con pruebas suficientemente "representativas" de la existencia y magnitud de la relación jurídica tributaria a través de libros y demás documentación que lleve el contribuyente".

En el mismo sentido, en la causa "Antonio Coassolo SA", TFN, 24/06/99 dijo que: "no resulta necesaria la impugnación de la contabilidad del contribuyente para efectuar una determinación sobre base presunta, siendo suficiente para ello las irregularidades en las registraciones contables, la falta de facturas y de registraciones impositivas".

Asimismo, en la causa "Finank SRL, en cuanto a la existencia de registraciones, se observó: "que, aun cuando este Tribunal tiene reiteradamente dicho que su impugnación no resulta un paso previo ni inexcusable para proceder a la estimación de oficio, en tanto la ley procesal fiscal no lo exige en ningún momento, debe recordarse que `los libros y documentos comerciales no constituyen en el ámbito del derecho tributario prueba válida y suficiente como ocurre en el derecho mercantil.

La existencia de una contabilidad inobjetable no exime al interesado de la obligación de aportar otras pruebas cuando el Fisco, fundado en presunciones legales o simples, verifica la existencia de factores no reflejados en los registros contables que inciden sobre la materia imponible, "Oddone Luis A. Asesores Financieros SA, TFN, Sala A, 07/10/88", reconociendo, además, el propio contribuyente, anomalías y desórdenes que conducen a su descalificación".

Por otra parte, en la jurisprudencia se ha planteado el problema de establecer si, cuando el Fisco determina sobre base presunta la obligación tributaria del sujeto pasivo, las presunciones utilizadas a tal efecto son suficientes para tener por configurado el elemento subjetivo que exigen los ilícitos de omisión de impuestos (culpa) y de defraudación (dolo).

El criterio expuesto en esa sentencia ha sido confirmado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación al resolver en autos "Mazza, Generoso y Mazza, Alberto s/apelación", sentencia del 6 de abril de 1989 que:

“Si bien la presunción consagrada en el art. 25 de la ley 11.683 resulta suficiente para fundar una determinación impositiva en tanto y en cuanto el contribuyente no acreditara el origen de los fondos impugnados, dichas consecuencias no pueden 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, toda vez que el principio de culpabilidad resulta aplicable a las infracciones tributarias - lo que implica desvirtuar el planteo del Fisco en el sentido de que le correspondería al contribuyente, por efecto de una inversión de la carga de la prueba, desvirtuar las presunciones legales a los fines de acreditar su falta de intención en defraudar al erario-; y puesto que tal negativa de extender dichas presunciones al campo de la responsabilidad penal tributaria se ajusta al principio de legalidad (arts. 18 y 19 de la Constitución Nacional), ya que la ley 11.683 (t.o. 1978), circunscribe la aplicación del mencionado sistema probatorio presuncional al ámbito del derecho tributario sustantivo”.

En palabras de A. Gorosito la Corte²³ fue ratificada posteriormente (45): dijo el Alto Tribunal, refiriéndose a un pronunciamiento reciente cuando se trata de infracciones que requieren de una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del Fisco -como ocurre con la prevista en el citado art. 46-, la doctrina del Tribunal `impide que las presunciones que contempla la ley a los efectos de determinar la obligación tributaria del responsable, sean utilizadas, además, para presumir -y tener de ese modo probada- la existencia de esa conducta dolosa; tal extremo debe acreditarse con sustento en otros elementos de prueba` (consid. 5).

La Corte consideró que el pago de sueldos "marginales" habilitaba al organismo fiscal a fundar una determinación tributaria, 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 art. 46".

Gorosito, agrega: "Sin embargo, cabe destacar que en el citado precedente "Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo"²⁴, si bien la Corte desechó la aplicación de la figura dolosa, en

²³ "Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo" -Fallos: 322:519-, en el que precisó los alcances del precedente "Mazza" -Fallos: 312:447

²⁴ ²⁴ Recuperado en <http://www.almadayasoc.com.ar/articulos-publicaciones/fl25.htm> extraído fecha 15/02/2019

cambio admitió la multa en base a la figura de omisión. El criterio del Alto Tribunal es que, si bien es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente. Habiéndose acreditado la materialidad de la infracción prevista por el art. 45 de la ley 11.683 con la determinación de la obligación tributaria firme, de la que resulta la omisión del pago de impuesto y la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas, la exención de responsabilidad sólo podría fundarse válidamente en la concurrencia de alguna de las circunstancias precedentemente aludidas".

Por su parte, la Cámara en autos "Devez, Manuel R.", ha interpretado la doctrina que dimana de los precedentes "Mazza Generoso y otro", "Casa Elen - Valmi de Claret y Garello" y "Montenegro" de la CSJN en el sentido de que cuando se trata de infracciones que requieren de una actividad dolosa, la utilización de las presunciones impide acreditar la existencia de esa conducta, debiendo hacérselo por otros medios de prueba, no ocurriendo así en el caso de omisión, conducta que queda tipificada ante el incumplimiento de la obligación de ingresar el impuesto.

Calificar los hechos como omisión culposa, correspondiendo aplicar la sanción prevista en el art. 45 de la Ley 11683 y no la del art. 46 de dicha norma como ha pretendido el Fisco Nacional, por tratarse de una determinación efectuada con base a presunciones, ha sido el criterio sostenido por el Tribunal Fiscal en recientes pronunciamientos tales como "Alsur Bahía SA (48)" y "Uvita SA (49)". No obstante, cabe señalar que en esta última causa el Dr. Brodsky (en su voto en disidencia parcial), atendiendo a la jurisprudencia por él citada - Metalúrgica Tadem SCA y Mazza Generoso y otro- y a las particularidades del caso analizado, consideró que correspondía revocar la multa aplicada.

Cabe advertir que la CSJN tiene dicho in re "Mazza Generoso y otro" que la prohibición de extender al campo del ilícito las presunciones fiscales cede en el caso de que se cuente con otros elementos que revelen la intención defraudatoria. Por su parte, la Alzada coincidió con tal criterio en autos "Metalúrgica Tadem SCA", del 17/09/82 y "Lerma SA",

sentencia del 13/11/1980 (cfr. TFN, Sala B, in re "Demasi SA" del 28/05/2003, y Sala A, in re, "Cometa SA" del 03/12/97).²⁵

Nuestros Tribunales han entendido en numerosos pronunciamientos, entre los que se destacan -entre los más recientes-: "Kuzma, Rodolfo A. (55) ", "Mazzadi, Eduardo-Contribuyente: Food & Service SA " y "Polit SA-Iribarne Gustavo"²⁶, que la determinación de oficio practicada exclusivamente sobre base presunta en sede administrativa no puede dar sustento por sí sola a la instrucción de un proceso penal ni resulta demostrativa de hechos que deban encuadrarse en los artículos. 1 y 2 de la ley 24769 (Penal Tributaria).

Así, en la causa "Mazzadi"²⁷ se dijo:

"Cabe rechazar el requerimiento de instrucción por presunta evasión tributaria sí, no se ha individualizado el origen de las supuestas ganancias no declaradas ni tampoco cuál habría sido el hecho imponible pues, los mecanismos presuntivos establecidos en el art. 18 de la ley 11.683 carecen de entidad suficiente para sostener en sede penal la presunción concebida administrativamente".

En ese sentido, las circunstancias en la que se desarrolla son absolutamente extrañas al proceso penal, en primer lugar, porque las presunciones legales son instrumentos que eluden la carga de la prueba, trasladando la misma al sujeto pasivo de la obligación tributaria; y en segundo lugar, porque como lo prevé el art. 18 de la ley 11.683, puede "inducirse" la existencia y medida de un hecho imponible, no obstaculizando ello en principio, el desarrollo y conclusión del procedimiento administrativo, aún si en tales circunstancias se determinara un posible perjuicio al Fisco. De lo expuesto se deduce, que en sede administrativa no es condición necesaria la de reconstruir la verdad histórica con el rigor que corresponde exigir en un proceso penal.

Así, hacer extensiva al campo del derecho penal la aplicación de presunciones implica indudablemente el desarrollo de un proceso tendiente a la búsqueda azarosa de elementos

²⁵ Recuperado en <http://www.almadayasoc.com.ar/articulos-publicaciones/fl25.htm> extraído fecha 15/02/2019. TFN, Sala C, 29/03/05.

²⁶ Recuperado en <http://www.almadayasoc.com.ar/articulos-publicaciones/fl25.htm> extraído fecha 15/02/2019

²⁷ Ídem

ciertos que permitan establecer asertivamente los hechos que, paradójicamente, deberían ser el punto de partida en dicho proceso. En términos generales, se carece de la plataforma fáctica a partir de la cual, se pueda generar con un mínimo grado de convicción la provisional afirmación de sentido incriminante requerida para esta etapa procesal"

Que el resultado del examen de mérito que exige el art. 19, contrario sensu, de la ley 24.769 para arribar a la convicción administrativa de la presunta comisión de delito - determinante de la decisión del órgano de formular la denuncia- resulta contradictorio con las consideraciones de la resolución determinativa de oficio sobre la que pretende fundarse. Es que, como se ha referido, la ley 11.683 autoriza al organismo a determinar la base imponible sobre la base de "presunciones" establecidas en ella, al sólo efecto fiscal y únicamente cuando no fuere posible hacerlo sobre base cierta.²⁸

El reconocimiento de la imposibilidad de establecer ciertamente la materia imponible es lo que validaría acudir al sistema presuncional. Si pese a ello, el organismo decide que media convicción administrativa de que se cometió un delito, esta decisión importaría el reconocimiento de que la materia imponible podría haberse determinado sobre base cierta, lo que tornaría arbitraria -y por ende nula- la resolución sobre la cual la denuncia pretende sustentarse..." Que, aun cuando el acto administrativo antecedente de la denuncia que motiva este avocamiento resulta inconsistente por las consideraciones antes expuestas, ello no implica cuestionar la validez de una determinación de oficio practicada exclusivamente sobre base presunta en sede administrativa, sino afirmar que ésta no puede dar sustento por sí sola a la instrucción de un proceso penal cuando, como en el caso, no se cuenta con un mínimo grado de correspondencia entre las presunciones y una realidad histórica concreta. En ese sentido la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha expedido manifestando que: "*la negativa de hacer extensivo al campo de la responsabilidad penal tributaria el sistema de presunciones que la ley establece con el objeto de determinar la existencia y medida de la obligación tributaria, se ajusta al principio de legalidad*".

²⁸ "Mazza Generoso y Mazza Alberto", fallado el 6 de abril de 1989

Que la aplicación del método presuntivo-tributario supone, justamente, la imposibilidad de encontrar la verdad por otro camino que no sea el presunto, precisamente por la imposibilidad total de reconstruir la situación tributaria del contribuyente. En tales circunstancias, es de esperar que de antemano el denunciante sabe que en un proceso penal tampoco habría modo de comprobar que el incremento patrimonial que estimó no justificado fuera un producto de la ganancia gravada, puesto que, de sostener lo contrario, estaría admitiendo que la determinación de oficio que trae a conocimiento de esta Justicia especializada no se ajustaría a derecho. En consecuencia, la contradicción entre la determinación de oficio practicada por el organismo y el reproche penal que pretende es, a mi criterio, insuperable.

Asimismo, se agrega: "La presunción contenida en el art. 18 no resulta por sí sola demostrativa de hechos que deban encuadrarse en el art. 1 de la ley 24.769".²⁹

Conclusión Parcial

Luego de analizar las diferentes posturas doctrinarias y lo manifestado en importantes fallos jurisprudenciales, en especial el caso resuelto por la Corte MAZZA GENEROSO, se puede concluir con que la presunción de dolo en los ilícitos fiscales es violatorio del principio de inocencia.

La mayoría de la jurisprudencia y de la doctrina jurídica, están a favor de la determinación de Inconstitucionalidad por las presunciones de dolo por ser violatorio a los principios constitucionales.

²⁹ Recuperado en <http://www.almadayasoc.com.ar/articulos-publicaciones/fl25.htm> extraído fecha 15/02/2019

CONCLUSIÓN FINAL

Luego de analizar las diferentes posturas respecto de la aceptación o no de las presunciones tributarias las conclusiones son las siguientes:

En el presente Trabajo Final de Graduación se realizó un análisis completo sobre la "presunción" que la ley atribuye a ciertos hechos jurídicos materiales de donde se infiere la existencia de otro hecho probable.

A través de este análisis se llega a la conclusión que es necesario para el sistema jurídico no solo Provincial sino Nacional, esclarecer las discrepancias que plantea la Ley de Procedimiento Fiscal N°11.683 y el Código Fiscal de Mendoza, sobre los ilícitos fiscales establecidos en su art. 46 y 47, y el código Fiscal de Mendoza en relación a los principios Constitucionales que se han desarrollado pero en particular al principio de inocencia establecido en el artículo 18 de la Constitución Nacional, que conjuntamente con los tratados internacionales de Derechos Humanos incorporados a nuestra Constitución y que cuentan con jerarquía constitucional como la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del hombre que contiene la citada, la Declaración Universal de los Derechos Humanos y finalmente la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) han sido vulnerados por las mencionadas leyes.

Si bien se analizaron posturas doctrinarias y fallos jurisprudenciales el caso de la Corte MAZZA GENEROSO dejó en claro la VIOLACION EL PRINCIPIO DE INOCENCIA, y la inconstitucionalidad que determina el mismo el fisco para determinar la materia imponible en base a presunciones que sancionan al contribuyente por dolo y presume su culpabilidad generándose así una cadena de presunciones.

El gran avance jurisprudencial y doctrinario analizado respecto de la aceptación de determinar la Inconstitucionalidad por las presunciones por ser violatorio a los principios constitucionales y resulta inevitable la adhesión a ello, parecería ser lo más acertado derogar las normas violatorias y que solo con los medios de prueba acreditados se pueden llevar a la condena del contribuyente solo si se comprueba la existencia de una conducta

delictuosa, ya que la idea no es de ninguna manera dejar impune a un delincuente sino que la misma ley respete los principios consagrados en la norma suprema de la Nación.

El derecho tributario penal entra en conflicto con el derecho penal y las garantías procesales que integran la cúspide del ordenamiento jurídico nacional. Para resolver la cuestión, debe modificarse o dispuestro por las normas vigentes para que de alguna manera cese el conflicto normativo.

VIOLACION DE LOS PRINCIPIO CONTITUCIONALES:

- INOCENCIA
- CULPABILIDAD
- LEGALIDAD
- RAZONABILIDAD

Todo régimen sancionatorio debe necesariamente provenir de la mesurada pluma del legislador ello por imperio del principio supremo de legalidad o reserva de ley, la que necesariamente deberá respetar por un lado el principio de proporcionalidad entre la infracción cometida y la pena impuesta, y por otro cuidarse de no transitar por la senda de la confiscatoriedad, quedando vedada su aplicación retroactiva, así como la interpretación por analogía y ello se contradice con lo analizado en el presente Trabajo Final de Graduación.

Se debe en todos los casos garantizar el derecho de defensa ubicando en pedestal de privilegio al debido proceso adjetivo, respetando la presunción de inocencia y teniendo en cuenta el principio de contradicción mínima.

Habiendo hecho un profundo análisis de la regulación jurídica en materia de presunciones las propuestas de solución como operador jurídico son:

- DEROGACION DEL ARTICULO QUE PRESUME FRAUDE FISCAL POR SER INCONSTUTUCIONAL VIOLATORIO AL PRINCIPIO DE INOCENCIA AL INVERTIR LA CARGA DE LA PRUEBA.

- PROFUNDCIZAR LAS TAREAS DE FISCALIAACION A LOS FINES DE COLECTAR PRUEBAS CONCRETAS Y CONTUNDENTES QUE ACREDITEN EL ARDID O ENGAÑO REQUERIDO PARA TENER POR CONGURADO EL ASPECTO SUBJETIVO DE LA FIGURA DEL FRAUDE FISCAL.

BIBLIOGRAFÍA

Doctrina

- Bonzón Rafart, J., (2004); “Defraudación fiscal infraccional y delictual”, Sup. E. Derecho Económico, Ed. La Ley.
- Chiara Díaz C., "Ley Penal Tributaria y Previsional N° 24.769", Pág. 238, Ed. Rubinzal-Culzoni, año 1997.
- Chiara Díaz C., “El bien jurídico tutelado en la Ley Penal Tributaria y los delitos de evasión simple y agravada”, Tomo 93, , Ed. Zeus Colección jurisprudencial, año 2003.
- Creus C., “Derecho Penal, Parte especial”, tomo. I, Ed. Astrea.
- Fernández, O., (2009). .INFORME N° 11 Área Tributaria Principios fundamentales para aplicar sanciones penales. Caso particular de las determinaciones sobre base presunta. Buenos Aires, Argentina. FACPCE (Fed. Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas)
- Ferreiro lapatza, J. J., Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid, 1998, p. 53.
- Fonrouge G. (1978), Derecho financiero volumen II. Buenos Aires: Depalma.
- Galli, Carlos A. y Sarobe, Julia S., Régimen Penal Tributario y Previsional tomo I (Buenos Aires, Errepar, 1989), pág. 645.000. 50 LITVIN, Cesar, Enfoques Penales.
- García Belsunce, Derecho tributario penal, capítulo II (naturaleza del ilícito tributario y de sus sanciones), Editorial Depalma, Buenos Aires 1985.

- García Belsunce E, Derecho tributario penal, Editorial Depalma, Buenos Aires 1985, pag.57. 74 GARCÍA BELSUNCE, Derecho tributario penal, Editorial Depalma, Buenos Aires 1985.
- Gelvez, F., Régimen penal de la evasión simple de tributos provinciales y municipales. Su relación con el fraude a la Administración Pública, LA LEY . 2004
- Gómez, T. y Folco, Carlos M., Cuadernos de Procedimiento Tributario N° 6. Ilícitos Penales Tributarios, 2° edición (Buenos Aires, Nueva Técnica, 2002), pág. 46. 48 DÉCIMO NOVENAS JORNADAS LATINO AMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, Informe del Relator General: Criminalización de las infracciones tributarias (Lisboa, 1998).
- Jarach D., El ilícito tributario, Derecho Fiscal T. XVIII pag. 776.
- Navarrine, S. y Asorey R., ob. cit. pág. 8 con citas de Serra Domínguez, cit. por Eserverri Martínez, Ernesto, Presunciones legales y derecho tributario, Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 30; en igual sentido ver causas “Manufacturas Centauro S.R.L. s/recurso de apelación”, T.F.N., Sala C, 18/2/1999, y “Acería Bragado S.A. s/recurso de apelación”, T.F.N., Sala C, 27/12/1996.
- Pérez de Ayala, J. L., “Las ficciones en el derecho tributario”, en Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, Madrid, 1968, p. 192.
- Soler O.; (2003) “Procedimiento: Un análisis crítico frente a sus reformas”, suplemento de Novedades Fiscales, Ámbito Financiero, Buenos Aires: La Ley.
- Valdés Costa R. (1992) Instituciones de Derecho Tributario. Buenos Aires, Argentina. Editorial Depalma.
- Villegas H., (1998) “Régimen Penal Tributario Argentino”, Ed. Depalma,
- Villegas H., (2008) "Curso de finanza, derecho financiero y tributario", ps. 584/585, 8ª ed. actualizada y ampliada, Ed. Astrea.

- Villegas H., (2010) “Régimen Penal Tributario Argentino”, Ed. astrea
- Zornoza Pérez J., (1992) El sistema de infracciones y sanciones tributarias, , Madrid Editorial Civitas.

Legislación

- Constitución Nacional Argentina.
- Pacto de San José de Costa Rica
- Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre
- Declaración Universal de los Derechos Humanos
- Código Fiscal de la Provincia de Mendoza
- Ley de Procedimiento Fiscal N°11.683.
- Ley 19.549. Estado-Administración Pública Nacional-Derecho Procesal, Ley de Procedimiento Administrativo
- Ley N° 23.771 Régimen Penal Tributario

Jurisprudencia

- T.F.N., Sala A, “NT Group S.A”, Expte. 25.312-1(2007). Recuperado de: http://www.cpcesla.org.ar/doc/boletin/392/juris_3046.doc
- C.S.J.N., “Wortman, Jorge Alberto y otros s/ apelación (8 de junio de 1993). Recuperado de: <http://www.planetarius.com.ar/fallos/jurisprudencia-w/caso-Wortman-Jorge-Alberto-y-otros-s-apelacion.htm>
- CÁM. NAC. CONT. ADM. FED. - SALA III. “Jean Express SRL. TF 42143-I C/D.G.I. S/Recurso Directo De Organismo Externo” (06/02/2018). Recuperado de:

http://www.cpceer.com.ar/imgarchivos2017/6949_2832018_JURISPRUDENCIA%20IMPOSITIVA.pdf

- T.F.N., Irene Sabes de Travi SRL (TF 27127-1) c/DGI p/apelación. Recuperado de <http://www.abogados.com.ar/index.php/reducen-multa-de-la-afip-ante-ausencia-de-obrar-doloso-en-la-confeccion-de-declaraciones-juradas/7010>
- C.S.J.N. “Mazza, Generoso y Mazza, Alberto”, Fallos 312:447: Sentencia del 06/04/89 recuperado de <http://legislacion.dentrode.com.ar/superate/2004/08/ti/casosprac.pdf>

Sitios web

- <http://www.planetaius.com.ar/fallos/jurisprudencia-w/caso-Wortman-Jorge-Alberto-y-otros-s-apelacion.htm><http://www.planetaius.com.ar/fallos/jurisprudencia-w/caso-Wortman-Jorge-Alberto-y-otros-s-apelacion.htm>
- <http://www.almadayasoc.com.ar/articulos-publicaciones/fl25.htm> extraído fecha 15/02/2019

ANEXO E – FORMULARIO DESCRIPTIVO DEL TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

AUTORIZACIÓN PARA PUBLICAR Y DIFUNDIR TESIS DE POSGRADO O GRADO A LA UNIVERIDAD SIGLO 21

Por la presente, autorizo a la Universidad Siglo21 a difundir en su página web o bien a través de su campus virtual mi trabajo de Tesis según los datos que detallo a continuación, a los fines que la misma pueda ser leída por los visitantes de dicha página web y/o el cuerpo docente y/o alumnos de la Institución:

Autor-tesista <i>(apellido/s y nombre/s completos)</i>	Leschneske Ricardo Exequiel
DNI <i>(del autor-tesista)</i>	32909886
Título y subtítulo <i>(completos de la Tesis)</i>	Ilícitos Fiscales: Presunciones de fraude para infracciones tributarias y análisis de constitucionalidad.
Correo electrónico <i>(del autor-tesista)</i>	ricardo32909886@gmail.com
Unidad Académica <i>(donde se presentó la obra)</i>	Universidad Siglo 21

Otorgo expreso consentimiento para que la copia electrónica de mi Tesis sea publicada en la página web y/o el campus virtual de la Universidad Siglo 21 según el siguiente detalle:

Texto completo de la Tesis <i>(Marcar SI/NO)^[1]</i>	SI
Publicación parcial <i>(Informar que capítulos se publicarán)</i>	

Otorgo expreso consentimiento para que la versión electrónica de este libro sea publicada en la página web y/o el campus virtual de la Universidad Siglo 21.

Lugar y fecha: _____

Firma autor-tesista

Aclaración autor-tesista

Esta Secretaría/Departamento de Grado/Posgrado de la Unidad Académica:
_____certifica
que la tesis adjunta es la aprobada y registrada en esta dependencia.

Firma Autoridad

Aclaración Autoridad

Sello de la Secretaría/Departamento de Posgrado

[1] Advertencia: Se informa al autor/tesista que es conveniente publicar en la Biblioteca Digital las obras intelectuales editadas e inscriptas en el INPI para asegurar la plena protección de sus derechos intelectuales (Ley 11.723) y propiedad industrial (Ley 22.362 y Dec. 6673/63. Se recomienda la NO publicación de aquellas tesis que desarrollan un invento patentable, modelo de utilidad y diseño industrial que no ha sido registrado en el INPI, a los fines de preservar la novedad de la creación.