



UNIVERSIDAD EMPRESARIAL SIGLO XXI

**VICERRECTORADO DE INNOVACION, INVESTIGACION Y POSTGRADO
ESPECIALIZACION EN DERECHO PENAL TRIBUTARIO Y ECONOMICO**

**DETERMINACION DE OFICIO SOBRE BASE
PRESUNTA Y PROCESO PENAL**

ALUMNA: MARIA LOURDES SARMIENTO

DIRECTOR DE TESIS: FACUNDO CORTES OLMEDO

Córdoba, Argentina, 2023.

RESUMEN:

Con la sanción del nuevo Régimen Penal Tributario y Previsional establecido en el Título IX, art. 279, Ley N° 27.430, se incorpora como segundo párrafo del artículo 19 el siguiente texto: “...no corresponderá la denuncia penal cuando las obligaciones tributarias o previsionales ajustadas sean el resultado exclusivo de aplicación de las presunciones previstas en las leyes de procedimiento respectivas, sin que existieren otros elementos de prueba conducentes a la comprobación del supuesto hecho ilícito...”. La Ley N° 24.769 no preveía limitar la promoción de la denuncia penal en los casos en que las obligaciones tributarias o previsionales evadidas sean el resultado exclusivo de la aplicación de presunciones, incluso, la modificación introducida por la Ley N° 26.735- directamente había derogado el citado artículo 19.

En función de ello, se plantea como objeto de investigación examinar como la reforma, en cuanto veda la promoción de denuncias penales cuando los ajustes impositivos sean el resultado exclusivo de una determinación de oficio sobre base presunta, ha sido receptada por nuestros tribunales; y, en su caso, analizar cuáles son esos elementos de prueba conducentes que debe aportar la Administración para comprobar un supuesto hecho ilícito cuando la denuncia penal se sustenta una determinación de oficio sobre base presunta.

A dicho fin, se desarrolla el marco teórico y conceptual de las presunciones aplicables al derecho tributario; sus límites constitucionales; el papel de las presunciones en el régimen sancionador y en el ámbito punitivo; para finalmente analizar la opinión de la doctrina en relación a la previsión del artículo 19 segundo párrafo del nuevo Régimen Penal Tributario y Previsional, y su recepción por la jurisprudencia, con la expectativa de aportar a todos los operadores de esta rama del derecho la mayor información posible y eventuales conclusiones, en la pretensión de colaborar a la preciada seguridad jurídica.

PALABRA CLAVE: Determinación de oficio sobre base presunta – presunciones – régimen sancionador – régimen tributario.

ABSTRACT:

With the enactment of the new Criminal Tax and Social Security Regime established in Title IX, Article 279, Law No. 27,430, the following text is incorporated as the second paragraph of Article 19: "*... A criminal complaint shall not be filed when the adjusted tax or social security obligations are the exclusive result of the application of the presumptions provided for in the respective procedural laws, without there being other evidence leading to the verification of the alleged unlawful act...*". Law No. 24.769 did not provide for limiting the filing of criminal complaints in cases where the tax or social security obligations evaded are the exclusive result of the application of presumptions, and the amendment introduced by Law No. 26.735 had directly repealed the aforementioned Article 19.

Based on this, the object of research is to examine such as the reform, insofar as it prohibits the promotion of criminal complaints when the tax adjustments are the exclusive result of an ex officio determination on a presumptive basis, has been accepted by our courts; and, where appropriate, to analyse what are the relevant elements of evidence that the Administration must provide in order to prove an alleged unlawful act when the criminal complaint is based on an ex officio determination on a presumptive basis.

To this end, the theoretical and conceptual framework of the presumptions applicable to tax law is developed; their constitutional limits; the role of presumptions in the sanctioning regime and in the punitive field; to finally analyze the opinion of the doctrine in relation to the provision of article 19 second paragraph of the new Tax and Social Security Criminal Regime. and its reception by the jurisprudence, with the expectation of providing all operators in this branch of law with as much information as possible and eventual conclusions, in the aim of collaborating with the precious legal certainty.

KEYWORD: Ex officio determination on a presumptive basis – presumptions – penalty regime – tax regime.

ÍNDICE GENERAL

1. Introducción.....	7
----------------------	---

CAPITULO I

MARCO TEORICO Y CONCEPTUAL DE LAS PRESUNCIONES APLICABLES AL DERECHO TRIBUTARIO

1. Determinación Tributaria.....	15
2. Formas de determinación Tributaria.....	15
2.1. Declaración Jurada.....	16
2.2. Determinación de Oficio.....	17
2.2.1. Determinación de oficio sobre base cierta.....	19
2.2.2. Determinación de oficio sobre base presunta.....	20
3. Presunciones.....	21
3.1. Clases de Presunciones.....	23

CAPITULO II

LIMITES CONSTITUCIONALES A LAS PRESUNCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA

1. Principio de Reserva de la Ley.....	28
2. Principio de Capacidad Contributiva.....	29
3. Principio de Razonabilidad.....	30
4. Principio de Generalidad.....	32
5. Principio de Seguridad Jurídica.....	33

CAPITULO III

EL PAPEL DE LAS PRESUNCIONES EN EL REGIMEN SANCIONADOR Y EN EL AMBITO PUNITIVO

1. Determinación de Oficio sobre Base Presunta y Sanciones Tributarias.....	36
1.1. Corte Suprema de Justicia de la Nación:.....	37
1.2. Tribunal Fiscal de la Nación:.....	38
1.3. Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal:.....	39
1.4. Instrucciones Generales (AFIP):.....	39
1.5. Conclusión:.....	40
2. Determinación de Oficio sobre Base Presunta y Proceso Penal.....	40
2.1. Posiciones que proponen desestimar la denuncia penal presentada por el organismo recaudador, cuando ella se opoya en una determinación de oficio sobre base presunta que no se encuentra respaldada	

por otros elementos de prueba indicativos del hecho imponible y la entidad de la obligación tributaria.....	41
2.1.1. Juzgados Nacionales en lo Penal Tributario.....	42
2.1.2. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala “A”.....	44
2.2. Posiciones que consideran que la determinación estimativa puede fundar la génesis de un proceso penal.....	45
2.2.1. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala “B”.....	46
2.2.2. Cámara Nacional de Casación Penal.....	46
2.3. Posiciones intermedias o eclécticas.....	47
2.3.1. Cámara Nacional de Casación Penal, Sala IV:.....	48
2.4. La posición predominante y la contradicción que se presenta a partir de la misma.....	48
2.5. El nuevo Régimen Penal Tributario y Previsional.....	50

CAPITULO IV

EL ARTICULO 19 SEGUNDO PARRAFO DEL NUEVO REGIMEN PENAL TRIBUTARIO Y PREVISIONAL. SU ANALISIS A NIVEL DOCTRINARIO Y JURISPRUDENCIAL

1. Consideraciones de la Doctrina.....	54
2. Su recepción en la Jurisprudencia.....	56
2.1. Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, Sala “A”:	56
2.1.1. “Farias, Luis Fernando; Lujan, Julio Daniel; Cuello, Fernando Luis s/ Infracción Ley 24.769”.....	56
2.1.2. “Ludueña, Diego Gaston y Otros s/ Infracción Ley 24.769”.....	58
2.1.3. “Lucarelli, Antonio Ernesto s/ Evasión Simple Tributaria”.....	60
2.2. Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, Sala “B”:	61
2.2.1. “Falo, Marcelo s/ Infracción Ley 24.769”.....	61
2.2.2. “Marinelli, Fernando Daniel s/ Evasión Simple Tributaria.....	63
2.2.3. “Yacopini, Alejandro Miguel s/ Evasión Simple Tributaria”.....	65
2.2.4. “Ranz, Juan Carlos s/ Evasión Simple Tributaria.....	67
2.2.5. “Gugger, Heidi Adriana y Otro s/ Infracción Ley 24.769”.....	68
2.3. Cámara Federal de Casación Penal:	71
2.3.1. “Bollini, Alejandro Fernando y Otro s/ Recurso De Casación”.....	71

CONCLUSIÓN

LISTADO DE REVISIÓN BIBLIOGRÁFICA.

INTRODUCCIÓN:

Con fecha 15 de noviembre de 2017 se elevó al Honorable Congreso de la Nación un proyecto de ley que preveía una reforma integral del sistema tributario argentino. Luego del tratamiento parlamentario, dio lugar a la sanción de la Ley N° 27.430, que fue publicada en el Boletín Oficial el 29 de diciembre de 2017, mediante la cual se derogó la Ley N° 24.769, aprobándose en el Título IX, art. 279, un nuevo Régimen Penal Tributario y Previsional (en adelante RPT).

Este nuevo régimen introdujo significativas modificaciones, entre ellas, lo concerniente a la validez o idoneidad del método presuncional o estimación de oficio sobre base presunta previsto en el artículo 18 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) como sustento de una denuncia penal, al incorporar como segundo párrafo del artículo 19 del RPT el siguiente texto: “...no corresponderá la denuncia penal cuando las obligaciones tributarias o previsionales ajustadas sean el resultado exclusivo de aplicación de las presunciones previstas en las leyes de procedimiento respectivas, sin que existieren otros elementos de prueba conducentes a la comprobación del supuesto hecho ilícito...”.

Esta disposición normativa es el resultado de la polémica que se desató, tanto en la doctrina como en la jurisprudencia, en torno a la validez de la determinación de oficio sobre base presunta como antecedente idóneo *-notitia criminis-* para dar inicio a un proceso penal tributario.

En esa controversia fue posible vislumbrar distintas posiciones. Por un lado, se alinearon los que consideraron que correspondía la desestimación de la denuncia penal presentada por el organismo recaudador cuando ella se apoyaba en una determinación de oficio sobre base presunta que no se encontraba respaldada por otros elementos de prueba indicativos del hecho imponible y la entidad de la obligación tributaria.

Quienes se enrolan en esta postura, sostienen que es cuestionable aceptar que las presunciones reúnan el estándar de prueba para considerar que existen elementos de convicción suficientes para determinar un hecho delictuoso. El proceso penal se desarrolla con miras a administrar justicia con apoyo en la verdad real, histórica y material, por lo que requiere inevitablemente que la eventual veracidad de las imputaciones no se funde en presunciones, pues además de la gravedad de las consecuencias *-privación de la libertad-*, el estado de inocencia receptado constitucional

y convencionalmente, así lo exigen. Ello sin perjuicio de la plena validez en el ámbito exclusivamente tributario.

Así, los argumentos que fundamentan el rechazo de iniciar una instrucción penal sobre la base de una determinación de oficio sobre base presunta se centran en la falta de garantía de que los extremos tributarios determinados presuntivamente tengan correlación con la realidad, lo cual refracta directamente con principios constitucionales tales como la presunción de inocencia y el debido proceso legal.

Por otro lado, los que consideran que la determinación estimativa puede y debe fundar la génesis de un proceso penal, sostienen que la postura que impide considerar una determinación de oficio sobre base presunta como fundamento de una denuncia penal, requiere de la Administración tributaria mayores exigencias que las prescriptas por el Código Procesal de la Nación para cualquier denunciante y que, además, procura contar con un grado de convicción que no es exigible en la instancia inicial del proceso penal.

Por último, una posición intermedia o ecléctica, afirma que si bien como regla general no corresponde atribuir a las denominadas presunciones de la ley 11.683 algún carácter vinculante para el juez penal al momento de tener que examinar la posible comisión de un delito de evasión tributaria, aquella conclusión no implica establecer un rechazo apriorístico, absoluto y definitivo de las presunciones legales del art. 18, a la eventual utilidad que en cada caso concreto pudiesen tener a los fines de fundar una imputación penal. No obstante, consideran que la auténtica convicción a los fines de fundar una imputación de tales características estará inexorablemente supeditada a que en el caso concreto se trate de una verdadera presunción y no de alguno de los otros mecanismos, que no se corresponden con aquel concepto.

Este es el criterio de la Sala IV de la Cámara Nacional de Casación Penal¹, que asigna a las presunciones legales el carácter de elementos de convicción a valorar bajo un parámetro de estricto control de legalidad, razonabilidad y oportunidad; es decir, son “prueba” que debe ser valorada con extremo rigor. Esta la postura que obtuvo concreción normativa en la reforma legal que nos proponemos abordar.

En efecto, el mensaje de elevación N° 126/2017 del Poder Ejecutivo corrobora aquella afirmación cuando expresa:

En lo que hace al procedimiento aplicable a estos delitos se prevé la introducción de dos disposiciones normativas que regulan el actuar del Organismo Recaudador en su carácter de denunciante y los presupuestos específicos que lo habilitarían a no formular denuncia

¹ CNCP, Sala IV, causa “Fassi Lavalle”, fallo del 21/11/07.

penal. Se establece que la reglamentación fijará un procedimiento de contralor para esos supuestos. Por su parte, a efectos de compatibilizar la materia tributaria a la previsional se adopta el criterio de la ley 26.063 y se propone limitar la promoción de la denuncia penal en los casos en que las obligaciones tributarias o previsionales evadidas sean el resultado exclusivo de la aplicación de presunciones, en la medida que no existan otras pruebas conducentes a la comprobación del supuesto hecho ilícito².

Ese es el temperamento del nuevo párrafo agregado al artículo 19 del RPT, puesto que en la Ley N° 24.769 originaria no preveía limitar la promoción de la denuncia penal en los casos en que las obligaciones tributarias o previsionales evadidas sean el resultado exclusivo de la aplicación de presunciones, como sí lo contempla el régimen vigente. Incluso, la modificación de la ley N° 24.769 -por la Ley N° 26.735-, directamente había derogado el mentado artículo 19.

Ahora bien, tal como venimos señalando, es esta inferencia construida en su beneficio por la AFIP para determinar la obligación tributaria que luego pretende usar como sustento de una denuncia penal, lo que provocó las controversias jurisprudenciales y doctrinales señaladas; lo cual sumado al reconocimiento por la Corte Suprema de Justicia de la Nación de la aplicación del principio de personalidad de la pena en materia infraccional³, receptado por la AFIP *Instrucción General (DGI) N° 4/1999 (17/2/1999)* y la *Instrucción General (AFIP) N° 6/2007 (30/7/2007)*⁴, indudablemente, constituyeron el escenario propicio para la sanción del segundo párrafo del artículo 19 del nuevo RPT.

Es por ello por lo que se propone en el presente trabajo examinar si la reforma, en cuanto confina la promoción de denuncias penales cuando las obligaciones ajustadas son el resultado exclusivo de una determinación de oficio sobre base presunta, ha sido receptada por nuestros Tribunales.

² (Mensaje Número: MEN-2017-126-APN-PTE. Referencia: EX-2017-27778266- -APN-DMEYN#MHA, 2017).

³ Según la doctrina emergente del *leading case* “Mazza, Generoso y Mazza, Alberto” (Fallos: 312:447), las presunciones establecidas para la determinación del gravamen no eran aptas para presumir el fraude en materia fiscal. Luego, la Corte al resolver la causa “Casa Elen-Valmi de Claret y Garello” (Fallos: 312:447), habría de precisar su alcance, señalando que cuando se trata de infracciones que requieren de una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del fisco, 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 la existencia de esa conducta dolosa; tal extremo debe acreditarse con sustento en otros elementos de prueba, tesitura que habría de reproducir en “Montenegro Hermanos S.A.” (Fallos: 323:2172) y mantener invariable hasta la actualidad.

⁴ En materia infraccional y a partir del precedente “Masa Generoso”, la Administración Tributaria recepto la doctrina allí expuesta mediante la *Instrucción General (DGI) N° 4/1999 (17/2/1999)* y la *Instrucción General (AFIP) N° 6/2007 (30/7/2007)*, que derogó la anterior, pero mantuvo su criterio, por las que se dispuso que ante la existencia de determinaciones de oficio sobre base presunta, sin la existencia de otros elementos que prueben o acrediten la conducta dolosa, el organismo recaudador debe encuadrar el hecho en las previsiones infraccionales del art. 45 y juzgarse con arreglo a las mismas.

Asimismo, se procederá a investigar y analizar los antecedentes obrantes en la doctrina y la jurisprudencia con relación a cuáles son esos elementos de prueba conducentes que debe aportar la Administración para comprobar un supuesto hecho ilícito, cuando la denuncia penal se sustenta en una determinación de oficio sobre base presunta.

En este marco de análisis no podemos soslayar que el segundo párrafo del artículo 19 del RPT nos desafía con un problema axiológico, en tanto contiene una regla de derecho susceptible de contradecir principios superiores del sistema, como son el principio de inocencia, el de capacidad contributiva, de defensa en juicio, de igualdad, el *non bis in idem* y la garantía de propiedad; pero también un problema de interpretación (excesiva latitud de la norma), toda vez que no se encuentra claramente definido cuales son los elementos de prueba conducentes que deben acompañar a una determinación de oficio sobre base presunta para sustentar una denuncia penal. En consecuencia, se abordará la problemática propuesta a través del análisis de los casos que se han presentado en la jurisprudencia y los aportes efectuados al respecto por la doctrina, con la finalidad de aportar a todos los operadores de esta rama del derecho la mayor información posible y eventuales conclusiones, procurando colaborar a la preciada seguridad jurídica, con especial atención al impacto en las garantías a los administrados.

En función de lo expuesto, en el presente trabajo se utilizará el tipo de investigación descriptivo, esto es efectuando una descripción del fenómeno bajo estudio, mediante la caracterización de sus rasgos generales. Estos estudios no implican la comprobación de hipótesis, ya que su finalidad es describir la naturaleza del fenómeno a través de sus atributos (YUNI, José Alberto - URBANO, Claudio Ariel, 2006).

Además, se empleará también el tipo de investigación correlacional, que tiene como fundamento a las investigaciones descriptivas, a fin de precisar las variables de un fenómeno, y a través de éste establecer si aquellas poseen algún tipo de asociación y como se relacionan entre ellas (YUNI, José Alberto - URBANO, Claudio Ariel, 2006).

El método de investigación será el *cualitativo*. A través de este método “*el conocimiento se obtiene mediante la observación comprensiva, integradora y multideterminada de lo real, en tanto expresión de la complejidad e interdependencia de fenómenos de distinta naturaleza.*”. Asimismo, y teniendo en consideración la finalidad de esta investigación este método permitirá “*descubrir leyes generales, tendenciales o probabilísticas acerca de los hechos. Se trata de comprender la realidad*”, para así

acceder a “*generar teorías partiendo de la observación de los fenómenos*” (YUNI, José Alberto - URBANO, Claudio Ariel, 2014, pág. 13).

Se partirá del análisis de las distintas posturas que se generaron tanto en la doctrina como en la jurisprudencia con relación a la validez o idoneidad del método presuncional o de estimación de oficio previsto en el artículo 18 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) como sustento de una denuncia penal; para luego analizar si la reforma, en cuanto limita la promoción de denuncias penales cuando las obligaciones ajustadas son el resultado exclusivo de una determinación de oficio sobre base presunta, ha sido receptada por nuestros Tribunales; y, en su caso, cuáles son esos los elementos de prueba conducentes que permiten sustentar una denuncia penal.

Como *fuentes primarias* de investigación, esto es las fuentes directas de información, se utilizará a las sentencias, fallos y legislación relativos al tema elegido (YUNI, José Alberto - URBANO, Claudio Ariel, 2006).

Como *fuentes secundarias*, esto es las que reelaboran las fuentes primarias, permitiendo tener rápidamente una visión del estado actual del debate en ese tema y detectar a los autores y hallazgos relevantes, se utilizarán libros de doctrina y revistas especializadas sobre la institución en cuestión (YUNI, José Alberto - URBANO, Claudio Ariel, 2006).

Y como *fuentes terciarias*, es decir las que permiten acceder rápidamente a una serie de referencias, en base a las cuales se detectan las fuentes anteriores. Se consultará específicamente libros y manuales que expliquen y analicen las distintas posiciones doctrinarias sobre el tema (YUNI, José Alberto - URBANO, Claudio Ariel, 2006).

A dicho fin se examinarán los principales sitios de recolección de datos, a saber: CIJ, La Ley Online, www.csjn.gov.ar, Lexis Nexis, El derecho.

Asimismo, la *técnica de recolección y análisis de datos* que se utilizará será la investigación documental, que constituye una “*estrategia metodológica que emplea la investigación científica para realizar la revisión de antecedentes de un objeto de estudio y para reconstruirlo conceptualmente*”, toda vez que la misma permite “*contextualizar el fenómeno a estudiar, estableciendo relaciones diacrónicas y sincrónicas entre acontecimientos actuales y pasados; lo cual posibilita hacer un pronóstico comprensivo e interpretativo de un suceso determinado*” (YUNI, José Alberto - URBANO, Claudio Ariel, 2014, pág. 99/100).

A través de esta técnica se efectuará un análisis de documentos elaborados por la doctrina y la jurisprudencia, con relación al tema objeto de estudio, efectuando un examen tanto conceptual como normativo.

En cuanto a la delimitación temporal del presente trabajo se tomará como punto de partida la Ley N° 24.769 “Régimen Penal Tributario” (B.O. 19/12/1996), y el nivel de análisis comprenderá sus sucesivas reformas y lo establecido con relación al tema por la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 sus modificaciones).

También se analizará lo sostenido al respecto por la doctrina; y con relación a la Jurisprudencia se examinará la postura de la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba y de la Cámara Federal de Casación Penal.

Por último y para poder avanzar en el análisis, se dividirá el presente trabajo en 4 (cuatro) capítulos.

En el primero se desarrollará el marco teórico y conceptual de las presunciones aplicables al derecho tributario, y luego de establecer en que consiste la determinación tributaria, se clasificará las formas de determinación tributaria, para posteriormente avanzar sobre el análisis de la determinación de oficio sobre base presunta y las presunciones aplicables en el derecho tributario.

En el segundo capítulo, se desarrollarán los límites constitucionales a las presunciones en materia tributaria, esto es, el principio de reserva de la ley, el principio de capacidad contributiva, el principio de razonabilidad, el principio de generalidad, y el principio de seguridad jurídica.

En el tercer capítulo se analizará el papel de las presunciones en el régimen sancionador y en el ámbito punitivo. Además, se expondrán las posiciones que proponen desestimar la denuncia penal presentada por el organismo recaudador, cuando ella se apoya en una determinación de oficio sobre base presunta que no se encuentra respaldada por otros elementos de prueba indicativos del hecho imponible y la entidad de la obligación tributaria; las posiciones que consideran que la determinación estimativa puede y debe fundar la génesis de un proceso penal; y las posiciones intermedias o eclécticas.

En el capítulo cuarto se analiza el texto del artículo 19 segundo párrafo del nuevo régimen penal tributario y previsional, y cuál ha sido la postura asumida por la doctrina, y la jurisprudencia, concentrando la investigación en la posición adoptada por las dos Salas de la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, y por la Cámara Federal de Casación Penal.

Finalmente, se expondrá la conclusión de la investigación y el listado de revisión bibliográfica.

CAPITULO I

MARCO TEORICO Y CONCEPTUAL DE LAS PRESUNCIONES APLICABLES AL DERECHO TRIBUTARIO

La experiencia ha demostrado que la determinación de oficio sobre base presunta constituye el mecanismo más utilizado por la administración tributaria. Ello puede explicarse por distintas razones, ente ellas, la falta de presentación de las declaraciones juradas por los contribuyentes, la imposibilidad de establecer certeramente la base imponible, la simplificación en la configuración legislativa de los hechos imposables y el apuro del Estado de contar con recursos suficientes para satisfacer el bien común.

Así, en el ámbito tributario las presunciones resultan un instrumento que facilitan las tareas de verificación y control por parte de la administración frente al sistema de autoliquidación, convirtiéndose en una herramienta que ayuda a la Administración a prevenir el fraude fiscal, anticipando respuestas a situaciones de riesgo de incumplimiento de la obligación tributaria, pero también pueden determinar una realidad normativa que no se compadezca con la realidad histórica de los hechos, gravando una capacidad económica inexistente. Por ello es sumamente importante entender el papel de las presunciones tributarias en orden a contextualizar el sentido de la relación tributaria y la visión del administrado como obligado tributario.

En ese sentido, no debe perderse de vista que mientras el presupuesto del derecho tributario es gravar un hecho o negocio que evidencie capacidad económica, el del derecho punitivo tributario es castigar un hecho ilícito; y mientras en éste rige el principio de culpabilidad y presunción de inocencia, en aquel se puede prescindir de acreditar con grado de certeza la intención del sujeto obligado y utilizar las presunciones para invertir la carga de la prueba.

Ahora bien, la presunción de inocencia no tolera que alguno de los elementos constitutivos del ilícito se presuma en contra del acusado. Al respecto, Vicente O. Díaz, ha sido más que elocuente sobre este tema al sostener:

La estimación sobre base presunta como procedimiento para la determinación abreviada del *quantum* defraudado, no enerva el principio constitucional de inocencia y, por ende, tal procedimiento administrativo no puede trasvasarse al proceso penal, bajo pena de alterar la seguridad jurídica. En efecto, establecer una situación tributaria ardidosa por

coeficientes no es propio del derecho represor, más aún cuando dichos parámetros presuntivos se basan en determinadas circunstancias en los coeficientes del carácter propio y ajeno del contribuyente, dado que ello lleva a imponer la verdad formal versus la verdad real, y es esta última la que desaloja la mentada presunción de inocencia para insertar el principio de culpabilidad (DÍAZ, 1994).

Por ello, se propone con la presente investigación corroborar si la reforma, en cuanto limita la promoción de denuncias penales cuando las obligaciones ajustadas son el resultado exclusivo de una determinación de oficio sobre base presunta, ha sido receptada por nuestros tribunales.

A dicho fin, se examinarán también los antecedentes obrantes en la doctrina y su influencia en la jurisprudencia, en particular con relación a la determinación de los elementos prueba conducente que debe aportar la Administración para corroborar un supuesto hecho ilícito cuando la denuncia se sustenta en una determinación de oficio sobre base presunta.

1. DETERMINACION TRIBUTARIA:

Para el derecho tributario, la obligación de pagar un impuesto se genera a partir de la comprobación de un hecho imponible. Es necesario el acaecimiento de una hipótesis fáctica previamente definida por la ley como manifestación de capacidad contributiva y por ende susceptible de ser gravada con un tributo en cabeza del sujeto respecto del cual se verifica aquella. Así Villegas ha sostenido que *“acaecido el hecho imponible, la consecuencia potencial es que una persona deba pagar el tributo al fisco”* (MAZZON, 2008).

Según la Ley de Procedimiento Tributario, el sistema general para determinar la obligación tributaria es a través de la determinación tributaria.

Giuliani Forouge y Navarrine definen la determinación tributaria como *“el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación”* (VIZCAÍNO, 2014, pág. 85).

2. FORMAS DE DETERMINACION TRIBUTARIA:

Catalina Garcia Vizcaino, señala que la mayoría de la doctrina considera que hay tres formas de determinación tributaria: a) Por el sujeto pasivo o autodeterminación mediante declaración jurada; b) Por el fisco o de oficio; y c) Mixta, por los particulares y el fisco, conjuntamente (VIZCAÍNO, 2014).

En el presente estudio y a fin de dar marco a esta investigación, nos vamos a referir a las dos primeras, toda vez que la última, la determinación mixta, es usual en otros países como Italia o Suiza, donde el sujeto pasivo aporta datos al Fisco y éste fija el importe a pagar, como también en el orden de los tributos provinciales.

2.1. Declaración Jurada.

Dino Jarach sostiene que la declaración jurada es “...*el acto por el cual el contribuyente manifiesta su voluntad de cumplir con una obligación fiscal, confeccionando su liquidación, pero como manifestación de voluntad de cumplir con la ley, y nada más*” (JARACH, 1969, pág. 299); “...*no es un acto de derecho sustantivo, ni forma parte de los elementos necesarios para la creación de la obligación tributaria... la eficacia de este acto es puramente de derecho formal y es meramente declarativa de la obligación, y no constitutiva de ella*” (JARACH, 1969, pág. 306).

Aristides Corti señala que su objeto consiste en “*identificar la materia imponible (revelando los hechos imponibles), fijar la base y, por último, liquidar el impuesto resultante*” (VIZCAÍNO, 2014, pág. 91).

Ahora bien, el derecho tributario argentino recepta como principio general el sistema de “autodeterminación” de deuda; es decir, son los propios responsables o contribuyentes quienes deben declarar su situación impositiva frente al organismo recaudador y, de conformidad con ello, ingresar, de corresponder, el gravamen en cuestión.

Este procedimiento de “autodeterminación tributaria”, el cual constituye el deber más relevante de los responsables, está consagrado en el artículo 11 la Ley N° 11.683 de Procedimiento Tributario, al establecer que la determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos.

La misma goza de presunción de legitimidad y hasta que no sea modificada por el fisco, será el instrumento que regule la existencia y medida de la obligación⁵.

Asimismo, la declaración jurada está sujeta a verificación administrativa y, sin perjuicio del tributo que en definitiva liquide o determine, la AFIP hace responsable al declarante por el gravamen que de ella resulte, cuyo monto no podrá reducir por declaraciones posteriores, salvo en los casos de errores de cálculo cometidos en la declaración misma. El declarante será también responsable en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer dicha responsabilidad (artículo 13 de la LPT).

Conforme lo expuesto, el declarante queda sujeto a una obligación de tipo sustantivo -debe pagar el impuesto que arroje la declaración-; y a una eventual responsabilidad de tipo penal, que puede ser infraccional o delictual, por el ingreso en defecto de la obligación tributaria en virtud de la omisión, inexactitud, ardid o engaño que contenga aquella declaración-.

2.2. Determinación de Oficio.

La determinación de oficio es un acto emitido por el organismo fiscal a los fines de declarar la existencia de la obligación tributaria y cuantificarla. Es un acto emanado de la Administración fiscal, tendiente a establecer la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación⁶.

El procedimiento de determinación de oficio es excepcional y subsidiario, toda vez que es una excepción al sistema de autodeterminación de las obligaciones fiscales, y solo procede en los supuestos previstos por la Ley N° 11683 (t.o. 1998 y sus modificatorias), esto es cuando no se hayan presentado declaraciones juradas, cuando resulten impugnables las presentadas o cuando se pretenda hacer efectiva la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 8 de la citada norma.

La mayoría de la doctrina sostiene que la determinación de oficio ***tiene naturaleza administrativa***, en tanto es una manifestación unilateral de voluntad, en la que se debe resguardar el debido proceso adjetivo (conf. artículo 1º, inciso 9 de la Ley N° 19549); y el acto determinativo goza de estabilidad, por lo que la administración queda vinculada por sus propios actos.

⁵ CNCAF, Sala I, "Moukarel SAIClyF", Sentencia de fecha 20/5/1994.

⁶ CNFCA, sala IV, "Casa Monti S.R.L.", 27/2/1996

Por otro lado, la determinación de oficio *tiene naturaleza declarativa y no constitutiva de la obligación tributaria*, en tanto la obligación tributaria nace al configurarse el hecho imponible con prescindencia de su determinación. No obstante ello, dicho procedimiento determinativo constituye una condición para que el fisco pueda reclamar legalmente su crédito tributario; y crea un estado de certeza sobre la existencia y alcance de la obligación tributaria.

Ahora bien, para establecer si corresponde impugnar las declaraciones juradas e iniciar el procedimiento de determinación de oficio, se establece una instancia previa (prevista o liquidación provisoria), a fin de que el contribuyente y/o responsable preste conformidad con las impugnaciones practicadas. Si presta conformidad, este mecanismo tiene la ventaja de evitar la sustanciación de todo el procedimiento, pero además de eximir o reducir penalidades conforme lo dispuesto por el artículo 49 de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998). En caso de no prestar conformidad, las actuaciones son giradas para examinar la procedencia de iniciar el procedimiento de determinación de oficio.

En la Ley N° 11.683 el procedimiento de determinación de oficio esta previsto en el artículo 16 y se inicia al correr la vista del artículo 17 de la citada norma.

Tal como lo anticipamos anteriormente, la ley establece cuales son las causales que habilitan el inicio del procedimiento de determinación de oficio, a saber: a) la no presentación de declaraciones juradas (art. 16); b) la impugnabilidad de las declaraciones juradas presentadas (art. 16); c) la pretensión de efectivizar la responsabilidad solidaria del artículo 8° (art. 17); d) la finalidad específica de determinar la responsabilidad personal y solidaria de los cedentes de créditos tributarios (art. 29); y e) la disconformidad planteada por cuestiones conceptuales con relación a las liquidaciones administrativas practicadas por la AFIP (art. 17).

Como ya se dijo, no será necesario dictar resolución determinando de oficio la obligación tributaria si -antes de ese acto- prestase el responsable su conformidad con las impugnaciones o cargos formulados, la que surtirá entonces los efectos de una declaración jurada para el responsable y de una determinación de oficio para el Fisco (art. 17 penúltimo párrafo de la LPT).

Es decir, cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas, el Organismo Recaudador procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo, en su caso, y a liquidar el gravamen correspondiente, sea en forma directa por conocimiento cierto de dicha materia, sea

mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla (artículo 16 de la Ley N° 11.683 de Procedimiento Tributario).

2.2.1. Determinación de oficio sobre base cierta.

Según establece el citado artículo 16 de la Ley N° 11.683 de Procedimiento Tributario, la determinación de oficio puede ser realizada de dos formas posibles: a) “sobre base cierta”, en forma directa, por conocimiento cierto de dicha materia; b) “sobre base presunta”, mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla.

Así, se sostiene que:

El fisco determina de oficio la materia imponible “sobre base cierta” cuando utiliza para ello toda la información que le fuera suministrada o que hubiese sido recolectada en el proceso de fiscalización, o las propias declaraciones juradas del responsable del impuesto y los informes o declaraciones juradas presentadas por terceros que tuvieran injerencia en las operaciones del contribuyente bajo verificación.

Mientras tanto, el organismo fiscal recurrirá a la determinación de oficio “sobre base presunta” cuando, a los fines de cuantificar la materia imponible, se establecen hechos o 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 generales con relación a actividades similares (SERICANO, Roberto P. y PONSETTI, Edgardo O., 2014, pág. 276).

Ahora bien, tal como está legislado el instituto, la regla es que la determinación que efectúe el Organismo recaudador es a través del método directo, por conocimiento cierto de la materia imponible, y solo cuando ello no resulte posible, ya sea porque el contribuyente no aportó la documentación, o porque resulte cuestionable la presentada, el Organismo Fiscal podrá recurrir al método presuntivo o indiciario, establecido en subsidio de primero. Tal principio rector tiene su sustento en la búsqueda de la “verdad objetiva material”.

En consecuencia, la elección del método de determinación “sobre base presunta” surgirá de haber puesto en marcha la Administración el proceso de inspección y verificación, y no haber podido alcanzar con certeza la cuantificación de la materia imponible, por razones no imputables al organismo fiscal.

En ese sentido, se señala que:

La alternativa entre determinación cierta y presuntiva no está librada al criterio discrecional de la Administración, sino que depende de la comprobación sobre la posibilidad o imposibilidad de efectuar la determinación cierta. La regla es y debe ser la determinación cierta, o sea el conocimiento directo de la materia imponible; no es una elección discrecional la que la ley acuerda a la dirección para determinar en una u otra forma (JARACH, 1969, pág. 310/311).

Este criterio ha sido ratificado por el organismo fiscal en el Dictamen 62/2001 (Dirección de Asesoría Legal - D.A.L.) del 06/06/2001, al establecer que cuando el agente fiscalizador carezca de elementos ciertos que le permitan valorar en forma directa el monto de la obligación tributaria, deberá entonces recurrir a una determinación presuntiva, en la cual meritará los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan deducir la medida de la obligación.

Por otra parte, cabe señalar que el procedimiento de determinación de oficio garantiza el debido proceso adjetivo (conf. artículo 1 Ley 19.549). En consecuencia, si la impugnación se proyecta previendo una determinación “sobre base presunta”, el organismo fiscal podrá concluir finalmente en una determinación de oficio sobre “base cierta”. Caso contrario, si la impugnación se inicia con elementos fehacientes sobre la verdadera situación impositiva (“base cierta”), la determinación de oficio no podrá dictarse “sobre base presunta”, en clara protección del derecho de defensa de los responsables, quienes contestaron la vista rebatiendo las impugnaciones sustentadas sobre hechos ciertos, sin agravarse de elaboraciones indiciarias o presuntivas, inexistentes hasta ese momento.

Además, se debe mencionar que en los supuestos en los que la impugnación efectuada por el fisco provenga de una divergencia de criterio con el contribuyente en la interpretación de normas, no procederá la determinación de oficio sobre “base presunta”, toda vez que en este caso el fisco cuenta con los medios para alcanzar certeza en el cálculo de la materia imponible.

2.2.2. Determinación de oficio sobre base presunta.

Ahora bien, la determinación de oficio sobre base presunta se fundará en los hechos y las circunstancias conocidos que “...por su vinculación o conexión normal con

los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular la existencia y medida del mismo...” (art. 18 LPT).

Es decir, las estimaciones aplicadas para construir la materia imponible deben ser acordes y congruentes con los elementos recogidos y aportados en las actuaciones administrativas. Deben guardar razonable correspondencia con los restantes elementos de convicción recolectados en la causa⁷.

La razón del empleo de este mecanismo de determinación de deuda tributaria radica en que el fisco no puede dejar de cumplir sus objetivos por un actuar negligente, imprudente y/u obstaculizador del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Asimismo, debe mencionarse que nuestra legislación no dispone de los supuestos específicos en los cuales la Administración tributaria debe determinar “sobre base presunta”.

Sin embargo la jurisprudencia ha delineado algunos criterios sobre la procedencia de este método:

- Cuando los contribuyentes carezcan de registración contable donde plasmen las operaciones realizadas en torno a su giro comercial⁸.
- Cuando tengan doble juego de contabilidad.
- Cuando respalden sus declaraciones juradas con una contabilidad deficiente⁹.
- Ante la resistencia pasiva del contribuyente para prestar colaboración¹⁰.

Además, la jurisprudencia ha señalado que no precede la determinación de oficio “sobre base presunta” fundada en la complejidad de lograr una determinación sobre base cierta¹¹, o cuando falta la rúbrica de los libros en el caso de los contribuyentes que no deban satisfacer ese requisito, tal como sucede en las sociedades irregulares¹²

3. PRESUNCIONES:

El diccionario de la Real Academia Española define el término presunción como: “acción y efecto de presumir” y a éste como “sospechar, juzgar o conjeturar una cosa, por tener señales o indicios para ello”.

⁷ CNFCA, Sala I, “Casado María Teresa Sociedad de Hecho”, 7/5/1993

⁸ CNFCA, “Bur, Delia Matilde”, 12/11/1996.

⁹ CNFCA, Sala II, “Oyhamburu, Pedro A. y otro”, 13/4/1993.

¹⁰ CNFCA, “Balestretti Hnos. SRL”, 17/3/1966.

¹¹ TFN, sala C, “Aguas de Formosa S.A. s/ recurso de apelación - impuesto al valor agregado”, 11/10/2001.

¹² TFN, sala D, “Rubén César Anselmo y Alberto Alfredo Anselmo - soc. de hecho s/ recurso de apelación”, 29/12/2000.

A su turno, la doctrina tributaria define a las presunciones como el resultado de un proceso lógico (operación intelectual), en virtud del cual de un hecho conocido (indicio o hecho base) se infiere otro hecho desconocido, cuya existencia es la más probable dada la conexión que guarda con el primero (en función de las reglas de la lógica, la normalidad de los casos, la experiencia, el orden natural de las cosas, etc.).

Así se sostiene que:

La estructura de la presunción denota la siguiente fisonomía: en primer lugar, un hecho cierto (hecho inferente), en segundo lugar, una regla de experiencia (orden natural de las cosas) y tercer lugar, la afirmación de la existencia de otro hecho (hecho inferido). Es decir, que la regla de certeza de los hechos es reemplazada por otra de mera probabilidad (TESSIO, Manuel F, 2019).

Ahora bien, las presunciones tributarias se dirigen a determinar la verdadera capacidad contributiva del contribuyente y el acaecimiento del hecho imponible, cuando no es posible hacerlo por medios directos o ciertos. Convergen dos finalidades, conocer la capacidad contributiva del sujeto obligado y la practicabilidad administrativa, esto es asegurar el crédito fiscal. Es decir, la necesidad de las presunciones en el ordenamiento fiscal está vinculada con evitar evasión fiscal, la imposibilidad de prever todas las conductas y hechos de la vida social indicativos de capacidad contributiva, y la necesidad de asegurar el crédito fiscal. Es por ello que la CSJN ha señalado que el problema principal de las presunciones en materia tributaria radica en la tensión que se genera entre la capacidad contributiva y la justicia tributaria (Fallos 333:993 “Hermitage”).

Así, se ha argumentado que:

Frente a la ilimitada capacidad de maniobra con la que cuentan los contribuyentes para constituir pruebas tendientes a archivar sus obligaciones impositivas materiales, existen una gama de pruebas presuncionales de carácter relativo que determinan la reversión de la carga de la prueba en cabeza del responsable. Si frente a los actos humanos o sus maniobras el juzgador careciera de herramientas para, con iguales criterios, y en función de iguales razonamientos, conforme al sentido común, la experiencia, la lógica y la inteligencia, poder desandar o desentrañar un determinado hecho imponible, la aplicación de los impuestos tendría una mínima incidencia real (ARGÜELLO, 2014, pág. 311).

En este sentido cabe acotar que el propio tributo es consecuencia de una presunción. En efecto, el hecho o acto constitutivo del hecho imponible según la ley da nacimiento a la obligación tributaria como consecuencia de la presunción de capacidad contributiva que emana de aquel. Así, el hecho imponible (hecho conocido) permite alcanzar el hecho desconocido (la capacidad contributiva) y asignarle una consecuencia jurídica, en tanto el hecho generador del gravamen muchas veces no aparece con la

claridad del silogismo de la norma, por lo que es necesario recurrir a las presunciones para lograr la efectividad de la norma. Ello ocurre porque el objeto imponible a veces se enfrenta con la pasividad del contribuyente que no presenta la DDJJ, o porque la multiplicidad de hechos, negocios y actos jurídicos impiden ver con claridad la configuración del hecho imponible previsto en la norma.

Por otro lado, debe señalarse que las presunciones se distinguen de las ficciones, porque si bien ambas son creaciones legislativas y ambas parten de un hecho cierto como base de la creación de nuevas realidades jurídicas, en las presunciones el hecho presumido tiene un alto grado de probabilidad de producirse en el mundo real, mientras que en la ficción ello es muy improbable. Gladys V. Vidal señala que: “*La ficción constituye una valoración jurídica, contenida en un precepto legal, en virtud de la cual se atribuye a determinados supuestos de hecho efectos jurídicos que violentan e ignoran su naturaleza real. Es decir que la ficción, ni falsea ni oculta la verdad real: lo que hace es crear una verdad jurídica distinta a la real.*” (VIDAL, 2014, pág. 139).

Es así como, en términos generales, la presunción parte de una generalización de hechos reales, teniendo por verdadero aquello que es solo probable, y cuando más arbitraria resulte la generalización, más nos acercamos a la ficción.

3.1 Clases de Presunciones.

Las presunciones pueden *legales o simples (hominis)*, las primeras son las contenidas y regladas por la norma, cuya conexión entre ambos hechos ya ha sido establecida por la ley.

Las presunciones legales son por definición consecuencias que el legislador impone extraer a partir de un hecho conocido. En otros términos, al aplicarlas el intérprete se remonta del hecho conocido al desconocido, según una regla de experiencia que no le es propia, sino que viene indicada por el legislador el que, al formular la norma de modo tal, vincula ciertos efectos a la existencia de determinados presupuestos¹³.

A su vez, las presunciones legales se dividen en las llamadas legales relativas o *iuris tantum* y las legales absolutas, o *iuris et de iure*. Es decir, se distinguen por el grado de veracidad otorgado por la norma. Así las presunciones *iuris tantum* (o relativas) admiten prueba en contrario para acreditar la falsedad o inexistencia del hecho invocado; mientras que en las presunciones *iuris et de iure* (de derecho) no puede esgrimirse prueba

¹³ TFN, Sala C, “Acería Bragado S.A”, 27/12/96.

alguna tendiente a desvirtuar el hecho presumido (al menos en instancia administrativa, toda vez que según se ha sostenido, todo hecho podrá ser sometido a revisión jurisdiccional)¹⁴.

Ahora bien, las presunciones legales se encuentran contenidas en el artículo 18 inc. a) al inciso h), cuyo análisis particular excede el presente trabajo, sin perjuicio de que al avanzar en algunos principios aplicables, volvamos sobre algunas de ellas, por lo que me limitare a enunciarlas sintéticamente: relevamiento por imagen satelital; método del punto fijo; compras omitidas; precios de inmuebles; diferencias de inventarios; incrementos patrimoniales no justificados; depósitos bancarios; remuneraciones abonadas a personal no declarado.

Si es dable acotar, que en cuanto a las mismas el citado artículo dispone que “...no podrán aplicarse conjuntamente para un mismo gravamen por un mismo periodo fiscal.”.

Las presunciones *hominis o simples*, son aquellas donde la norma no establece en forma fehaciente el vínculo que guardará el indicio con el hecho presunto, el cual será producto de una elaboración mental del juez, limitada sólo por las reglas de la sana crítica.

En la Ley N° 11.683 (t.o. 1998) la habilitación legal para el uso de *presunciones hominis* está establecida en el artículo 18 primer y último párrafo, en cuanto prescribe:

La estimación de oficio se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular la existencia y medida. Podrán servir especialmente como indicios: el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones y utilidades de otros períodos fiscales, el monto de las compras o ventas efectuadas, la existencia de mercaderías, el rendimiento normal del negocio o explotación o de empresas similares, los gastos generales de aquéllos, los salarios, el alquiler del negocio y de la casa-habitación, el nivel de vida del contribuyente y *cualesquiera otros elementos de juicio* que obren en poder de la Administración Federal de Ingresos Públicos o que deberán proporcionarles los agentes de retención, cámaras de comercio o industria, bancos, asociaciones gremiales, entidades públicas o privadas, cualquier otra persona, etc. (...)

¹⁴ En cuanto a la prohibición de admitir prueba en contrario de la presunción absoluta, la Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal, Sala I, *in re* “Casado, María Teresa Soc. de Hecho s/ apelación-ganancias e IVA”, Sentencia de fecha 7/5/1993, consideró que “...las presunciones legales constituyen, 'simples reglas que determinan la existencia de una realidad no probada', y su particular característica 'consistente en dispensar de la prueba específica del hecho desconocido a aquellos sujetos en cuyo favor se establecen', sin que ello traduzca como consecuencia considerar ese hecho probado, 'sino consentir — por especiales razones— ciertos efectos, aunque no estén probados los hechos que los presuponen'”. De modo tal, que el afectado por una presunción absoluta, al amparo de la garantía constitucional de la defensa en juicio, estará habilitado para demostrar la realidad jurídica y económica destructiva de la presunción.

También la Administración Federal de Ingresos Públicos, podrá efectuar la determinación calculando las ventas o servicios realizados por el contribuyente o las utilidades en función de cualquier índice que pueda obtener, tales como el consumo de gas o energía eléctrica, adquisición de materias primas o envases, el pago de salarios, el monto de los servicios de transporte utilizados, el valor del total del activo propio o ajeno o de alguna parte del mismo. Este detalle es meramente enunciativo y su empleo podrá realizarse individualmente o utilizando diversos índices en forma combinada y aplicarse ya sea proyectando datos del mismo contribuyente de ejercicios anteriores o de terceros que desarrollen una actividad similar de forma de obtener los montos de ventas, servicios o utilidades proporcionales a los índices en cuestión. La carencia de contabilidad o de comprobantes fehacientes de las operaciones hará nacer la presunción de que la determinación de los gravámenes efectuada por la Administración Federal en base a los índices señalados u otros que contenga esta ley o que sean técnicamente aceptables, es legal y correcta, sin perjuicio del derecho del contribuyente o responsable a probar lo contrario. Esta probanza deberá fundarse en comprobantes fehacientes y concretos, careciendo de virtualidad toda apreciación o fundamentación de carácter general o basadas en hechos generales. La probanza que aporte el contribuyente no hará decaer la determinación de la Administración Federal sino solamente en la justa medida de la prueba cuya carga corre por cuenta del mismo.

En cuanto a estos indicios, el artículo 18 establece que los mismos son el hecho conocido del que se infiere la presunción; y la enumeración que efectúa la ley de rito fiscal es enunciativa, por lo que la AFIP puede emplear indicios no expresamente contemplados a fin de estimar sobre base presunta, sólo con la condición de que la elección de esos otros indicios y la interpretación que habilita su inclusión entre los indicios cuyo uso autoriza el referido art. 18 esté razonablemente justificada por la Administración.

En este sentido, se ha sostenido que:

La materia imponible reconstruida a la luz de presunciones debe estar basada en una real razonabilidad, de modo tal que dichas presunciones tengan el poder de sustituir la materia declarada por el contribuyente, 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.¹⁵

Por otro lado, es regla indispensable para utilizar las presunciones que partan de un hecho cierto y probado y no de otra presunción¹⁶; y que sean susceptibles de ser interpretadas en un único sentido¹⁷.

Además, cabe señalar que varios de los indicios establecidos como presunciones

¹⁵ TFN, Sala A, *in re* "Beraja, Alberto David y Dwek, José Roberto s/ recurso apelación - IVA", 25/2/1998.

¹⁶ TFN, sala A, Clapea S.A.", 5/9/1989.

¹⁷ CNCAF, sala I, "Ledesma, Amalia", 26/9/2000.

simples podrán ser utilizados en un mismo ejercicio para fundar los hechos imposables de un impuesto, pero sólo una de las presunciones legales podrá ser esgrimida en un período fiscal para un mismo gravamen¹⁸.

Asimismo, se debe evitar la aplicación de una presunción sobre otra y la realización de “cadena” de presunciones, o “presunciones de segundo grado”, esto es partir del hecho supuesto o inferido, para derivar en un nuevo hecho también presumido, pues entonces estaría faltando a la gravedad, precisión y concordancia que el indicio debe reunir para fundar la presunción. Es por ello, que el primer elemento en materia de prueba será la fehaciente acreditación del indicio, o hecho inferente, sin el cual no resulta admisible ninguna construcción lógica que permita la aplicación de presunciones (ARGÜELLO, 2014)

Es de destacar que los indicios mencionados sirven, en su mayoría, como fundamento de presunciones simples y no legales. Ello así, toda vez que, si bien aquellos están mencionados en la ley, esta no contempla ni regula la presunción que de ellos se deriva. Sin embargo en algunos supuestos (por ejemplo, alquiler de la casa-habitación) la ley contiene idénticos indicios, pero como soporte de presunciones legales (Procedimiento fiscal explicado y comentado, actualizado según reforma tributaria., 2018, pág. 141).

Por último y sin perjuicio de análisis precedente, cabe señalar que el artículo 163 inc. 5 del C.P.C.C.N. establece las pautas que deben cumplir las presunciones simples en materia de prueba en el proceso, al establecer que: *“...las presunciones no establecidas por ley constituirán prueba cuando se funden en hechos reales y probados y cuando por su número, precisión, gravedad y concordancia, produjeren convicción según la naturaleza del juicio, de conformidad con las reglas de la sana crítica”*.

Con respecto a la aplicación de esta norma en materia de presunciones tributarias, hay quienes cuestionan la medida de su aplicación, al considerar que algunas de las presunciones a las que hace referencia el artículo 18 Ley 11.783 (t.o. 1998), son presunciones legales incompletas, al estipularse normativamente el “indicio” sobre el que deberán basarse, es decir el hecho conocido o inferente. En consecuencia, consideran que esta categoría intermedia no son presunciones enteramente humanas a las que es posible exigir pluralidad, precisión, gravedad y concordancia.

Sobre este punto Felicitas Maria Arguello sostiene que una presunción legal

¹⁸ TFN, Sala A, “LIM SUR S.A.”, 21/9/2010.

incompleta es, en definitiva, una " *presunción no establecida por ley*", ya que, en primer lugar, contiene tan sólo uno de los tres elementos configurativos de una presunción y, en segundo lugar, porque al establecer tan solo el indicio o el hecho inferente, sin disponer su consecuencia o hecho inferido, e incluso, sin establecer de manera específica la medida, gravedad, o circunstancia con el que el indicio o hecho inferente debe darse, indefectiblemente será necesario remitirse al juzgador, por lo que resulta exigible el criterio orientador de gravedad, concordancia y precisión para evitar incurrir en una irrazonable determinación (ARGÜELLO, 2014).

Ahora bien, en general la jurisprudencia ha interpretado la aplicación de ambas normas de manera armónica, dando al artículo 18 de la Ley 11.683 (t.o. 1998) prioridad en tanto norma especial, y otorgando al artículo 163 inc. 5° del C.P.C.C.N. un sentido de directriz y criterio orientador a los fines de la apreciación que haga el juez de los hechos imponibles¹⁹.

¹⁹ TFN, Sala A, "Eca S.A.", 19/8/2003.

CAPITULO II

LIMITES CONSTITUCIONALES A LAS PRESUNCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA

El poder para crear obligaciones tributarias con fundamento en la utilización de presunciones y ficciones, o bien para determinar la obligación tributaria no es absoluto e ilimitado, pues tiene un natural valladar en los preceptos constitucionales que requieren que las contribuciones resulten precedidas del cumplimiento de los principios de reserva de ley, igualdad, generalidad, capacidad contributiva, equidad, no confiscatoriedad y razonabilidad (LIGHT, Miguel N. y VILLARRUEL, Gonzalo E., 2014, pág. 17).

1. PRINCIPIO DE RESERVA DE LA LEY:

A fin de analizar como juega este principio constitucional en la configuración de una presunción, cabe señalar en primer término que la norma tributaria debe contener todos los elementos sustanciales del hecho imponible y de la obligación tributaria.

Así, se sostiene que: “...*Uno de los puntos más débiles del ejercicio del poder discrecional de la Administración tributaria radica indudablemente en la vigencia del principio de legalidad, el que veda el apartamiento de la ley en materia tributaria...*”, y que “...*Esta garantía constitucional de los derechos de los habitantes son los límites infranqueables donde debe detenerse todo proceso interpretativo para extender la imposición a un plano no autorizado por la ley. Es la única garantía frente al ejercicio abusivo -arbitrario- de las presunciones en materia tributaria...*” (ALTAMIRANO, 2014, pág. 90/93).

Según este principio la causa del acto determinativo de la obligación tributaria debe estar constituida por los antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho que justifiquen su emisión. Es decir, desde esta perspectiva constitucional, el fisco resulta obligado a realizar una actividad investigadora tendiente a agotar las posibilidades de una determinación sobre base cierta, por lo que el problema constitucional recién se va a presentar cuando el fisco no disponga de los elementos que acrediten fehacientemente la exacta dimensión de la materia. Aquí, es sin duda donde se produce la tensión entre el principio de reserva de ley y el de justicia tributaria, toda vez que las presunciones o indicios llevan ínsitos en su naturaleza la renuncia -en cierto grado-, a la pretensión de

certeza. Su empleo, pues, no persigue medir exactamente la materia imponible gravada, sino, simplemente, estimarla.

Esta es la razón por la que el empleo de las presunciones afecta el principio de reserva de la ley, no obstante ello, las mismas son admitidas al ser un mecanismo útil para combatir la evasión y porque de lo contrario quien no presenta una declaración jurada o presenta una declaración falsa, se encontraría en mejores condiciones que el contribuyente cumplidor.

Ahora bien, para que la determinación de oficio sobre base presunta sea admisible desde el punto de vista constitucional, es menester exigir en la reconstrucción de la materia imponible una real razonabilidad, de modo tal que las presunciones sustituyan la materia declarada por el contribuyente. Así, el art. 18 de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) prescribe que *“La estimación de oficio se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permiten inducir en el caso particular su existencia y medida...”*.

2. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA:

La capacidad contributiva es un principio constitucional de la tributación consistente en la aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza que, luego de ser sometidos a la valoración del legislador y conciliados con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible (LIGHT, Miguel N. y VILLARRUEL, Gonzalo E., 2014).

Este principio no figura expresamente en nuestra Constitución Nacional, pero surge implícito de la interpretación conjunta y armónica de los artículos 4, 16, 17 y 75 inc. 2° de la CN. Asimismo, la jurisprudencia de la Corte ha servido para constitucionalizar este principio al establecer que *“...una manifestación de riqueza o capacidad contributiva es indispensable como requisito de validez de todo gravamen...”*²⁰. La capacidad contributiva aparece entonces como la razón que justifica el tributo y, por esa razón, todos los individuos deben contribuir al mantenimiento del Estado.

²⁰ Fallos: 312:2467, “Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta”.

En consecuencia, se expresa que siendo la capacidad contributiva una aptitud efectiva y real para pagar el tributo, es necesario que sean gravadas manifestaciones económicas reales y no meramente ficticias.

En esa inteligencia, si bien puede inferirse que la capacidad contributiva es un presupuesto del ejercicio de la potestad tributaria de establecer hipótesis de incidencia tributaria, no debe olvidarse que, por otro lado, la aptitud económica de los obligados para afrontar las prestaciones patrimoniales coactivas es el fundamento ético jurídico del deber de tributar; por lo que el Estado puede válidamente presumir supuestos de capacidad contributiva, pero siempre dentro de límites razonables y claramente definidos.

Ahora bien, la tirantez se origina en la dificultad que tiene el legislador para determinar la materia imponible y los sujetos obligados, es por ello que se recurre al empleo de las presunciones, a fin de evitar comportamientos elusivos o defraudatorios que se opongan al deber de contribuir.

3. PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD:

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha expresado que “...*la problemática de las presunciones en materia tributaria es el resultado de la tensión de dos principios: el de justicia tributaria y el de capacidad contributiva y es por ello, que ´requiere un uso inteligente y racional´...*”²¹.

El principio de razonabilidad se encuentra previsto en los arts. 28 y 33 de la Constitución Nacional en tanto de ellos surge que las leyes que reglamentan derechos, a fin de no alterar al derecho reglamentado, deben delimitarlo de un modo razonable, sin afectar ni restringir su contenido esencial.

Sobre el punto, debe mencionarse que la CSJN ha precisado este principio en el fallo “Aceval Pollacchi”²², inclinándose por su sistematización, al considerar que luego de comprobar el cumplimiento de los requisitos formales para el dictado de una norma, se debe “*analizar la validez constitucional de las normas en su aspecto sustancial, es decir, su contenido*” y para ello “*se debe evaluar la razonabilidad de las normas en los términos de la relación entre los medios elegidos y los fines perseguidos en cuanto a su idoneidad, necesidad y/o proporcionalidad*”.

²¹ CSJN, “Hermitage”, Fallos: 333:993.

²² CSJN, “Aceval Pollacchi”, Fallos: 334:799.

Ahora bien, la evolución de la jurisprudencia de la Corte demuestra que el principio de razonabilidad ha sido aplicado con una intensidad más bien leve en los casos de regulación de la propiedad y derechos de contenido económico, y de manera más intensa cuando se encuentra en juego el derecho a la igualdad y las llamadas categorías sospechosas.²³

En cuanto a la materia tributaria, ella no ha sido ajena a estas consideraciones y la Corte ha morigerado su control, teniendo en consideración el fin al que atienden las normas fiscales. Es por ello, por lo que se excluye del control de constitucionalidad en esta materia las razones de oportunidad, mérito y conveniencia; y en el juicio de constitucionalidad las normas se presumen legítimas y es necesario demostrar la repugnancia de estas con la Constitución.²⁴

Proyectado lo expuesto al campo de las presunciones y a fin de avanzar en su análisis conviene recordar que las presunciones se dirigen a determinar la existencia del hecho imponible y verdadera capacidad contributiva del contribuyente cuando no es posible hacerlo por métodos directos. Así, como ya lo anticipamos, convergen dos finalidades, la de conocer la capacidad contributiva del sujeto obligado al pago y la de asegurar el crédito público.

En este sentido, se ha señalado que:

El progresivo apartamiento de la finalidad de procurar la determinación de la realización del hecho imponible y la capacidad contributiva del contribuyente a partir de la presunción, podría justificarse por los fines de practicabilidad administrativa; esto conduciría hacia una determinación cada vez más indirecta de la capacidad contributiva, pero nunca se podría llegar a avasallarla totalmente, pues se deslegitimaría la presunción como herramienta de conocimiento del hecho generador y su cuantía (SAPAG, 2014, pág. 58).

La presunción será razonable si existe una relación lógica, basada en la experiencia y en la probabilidad, de causalidad, entre el hecho conocido y el hecho desconocido. La que además debe ser idónea, es decir que debe conducir razonablemente a la finalidad pretendida.

²³ Fallos: 327:5118; 329:2986, entre otros.

²⁴ En este sentido, la CSJN ha sostenido que “...escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales. Es que, en ese aspecto, salvo el valladar infranqueable que suponen las limitaciones constitucionales, las facultades de esos órganos son amplias y discrecionales de modo que el criterio de oportunidad o acierto con que las ejercen es irrevisable por cualquier otro poder. De tal manera, tienen la atribución de elegir los objetos imponibles, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de valuación de los bienes o cosas sometidos a gravamen siempre que, conviene reiterarlo, no se infrinjan preceptos constitucionales...” (Fallo 314:1293).

Asimismo y por el principio de razonabilidad se exige que la decisión del fisco de llevar a cabo una determinación de oficio sobre base presunta esté debidamente motivada, toda vez que la misma es una herramienta excepcional²⁵. Además, según este principio la alternativa presuntiva elegida debe ser la más benigna,²⁶ y evitar que se extraiga una presunción de otra presunción.²⁷

Es por ello que en el caso de las presunciones absolutas a esto es las que no admiten prueba en contrario -que debieran excluirse del sistema por su flagrante contradicción con el principio de la verdad material y el derecho de defensa en juicio-, el control de razonabilidad será más incisivo, porque pueden afectar el principio de capacidad contributiva.²⁸

4. PRINCIPIO DE GENERALIDAD:

El principio de generalidad, como límite al poder impositivo, refiere al carácter extensivo de los tributos y su esencia radica en no excluir del ámbito de la tributación a quienes tengan capacidad contributiva, motivo por el cual no se han de establecer privilegios personales a fin de salvaguardar la igualdad del art. 16 de la Constitución Nacional. Es decir que, conceptualmente, se busca que a igual capacidad contributiva

²⁵ TFN, Sala B, 22/12/1983, “Dadea, Marta Elisa”, tiene dicho al respecto que “...si alguna duda cabe sobre el carácter supletorio del proceso estimativo, debe quedar disipada, ante el claro propósito del legislador de que la estimación de oficio sobre base presunta debe utilizarse ante la imposibilidad de aplicar el método de determinación sobre base cierta y además con la suficiente discrecionalidad técnica ejercida dentro del cauce legal descartando así todo accionar arbitrario”.

²⁶ La CSJN en Fallos 324:920, al analizar la constitucionalidad del artículo 13 de la ley de impuesto a las ganancias que establece una presunción absoluta al constituir ganancia de fuente argentina el 50% del precio pagado a los productores o intermediarios no residentes por la explotación en el país de transmisiones de radio y televisión emitidas desde el exterior (inc. c), debiendo retenerse el 36% sobre tales beneficios, considero razonable la norma y por tanto constitucional, señalando que por las condiciones en que se desarrolla el negocio sería casi imposible fiscalizarlas sobre base cierta, no hallando alternativa idónea mas benigna que la empleada por el legislador.

²⁷ TFN, Sala C, 27/12/1986, en el caso “Acería Bragado SA”, considero que “...la formación de cadenas de presunciones pondría en crisis el objetivo de hallar el resultado que tenga por sí la mayor probabilidad de correspondencia con la realidad, finalidad de reconstrucción aproximada a la que el método se dirige...”, por ello concluyó que “...las determinaciones practicadas no han sido consecuencia de un procedimiento racional y adecuado objetivamente a las circunstancias del caso, lo que impone su descalificación...”.

²⁸ En el precedente “Hermitage” el Máximo Tribunal se decidió por la inconstitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta, toda vez que grava una manifestación indirecta de la capacidad contributiva y no admite prueba en contrario, entendiendo que el medio utilizado por el legislador para la realización del fin que procura, no respetaba el principio de razonabilidad de la ley. En dicha norma, la capacidad contributiva de una renta mínima era presumida en términos absolutos, con abstracción de que esa renta efectivamente se haya generado y sin aceptar la posibilidad de demostración en contrario. Así, se sostuvo que la inequidad de esta clase de previsión se pone de manifiesto ante la comprobación fehaciente de que la renta presumida por el legislador lisa y llanamente no existió. Por ello se concluyó que el medio empleado por el legislador no respetaba el principio de razonabilidad.

corresponda una igual carga tributaria. De modo tal que dicho principio se manifiesta como un desprendimiento del principio de igualdad.

Al respecto, la CSJN tiene dicho que *"...el impuesto debe fundarse en los principios fundamentales de la generalidad, conforme al cual ningún individuo que pertenezca al consorcio político y goce de los beneficios que proporciona debe ser eximido de las cargas..."*, toda vez que *"... estos principios se concretan en la norma general del art. 16 de la Constitución Nacional que establece la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas..."*²⁹. En efecto, *"... la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas, debiendo aplicarse abarcando íntegramente las categorías de personas o bienes previstos por la ley y no a una parte de ellos"*³⁰.

La generalidad es una condición esencial de la tributación, y debe ser respetada por el legislador a la hora de diseñar el sistema tributario y por el contribuyente quien debe comprender que el cumplimiento de sus obligaciones fiscales es su modo de contribuir a la concreción de los fines y objetivos que los constituyentes plasmaron en nuestra Carta Fundamental (VIDAL, 2014).

Ahora bien, frente a la pregunta de cómo conjugar este principio de generalidad con la existencia de presunciones, cabe traer a colación lo sostenido por Gladys V. Vidal, quien con cita a Susana C. Navarrine y Ruben O. Asorey, sostuvo que:

Al recorrer la doctrina, en general, hemos comprobado muy pocas referencias vinculantes entre el principio de generalidad y las presunciones y ficciones en materia tributaria. Y en aquellos casos en que sí se efectúa la ligazón entre ambos es para señalar que aquellas no producen afectación al principio. En este sentido, se ha dicho que *"... no se observa, entre las principales presunciones y ficciones existentes en el ordenamiento tributario argentino la violación al principio de generalidad..."* (VIDAL, 2014, pág. 147)

5. PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA:

Tal como lo enuncia César García Novoa:

La seguridad jurídica se erige en uno de los principales valores que inspira el Estado Social y Democrático de Derecho y aunque no aparezca expresamente recogida en la Constitución, se desprende de la propia idea de Estado de Derecho, y concierne de modo palmario a las normas tributarias. (VIDAL, 2014).

²⁹ CSJN, "Ana Masotti de Busso y Otros v. Provincia de Buenos Aires", Fallos: 207:270, Sentencia del 7 de abril de 1947.

³⁰ CSJN, Fallos: 314:1088, entre otros.

En sintonía con ello, Eusebio González García afirmaba que “...la seguridad jurídica no es otra cosa que el saber a qué atenerse...”. Es la garantía dada al individuo de que su persona, sus bienes y derechos no sólo se encuentran protegidos y asegurados en el caso de ser objeto de ataques violentos, sino que, además, de producirse dichos ataques, las consecuencias que ocasionen serán reparadas por la sociedad (VIDAL, 2014).

Al respecto, la CSJN luego de reconocer a este principio jerarquía constitucional,³¹ ha sostenido que no resultan “...atendibles los agravios fundados en las pautas interpretativas consagradas en los arts. 11 y 12 de la ley 11.683...”, toda vez que “... sin desconocer la significativa importancia que tiene en esta materia el principio de la realidad económica su aplicación no puede conducir a desvirtuar lo establecido específicamente por las normas legales que regulan concretamente la relación tributaria...”, en tanto una conclusión contraria “... afectaría el principio de reserva o legalidad..., supondría paralelamente un serio menoscabo a la seguridad jurídica...”³².

Ahora, según este principio el uso de las presunciones no puede desplazar hacia los ciudadanos la carga de la prueba para facilitar la recaudación; y las presunciones legales en materia de determinación de la base imponible y las que tengan carácter sancionatorio deben admitir siempre prueba en contrario.

En consecuencia y a fin de respetar los principios de legalidad, generalidad y seguridad jurídica, el establecimiento de presunciones debe limitarse a casos excepcionales y cuando medie causa legítima, bajo límites y premisas bien detalladas, para evitar que en la lucha por la recaudación se cometan abusos.

³¹ CSJN, Fallos: 251:78, 242:62, 317:218, entre muchos otros.

³² CSJN, Fallos: 319:2308.

CAPITULO III

EL PAPEL DE LAS PRESUNCIONES EN EL REGIMEN SANCIONADOR Y EN EL AMBITO PUNITIVO:

En nuestro ordenamiento jurídico, los ilícitos tributarios se encuentran legislados en la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones), que prevé las infracciones formales y materiales a dicha norma y que constituye el “Derecho Tributario Infraccional”; y en la Ley N° 27.430 que establece el actual Régimen Penal Tributario y Previsional, que es una ley penal especial a la cual le son aplicables los principios generales del derecho penal, conforme lo dispuesto por el artículo 4 de este último cuerpo normativo, y que viene constituir el “Derecho Tributario Delictual”.

Ahora bien, a fin de abordar el análisis de la cuestión propuesta, cabe dejar sentado que adherimos a la posición que considera que entre delitos y contravenciones no median diferencias ontológicas, y que su clasificación es de orden dogmático o convencional, en tanto dicho criterio clasificatorio no deriva ni expresa ni tácitamente del ordenamiento constitucional argentino, así como tampoco de disposiciones de rango inferior, sino que la elección entre una especie u otra depende únicamente de la política criminal que adopte el Poder Legislativo, que al fijar el importe de la condición objetiva de punibilidad define si la conducta constituye una infracción o encuadra en el tipo de la evasión fiscal simple o agravada.

Refuerza lo expuesto, que nuestro máximo tribunal sostenga que las infracciones tributarias previstas en la ley 11.683 como infracciones administrativas impuestas por un órgano administrativo, deben equipararse a los ilícitos penales, en cuanto ambos tipos de ilícitos pertenecen al género común de infracciones de naturaleza penal³³

Debe mencionarse también, a fin de comprender la complejidad del análisis de esta temática, donde se vinculan dos ramas del derecho con principios y fines diferentes, que si bien las normas de carácter tributario (integrantes del derecho financiero) tienen como finalidad básica la recaudación de ingresos públicos, y las normas del derecho penal persiguen una finalidad netamente represiva, en el caso del derecho penal tributario argentino sucesivas leyes de moratoria y blanqueo de capitales que han contemplado la

³³ CSJN, “Parafina del Plata”, 2/9/1968; “Usandizaga, Perrone y Juliarena”, 15/10/1981; y “Wortman, Jorge Alberto y otro”, 8/6/1993.

extinción de la acción penal por pago de lo adeudado, han saboteado esa finalidad sancionadora, punitiva, represiva. Regímenes que ponen en duda sobre la conveniencia y eficacia de tener un sistema represivo delictual en materia tributaria al convertirlo en un plexo jurídico de aplicación formal.

En este sentido, el Dr. J. M. Álvarez Echagüe sostiene que:

Es claro que el derecho penal tributario, tiene principios, caracteres y aristas propias, que lo diferencian en muchos aspectos del derecho penal tradicional. Más de 25 años después de la primera Ley Penal Tributaria puede decirse, sin temor a equivocarse, que el derecho penal tributario constituye derecho penal especial, en el más completo y complejo de los sentidos, que no puede ser analizado sino a partir del derecho tributario, aunque bajo la atalaya del derecho penal (ÁLVAREZ ECHAGÜE, 2018, págs. 93-94).

De ello se deriva la complejidad del análisis de esta temática, que al estar vinculadas dos ramas del derecho, con principios y fines diferentes, hace difícil conjugar los conceptos y límites de cada una de ellas y así poder interpretarlas armónicamente de modo que unas no excluyan a otras, amalgamando el sistema normativo vigente.

1. DETERMINACION DE OFICIO SOBRE BASE PRESUNTA Y SANCIONES TRIBUTARIAS:

La defraudación fiscal es todo acto u omisión que contrariando las leyes tributarias, evita, reduce o retarda el pago del impuesto debido. En la ley nacional la figura de la defraudación fiscal se encuentra tipificada en el artículo 46 de la ley 11.683, con un alcance ontológicamente similar, como se señalará precedentemente, al previsto en los artículos 1 y 2 del Régimen Penal Tributario y Previsional.

Tal como se desarrolló en el “Capítulo I” del presente trabajo, la ley 11.683 prevé una serie taxativa de indicios de los que la administración puede valerse a los efectos de presumir el dolo en el accionar del contribuyente³⁴; y la finalidad de estas presunciones se vincula a la dificultad para obtener prueba directa y la imposibilidad de prever todas las conductas y hechos de la vida social, frente a la necesidad de asegurar el crédito público mediante técnicas que posibiliten la aplicación efectiva de la ley.

Además, cabe señalar que dichas presunciones constituyen el fundamento factico que permiten inducir la existencia del elemento subjetivo del acto inculpada, cuya tipificación no se corresponde en todos los casos con una conducta directa de condiciones

³⁴ Art. 47 de la Ley 11.683 (t.o.1998 y sus modificatorias).

imprescindiblemente ocurridas. En tanto, los supuestos fácticos previstos devienen muchas veces en consecuencias alejadas del nexo causal pretendido.

En función de ello, se analizará a continuación el tratamiento dado por la jurisprudencia a estas normas que pretenden lograr una definición normativa de la defraudación fiscal, prescindiendo del análisis del elemento subjetivo de la conducta reprimida, al disponer que el dolo puede fundarse en hechos no probados en forma directa.

1.1. Corte Suprema de Justicia de la Nación:

En el ámbito infraccional, la posibilidad de aplicar sanciones represivas con base en una determinación de oficio sobre base presunta ha sido objeto de tratamiento por nuestro Máximo Tribunal en el *leading case* “Mazza, Generoso y Mazza, Alberto”³⁵, donde sostiene que las presunciones establecidas para la determinación del gravamen no son aptas para presumir el fraude en materia fiscal.

En dicho pronunciamiento, la C.S.J.N. considera que aun cuando las presunciones consagradas en la ley de procedimiento fiscal puedan resultar suficientes para fundar una determinación impositiva, en tanto y en cuanto el contribuyente no desvirtuara el hecho base, dichas consecuencias no podían extenderse al campo del ilícito tributario sin el necesario sustento de otros elementos de prueba que permitiesen acreditar la existencia del elemento subjetivo doloso, exigido por la figura enrostrada, tendiente a defraudar los intereses del fisco. Toda vez que, debe desecharse el principio de la responsabilidad objetiva.

Posteriormente, siguiendo la misma lógica, la Corte al resolver la causa “Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo”³⁶, habría de precisar más aún el alcance de aquella regla, al señalar que cuando se trata de infracciones que requieren de una conducta dolosa tendiente a defraudar los intereses del fisco “(...) *las presunciones que contempla la ley a los efectos de determinar la obligación tributaria del responsable, sean utilizadas, además, para presumir la existencia de esa conducta dolosa; tal extremo debe acreditarse con sustento en otros elementos de prueba*”.

Ratifico el criterio en “Montenegro Hermanos S.A.”³⁷ y lo mantiene invariable hasta la actualidad. Así, cuando se trata de infracciones que requieran de una actividad

³⁵ CSJN, “Mazza, Generoso y Mazza, Alberto” (Fallos: 312:447), sentencia de fecha 4/4/1989.

³⁶ CSJN, “Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo” (Fallos: 312:447), sentencia de fecha 31/3/1999.

³⁷ CSJN, “Montenegro Hermanos S.A.” (Fallos: 323:2172), sentencia de fecha 24/8/2000.

dolosa tendiente a defraudar los intereses del fisco no es válido echar mano a las presunciones que contempla la ley a los efectos de determinar la obligación tributaria del contribuyente o responsable para presumir y tener por probada la existencia de aquella conducta dolosa, tal extremo del injusto debe acreditarse con otros elementos de prueba que den certeza en tal aspecto.

Es decir, la Corte a través de los citados precedentes establece que no se puede utilizar las presunciones para primero para presumir el hecho imponible y la medida de la obligación tributaria, y luego para fundamentar la existencia de una conducta dolosa sancionable. No obstante, queda abierta la posibilidad de complementar la prueba de la conducta dolosa con otros elementos de prueba adicional, y aplicar, entonces sí, las respectivas sanciones.

1.2. Tribunal Fiscal de la Nación:

Por su parte, el Tribunal Fiscal de la Nación se ha expedido sosteniendo que: Cuando se pretende aplicar las sanciones previstas en el art. 46 de la ley del rito, ello exige del ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos. Al respecto el fisco debe probar el soporte fáctico de la presunción de dolo, el que debe ser cierto y no meramente conjetural. Una vez probado el mentado soporte, luego se infiere la conducta dolosa; empero, la vinculación entre el soporte fáctico y el hecho presunto tiene que ser unívoca, sin margen razonable para una consecuencia distinta³⁸.

La presunción de dolo no puede sustentarse tan sólo en los mismos supuestos que la ley admite para la estimación de oficio de la materia imponible; de esta manera, se estaría arribando por medio de una presunción a otra presunción, calificadora ésta de una conducta dolosa, lesionando así el principio de responsabilidad subjetiva en materia penal³⁹.

En esta inteligencia, en la causa “Alfredo Gentili y Cía S.A.”⁴⁰, considera que la conducta dolosa del responsable se encontraba más que probada, ya que la fiscalización detectó e intervino un libro extracontable con detalle de compras, gastos y ventas, lo cual no implica otra cosa que una contabilidad paralela de toda la operatoria “en negro” que llevaba adelante la contribuyente. En consecuencia y a fin de aplicar la multa del 46 de la ley 11.683, sostiene que ese libro extracontable era la prueba que demostraba de modo

³⁸ TFN, sala A, “Denisi”, 30/11/1999.

³⁹ TFN, Sala D, “Bodegas y Viñedos Giol”, 30/12/1999.

⁴⁰ TFN, Sala A, “Alfredo Gentili y Cía S.A.”, 14/06/2002.

fehaciente la actitud dolosa y deliberada de la firma comercial de defraudar al fisco mediante una especie de contabilidad paralela, y que se encontraba presente el elemento intelectual requerido, esto es la comprensión y conocimiento de la criminalidad del acto ejecutado, es decir, por el conocimiento del hecho y de las circunstancias que fundamentan el tipo contravencional y su antijuridicidad.

1.3. Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal:

Por su lado, la Sala III de la Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal, al igual que los tribunales antes citados, entiende que la presunción del dolo no puede fundarse tan solo en los mismos supuestos que la ley admite para la determinación de oficio de la materia imponible pues de esta manera se estaría arribando por medio de una presunción a otra presunción, calificadora ésta de una conducta dolosa, destruyendo así el principio de la responsabilidad subjetiva en materia penal.⁴¹

Siguiendo la misma línea, la Sala V de la Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal, ha diferenciado la determinación tributaria en base presunta, tomando como indicio los depósitos bancarios, donde se verificó que dichos depósitos no se condecían con lo manifestado en las declaraciones juradas (superando las ventas) y la detección de compras no registradas ni declaradas. Por ello, en ese caso, confirmó la aplicación de la figura de defraudación fiscal, aun cuando la determinación de oficio resultante de la deuda a favor del fisco haya sido basada en indicios.⁴²

1.4. Instrucciones Generales (AFIP):

Finalmente, cabe señalar que en materia infraccional y a partir del precedente “Mazza Generoso”, la Administración Tributaria receptó la doctrina allí expuesta mediante la *Instrucción General (DGI) N° 4/1999 (17/2/1999)* y la *Instrucción General (AFIP) N° 6/2007 (30/7/2007)*, a través de las cuales se instruyó que ante la existencia de determinaciones de oficio sobre base presunta, sin la existencia de otros elementos que prueben o acrediten la conducta dolosa, el organismo recaudador debe encuadrar el hecho en las previsiones infraccionales del art. 45 (infracción de omisión de impuestos) y juzgarse con arreglo a dicha norma.

⁴¹ CNFCA, Sala III, "García, Abel José", 3/11/2011.

⁴² CNFCA, Sala V, "Genson, Pablo Gabriel", 18/8/2011.

1.5. Conclusión:

En definitiva, cuando de ilícitos tributarios se trata, el elemento subjetivo dolo no puede derivarse exclusivamente de los mismos elementos que la ley admite para efectuar la determinación de oficio sobre base presunta, toda vez que de esa manera se estaría arribando por medio de una presunción a otra presunción, o sea una ficción. Es decir, en los supuestos de determinaciones de oficio efectuadas sobre base presunta, el encuadramiento de la conducta del contribuyente en la figura infraccional prevista en el artículo 46 de la ley 11.683 sólo resultará procedente en la medida en que existan medios de prueba directos que permitan acreditar una actitud o comportamiento doloso por parte de aquél; todo de acuerdo con las garantías constitucionales del debido proceso y derecho de defensa en juicio y en estricto respeto al principio de inocencia.

2. DETERMINACION DE OFICIO SOBRE BASE PRESUNTA Y PROCESO PENAL:

Ahora bien, dicho lo que antecede, corresponde ingresar al análisis del objeto de la presente investigación, esto es examinar si la reforma tributaria, en cuanto veda la promoción de denuncias penales cuando las obligaciones ajustadas son el resultado exclusivo de una determinación de oficio sobre base presunta ha sido receptada por nuestros Tribunales. Y, en su caso, cuáles son los elementos de prueba conducentes que debe aportar la Administración para sortear aquella limitación.

A dicho fin, corresponde mencionar que en nuestro ordenamiento jurídico la posibilidad de iniciar una instrucción penal fundada en una determinación de oficio con base presunta ha sido objeto de tratamiento y consideración por la doctrina y la jurisprudencia, generándose distintas posiciones. Por un lado, la que propone desestimar la denuncia penal presentada por el organismo recaudador, cuando ella se apoya en una determinación de oficio sobre base presunta. Otra postura considera que la determinación estimativa puede y debe fundar la génesis de un proceso penal. Finalmente, una postura ecléctica asigna a las presunciones legales el carácter de elementos de convicción a valorar bajo parámetro de estricto control de legalidad, razonabilidad y oportunidad, a fin de determinar si corresponde o no iniciar una instrucción penal con base en una determinación de oficio sobre base presunta.

2.1. Posiciones que proponen desestimar la denuncia penal presentada por el organismo recaudador, cuando ella se apoya en una determinación de oficio sobre base presunta.

Quienes se enrolan en esta postura, sostienen que es cuestionable aceptar que las presunciones reúnan el estándar de prueba para considerar que existen elementos de convicción suficientes para determinar un hecho delictuoso.

En ese sentido, señalan que el proceso penal se desarrolla con miras a administrar justicia con apoyo en la verdad real, histórica y material, por lo que se requiere que dicha verdad de las imputaciones no se funde en la posibilidad de haber incurrido en un error, pues la gravedad de las consecuencias -privación de la libertad- así lo exige. Así, argumentan que las presunciones no resultan útiles ni siquiera para sospechar que el resultado de su aplicación pudiese tener algún grado de correspondencia con la realidad verdaderamente acontecida, para concluir enfatizando que, al no tenerse por acreditada la ocurrencia en la realidad del presupuesto de hecho previsto en la norma, se trata de una acción atípica, por lo que no existe delito a menos que el resultado se vea reforzado o confirmado por otros medios de prueba directos en modo concordante, de modo tal que se despeje toda duda razonable en el ánimo del juzgador. Pero, en tal hipótesis, el grado de certeza sería aportado por los otros medios probatorios y no por la presunción (MARMILLON, 2014).

Además, afirman que dado que la determinación sobre base presunta sólo es viable cuando se ha verificado la imposibilidad de llevarla a cabo sobre base cierta, en sede penal no se podría arribar a la verificación de los hechos imponibles objeto de evasión fiscal, por cuanto, por un lado, se cuenta con menos recursos que en el ámbito administrativo y, por otro lado, la existencia de medidas de prueba por realizar constataba que la AFIP no había agotado todos los medios dirigidos a obtener los elementos que permitan determinar el tributo mediante pruebas directas, razón por la cual utilizar el método presuntivo había sido incorrecto (MAZZON, 2008).

Asimismo, entienden que la Justicia en lo Penal Tributario debía “...investigar a los grandes evasores y, sin embargo, consumen gran parte de su tiempo útil explicando, porqué no es trasladable el sistema tributario presuncional al Derecho Penal. Pese a ello, no cesan de ingresar las causas basadas exclusivamente en determinaciones

presuntivas de deudas...” (LÓPEZ BISCAYART, JAVIER y DE CARI. ENRIQUE, 2005, pág. 114).

Por ello, sostienen que:

Las determinaciones de oficio no pueden constituir el único fundamento probatorio para sustentar una sanción penal, sea de multa o privativa de la libertad, pues ello no se compecede con elementales principios constitucionales tales como la presunción de inocencia y el debido proceso; ya que requiere pruebas directas a los efectos de servir de fundamento de las sanciones a aplicarse (...) Construir una condena penal sobre base de una presunción de esta última índole apoyada en una estimación o presunción de materia imponible y obligación tributaria, esto es, arribando por medio de una presunción (fiscal) a otra presunción (penal), lesiona el principio de responsabilidad subjetiva en materia penal” (“Galli y Sarobe”, 4/11/91, IMP, L-A,417), toda vez que “El cuerpo del delito, trátase de contravenciones (ley 11.683) cuanto de delitos (23.771), siempre requiere de pruebas directas (...) (“Jurisprudencia Fiscal Anotada”, IMP, LII-A,43) (ALVAREZ ECHAGUE, 2004).

En consecuencia, consideran que utilizar las presunciones tributarias para convalidar el dictado de una pena, alteraría 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...” (DÍAZ, 1994, pág. 159).

Así, los argumentos que fundamentan el rechazo de iniciar una instrucción penal sobre la base de una determinación de oficio sobre base presunta se centran en la falta de garantía de que lo determinado (hecho imponible y obligación tributaria) tenga correlación con la realidad; y que, en materia penal, dada la índole de las sanciones se requiere prueba directa, a fin de no lesionar principios constitucionales tales como la presunción de inocencia, el debido proceso, y el principio de culpabilidad en materia penal. Es decir, según esta postura, las presunciones solo podrán servir de fundamento para aplicar una sanción cuando se encuentren acompañadas de elementos que acrediten el fraude de manera directa.

Esta postura fue adoptada en su momento unánimemente por los Juzgados Nacionales en lo Penal Tributario y la Sala A de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico.

1.1.1. Juzgados Nacionales en lo Penal Tributario:

En efecto, el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 1,⁴³ al analizar esta cuestión, consideró que no resultaba prudente instruir una causa penal cuando el fisco, a su elección, optó por determinar la materia imponible mediante el sistema de base presunta ya que las presunciones pueden ser aplicadas únicamente ante la imposibilidad total por parte del organismo recaudador de reconstruir la situación tributaria del contribuyente. Por ello, sin perjuicio de su validez administrativa, la determinación de oficio practicada exclusivamente sobre base presunta no puede dar sustento por sí sola a la instrucción de un proceso penal, cuando no se cuenta con un comprobado grado de correspondencia entre las presunciones y una realidad histórica.

En forma concordante, el mismo Juzgado⁴⁴ sostuvo que las presunciones del art. 18 de la ley 11.683 no constituyen *per se* sustento suficiente para tener por acreditado el hecho, o los hechos supuestamente generadores de las obligaciones tributarias denunciadas como evadidas y para instruir un proceso penal cuando aquellas no guardan relación con antecedentes empíricamente comprobables, siendo inoficioso quedar a la espera de una imprevisible aparición de pruebas que el organismo recaudador no ha podido coleccionar a los fines de una determinación de la deuda sobre base cierta, sin perjuicio de las amplias facultades que aquel tiene para tales fines y sin perjuicio también de la significativamente menor distancia temporal con los hechos examinados que se tenía al momento de su intervención.

Sería sumamente imprudente y peligroso instruir sumarios con base a denuncias fundadas puramente en determinaciones presuntas, sin elementos convincentes que le otorguen cierto grado de certeza a lo que aquí se plantea, dado que la apertura de una etapa instructoria en dichas condiciones, implicaría dar comienzo a un proceso penal con un objeto absolutamente indeterminado, que no podría ceñirse a una hipótesis delictiva en concreto, no podría acotarse a una plataforma fáctica determinada, con el agravante del posible perjuicio injustamente producido a las personas implicadas.⁴⁵

Por su parte, el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 2⁴⁶ entendió que no se requiere un especial desarrollo para poner de manifiesto que aquellas consecuencias establecidas por el legislador a los efectos del art. 18 de la ley 24.769 no constituyen

⁴³ JNPT N° 1, Causa 1751, “Pellegrini, Marcelo Alejandro s/ evasión tributaria simple”, Sentencia de fecha 19/11/2003.

⁴⁴ JNPT N° 1, causa 1610/2004, “Di Llella, Guillermo; Díaz, María de los Ángeles; contribuyente: Nueva Dirección S.A. s/ evasión tributaria simple”, Sentencia de fecha 13/12/2004.

⁴⁵ JNPT N° 1, “Mazzotta F. _ Cocco.M. D. - Hormaco S.A. s/evasión tributaria simple”, Sentencia de fecha 03/02/2004; confirmada por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala A - 31/03/2004 – “Mazzotta, Francisco - Cocco, Martin Dionisio - Hormaco S.A”

⁴⁶ JNPT N° 2, causa 1857/2003 “B.R.E. s/ inf. Ley 24.769”, Sentencia de fecha 3/12/2003.

verdaderas presunciones de conformidad con el concepto dado, pues resultaba ostensible, en el caso bajo estudio, que la existencia de incrementos patrimoniales no justificados de ningún modo permitían inferir mediante la aplicación de reglas de lógica, de experiencia, o de deducción, la existencia de ganancias netas sujetas a impuesto, dispuestas o consumidas en gastos no deducibles equivalentes al porcentaje establecido por aquella disposición legal. Por ello, sostuvo que al no poder ni siquiera establecer una sospecha inicial referente a la existencia del aspecto temporal, espacial o material del hecho imponible supuestamente generador de las obligaciones tributarias denunciadas como evadidas, tampoco se verificaba la posibilidad de adoptar una resolución de mérito incriminador, de carácter provisional, vinculada con la posible existencia del hecho ilícito denunciado que justifique la apertura de la etapa instructoria.

A su turno el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 3⁴⁷, siguiendo la misma línea argumental, afirmó que la utilización del método presuntivo para determinar la obligación tributaria supone haber agotado los medios que permitan reconstruir la materia imponible de modo directo; consecuentemente si el propio organismo recaudador que cuenta con amplísimas atribuciones y facultades para fiscalizar al contribuyente con una intermediación temporal mayor a la que puede acceder este tribunal -cuando se denuncia un hecho presuntamente cometido hace ya más de 4 años- no ha podido reconstruir la materia imponible del contribuyente sobre base cierta y debió recurrir al sistema presuntivo, no parece probable que en este momento, y en el marco de un proceso penal, se pueda llevar a cabo la tarea que no pudo ser cumplida en un tiempo más cercano al hecho por los funcionarios del organismo recaudador.

1.1.2. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala "A":

Por su parte, la sala A de la Cámara de Apelaciones en lo Penal Económico⁴⁸ sostuvo que cuando la ley autoriza a la Administración Federal de Ingresos Públicos a presumir mediante simple estimación el monto de los tributos respecto a los incrementos patrimoniales no justificados (conf. art. 18, inc. f, ley 11.683, to. 1998), y como consecuencia la pertinencia de la obligación de pago; de ello no resulta por sí solo

⁴⁷ JNPT N° 3, causa 313/2005, caratulada "D. C. R. D. y Asociados S.R.L. s/ inf. ley 24.769", Sentencia de fecha 7/7/2005.

⁴⁸ CNPE, Sala A, "Beraja, Rúben E.", 16/6/2005; "Mazzota, Francisco - Cocco, Martín Dionisio" - "Hormaco S.A.", 31/03/2004, entre muchos otros.

demostrativo de hechos que deban encuadrarse en el art. 1° de la ley 24.769.

2.2. Posiciones que consideran que la determinación estimativa puede y debe fundar la génesis de un proceso penal.

Desde otro ángulo, quienes consideran que la determinación estimativa puede y debe fundar la génesis de un proceso penal, sostienen que la postura que imposibilita considerar una determinación de oficio sobre base presunta como fundamento de una denuncia penal, importa requerir de la Administración tributaria mayores exigencias que las prescriptas por el Código Procesal de la Nación para cualquier denunciante y que, además, procuran contar con un grado de convicción que no se condice con el momento inicial del proceso.

Al respecto, señalan que en la generalidad de los casos relacionados con el derecho penal común o un delito penal tributario denunciado por un tercero ajeno al organismo recaudador, resulta suficiente con los dichos del denunciante para iniciar la instrucción penal, no sujetándose dicho acto procesal al aporte de otros elementos de prueba que acrediten de manera más acabada la conducta ilícita denunciada.

Así, sostienen que la instrucción penal es un período netamente preparatorio del verdadero proceso penal, donde se busca reunir los rastros (pruebas) que sobre el hecho han perdurado en el tiempo. Para abrir esta etapa procesal resulta suficiente con que los elementos probatorios generen un estado de duda y para dictar un auto de procesamiento un estado de probabilidad sobre la imputación que se va a realizar. En consecuencia, no cabe pretender que la cantidad de elementos de prueba colectados brinden certeza sobre el hecho investigado, cuando para la etapa procesal en la que nos encontramos basta con que exista probabilidad o duda. (MAZZON, 2008).

En ese sentido:

La determinación estimativa puede y debe fundar la génesis del proceso penal... a efectos de favorecer la eficacia en procura de la persecución de la evasión, caso contrario, le bastaría al responsable evasor, hacer desaparecer su respaldo documental... la determinación previa y sus antecedentes, no constituyen en modo alguno un pre-juzgamiento sobre la inocencia del contribuyente, ni tampoco una prueba de cargo que ingrese al proceso penal y juegue en contra de dicho estado jurídico... No obstante, dichos elementos pueden servir como una fuente de prueba a partir de la cual se oriente la pesquisa, tanto en lo que se refiere a la cuantía del tributo, como en relación con el elemento subjetivo (VIOLA, 2009, pág. 210).

Es decir, según este criterio aun cuando no puede fundarse una condena únicamente mediante el uso de presunciones, estas son suficientes para iniciar un sumario criminal con el objeto de determinar la existencia del delito tributario.

Esta fue la postura de la Sala B de la Cámara Nacional en lo Penal Económico, y de la Sala I⁴⁹ y II⁵⁰ de la Cámara Nacional de Casación Penal.

2.2.1. Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala “B”:

La Sala B de la Cámara Nacional en lo Penal Económico⁵¹ reiteradamente afirmó la posibilidad de abrir la instrucción sobre la base de presunciones, al expresar que las alegaciones relacionadas con la ausencia de prueba que avalaran la denuncia implican alterar la secuencia lógica de un proceso penal, pues, implícitamente, se sustenta en la idea de que el denunciante debe acompañar los elementos de convicción que deben colectarse precisamente como consecuencia del comienzo y del desarrollo de la actividad instructoria, toda vez que: *“...para que se formule correctamente la base para habilitar la instrucción jurisdiccional... no es necesaria la certeza o el convencimiento de la materialización de un injusto, sino que basta que aparezca como hipótesis de investigación, pues el desarrollo de la pesquisa resulta, precisamente, parte del objeto de esta etapa del proceso- art. 193 C.P.P.N.”.*

2.2.2. Cámara Nacional de Casación Penal:

Por su parte, la Cámara Nacional de Casación Penal señala que *“...si bien una determinación de oficio sobre base presunta no es por sí sola suficiente para una condena penal por uno de los delitos tipificado en la ley 24.769...”*, *“...si puede sustentar la apertura de la instrucción penal a fin de comprobar si dicha presunción se debe a maniobras evasivas de tributos, mediante diligencias conducentes al descubrimiento de la verdad”* (causa 5681, 21/12/2004). Asimismo, agrega que *“Aunque la Administración Federal de Ingresos Públicos pueda realizar tareas investigativas para las que contaría con mayores recursos materiales y humanos que el juez de instrucción especializado en lo penal tributario, si la comisión de posibles delitos de competencia de este último le*

⁴⁹ CNCP, Sala I, causa 5681, 21/12/2004; causa 6100, 22/6/2005.

⁵⁰ CNCP, Sala II, causa 5681, reg. 7321, res. del 21/12/04.

⁵¹ CNPE, Sala B, causa 51258, 14/6/2004; reg. 18.492, 29/9/2004, entre muchas otras.

fuese denunciada, está en la obligación legal irrenunciable de ordenar su investigación” (causa 6100, 22/6/2005).

2.3. Posiciones intermedias o eclécticas.

En una posición intermedia o ecléctica, García Berro y Villella, expresan que si bien como regla general no corresponde atribuir a las denominadas presunciones de la ley 11.683 algún carácter vinculante para el juez penal al momento de tener que examinar la posible comisión de un delito de evasión tributaria, aquella conclusión no implica establecer un rechazo a apriorístico, absoluto y definitivo de la totalidad de aquellas presunciones legales del artículo 18 en cuanto a la eventual utilidad que en algún caso concreto pudiesen tener a los fines de fundar una imputación penal. No obstante, la auténtica convicción a los fines de fundar una imputación de tales características, estará inexorablemente supeditada a que en el caso concreto se trate de una verdadera presunción y no de alguno de los otros mecanismos que no se corresponden con aquel concepto -ficciones, estimaciones e imputaciones legales que no corresponden ni a reglas de la lógica ni de la experiencia- tales como formas de cálculo, consideraciones determinadas sobre imputaciones impositivas, que si bien se encuentran previstas en beneficio de la Administración para facilitar su tarea de gestión del cobro de los tributos no son aptas para reconstruir la verdad histórica con el rigor que corresponde exigir en un proceso penal (GARCIA BERRO, Diego y VILLELLA, Guillermo, 2004).

También participa de una postura intermedia Borinsky, quien sostiene que no media duda de que lo más conveniente es que la denuncia penal se inicie con sustento en una determinación de oficio sobre base cierta, pero que la determinación de deuda tributaria por medio de un incremento patrimonial no justificado (denominada medición de materia imponible sobre base presunta) no debería ser obstáculo para iniciar una causa penal, siempre y cuando existan medidas probatorias a realizar. En este sentido, considera:

Mediante el ingreso de los tributos el Estado nacional pretende satisfacer el bien común de la sociedad y que en el sistema tributario argentino rige el principio general de la autoliquidación, se puede justificar la utilización de esta técnica legislativa de las 'presunciones' ante la imposibilidad de establecer certeramente la base imponible de un contribuyente que no presentó sus declaraciones juradas o ha sido reticente de aportar la respectiva documentación contable respaldatoria. De otro modo, si ello no fuera así, el

sistema tributario estaría beneficiando a los contribuyentes incumplidores y no a los que colaboran de manera loable ante sus obligaciones fiscales. (RIQUERT, 2019, pág. 337).

Este es el criterio de la Sala IV de la Cámara Nacional de Casación Penal.

2.3.1. *Cámara Nacional de Casación Penal, Sala IV:*

La citada Sala de la Cámara Federal de Casación Penal⁵² asigna a las presunciones legales el carácter de elementos de convicción a valorar bajo parámetro de estricto control de legalidad, razonabilidad y oportunidad, es decir, son “prueba” que debe ser valorada con extremo rigor, básicamente contrastándolas con las restantes para formar convicción.

2.4. *La posición predominante y la contradicción que se presenta a partir de la misma.*

La posición predominante, al menos hasta la reforma introducida al régimen penal tributario y previsional, es la que postula que la determinación de oficio sobre base presunta si bien no impide la promoción de la denuncia penal, no puede sustentar una sentencia condenatoria.

Esta es la doctrina jurisprudencial que emana de la causa “Beraja”⁵³, que si bien no cerró la discusión en el ámbito judicial, dio previsibilidad hasta que nuestro Máximo

⁵² CNCP, Sala IV, causa “Fassi Lavalle”, fallo del 21/11/07.

⁵³ En el citado precedente, en el que se analiza la presunta comisión de los delitos de evasión tributaria simple y agravada, intervino en primer término el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 2 en autos “Beraja, Rubén Ezra s/ infracción ley 24.769”, Resolución de fecha 3/12/2003, quien resolvió rechazar el requerimiento de instrucción. Para así decidir, consideró, con relación al presunto incremento patrimonial no justificado vinculado al Impuesto a las Ganancias del período fiscal 1997, que: “...constituye una circunstancia fácilmente perceptible que un incremento patrimonial no justificado que se exterioriza o se descubre, en un período fiscal determinado bien puede ser la manifestación de incrementos patrimoniales (y por ende, de presuntas ganancias gravables) producidos (o percibida) en uno o varios períodos fiscales anteriores...”, que la suma expresada por la denuncia resulta “...evidentemente desorbitada e irrazonable...” para considerarla como la ganancia de Rubén Ezra Beraja durante un sólo período fiscal, y que “...si hipotéticamente se aceptase que la totalidad de aquellos montos constituyen incrementos patrimoniales producidos en el año 1997... tampoco podría descartarse, definitivamente, que aquellos pudiesen provenir de alguna actividad ilícita...”. Por ello, expresó que no se encontraba acreditado el acaecimiento del hecho imponible generador de la obligación tributaria que se estima evadida ni surgiría el período en el cual efectivamente se habría producido el presunto incremento patrimonial injustificado. Contra esa decisión fueron interpuestos sendos recursos de apelación por parte del Ministerio Público Fiscal y la parte querellante, correspondiendo intervenir en aquellos planteos a la Sala A de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, que resolvió, con fecha 6 de Abril de 2004, confirmar la resolución apelada, decisión que fue anulada por la sala I de la Cámara Nacional de Casación Penal, con fecha 21/12/2004, como consecuencia del recurso de casación interpuesto por la AFIP-DGI, quien ordenó expresamente el dictado de un nuevo pronunciamiento. Así y con fecha 16/6/2005 la Sala B de la Cámara

Tribunal se pronuncie específicamente en un proceso penal tributario, toda vez que las definiciones que nos ha brindado hasta ahora son extraídas de fallos dictados en procesos infraccionales ⁵⁴ y ⁵⁵, en los cuales no se discutía la cuestión puntual que acá nos ocupa de la idoneidad de la determinación de oficio sobre base presunta para iniciar una causa penal tributaria.

Ahora bien, en función de la doctrina jurisprudencial referida, Lopez Biscayart (LOPEZ BISCAYART, 2014) con acierto observa que el ejercicio de la pretensión punitiva en sede penal -de alguna manera- se contradice con la determinación presuntiva, toda vez que la determinación de oficio sobre base presunta supone que no se ha podido efectuar la determinación de oficio sobre base cierta, en tanto la elección entre uno y otro sistema de determinación de oficio no es discrecional, sino que para acudir al sistema de determinación presuntiva se debe establecer la imposibilidad de determinación sobre base cierta. En consecuencia, si el dictado de una determinación de oficio sobre base presunta supone aquel impedimento, ello implicaría descartar que el tribunal judicial pueda arribar a la certeza cuya imposibilidad el juez administrativo establece en su resolución, ya que de lo contrario, si el funcionario acude al método de las presunciones cuando podría efectuar la determinación sobre base cierta, la resolución dictada no sería una derivación razonada del derecho vigente con arreglo a las circunstancias comprobadas, por lo que sería ineficaz para fundar el reproche penal. Siendo ello así, se pregunta ¿cuál es el sentido

Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico resolvió revocar la resolución que rechazó el requerimiento fiscal de instrucción. Al respecto, consideró que si bien el organismo recaudador utilizó el sistema de base presunta para el cálculo del monto supuestamente evadido y no habría tenido oportunidad de corroborar la existencia de los hechos imposables generadores de la obligación tributaria, lo cierto es que por aquella circunstancia no resulta posible soslayar que la existencia de los incrementos patrimoniales aludidos por aquella denuncia es un dato concreto y objetivo de la realidad y no una mera conjetura. En ese sentido, señaló que si bien resultaría posible imaginar diferentes circunstancias que dieran origen a aquellos depósitos, esto no resulta suficiente para afirmar la inexistencia de actividades generadoras del deber de tributar, hipótesis que, en este caso, no se presenta como una suposición temeraria por parte del denunciante. *“Es que si los comportamientos del imputado no están concretamente especificados, su especificación y detalle debe ser materia de investigación judicial...”* (confr. Reg. 7321; C.N.C.P., S.I, fs. 245/249 de la presente causa). En consecuencia, valoró que por el art. 193 del C.P.P.N. se prevé que la instrucción de una causa penal *“...tendrá por objeto: 1) Comprobar si existe un hecho delictuoso mediante las diligencias conducentes al descubrimiento de la verdad...”*; y que los motivos relacionados con la ausencia de pruebas que sustentaran la denuncia que motivó el requerimiento de instrucción rechazado, implican alterar la secuencia lógica de un proceso penal pues, implícitamente, se sustentan en la idea de que el denunciante debe acompañar los elementos de convicción que deben colectarse precisamente como consecuencia del comienzo y del desarrollo de la actividad instructoria (confr. Reg. N° 106/03, de esta sala B). Finalmente, concluyó que no resulta adecuado equiparar el alcance probatorio que pudieran tener las actuaciones administrativas para fundamentar la determinación de una deuda tributaria, con aquel la valoración que de la misma pudiera efectuarse para iniciar la instrucción penal.

⁵⁴ CSJN, Fallos: 312:447.

⁵⁵ CSJN, Fallos: 323:2172.

de poner en marcha un proceso penal cuando se sabe de antemano que no se puede llegar a una sentencia condenatoria?

Ahora bien, sin perjuicio de ello, analiza esta cuestión desde otra perspectiva señalando que el hecho de que el funcionario administrativo determine presuntivamente puede deberse a la intensidad de la actividad del contribuyente para ocultar los elementos necesarios para conocer la materia imponible, y -que en tales supuesto- la determinación presuntiva no deriva de una imposibilidad de determinar sobre base cierta la materia imponible, sino, en todo caso, de vencer la resistencia del contribuyente, por considerar que detrás de las ocultaciones maliciosas que impiden efectuar una determinación sobre base cierta, suele haber hechos graves de corrupción.

A partir de esa premisa sostiene que en el estudio no puede soslayarse que nuestro país es signatario de la Convención Interamericana Contra la Corrupción, y que dentro de los propósitos de esta se encuentra el de promover y fortalecer el desarrollo, por cada uno de los Estados Parte, de los mecanismos necesarios para prevenir, detectar, sancionar y erradicar la corrupción. En ese sentido, advierte que la corrupción socava la legitimidad de las instituciones públicas, atenta contra la sociedad, el orden moral, la justicia, el desarrollo integral de los pueblos, toda vez que la corrupción es uno de los instrumentos que utiliza la criminalidad organizada con la finalidad de materializar sus propósitos. Asimismo, refiere que existen otros instrumentos internacionales que refuerzan esta idea, como es la Convención de la Organización de las Naciones Unidas contra la Corrupción.

Por ello, concluye que en los casos en los que la determinación de oficio de la materia imponible se realiza sobre base presunta, la apertura del proceso penal se fundamenta en los compromisos internacionales asumidos, razones que revelan una política-criminal que excede la voluntad de un Estado en particular.

No obstante lo expuesto, compatibilizando los enfoques, señala que en el análisis se debe considerar también el costo de llevar adelante un proceso penal iniciado a partir de una determinación de oficio sobre base presunta, por el solo hecho que haya superado el umbral económico del Régimen Penal Tributario, en el cual, sin duda será muy difícil obtener la certeza requerida en un proceso penal para una condena. Por lo tanto, estima acertado que en tales supuestos se procure una solución en el ámbito administrativo.

2.5. El nuevo Régimen Penal Tributario y Previsional.

La postura que finalmente obtuvo concreción normativa en la última reforma del régimen penal tributario fue la intermedia o ecléctica.

En efecto, el artículo 19 segundo párrafo del nuevo Régimen Penal Tributario y Previsional introducido por la ley 27.430, de fecha 29 de diciembre de 2017, establece que “...no corresponderá la denuncia penal cuando las obligaciones tributarias o previsionales ajustadas sean el resultado exclusivo de aplicación de las presunciones previstas en las leyes de procedimiento respectivas, sin que existieren otros elementos de prueba conducentes a la comprobación del supuesto hecho ilícito...”.

En este sentido, cabe mencionar que la Ley N° 24.769 originaria no preveía limitar la promoción de la denuncia penal en los casos en que las obligaciones tributarias o previsionales evadidas sean el resultado exclusivo de la aplicación de presunciones, como hoy sí lo contempla el régimen vigente. Incluso, la Ley N° 24.769 -modificada por Ley N° 26.735-, directamente había derogado el artículo 19.

Es decir, en lugar de adoptar una posición extrema a favor o en contra, a partir de la reforma se requiere un análisis de la totalidad de las pruebas y circunstancias del caso para determinar si se justifica o no la denuncia penal cuando la determinación de oficio se efectuó sobre base presunta.

La posición asumida busca equilibrar la protección del interés fiscal con el respeto a los derechos y garantías de los contribuyentes; y es sin duda la evolución de las controversias suscitadas en la jurisprudencia y en la doctrina, antes señaladas; y del reconocimiento por la Corte Suprema de Justicia de la Nación de la aplicación del principio de personalidad de la pena en materia infraccional⁵⁶, receptado por la AFIP Instrucción General (DGI) N° 4/1999 (17/2/1999) y la Instrucción General (AFIP) N° 6/2007 (30/7/2007)⁵⁷.

Ahora bien, a partir del establecimiento de este nuevo régimen penal tributario y con relación al artículo que aquí se analiza, cabe señalar que el mismo ha sido objeto de algunas precisiones por razones de previsibilidad y seguridad jurídica, a saber:

⁵⁶ Según doctrina emergente de las causas “Mazza, Generoso y Mazza, Alberto” (Fallos: 312:447); “Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo” (Fallos: 312:447), y “Montenegro Hermanos S.A.” (Fallos: 323:2172).

⁵⁷ En materia infraccional y a partir del precedente “Masa Generoso”, la Administración Tributaria recepo la doctrina allí expuesta mediante la *Instrucción General (DGI) N° 4/1999 (17/2/1999)* y la *Instrucción General (AFIP) N° 6/2007 (30/7/2007)*, que derogó la anterior, pero mantuvo su criterio, por las que se dispuso que ante la existencia de determinaciones de oficio sobre base presunta, sin la existencia de otros elementos que prueben o acrediten la conducta dolosa, el organismo recaudador debe encuadrar el hecho en las provisiones infraccionales del art. 45 y juzgarse con arreglo a las mismas.

Por Disposición N° 192/2018 la Administración Federal de Ingresos Públicos, de fecha 31 de julio de 2018, dispuso:

TÍTULO II - NO FORMULACIÓN DE DENUNCIA PENAL. ARTÍCULO 19 DEL RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO

Las secciones o la división penales elaborarán un informe circunstanciado de los hechos, presupuestos y elementos sobre los cuales se concluye en la pertinencia de no formular denuncia penal, a cuyo efecto ponderarán:

- a) el informe final de inspección o verificación impositiva o de determinación de deuda en materia de los recursos de la seguridad social, que debe ser preciso, completo y circunstanciado, fundando los ajustes propuestos en función de la prueba obtenida. Las jefaturas del área de fiscalización o verificación deberán incorporar su opinión fundada evaluando el resultado de la inspección, y
- b) el informe técnico debidamente circunstanciado -en los casos de determinación de oficio impositiva o impugnación de deuda en materia de seguridad social- del que resulte cada uno de los conceptos ajustados y la diferencia que generen.

Las áreas intervinientes tendrán la responsabilidad de la autosuficiencia y exactitud de los datos consignados en los informes indicados en el presente Título.

El referido informe será remitido a las divisiones jurídicas competentes para la confección del dictamen que, con miras a un adecuado control de lo actuado, se elevará para su conformidad al Director Regional o al Jefe del Departamento Legal Grandes Contribuyentes, según proceda. De entender que corresponde realizar la denuncia deberá instruirse expresamente al área penal para que la formule ante los tribunales con competencia en la materia.

Luego, esta disposición fue sustituida por la Disposición N° 53/2021 de la Administración Federal de Ingresos Públicos, por la que se dispuso:

Las secciones penales dependientes de la División Penal de la Dirección de Contencioso de los Recursos de la Seguridad Social y de las Divisiones Jurídicas de las Direcciones Regionales, y la División Penal Tributaria dependiente del Departamento Legal Grandes Contribuyentes Nacionales de la Dirección de Operaciones Grandes Contribuyentes Nacionales, elaborarán un informe circunstanciado de los hechos, presupuestos y elementos sobre los cuales se concluye en la pertinencia de no formular denuncia penal, a cuyo efecto ponderarán:

- a) el informe final de inspección o verificación impositiva o de determinación de deuda en materia de los recursos de la seguridad social, que debe ser preciso, completo y circunstanciado, fundando los ajustes propuestos en función de la prueba obtenida. Las jefaturas del área de fiscalización o verificación deberán incorporar su opinión fundada evaluando el resultado de la inspección, y
- b) el informe técnico debidamente circunstanciado -en los casos de determinación de oficio impositiva o impugnación de deuda en materia de seguridad social- del que resulte cada uno de los conceptos ajustados y la diferencia que generen.

Las áreas intervinientes tendrán la responsabilidad de la autosuficiencia y exactitud de los datos consignados en los informes indicados en el presente Título.

El referido informe será remitido a la División Penal de la Dirección de Contencioso de los Recursos de la Seguridad Social y a las Divisiones Jurídicas competentes de las Direcciones Regionales y de la Dirección de Operaciones Grandes Contribuyentes Nacionales, para la confección del dictamen que, con miras a un adecuado control de lo actuado, se elevará para su conformidad, por la vía jerárquica pertinente, al Director de la Dirección de Contencioso de los Recursos de la Seguridad Social, al Director Regional o al Director de Operaciones Grandes Contribuyentes Nacionales, según proceda. De entender que corresponde realizar la denuncia deberá instruirse expresamente al área penal para que la formule ante los tribunales con competencia en la materia.

Estas modificaciones son el resultado de haberse reformado, en lo pertinente, la estructura organizativa de la Dirección General Impositiva (Disposición N° 112 de la Administración Federal de Ingresos Públicos del 19 de julio de 2020); y la estructura organizativa de la Subdirección General de Operaciones Impositivas de Grandes Contribuyentes Nacionales (Disposición N° 188 de la Administración Federal de Ingresos Públicos del 25 de Noviembre de 2020).

Además, con fecha 25/4/2023, por Disposición 85/2023, se dispuso la modificación de la estructura organizativa de la Dirección general de los Recursos de la Seguridad Social. Por lo que el artículo transcrito precedentemente solo fue modificado con relación a que la decisión de denunciar o no con respecto a los recursos de la seguridad social, función que ahora corresponde a *“...Las Secciones Penal dependientes de la Divisiones Penal del Departamento coordinación Penal de la Dirección de Contencioso de los Recursos de la Seguridad Social...”*.

Es decir, a partir de la reforma la decisión de denunciar o no denunciar se delega, en lo que hace a nuestro análisis, a funcionarios del servicio jurídico de la Administración Federal de Ingresos Públicos y de los organismos de recaudación provinciales.

CAPITULO IV

EL ARTICULO 19 SEGUNDO PARRAFO DEL NUEVO REGIMEN PENAL TRIBUTARIO Y PREVISIONAL. SU ANALISIS A NIVEL DOCTRINARIO Y JURISPRUDENCIAL

1. CONSIDERACIONES DE LA DOCTRINA.

Abordaremos en este acápite la opinión de la doctrina respecto a la introducción dispuesta por la reforma del RPT al segundo párrafo del artículo 19.

Al respecto, Riquert señala que: “...no todo es negativo en la redacción del nuevo art. 19 ya que podría decirse que el segundo párrafo ha venido a dar respuesta a otro tema arduamente discutido en el régimen derogado... Se trata de la idoneidad de una determinación de oficio sobre base presunta en sede penal...”. Así, afirma, luego de exponer las distintas posiciones que se generaron, que la que ha tenido ahora concreción normativa en el segundo párrafo -en cuanto establece que cuando las obligaciones tributarias o previsionales ajustadas fueren el resultado “exclusivo” de la aplicación de presunciones sin que existan “otros elementos de prueba” conducentes a la acreditación del supuesto ilícito, no corresponderá la denuncia penal- es aquella posición intermedia o ecléctica de la Sala IV de la Cámara Nacional de Casación Penal, que es la que fue generando mayor consenso.

Para luego argumentar, que:

Nuevamente estamos ante una disposición que ex ante luce como adecuada para que se economicen recursos judiciales. Y otra vez no puede soslayarse la idea de que aquello que para la administración es carente de otro soporte que el presuncional e inexistente otra vía alternativa de acreditación, pudiera no serlo con la intervención del Ministerio Público Fiscal. Por eso, de nuevo, creo que lo mejor sería que la noticia se transmitiera a la Fiscalía especializada, en todo caso, con la aclaración de que hasta el momento todo fue sobre base de presunciones y que no se encontró otro elemento corroborante de presunto ilícito. Y será el fiscal quien pondere si se puede o si es conveniente iniciar una investigación preliminar o no. Esto no habría de suceder con base en la nueva disposición que, de algún modo, dejaría en manos de la propia administración tareas propias de un fiscal para, luego, decidir si denuncia o no (RIQUERT, 2019).

Por su parte, Armani sostiene que “...*De modo conservador, pero no por ello menos adecuado, esta inclusión en el texto legal recepta la doctrina judicial emanada de la saga de fallos que conformaron el precedente “Beraja”* (ARMANI, pág. 116).

Bertazza, por su lado, manifiesta que esto ya estaba en la ley anterior para la parte de la Seguridad Social y que “...*ello se apoya la doctrina de la sentencia de nuestros tribunales desde ‘Mazza Generoso y Mazza Alberto’ de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*”⁵⁸ (BERTAZZA, 2020, pág. 207/208) .

En igual sentido, Gómez y Folco sostienen que:

La utilización de presunciones en la estimación de oficio ha motivado fuertes controversias doctrinales y jurisprudencia contradictoria sobre su admisibilidad en sede penal. Más allá de cualquier ponderación al respecto, el principio de personalidad de la pena cuya aplicación confirmo la Corte Suprema en los fallos precedentemente citados⁵⁹, ha influido decididamente a que el nuevo Régimen Penal Tributario, en el segundo párrafo del art. 19, establezca que no corresponderá la denuncia penal cuando las obligaciones tributarias o previsionales ajustadas sean el resultado exclusivo de aplicación de las presunciones previstas en las leyes de procedimiento respectivas, sin que existieren otros elementos de prueba conducentes a la comprobación del supuesto hecho ilícito (GOMEZ, Teresa y FOLCO, Carlos M., 2019, pág. 815).

Carolina Robiglio, a su turno, argumenta que: “...*la importancia de esta previsión viene dada por la incompatibilidad existente entre el régimen de presunciones legales propio de la ley 11.683 y el régimen probatorio vigente en materia penal, en el cual esas presunciones pueden operar como meros indicios, pero necesariamente deben verse corroboradas por alguna prueba...*” (ROBIGLIO, 2018).

Por otro lado, Rodolfo Flores afirma que: “...*el artículo sub examine no deja duda respecto a la posibilidad de efectuar una denuncia penal tributaria sustentada únicamente en presunciones tributarias...*”, señalando que “...*la normativa aplicable al caso no aclara qué sucede en caso de los determinados ajustes mixtos. Es decir, esta norma deja abierta la puerta para denunciar en aquellos casos donde algunos ajustes sean efectuados sobre la base de presunciones y otros por otras cuestiones...*” (FLORES, Rodolfo., pág. 815).

⁵⁸ Según la doctrina emergente del *leading case* “Mazza, Generoso y Mazza, Alberto” (Fallos: 312:447), “Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo” (Fallos: 312:447), y “Montenegro Hermanos S.A.” (Fallos: 323:2172), la que se mantiene invariable hasta la actualidad.

⁵⁹ CSJN, “Mazza, Generoso y Mazza, Alberto” (Fallos: 312:447), Sentencia de fecha 6/4/1996; CSJN, “Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo” (Fallos: 312:447), Sentencia de fecha 31/3/1999; y CSJN, “Montenegro Hermanos S.A” (Fallos: 323:2172), Sentencia de fecha 24/8/2000.

Como se puede colegir de las opiniones citadas, en general la doctrina es conteste en valorar positivamente la introducción dispuesta por el nuevo R.P.T. No obstante ello, la reforma no alcanzó para convencer a quienes siguen considerando que la previsión de la norma del artículo 19 recepta la doctrina según la cual las presunciones establecidas para la determinación del gravamen no son aptas para presumir el fraude en materia fiscal; o a quienes entienden que en el supuesto de una determinación sobre base presunta la noticia debería girarse al Ministerio Público Fiscal, para que sea dicho funcionario quien pondere la pertinencia de iniciar una investigación preliminar o no; y finalmente tampoco pudo persuadir a quienes afirman que el artículo *sub-examine* en nada impide efectuar una denuncia penal.

Más allá de la opinión mayoritaria que se va amalgamando a partir de la reforma, no se puede soslayar que la dispensa a los organismos fiscales de efectuar denuncias penales tributarias sobre la base exclusiva de presunciones, debería ayudar a “...erradicar del espectro punitivo causas que involucren ajustes técnicos, errores...” (SEMACHOWICZ, 2017).

2. SU RECEPCION EN LA JURISPRUDENCIA.

Ahora bien, la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba tuvo oportunidad de expedirse con relación a la aplicación y alcance del artículo 19, 2º párrafo del RPT, en los siguientes precedentes:

2.1. Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, Sala “A”:

2.1.1. “Farías, Luis Fernando; Lujan, Julio Daniel; Cuello, Fernando Luis s/ Infracción Ley 24.769”⁶⁰.

En esta causa, donde se confirma el procesamiento de Luis Fernando Farías y Julio Daniel Lujan -en calidad de coautores- y de Fernando Luis Cuello -en calidad de partícipe necesario-, por los delitos de evasión simple y apropiación indebida de tributos, contemplados por los arts. 1 y 4 del Régimen Penal Tributario previsto por Ley 27.430,

⁶⁰ CF Apel. de Cba, Sala “A”, “Farias, Luis Fernando; Lujan, Julio Daniel; Cuello, Fernando Luis s/ Infracción Ley 24.769”, (Expte.: FCB 35148/2014/CA2), Sentencia de fecha 28/6/2018.

en concurso real (arts. 45 y 46, del CP y art. 306 del CPPN), se imputó a Luis Fernando Farías y Julio Daniel Lujan, en representación de Cercal S.R.L., la simulación de la verdadera situación económica de la empresa, al omitir declarar ingresos y computar improcedentemente crédito fiscal, para disminuir maliciosamente la base imponible del impuesto al valor agregado. Asimismo, se entendió que Fernando Luis Cuello habría aportado, para computar los créditos fiscales improcedentes, facturas apócrifas de firmas todas denominadas carpetas (contribuyente apoc). Además se acreditó, con el grado de certeza requerido para esa instancia, que la contribuyente Cercal S.R.L. detentaba el carácter de Agente de Retención o Percepción otorgado por la ley y que en tal carácter había omitido depositar el impuesto retenido.

Es decir, en el caso se evidenció la maniobra de generar y contabilizar créditos fiscales falsos, derivados de operaciones simuladas con proveedores apócrifos, generando saldos de libre disponibilidad superiores a los reales, que luego fueron utilizados para compensar las retenciones de IVA de terceros, posteriormente impugnados por haber sido materializados con proveedores apócrifos.

Ahora bien, en lo que interesa al análisis que se efectúa en el presente trabajo, la defensa de los encartados planteó que el procesamiento se fundaba en una determinación de oficio sobre base presunta, lo que quebrantaba la presunción de inocencia y el principio de legalidad, y que ello había sido expresamente rechazado por la CSJN. Subsidiariamente a dicho planteo, solicitó la aplicación retroactiva, por ley penal más benigna, del artículo 19 del Régimen Penal Tributario y Previsional dispuesto por el artículo 279 de la Ley 27.430.

Por su parte, el Tribunal -por unanimidad- consideró que el planteo resultaba improcedente. A dicho fin, predicó que durante el curso de la fiscalización realizada al contribuyente los funcionarios actuantes contaron con “...*los estados contables, resúmenes de bancos, documentación aportada por la firma, declaraciones juradas presentadas, información de entidades financieras, terceros intervinientes y la proveniente de las bases de datos del Organismo Fiscal.*” (ver considerando I. B).

Por ello, sostuvo que:

Si bien la determinación de la materia imponible por AFIP-DGI a Cercal S.R.L. con fecha 04.07.2014, aplica la presunción de incrementos patrimoniales no justificados prevista por el art. 18, inc. f) de la Ley 11.683 -lo que supone presunción de ventas omitidas y que, como consecuencia trae aparejado que en el pago del impuesto al valor agregado no se genere crédito fiscal alguno-, lo cierto es que la base del ajuste pudo establecerse de manera cierta y

directa dados los elementos con los que contaba en su poder el Fisco al momento de impugnar los créditos fiscales provenientes de los proveedores apócrifos (Ver considerando I. B.).

En ese sentido, valoró que la determinación de oficio, como acto administrativo dictado por el Fisco tendiente a cuantificar el importe del tributo adeudado, puede ser efectuada sobre base cierta o presunta, y que la utilización de un método no excluye el otro. En consecuencia, entendió que en el supuesto, pese al uso de las citadas presunciones, el ajuste había sido efectuado sobre base de elementos de cargo objetivos que complementaron aquellas presunciones, por lo que la determinación del *quantum* de la obligación no había sido el resultado exclusivo de la aplicación de presunciones previstas en la ley 11.683 t.o. 1998. Por ello, desestimó por improcedente el planteo subsidiario de la defensa en cuanto solicitaba la aplicación retroactiva, por ley penal más benigna, del artículo 19 del Régimen Penal Tributario y Previsional dispuesto por el artículo 279 de la Ley 27.430.

2.1.2. “Ludueña, Diego Gastón y Otros s/ Infracción Ley 24.769”.⁶¹

En este precedente, la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba tuvo oportunidad de expedirse en un caso cuya imputación y procesamiento por evasión calificada se sustentaba en la determinación de impuesto al valor agregado e impuesto a las ganancias en base a cuantiosas acreditaciones bancarias las que, debidamente depuradas, reflejaron montos de dinero depositados ostensiblemente superiores a los registrados y declarados en las respectivas declaraciones juradas, por lo que el organismo recaudador, a fin de establecer las obligaciones tributarias omitidas de ingresar recurrió a la determinación de oficio, mediante la utilización de la presunción del tipo legal preceptuada en el art. 18, inc. g, de la Ley de Procedimiento Tributario 11.683.

Ahora bien, en dicha oportunidad el Tribunal señaló que toda la gama de obligaciones formales establecidas en la ley 11.683 que ha servido para la corrección de la determinación impositiva de oficio no puede trasladarse sin más al proceso penal, que si bien puede justificar el inicio de una investigación por presunta evasión fiscal, no alcanza para conformar el estado de probabilidad requerido para avanzar en la siguiente etapa del proceso dictando el procesamiento en los términos del artículo 306 del CPPN.

⁶¹ CF Apel. de Cba., Sala “A”, “Ludueña, Diego Gastón Y Otros s/ Infracción Ley 24.769” (EXPTE.: FCB 36467/2015/CA2), Sentencia de fecha 15/08/2019.

En consecuencia, sostuvo que las presunciones para resultar operativas deben partir de un hecho cierto y probado, susceptible de ser interpretado en un único sentido, que por su número, gravedad, precisión y concordancia, produzcan convicción sobre el acaecimiento del hecho presumido, conforme a las reglas de la sana crítica racional.

En función de ello, consideró:

Ciertamente, la AFIP en su informe arguye que los movimientos bancarios constituyen un elemento cierto a los fines de la determinación tributaria. Claramente, esta afirmación se divorcia del propio texto de la Ley 11.683 que la presenta ineludiblemente como presunción. Asimismo, no se deriva de la lógica que el monto tenido en cuenta para denunciar en el caso de acreditaciones bancarias superiores a los ingresos o ventas declaradas se desprende necesariamente de ventas o ingresos gravados del ejercicio o bien que se vincule con actividades ilícitas o ajenas a la del contribuyente.

En consecuencia sostuvo “...*la imposibilidad -desde la exclusividad de la apelación a las presunciones legales de la 11.683- de acreditar el elemento culpabilista tipificante de la infracción dolosa y, por supuesto, del delito tributario...*”.

Fundó dicha postura en el precedente de la CSJN en los autos: “Mazza, Generoso y Mazza, Alberto”, que estableció que la imposibilidad “...*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 (arts. 18 y 19 de la Constitución Nacional)*” (Fallos 312:447). Doctrina que fue receptada por la DGI en la instrucción general 4/1999 (17/02/1999), por la que se prescribió que en los supuestos de determinación de oficio sobre base presunta “...*no corresponderá encuadrar la conducta punible de los responsables en los términos del art. 46 de la ley, sin el necesario sustento en pruebas directas que permitan acreditar la existencia del elemento subjetivo requerido por dicha figura...*”. En consecuencia, señaló que “...*será requisito de fundabilidad de la acusación que el juez logre probanzas en el proceso penal que sirvan de sustento a la imputación, caso contrario la presunción carece de fortaleza para provocar el avance del proceso a la siguiente etapa...*”.

Conforme a lo expuesto, concluyó que:

No debe perderse de vista que el hecho indicado por la presunción legal empleada remite a la omisión de ventas gravadas, en un silogismo lineal que podría expresarse en los siguientes términos: “si hay incremento en acreditaciones bancarias, hay ventas omitidas”.

En este sentido, resulta por demás elocuente la contradicción inmanente en el razonamiento, habida cuenta que el ajuste y determinación impositiva ha sido respecto de Diego Gastón Ludueña, en nombre propio, por las actividades económicas declaradas por el contribuyente. Mal podría omitir declarar ventas quien, en principio, habría figurado como “hombre de paja

o de cartón” de las sociedades creadas con la finalidad de, justamente, simular la realización de ventas

Ello así, puesto que ni la sociedad Corretajes Group SA, ni Ludueña se habrían dedicado a la venta o consignación en el mercado de granos, sino tan solo a favorecer las defraudaciones de terceros, como en el caso de 'Farías y hermanos SRL' y 'FG Cereales SA'.

En definitiva, si bien el imputado Diego Gastón Ludueña se habría constituido en un engranaje fundamental en la asociación ilícita destinada a la comisión de múltiples delitos tributarios, no podría predicarse con igual fortaleza la comisión de delitos tributarios propios cuando el nombrado no habría realizado actividad productiva y económica alcanzada por los deberes de tributación, al menos respecto de los hechos imponibles que se desprenden de la presunción legal empleada. (...).

En este caso contamos con una multiplicidad de probanzas que, contrariamente a lo sostenido en la imputación, dan cuenta de la inexistencia de ventas por parte de Corretajes y mucho menos de Ludueña, sino que tan solo eran funcionales a la estructura delictiva comandada por Cuello.

En función de ello, dispuso revocar el procesamiento, no obstante señaló que los fondos dinerarios existentes en las cuentas bancarias investigadas no se presenta -en principio- de origen lícito ni justificado, por lo cual entendió “...*pertinente disponer que el señor juez federal corra nueva vista al MPF en virtud de lo dispuesto en el art. 180 del Cód. Proc. Penal, para que -en su caso- promueva acción penal delineando los hechos y posibles responsables, cuya contradicción con el ordenamiento jurídico penal argentino vigente se advierte plausible...*”.

2.1.3. “Lucarelli, Antonio Ernesto s/ Evasión Simple Tributaria”.⁶²

La Cámara Federal de Córdoba revocó el procesamiento dispuesto en primera instancia en orden al delito de evasión simple -en el impuesto al valor agregado y en el impuesto a las ganancias-, y dictó su falta de mérito, ordenando profundizar la investigación (conf. art. 309 C.P.P.N.). Para así decidir, acogió los términos de la defensa del imputado, en cuanto expresó la falta de probabilidad requerida para dictar el procesamiento, por considerar que existe como elemento probatorio sólo la determinación de oficio efectuada sobre base presunta por el Fisco.

Para ello, valoró que el art. 18 de la Ley 11.683 enumera de forma no taxativa los indicios y presunciones legales que debe utilizar el Fisco cuando no disponga de

⁶² CF Apel. de Cba., Sala “A”, “Lucarelli, Antonio Ernesto s/ Evasión Simple Tributaria” (FCB 6440/2021/CA1), Sentencia de fecha 9/09/2022.

elementos suficientes para poder determinar la cuantía del tributo en forma cierta y directa; y que en el caso, al momento de dictar la determinación de oficio que diera origen a la denuncia penal, el Fisco Nacional se habría basado en la presunción de ingresos omitidos y pasivos impugnados, es decir, todo el ajuste se sustentó en el uso de las presunciones establecidas por la ley 11.683.

En consecuencia, el Tribunal manifestó:

Dicho ello, en el presente caso, no se observan otros elementos probatorios que permitan acreditar, con el grado de probabilidad que esta etapa procesal requiere, los extremos objetivos y subjetivos de la imputación penal que pesa sobre Antonio Ernesto Lucarelli.

Por el contrario, el Juez Instructor, al fundar su resolución, reiteró lo denunciado por AFIP y lo expuesto en el Informe Final de Inspección precedentemente citado, sin que las medidas de pruebas ordenadas resulten conducentes para acreditar los extremos fácticos denunciados.

Asimismo, consideró que no se había ordenado, por ejemplo, ninguna medida tendiente a verificar a los proveedores del imputado cuyo crédito fiscal desconoció el Fisco Nacional; y que resultaba pertinente la realización de una pericia contable a los fines de determinar la corrección de las impugnaciones efectuadas por el Organismo Fiscal.

Por ello sostuvo:

Al respecto, cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que: "...si bien las presunciones de la ley 11.683 son suficientes 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" ("Mazza, Generoso y Mazza, Alberto s/ rec. de apelación; M. 526. XXI; 6.4.1989; Fallos: 312:447).

Asimismo, el legislador con la modificación del Régimen Penal Tributario mediante la Ley 27.430, estableció en el art. 19 que: "...no corresponderá la denuncia penal cuando las obligaciones tributarias o previsionales ajustadas sean el resultado exclusivo de aplicación de las presunciones previstas en las leyes de procedimiento respectivas, sin que existieren otros elementos de prueba conducentes a la comprobación del supuesto hecho ilícito", dicha normativa que va dirigida al Organismo Fiscal, procura evitar el desgaste innecesario de la jurisdicción cuando no es posible acreditar el elemento volitivo de los delitos Tributarios.

2.2. Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, Sala "B":

2.2.1. "Falo, Marcelo s/ Infracción Ley 24.769".⁶³

⁶³ CF Apel. de Cba., Sala "B", "Falo, Marcelo s/ Infracción Ley 24.769" (EXPTE.: FCB 45638/2014), Sentencia de fecha 09/11/2018.

La presente causa se inició con motivo de la denuncia formulada por AFIP en contra de Faló, como supuesto autor del delito de evasión tributaria, fundado en que habría ocultado una actividad comercial vinculada con la compra y venta de cheques, por la que omitió presentar declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias y el consiguiente ingreso del tributo correspondiente.

Al respecto, la defensa del imputado señaló que no existían elementos probatorios directos ni indirectos que permitan sostener válidamente la hipótesis inculpativa, esto es la configuración de un hecho imponible. En ese sentido, argumentó que no había renta objeto de gravamen y, por ende, no había obligación tributaria, ni omisión legal, toda vez que los movimientos bancarios no son suficientes para inferir de ellos la existencia de un hecho imponible. Asimismo, sostuvo que el dinero circulaba en entidades bancarias y no hubo gastos que no dejaran rastros fiscales. Remarcó que el hecho imponible fue determinado utilizando las presunciones del artículo 18 de la ley 11.683, sobre cuya base no puede sustentarse un proceso penal; y que AFIP contaba con elementos que le permitían conocer de manera cierta la inexistencia de obligación tributaria. Por ello, sostuvo que debió aplicarse el nuevo mandato legal previsto en el régimen dispuesto por la ley 27.430, que establece que no se formulará denuncia penal cuando el gravamen ajustado sea producto del método presuntivo y no se contare con otros elementos de prueba.

Ahora bien, a fin de confirmar el procesamiento por el delito de evasión tributaria simple, el Tribunal sostuvo que:

La actividad comercial desarrollada por Faló y por la cual habría evadido el pago del impuesto a las ganancias, período fiscal 2010, se encuentra acreditada con el grado de probabilidad requerido en esta instancia, mediante la depuración de registros bancarios y las constancias de Nobel Cooperativa de Crédito, Vivienda y Servicio de Transporte Limitada, así como el informe de la UIF antes mencionado (Considerando IV. 1.).

Además, valoró que de la prueba incorporada resultaba que:

Se pretendió solapar la maniobra ilícita a través de la conversión de los recursos financieros ingresados marginalmente en la cuenta de Faló, en un instrumento de notoria liquidez –y que ciertamente hace más dificultoso su rastreo- como el efectivo, el cual se re-circularizó mediante depósitos en cuentas de terceros como en la propia..., que si bien es cierto que el

dinero circulaba en entidades bancarias, ello no descarta la intención de ocultamiento al Fisco, tanto de los fondos propios de Faló, como de los fondos de terceros (Considerando IV. 3.).

Por ello entendió que “...la omisión de justificar de forma fehaciente el origen de los fondos y el fundamento legal por el que los mismos no debían tributar hace que, conforme las previsiones del art. 18 de la ley 11.683, deban considerarse ganancias gravadas.” (Considerando IV. 4.). En consecuencia, sostuvo que la actitud presuntamente dolosa de Marcelo Faló, respecto del hecho que se le atribuye, resultaba no sólo de la omisión de presentar la declaración jurada que obligatoriamente debía formular, sino que habría realizado maniobras tendientes a ocultar sus ingresos y omitió justificar fehacientemente el origen de los fondos que recibía, dificultando así la tarea fiscalizadora.

2.2.2. “Marinelli, Fernando Daniel s/ Evasión Simple Tributaria”.⁶⁴

En la citada causa, la Cámara Federal de Córdoba confirmó el procesamiento de Marinelli por el delito que provisionalmente se calificó como evasión tributaria simple respecto del impuesto a las ganancias.

A dicho fin, señaló que la conducta que se endilgaba al imputado consistió en la presentación de declaraciones juradas del impuesto a las ganancias con datos falsos e inexactos, en tanto los importes declarados no se correspondían con los depósitos registrados en las cuentas bancarias de titularidad del imputado. Es decir, los depósitos bancarios depurados superaban ampliamente los ingresos de las ventas declaradas por Marinelli en sus respectivas declaraciones juradas y no se pudo comprobar que los fondos de dichas cuentas fueran de un origen distinto a la actividad comercial en la cual el nombrado se encontraba inscripto ante AFIP-DGI, esto es, servicio de transporte de mercadería a granel, incluido el transporte por camión cisterna. Por ello, el Organismo Fiscal procedió a estimar de oficio su deuda fiscal respecto del impuesto a las ganancias, conforme la presunción legal del artículo 18 inc. g) de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y sus respectivas modificaciones).

En función de lo expuesto, la defensa de Marinelli consideró que se debió dictar el sobreseimiento definitivo de su defendido por aplicación de la ley penal más benigna. Al respecto, argumentó que con la sanción de la Ley 27.430, el art. 19 del régimen penal

⁶⁴ CF Apel. de Cba., Sala “B”, “Marinelli, Fernando Daniel s/ Evasión Simple Tributaria” (EXPTE.: FCB 55207/2014/CA2), Sentencia de fecha 14/02/2019.

tributario previsto por el art. 279 de dicha ley, prevé expresamente la imposibilidad de la denuncia penal sobre la determinación de oficio realizada por el organismo sobre base presunta; y que la presunción legal prevista por el art. 18 de la Ley 11.683 sólo puede ser aplicable en sede administrativa para la determinación de oficio, pero no puede extenderse válidamente su aplicación a un proceso penal como el caso de autos.

Por su parte el Tribunal, luego de señalar que la ley 11.683 artículo 16 dispone que cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas, el Organismo Fiscal procederá a determinar de oficio la materia imponible y a liquidar el gravamen correspondiente, llevándolo a cabo de manera directa -por conocimiento cierto de la materia sometida a examen-, o mediante estimación -si los elementos conocidos solo permiten presumir la existencia y magnitud de aquella-, analizó el sistema de presunciones e indicios establecidos en el artículo 18 de la ley 11.683, para concluir que en el presente resultaba aplicable el inciso g) de la citada norma, en cuanto dispone que:

Los depósitos bancarios, debidamente depurados que superen las ventas y/o ingresos declarados del período representan, en el impuesto a las ganancias, ganancias netas determinadas por un monto equivalente a las diferencias de depósitos en concepto de incremento patrimonial, más un diez por ciento (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles y, en el impuesto al valor agregado, montos de ventas omitidas, determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente.

En función de ello, concluyó que:

En orden a lo acontecido en autos, debe repararse que al momento de la denuncia penal del Organismo Fiscal con fecha 29.12.2014, se encontraba vigente la Ley 24.769, hoy derogada, que ordenaba al Organismo Fiscal a efectuar denuncia penal aun en aquellos casos donde las obligaciones tributarias o previsionales ajustadas fueran resultado exclusivo de aplicación una determinación de oficio sobre base presunta, como sucede en autos.

Sobre tal cuestión, no puede perderse de vista que tal denuncia penal es un acto procesal que ya fue cumplido en la causa y que, a la postre, dio lugar a la promoción de acción penal por parte del Ministerio Público Fiscal, en función del principio de legalidad.

El principio de aplicación retroactiva de ley penal más benigna encuentra, como límite infranqueable, la validez de los actos procesales cumplidos y firmes bajo la vigencia de la normativa derogada. Así lo ha entendido la Corte Suprema de Justicia de la Nación cuando sostuvo que las normas de naturaleza procesal resultan de aplicación inmediata a los procesos en trámite, encontrando única excepción en la expresa decisión de la ley sobreviniente, o en los casos en que dicha aplicación afecte la validez de los actos procesales cumplidos y firmes bajo la vigencia de la normativa abrogada (Fallos 306:2101 y 319:1675).

Además, el fundamento de tal interpretación encuentra sustento en los lineamientos del Máximo Tribunal cuando sostiene que la facultad de cambiar las leyes procesales es un derecho que pertenece a la soberanía, por ello, no existe derecho adquirido a ser juzgado por un determinado régimen procesal, pues las leyes sobre procedimiento y jurisdicción son de orden público, especialmente cuando estatuyen acerca de la manera de descubrir y perseguir delitos (Fallos 163:231, 193:192, 249:343, entre otros) (Ver considerando I. b.).

En función de lo expuesto, entendió que la solicitud de la defensa respecto de la aplicación retroactiva del art. 19 del régimen penal tributario previsto por la ley 27.430, como de ley penal más benigna, no podía prosperar y rechazó la alegación efectuada en este sentido, confirmando el procesamiento por el delito de evasión tributaria simple respecto del impuesto a las ganancias.

2.2.3. “Yacopini, Alejandro Miguel s/ Evasión Simple Tributaria”.⁶⁵

En este precedente, se confirmó el procesamiento de Yacopini por el delito de evasión tributaria con relación al impuesto a las ganancias. A su turno, la defensa señaló la falta del elemento subjetivo requerido, argumentando que el informe de inspección admite que se trató de un porcentaje estimado del gasto total, de lo cual se desprende que el ajuste fue en base presunta. A partir de esa premisa, argumentó que cuando la determinación de oficio se efectúa sobre base presunta, además de la determinación del impuesto debe probarse la existencia de otros hechos o elementos de juicio configurativos del dolo -ardid o engaño- y para ello no son aptas las presunciones enunciadas por la ley.

Por su parte el Tribunal, luego de analizar cuando resulta procedente una determinación de oficio, y en qué casos debe efectuarse sobre base cierta o presunta, aclaró que tal distinción no implica la utilización exclusiva y excluyente de uno u otro método a los fines de la cuantificación de la obligación tributaria.

Bajo esos parámetros, observó que el informe final de inspección explica acabadamente las maniobras mediante las cuales el imputado excluyó de la declaración jurada del impuesto a las ganancias ingresos gravados y computó gastos improcedentes, provocando así una disminución de la base imponible a tributar.

En efecto, el Tribunal señaló que:

⁶⁵ CF Apel. de Cba., Sala “B”, “Yacopini, Alejandro Miguel s/ Evasión Simple Tributaria” (FCB 32973/2016/2006/CA2), Sentencia de fecha 09/10/2019.

Entiendo que dicho informe no es el resultado exclusivo de la aplicación de las presunciones previstas en la ley 11.683, tal como los "intereses presuntos no imputados en las DDJJ por saldos deudores en las cuentas particulares de los accionistas".

Debe tenerse presente que las inconsistencias respecto al Impuesto a las Ganancias pudieron establecerse de manera cierta y directa en relación a "gastos no deducibles por inscripción en Rally Dakar y por consumos de tarjeta de crédito del Presidente de la Sociedad", presentados por el contribuyente, tratándose los mismos de consumos que no se encuentran afectados a la actividad gravada de la empresa, por lo tanto no resultarían deducibles para tal impuesto. (...) En la contabilidad se encontraban registrados como "gastos de representación" (...)

También se constató en base a E-Fisco, la compra de divisas para ser giradas al exterior, las que se computaron para efectuar pagos para la inscripción de Alejandro Yacopini como competidor del Rally DAKAR, Ediciones 2010 a 2014.

Tales pagos fueron imputados inicialmente como anticipos a proveedores en el momento de los pagos, para luego ser reclasificados como un activo en la cuenta particular del accionista y Presidente de la sociedad, que a su vez era el competidor.

Por último, el informe efectuado por el organismo fiscalizador da cuenta que también se detectó "Cómputo como gasto en el ejercicio 2012 de obras y bienes susceptibles de ser activados como bienes de uso (inmuebles, instalaciones)".

Asimismo, se constataron para el ejercicio fiscal por el que es traído Yacopini a proceso, adquisiciones de bienes y servicios de relevancia con motivo de una remodelación en la sucursal central que comenzó en el ejercicio 2012 y continuó en los siguientes.

Los funcionarios fiscalizadores explicaron que el contribuyente manifestó que en el ejercicio 2013, las obras ejecutadas y los materiales adquiridos que fueron computados como gastos, fueron reclasificadas como "Mejora de inmuebles".

Ahora bien, según surge de dicho informe, los inspectores aseveran que tal corrección debió haber sido un ajuste en el balance impositivo del 2012 debido a que fueron computadas como erogaciones compras que debieron ser activadas como bienes de uso (fs. 1 de Legajo de AFIP Sumario 1034528 "Mayores de cuentas de gastos no activados en el ejercicio 2012-Asiento de reclasificación de cuentas"- Reservado en la Secretaría).

En base a esos argumentos rechazó el planteo de la defensa y confirmó el procesamiento, al considerar que:

La conducta ardidosa del imputado está dada por la exclusión de la Declaración Jurada del período fiscal 2012 correspondiente al Impuesto a las Ganancias, de ingresos gravados y el cómputo de gastos improcedentes, a los fines de disminuir la base imponible del impuesto a tributar, lo cual configura el dolo, dado que no podía desconocer que ello disminuiría la base imponible a tributar.

2.2.4. “Ranz, Juan Carlos s/ Evasión Simple Tributaria”.⁶⁶

El citado precedente, en el que se confirmó la resolución que dispuso no hacer lugar a la solicitud de declaración de nulidad de la denuncia penal y sobreseimiento instado por el imputado y su defensa, tuvo su origen en una denuncia por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos por presunta comisión del delito de evasión en el impuesto a las ganancias y en el impuesto al valor agregado, por considerar que el contribuyente habría presentado declaraciones juradas conteniendo datos falsos y/o inexactos, al omitir declarar débitos fiscales en el impuesto al valor agregado, e ingresos gravados provenientes de acreditaciones bancarias que no fueron justificadas como de distinto origen al de las actividades informadas en el impuesto a las ganancias.

Ahora bien, en lo pertinente al análisis que aquí se efectúa, cabe señalar que el prevenido, con la asistencia técnica de su defensa, requirió la aplicación de la Ley 27.430 en toda su extensión, solicitando en función de lo dispuesto por el artículo 19 y en el entendimiento que la determinación de oficio de la deuda tributaria se sustenta en presunciones, la nulidad de la denuncia penal formulada por la AFIP-DGI y el sobreseimiento de los hechos.

Por su parte, el Magistrado instructor sostuvo con relación a la aplicación retroactiva de la ley 27.430, particularmente del art. 19 “...*que los montos presuntamente evadidos fueron determinados en base a acreditaciones bancarias recibidas mediante depósitos en cuentas corrientes bancarias de Juan Carlos Ranz, constituyendo ingresos gravados por el Impuesto a las Ganancias, siendo operaciones debidamente documentadas en los cuerpos de prueba que conforman la causa.*”. Asimismo, señaló que “*dicho extremo no fue cuestionado por la defensa como tampoco se informó que las acreditaciones bancarias respondan a un origen que se encuentra exento del impuesto en cuestión*”.

A su turno, la Cámara Federal de Córdoba valoró que la sanción de la ley 27.430 instauró un nuevo régimen penal tributario, por la que eximió al organismo recaudador de formular denuncia penal cuando las obligaciones tributarias o previsionales ajustadas sean producto de las presunciones establecidas en las leyes de procedimiento respectivas y en la medida que la conducta presuntamente delictual no pueda ser verificada mediante

⁶⁶ CF Apel. de Cba., Sala “B”, “Ranz, Juan Carlos s/ Evasión Simple Tributaria” (FCB 468/2017/CA2), Sentencia de fecha 28/10/2019.

otros elementos de prueba y conforme el mecanismo implementado en la misma norma y su reglamentación -art.19-.

En consecuencia, sostuvo que la presente causa reconoce su origen en la denuncia efectuada por la AFIP-DGI bajo imperio de la ley 24.769, mediante la cual se pusieron en conocimiento del Magistrado Instructor los resultados de las fiscalizaciones y determinaciones de oficio realizadas -conforme las disposiciones contenidas en la ley 11.683, arts.16 a 19- respecto del contribuyente Juan Carlos Ranz.

Así, considero:

Resulta de aplicación al caso el criterio del más Alto Tribunal de la República, según el cual, las normas de naturaleza procedimental son de aplicación inmediata a los procesos en trámite encontrando una única excepción en la expresa decisión de la ley sobreviniente o en los casos en que dicha aplicación afecte la validez de los actos procesales cumplidos y firmes bajo la vigencia de la normativa abrogada (Fallos 306:2101 y 319:1675).

En definitiva, la retroactividad de la ley penal más benigna, prevista como excepción a la garantía constitucional conforme a la cual "ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso", encuentra como límite infranqueable, la validez de los actos procesales cumplidos y firmes bajo la vigencia de la normativa derogada. En las presentes actuaciones, la denuncia penal tuvo lugar en vigencia de la ley 24.769, siendo un acto procesal válidamente cumplido que dio sustento a la promoción de acción penal por parte del Ministerio Público Fiscal, en función del principio de legalidad.

Lo expuesto se compadece, además, con los lineamientos dados por el Máximo Tribunal en orden a que la facultad de modificar las leyes procesales es un derecho que pertenece a la soberanía, por ello, no existe derecho adquirido a ser juzgado por un determinado régimen procesal, pues las leyes sobre procedimiento y jurisdicción son de orden público, especialmente cuando estatuyen acerca de la manera de descubrir y perseguir delitos (Fallos 163:231, 193:193, 249:343, entre otros).

En función de ello, concluyó que no correspondía declarar la nulidad de la denuncia como tampoco el sobreseimiento del imputado.

2.2.5. *“Gugger, Heidi Adriana y Otro s/ Infracción Ley 24.769”*.⁶⁷

⁶⁷ CF Apel. de Cba., Sala “B”, “Gugger, Heidi Adriana y Otro s/ Infracción Ley 24.769” (FCB 86397/2018/CA2), Sentencia de fecha 01/06/2023.

En esta causa la Cámara Federal de Córdoba dispuso revocar el sobreseimiento establecido respecto de la Señora Adriana Heidi Gugger en orden al delito de evasión tributaria simple correspondiente al impuesto al valor agregado -tres hechos-, en concurso real y en carácter de autora.

El Juez instructor al dictar el sobreseimiento fundado en la atipicidad del hecho, considero: a) respecto del hecho nominado primero y segundo, que no se había alcanzado la condición objetiva de punibilidad, toda vez que al monto determinado por AFIP correspondía deducir aquellos ajustes que corresponden a los meses en los cuales el contribuyente no habría presentado declaración jurada, ya que la falta de presentación de la declaración jurada no puede reputarse como un medio ardidoso o engañoso a los fines de evadir el pago de tributos al fisco nacional y, por lo tanto, no resultaba reprochable penalmente; y b) respecto del hecho nominado tercero, que si bien el monto presuntamente evadido superaba la condición objetiva de punibilidad, la falta de presentación de declaración jurada no puede calificarse como conducta defraudatoria.

A su turno, la Cámara Federal si bien analizó que la modalidad de comisión por omisión requiere el plus del ardid o engaño con entidad o idoneidad suficiente para inducir a error al fisco, en tanto la mera falta de presentación de declaración jurada del tributo no constituye delito, entendió que:

No obstante, debo poner de resalto que el caso objeto del presente proceso penal (...) no se asienta exclusivamente sobre la omisión del deber formal de presentar declaraciones juradas impositivas, sino también sobre la presentación de declaraciones juradas falsas o inexactas... La maniobra denunciada, entonces, habría consistido en la presentación de declaraciones juradas inexactas posteriores al ajuste practicado por el Organismo Fiscal, la omisión de declarar ventas gravadas y el computo indebido de crédito fiscal, retenciones, percepciones y pagos a cuenta, de los que no habría tenido respaldo documental, ocultando de esta manera su verdadera situación patrimonial frente al fisco...

En este punto, no puede soslayarse que algunas omisiones de declarar tienen por finalidad la ocultación de las maniobras positivas subyacentes tendientes a tergiversar la existencia o la magnitud de la cuota tributaria, motivo por el cual la prudente valoración de las pruebas colectadas y las circunstancias de hecho permitirán discernir entre las llamadas "simples omisiones" despojadas de ardid o engaño, de aquellas no presentaciones con aptitud lesiva, pues ocultan deliberadamente conductas tendientes a no pagar impuestos o pagarlos en menor cuantía....

Así las cosas, el error del Juzgado Instructor parte de la consideración escindida de los distintos comportamientos que, en su conjunto, configuran el delito de evasión fiscal en cuestión (...)

De este modo la ley penal tributaria "otorga unidad fáctica de desvalor jurídico a todos los actos de evasión tributaria con respecto al mismo tributo y al mismo obligado, dentro de un mismo ejercicio anual, independientemente del período estatuido por las leyes tributarias para la liquidación y pago del tributo" (CFCP, Sala IV, "Legaspi, Adrián Roberto y otro s/recurso de casación", rta. el 4.04.2012; el destacado me pertenece).

Además valoró que:

Lo expuesto se vincula directamente con la definición normativa del momento consumativo del delito de evasión fiscal, el cual opera al vencimiento del término previsto para la presentación de la declaración jurada anual del tributo, en virtud de la particular exigencia típica de la temporalidad o anualidad (v. por todos, autos: "PRODEMAN S.A. y otros s/ evasión agravada tributaria" (Expte. FCB 2651/2013), IV, "Legaspi, Adrián Roberto y otro s/recurso de casación", rta. el 4.04.2012; el destacado me pertenece).

La denuncia penal fue formulada por AFIP – DGI con fecha 28/09/2018, bajo la vigencia de la ley 27.430 (B.O. 29/12/2017); y la defensa técnica y la propia imputada argumentaron que la denuncia resultaba improcedente por haber sido formulada en presunta contravención a lo previsto por el artículo 19 de la citada norma, al considerar que el origen de la supuesta diferencia se basa en una determinación de oficio de carácter presuntiva, por cuanto presume la inexistencia de crédito fiscal alguno de compras y niega el traslado de las percepciones de IVA del que fue su principal proveedor.

Al respecto, la Cámara Federal de Apelaciones considero que el régimen penal tributario del art. 279 previsto por la ley 27.430, incorporó como artículo 19 el siguiente texto: *"...no corresponderá la denuncia penal cuando las obligaciones tributarias o previsionales ajustadas sean el resultado exclusivo de aplicación de las presunciones previstas en las leyes de procedimiento respectivas, sin que existieren otros elementos de prueba conducentes a la comprobación del supuesto hecho ilícito..."*.

En consecuencia, sostuvo que:

El art. 16 de la Ley 11.683 dispone que cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas, el Organismo Fiscal procederá a determinar de oficio la materia imponible (o el quebranto impositivo, en su caso) y a liquidar el gravamen correspondiente.

Asimismo, la norma citada establece que dicho procedimiento podrá ser llevado a cabo por el Fisco en forma directa, por conocimiento cierto de la materia sometida a examen, o mediante "estimación", si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquella.

De tal manera, en caso de que el Fisco deba proceder a la determinación de oficio de la materia imponible, el art. 18 de la Ley 11.683 establece que la estimación de oficio se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular su existencia y medida.

Para ello, dicha norma establece una serie de indicios que el Organismo Fiscal puede valorar al momento de proceder a la estimación de oficio sobre base presunta como ser (...)

Igualmente, la norma considera que sobre el particular pueda recurrirse también a cualquiera otro elemento de juicio, que obre en poder de AFIP-DGI o que ésta obtenga de información emitida en forma periódica por organismos públicos, mercados concentradores, bolsas de cereales, mercados de hacienda o que le proporcionen -a su requerimiento- los agentes de retención, cámaras de comercio o industria, bancos, asociaciones gremiales, entidades públicas o privadas, cualquier otra persona, etcétera. Del mismo modo, a los fines de que el Organismo Fiscal proceda al cálculo del tributo mediante base presuntiva el precepto legal citado, establece también una serie de presunciones generales.

En función de lo expuesto y analizando lo acontecido en ese expediente, la Cámara señaló que las obligaciones tributarias ajustadas no se presentaban como el resultado exclusivo de aplicación de las presunciones previstas en las leyes de procedimiento respectivas, sino que para llegar a las dichas conclusiones, la AFIP-DGI tomó datos e información que no podría considerarse como presuntiva en su totalidad.

En ese sentido, sostuvo que la conducta que se endilga a la imputada Gugger habría consistido en la presentación de declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado con datos falsos e inexactos y en la ausencia de presentación de declaraciones, toda vez que, por un lado, habría declarado débitos fiscales en defecto y, por otro lado, habría computado créditos fiscales improcedentes al carecer de respaldo documental en las condiciones que exige el art. 12 de la ley de IVA, por lo que entendió que existían pruebas idóneas para la comprobación del supuesto hecho ilícito.

2.3. Cámara Federal de Casación Penal:

2.3.1. “Bollini, Alejandro Fernando y Otro s/ Recurso De Casación”.⁶⁸

⁶⁸ CFCP, Sala III: “Bollini, Alejandro Fernando y Otro s/ Recurso de Casación”. (Expte.: FSM 64028954/2013/TO1/CFC3), Registro Nro.: 812/22, Sentencia de fecha 08/06/2022.

En esta causa, la Cámara Federal de Casación Penal rechazó los recursos de casación interpuestos y confirmó la condena por evasión tributaria simple correspondiente al impuesto al valor agregado, respecto de Alejandro Fernando Bollini y Justo Pastor Lynch, en su condición de socios gerentes de la firma Areco Consignaciones S.R.L., por haber declarado créditos fiscales en exceso y haber omitido declarar los débitos fiscales correspondientes a ingresos derivados de su actividad comercial.

La defensa de los encartados sostuvo que en la decisión impugnada se evidenciaba una errónea aplicación de la ley sustantiva, en tanto no fue aplicada la norma más favorable al imputado, y una errónea apreciación de la prueba producida, con afectación del derecho de defensa en juicio al invertir la carga de la prueba, y arbitrariedad por falta de fundamentación de una sentencia condenatoria que ha sido dictada en base a presunciones legales. En ese sentido, recordó que en base al modificado artículo 19 del Régimen Penal Tributario (art. 279 Ley 27.430), el fisco no debe formular denuncia penal sobre la base de una determinación de oficio sobre base presunta. Asimismo, sostuvo que no es posible que las presunciones que estiman el tributo debido puedan, *per se*, acreditar el delito, porque no ofrecen certeza respecto de la legitimidad de la obligación tributaria.

Por su parte, el Tribunal de casación descartó los agravios vinculados a la violación del derecho de defensa, por considerar verificado en todo el proceso que las partes contaron con la posibilidad cierta de ejercer su derecho de defensa.

Ahora bien, con relación al agravio planteado por la defensa que sostiene que hubo una errónea aplicación de la ley sustantiva y que por aplicación de la ley penal más benigna no correspondía que se efectuó una denuncia penal con base en una determinación de oficio con base presunta, en virtud de lo dispuesto por el artículo 19 de la Ley 27.430, el Tribunal, luego de transcribir lo establecido en el citado artículo, considero que:

Es de señalar que la disposición transcrita, tiene su fundamento en la finalidad de evitar que lleguen a conocimiento de la justicia aquellos hechos que no constituyen delito, frente a los supuestos de hecho en que manifiestamente no se haya podido constatar la conducta punible o por mediar un comportamiento del contribuyente o responsable que permita entender que el perjuicio fiscal obedece a cuestiones de interpretación normativa o aspectos técnico contables de liquidación.

En efecto, la legislación puntualiza tres causales para no realizar la denuncia penal: 1. Las circunstancias del hecho; 2. Por mediar un comportamiento del contribuyente que permita entender que el perjuicio fiscal obedece a cuestiones de interpretación normativa o aspectos técnicos contables de liquidación; y 3. Cuando las obligaciones tributarias surjan

exclusivamente de la aplicación de presunciones sin poseer además otros elementos de prueba contundentes.

Lo que interesa resaltar aquí es el margen de discrecionalidad técnica que posee la autoridad para efectuar la denuncia penal, ya que el legislador le atribuye “la facultad de apreciar en cada supuesto de hecho en concreto y decidir para el interés público con libertad de elección entre alternativas si formular la denuncia penal correspondiente o no, decidiendo por criterios de oportunidad, económicos o sociales, y que son susceptibles de control jurisdiccional mediante verificación de los elementos reglados de todo acto administrativo de no denunciar el ilícito penal, y la obligación del dictamen del correspondiente servicio jurídico, acudiendo a criterios razonables que justifique su decisión” (Julio C. Báez, Horario Romero Villanueva, Introducción Régimen Penal Tributario Argentino. E. Erreius 2019 p. 575 – 576).

En función de estos parámetros, entendió que:

Amén de la cuestión relativa a si se trata de una disposición de carácter procedimental o sustantivo que justifique la aplicación del principio invocado, tampoco se evidencia que dicha normativa cuya aplicación se reclama proceda en el caso, en tanto no se advierte del cúmulo probatorio incorporado al juicio y en el que se fundamentó la decisión cuestionada, que la imputación formulada, y la condena pronunciada, se hubieren sustentado u obedecido, en cuanto al perjuicio fiscal, a cuestiones de interpretación normativa o aspectos técnico contables de liquidación, o, en su caso, que haya surgido de la exclusiva aplicación de presunciones sin apoyatura en otros elementos de prueba contundentes.

Considerando que las presunciones legales establecidas en la ley 11.683 aplicada fueron acreditadas por la prueba producida, y que se había respetado el principio de razón suficiente, sujetándose a las reglas de la sana crítica racional, y que los numerosos elementos de prueba evidenciaron que los encausados tuvieron el conocimiento y la voluntad de evadir mediante ardid y engaño. Por lo que se entendió que el cuadro probatorio “resulta grave, preciso y concordante para tener por acreditado el extremo tratado en este apartado”.

CONCLUSIÓN:

Recapitulando, con la sanción del nuevo Régimen Penal Tributario y Previsional establecido en el Título IX, art. 279, Ley N° 27430, se incorpora como segundo párrafo del artículo 19, el siguiente texto: “...no corresponderá la denuncia penal cuando las obligaciones tributarias o previsionales ajustadas sean el resultado exclusivo de aplicación de las presunciones previstas en las leyes de procedimiento respectivas, sin que existieren otros elementos de prueba conducentes a la comprobación del supuesto hecho ilícito...”. La Ley N° 24.769 originaria no preveía limitar la promoción de la denuncia penal en los casos en que las obligaciones tributarias o previsionales evadidas sean el resultado exclusivo de la aplicación de presunciones; incluso, la modificación introducida por la Ley N° 26.735 directamente había derogado el artículo 19.

En función de ello fue que nos planteamos como objeto de investigación examinar si la reforma, en cuanto confina la promoción de denuncias penales cuando las obligaciones ajustadas son el resultado exclusivo de una determinación de oficio sobre base presunta, ha sido receptada por nuestros tribunales; y, en su caso, determinar cuáles serían los elementos de prueba conducentes que debe aportar la Administración para comprobar un supuesto hecho ilícito cuando la denuncia penal se sustenta una determinación de oficio sobre base presunta.

Así, en el primer capítulo desarrollamos el marco teórico y conceptual de las presunciones aplicables al derecho tributario. En él se establece que la obligación de pagar un impuesto se genera a partir de la comprobación de un hecho imponible, y que la determinación de oficio, conforme lo dispuesto en la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias), es una excepción al sistema de “autodeterminación” de deuda, que procede cuando no se presentan las declaraciones juradas o resultan impugnables las presentadas. Además, quedó claro que en nuestro sistema tributario la regla es la determinación de oficio sobre base cierta -por conocimiento cierto de la materia imponible-, y sólo cuando ello no resulte posible, podrá ser efectuada sobre base presunta -mediante estimación-.

En otros términos, la elección del método de determinación oficio no está librada a criterio discrecional de la Administración, sino que está sujeto a una regla y su eventual excepción. Primero la Administración a través del proceso de inspección y verificación,

debe alcanzar con certeza la cuantificación de la materia imponible, subsidiariamente podrá hacerlo en base a presunciones.

En ese marco, se analizaron las presunciones y su clasificación, en legales -es decir las contenidas y regladas por una norma, cuya conexión entre ambos hechos ha sido establecida por la ley-, que a su vez se dividen en legales relativas y legales absolutas, según si admiten o no prueba en contrario; y en simples o hominis -que son aquellas donde la norma no establece en forma fehaciente el vínculo que guarda el indicio con el hecho presunto, el cual será producto de una elaboración mental del juez-. Ambas deben partir de un hecho cierto y probado y no de otra presunción; pero además deben ser graves, precisas y concordantes.

Ahora bien, el sistema de presunciones es una herramienta que ayuda a la Administración a prevenir el fraude fiscal, anticipando respuestas a situaciones de riesgo para la obligación tributaria. Es un recurso que procura una doble finalidad: a) conocer la capacidad contributiva del sujeto obligado y b) la practicabilidad administrativa, esto es asegurar el crédito fiscal. Sin embargo, su utilización puede conducir a determinar y gravar una capacidad económica inexistente, de ahí la prudencia y rigurosidad en su aplicación en el ámbito tributario y en especial en el ámbito de las infracciones y delitos tributarios.

Esta problemática se acentúa aún más si se tiene en cuenta que en el derecho penal tributario se vinculan dos ramas del derecho -derecho penal y derecho tributario- con principio y fines disímiles, resultando dificultoso enlazar los conceptos y límites de cada uno de ellos, para interpretar la normativa vigente aplicable.

En efecto, no debe perderse de vista que el presupuesto del derecho tributario es grabar un hecho o negocio jurídico que evidencie capacidad económica y que el del derecho punitivo es castigar un hecho ilícito. Así, mientras el último se rige por el principio de culpabilidad y presunción de inocencia cuya vigencia no tolera que los elementos constitutivos del delito se presuman; aquel puede prescindir de la intención del sujeto obligado y utilizar las presunciones para invertir la carga de la prueba.

Bajo este esquema conceptual abordamos el artículo 19, 2º párrafo del RPT, anticipando que su aplicación encierra, a priori, un problema axiológico, en tanto contiene una regla de derecho susceptible de contradecir principios superiores del sistema, como son el principio de inocencia, capacidad contributiva, defensa en juicio, igualdad, *non bis in idem* y el derecho de propiedad. Ello nos impuso se analizar los límites constitucionales a la aplicación del sistema de presunciones en materia tributaria y penal tributaria.

En ese sentido, quedó demostrado que el poder para crear obligaciones tributarias con fundamento en la utilización de presunciones no es ilimitado, sino que debe respetar los preceptos constitucionales de reserva de la ley, capacidad contributiva, no confiscatoriedad, equidad, razonabilidad, generalidad, igualdad y seguridad jurídica. En ese marco, el uso de las presunciones debe limitarse a casos excepcionales y cuando medie causa legítima, bajo límites y premisas bien detalladas, para evitar que en la tarea de la recaudación se cometan abusos.

Seguidamente, fue objeto de examen el papel de las presunciones en el ámbito sancionador y punitivo. Así en el plano infraccional, repasamos el tratamiento dado por la jurisprudencia a las normas que pretenden lograr una definición normativa de la defraudación fiscal prescindiendo del análisis y verificación del elemento subjetivo de la conducta reprimida, asumiendo que el dolo puede fundarse en hechos no probados en forma directa. En este sentido, la respuesta de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el *leading case* “Mazza, Generoso y Mazza Alberto”, y en los casos “Causa Elen-Valmi de Claret y Garelo” y “Montengro Hermanos S.A.”, no dejó margen de dudas al afirmar que las presunciones establecidas para la determinación del gravamen no eran aptas para presumir el fraude fiscal, sin el necesario sustento de otros elementos de prueba que permitiese acreditar la existencia de elemento subjetivo doloso.

Pudimos corroborar que esa doctrina ha sido monolíticamente adoptada en precedentes del Tribunal Fiscal de la Nación y de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, e incluso por la propia Administración Federal de Ingresos Públicos en instrucciones generales.

En materia delictual, se observa que la situación es más compleja, toda vez que la Corte Suprema de Justicia de la Nación no se ha pronunciado en un proceso penal tributario, como le hizo en los precedentes antes citados, respondiendo al interrogante de si las pruebas tenidas en cuenta para efectuar la determinación de oficio sobre base presunta resultan suficientes como *noticia criminis* o no.

Sobre el punto existen distintas posiciones a nivel doctrinario y jurisprudencial, entre los que pretenden desestimar la denuncia penal presentada por el organismo recaudador cuando ella se apoya en una determinación de oficio sobre base presunta; los que consideran que la determinación estimativa puede y debe fundar la génesis de un proceso penal; y la posición intermedia o ecléctica que asigna a las presunciones el carácter de elementos de convicción a valorar bajo parámetros de estricto control de

legalidad, razonabilidad y oportunidad, a fin de determinar si corresponde o no iniciar una instrucción penal con base en una determinación de oficio sobre base presunta.

Analizadas las mismas, se observó que la posición predominante, hasta la reforma introducida al régimen penal tributario y previsional, es la que postula que la determinación de oficio sobre base presunta si bien no impide la promoción de la denuncia penal no puede sustentar la sentencia condenatoria. Esta posición encuentra recepción expresa en la causa “Beraja”, que si bien no cerró la discusión en el ámbito judicial, puso un paréntesis hasta que nuestro Máximo Tribunal se pronuncie al respecto en un proceso penal tributario.

Complementando el estudio hicimos un repaso por las posturas de la doctrina especializada. Así, consultamos la opinión de Javier Lopez Biscayart, quien advierte que el ejercicio de la pretensión punitiva en sede penal de alguna manera se contradice con la determinación presuntiva, en tanto esta supone que no se ha podido efectuar una determinación sobre base cierta, en tanto la elección entre uno y otro sistema no es discrecional, lo cual sellaría negativamente la posibilidad de que el tribunal jurisdiccional pueda arribar a la certeza que no pudo conseguir el juez administrativo. Sin embargo apunta que en muchos casos es la intensidad de la actividad del contribuyente para ocultar la materia imponible en connivencia con terceros la principal causa que impide llegar a la certeza, y por lo tanto no avanzar los procesos penales precedidos de determinaciones sobre base presunta puede favorecer graves hechos de corrupción, que en virtud de los compromisos internacionales asumidos nuestro país debe combatir.

Ahora bien, a partir de la reforma se observa que la postura que obtuvo concreción normativa es la que requiere un análisis de la totalidad de las pruebas y circunstancias del caso para determinar si se justifica o no la denuncia penal cuando la determinación de oficio se efectuó sobre base presunta, en lugar de adoptar una posición extrema a favor o en contra de esta.

La norma busca equilibrar la protección del interés fiscal con el respeto a los derechos y garantías de los contribuyentes; que recoge la evolución de la jurisprudencia y la doctrina en la materia. Sin duda, los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación sobre aplicación del principio de personalidad de la pena en materia infraccional, receptado por la AFIP Instrucción General (DGI) N° 4/1999 (17/2/1999) y la Instrucción General (AFIP) N° 6/2007 (30/7/2007), tuvieron un papel determinante en el texto de la norma actual.

Finalmente, a fin de brindar un panorama completo del tema sometido a esta investigación, en el último capítulo abordamos el estudio de la postura asumida por la doctrina y la jurisprudencia a partir de la reforma introducida al artículo 19, 2º párrafo del nuevo RPT.

La doctrina es conteste en valorar positivamente la introducción dispuesta por el nuevo R.P.T.; pero sin embargo aún existen autores que mantienen la postura según la cual las presunciones establecidas para la determinación del gravamen no son aptas para presumir el fraude en materia fiscal; como así también los que entienden que en el supuesto de una determinación sobre base presunta la noticia debería girarse al Ministerio Público Fiscal para que sea éste quien juzgue la pertinencia de iniciar una investigación preliminar o no; y aquellos que señalan que el artículo sub-examine en nada impide efectuar una denuncia penal; y los que afirman que la dispensa a los organismos fiscales de efectuar denuncias penales tributarias únicamente sobre la base de presunciones debería ayudar a erradicar del espectro punitivo causas que involucren ajustes técnicos y errores.

Desde otro costado, del repaso de la jurisprudencia de la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba y de la Cámara Federal de Casación Penal, podemos concluir que en la mayoría de los casos analizados se observa la recepción de la reforma introducida por la Ley 27.430 al Régimen Penal Tributario y Previsional, en cuanto confina la promoción de denuncias penales cuando las obligaciones ajustadas son el resultado **exclusivo** de una determinación de oficio sobre base presunta.

En efecto, en los únicos supuestos examinados donde la reforma no es receptada, el Tribunal llamado a decidir argumentó que al momento de la denuncia penal se encontraba vigente la ley 24.769, que ordenaba al Organismo Fiscal a efectuar denuncia penal, aún en aquellos casos de determinación de oficio efectuadas exclusivamente sobre base presunta. Así, sostuvo que la denuncia era un acto procesal cumplido y que la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna encuentra como límite infranqueable la validez de los actos procesales cumplidos y firmes bajo la vigencia de la normativa derogada.

Además, en el análisis efectuado se pudo constatar que la reforma dota de mayores garantías a los administrados al exigir que se acredite el elemento subjetivo de la conducta reprimida, evitando la acreditación del ardid o engaño a partir de conjeturas basadas en coeficientes o estadísticas.

Finalmente, en cuanto a los elementos de prueba que se deben acompañar a una determinación de oficio sobre base presunta para sustentar una denuncia penal, estos pueden ser: estados contables, resúmenes de bancos, documentación aportada por la firma, declaraciones juradas presentadas, información de entidades financieras, terceros intervinientes, bases de datos del Organismo Fiscal, depuración de registros bancarios, informes de la UIF, y todo otro elemento de prueba tendiente a ocultar la verdadera situación patrimonial del obligado.

En conclusión para que la determinación sobre base presunta sirva de prueba de cargo debe partir de hechos ciertos y probados, susceptible de ser interpretados en un único sentido, que por su número, gravedad, precisión y concordancia, produzcan convicción sobre el acaecimiento del hecho presumido, conforme a las reglas de la sana crítica racional; y deberá estar acompañada de elementos de prueba independientes que permitan aspirar, razonablemente, a superar la mera conjetura ilícita. Caso contrario la determinación no será apta para iniciar un proceso penal tributario.

LISTADO DE REVISION BIBLIOGRAFICA:

- ALTAMIRANO, A. C. (2014). Presunciones, Discrecionalidad y Legalidad. En D. N. FRAGA, *Presunciones y Ficciones en el Régimen Tributario Nacional, Aspectos Teóricos, Jurídicos y Prácticos* (pág. 72/93). Buenos Aires: La Ley, Thomson Reuters.
- ALVAREZ ECHAGUE, J. M. (2004). *La imposibilidad de aplicar sanciones penales tributarias con fundamento en meras presunciones. A partir de dos fallos de los Juzgados Penales Tributarios confirmados por la Cámara de Apelaciones en lo Penal Económico*. Buenos Aires: La Ley - cita online AR/DOC/1931/2004.
- ÁLVAREZ ECHAGÜE, J. M. (2018). La extinción de la acción penal tributaria. Buenos Aires: AD-HOC.
- ARGÜELLO, F. M. (2014). Las Presunciones Ominis Contenidas en la Ley de Procedimiento Tributario, Su Aplicación Por Parte de la Administración Tributaria y Su Tratamiento Judicial. En D. N. FRAGA, *Presunciones y Ficciones en el Régimen Tributario Nacional. Aspectos Teóricos, Jurídicos y Prácticos*. (pág. 301/345). Buenos Aires: La Ley, Thomson Reuters.
- ARMANI, M. A. (s.f.). El ocaso de una era: Un adiós a la ley 24.769 y el devenir del derecho penal tributario. *Doctrina Penal Tributaria y Económica*. N° 48.
- BERTAZZA, H. J. (2020). Régimen Penal Tributario Comentado. Buenos Aires : La Ley .
- DIAZ, V. O. (1994). *La seguridad jurídica en los procesos tributarios*. Buenos Aires: Depalma.
- DÍAZ, V. O. (1994). *La seguridad jurídica en los procesos tributarios*. Buenos Aires : Depalma.
- FLORES, Rodolfo. (s.f.). La facultad de no denunciar por parte del Fisco”, Derecho Penal Tributario. Análisis Integral y sistemático. Derechos y garantías fundamentales. En J. M. ALVAREZ ECHAGÜE.
- FRAGA, Diego N. y SERICANO, Roberto P. . (2014). *Presunciones y Ficciones en el Régimen Tributario Nacional. Aspectos Teóricos, Jurídicos y Prácticos*. Buenos Aires: La Ley.
- GARCIA BERRO, Diego y VILLELLA, Guillermo. (Febrero de 2004). , “*Las "presunciones" de la ley N° 11.683 y el proceso penal por el delito de evasión tributaria*”. Obtenido de La Ley : AR/DOC/552/22204
- GOMEZ, Teresa y FOLCO, Carlos M. (2019). Determinación de Oficio y Denuncia Penal Tributaria. En J. M. ALVAREZ ECHAGÜE, *Derecho Penal Tributario. Análisis Integral y sistemático. Derechos y garantías fundamentales*. Buenos Aires. : AD-HOC.
- GOMEZ, Teresa y FOLCO, Carlos Maria. (2020). *Procedimiento Tributario - Ley 11.683 - Decreto 618/97* (10ª Edición actualizada y ampliada ed.). Buenos Aires : Thomson Reuters - La Ley .
- JARACH, D. (1969). *Curso Superior de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima.
- LIGHT, Miguel N. y VILLARRUEL, Gonzalo E. (2014). Límites Constitucionales de las Presunciones y Ficciones en Materia Tributaria. En D. N. FRAGA, *Presunciones y Ficciones en el Régimen Tributario Nacional, Aspectos Teóricos, Jurídicos y Prácticos* (pág. 17/44). Buenos Aires: La Ley, Thomson Reuters.

- LOPEZ BISCAYART, J. (2014). Indicios utilizados por el Juez en lo Penal Tributario para tener por acreditada la existencia de delitos. Valoración de las presunciones en el proceso penal. . En D. N. FRAGA, *Presunciones y Ficciones en el Régimen Penal Tributario. Aspectos Teóricos, Jurídicos y Prácticos*. (pág. 1131/1147). BUENOS AIRES: LA LEY - THOMSON REUTERS.
- LÓPEZ BISCAYART, JAVIER y DE CARI. ENRIQUE. (2005). *Determinación de oficio y proceso penal. Un lugar para cada cosa, y cada cosa en su lugar en Derecho Penal Tributario. Cuestiones Críticas*, AA.VV., Rubinzal-Culzoni Editores.
- LUIS, Claudio E. (2019). Derecho Penal Tributario. Análisis Integral y Sistemático. Derechos y Garantías Fundamentales. En J. M. Sferco. Buenos Aires: AD - HOC.
- MARMILLON, V. (2014). La determinación de oficio sobre base presunta y su entidad para fundar denuncias penales. En D. FRAGA, & R. SERICANO, *Presunciones y Ficciones en el Régimen Tributario Nacional. Aspectos Teóricos, Jurídicos y Prácticos* (Vol. I, pág. 1117). Buenos Aires, Argentina: La Ley.
- MAZZON, M. E. (2008). *La prueba, la presuncion y el fuero penal tributario*. Obtenido de Thomson REuters.
- (2017). *Mensaje Número: MEN-2017-126-APN-PTE. Referencia: EX-2017-27778266-APN-DMEYN#MHA*.
- PANETA, Luis A. (2019). Delitos e Infracciones: hacia una concepcion moderna del derecho penal tributario. En J. M. Sferco, *Derecho Penal Tributario - Análisis Integral y Sistemático. Derechos y Garantías Fundamentales*. Buenos Aires: Ad-Hoc.
- Procedimiento fiscal explicado y comentado, actualizado segun reforma tributaria*. (11^a ed.). (2018). Buenos Aires: Errepar.
- RIQUERT, M. A. (2019). *Regimen Penal Tributario y Previsional. Ley 27430. Comentada. Anotada* (Segunda ed.). Buenos Aires: Hammurabi.
- ROBIGLIO, C. (2018). "20° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina", *Comisión N° 1 - Ley Penal Tributaria, Consejo Profesional de Ciencias Económicas*. Buenos Aires .
- SAPAG, M. A. (2014). Las Presuciones en el Derecho Tributario y el Principio de Razonabilidad. En D. N. FRAGA, *Presunciones y Ficciones en el Régimen Tributario Nacional - Aspectos Teóricos, Juridicos y Practicos*. (pág. 45/71). Buenos Aires: La Ley, Thomson Reuters.
- SCARPONETTI, Patricia - ALEM DE MUTTONI, Isabel - SAAD, Marta Juliá Carla. (2016). *Los Procesos de Elaboración y Presentacion de Proyectos de Investigacion*. Córdoba: Advocatus.
- SEMACHOWICZ, E. D. (2017). Algunas notas respecto a las modificaciones al régimen penal tributario. DTE, t. XXXVIII.
- SERICANO, Roberto P. y PONSETTI, Edgardo O. (2014). La Determinacion de Oficio Sobre Base Presunta. Aspectos Generales y Procedimentales. El Carácter Subsidiario de la "Estimación de Oficio". En D. N. FRAGA, *Presunciones y Ficciones en el Régimen Tributario Nacional. Aspectos Teóricos, Jurídicos y Prácticos*. (pág. 269/299). Buenos Aires: La Ley, Thomson Reuters.
- TESSIO, Manuel F. (2019). DERECHO PENAL TRIBUTARIO. ANALISIS INTEGRAL Y SISTEMATICO. DERECHOS Y GARANTIAS FUNDAMENTALES. En J. M. ALVAREZ ECHAGÛE. Buenos Aires: AD-HOC.

- VIDAL, G. V. (2014). Los Principios de Generalidad y Seguridad Jurídica y las Presunciones y Ficciones en Materia Tributaria. En D. N. FRAGA, *Presunciones y Ficciones en el Regimen Tributario Nacional, Aspectos Teóricos, Jurídicos y Prácticos*. (pág. 132/159). Buenos Aires: La Ley, Thomson Reuters.
- VILLEGAS, H. B. (1993). *Régimen Penal Tributario Argentino*. Buenos Aires: Depalma.
- VIOLA, J. A. (2009). *Derecho procesal Penal Tributario*. Buenos Aires: La Ley.
- VIZCAÍNO, C. G. (2014). *Tratado de Derecho Tributario* (Vol. II). Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- YUNI, José Alberto - URBANO, Claudio Ariel. (2006). *Técnicas para investigar - Recursos Metodológicos para la Preparación de Proyectos de Investigación - Volumen I*. Córdoba: Editorial Brujas.
- YUNI, José Alberto - URBANO, Claudio Ariel. (2014). *Técnicas para Investigar - Recursos Metodológicos para la Preparacion de Proyectos de Investigación*. Córdoba: Editorial Brujas.