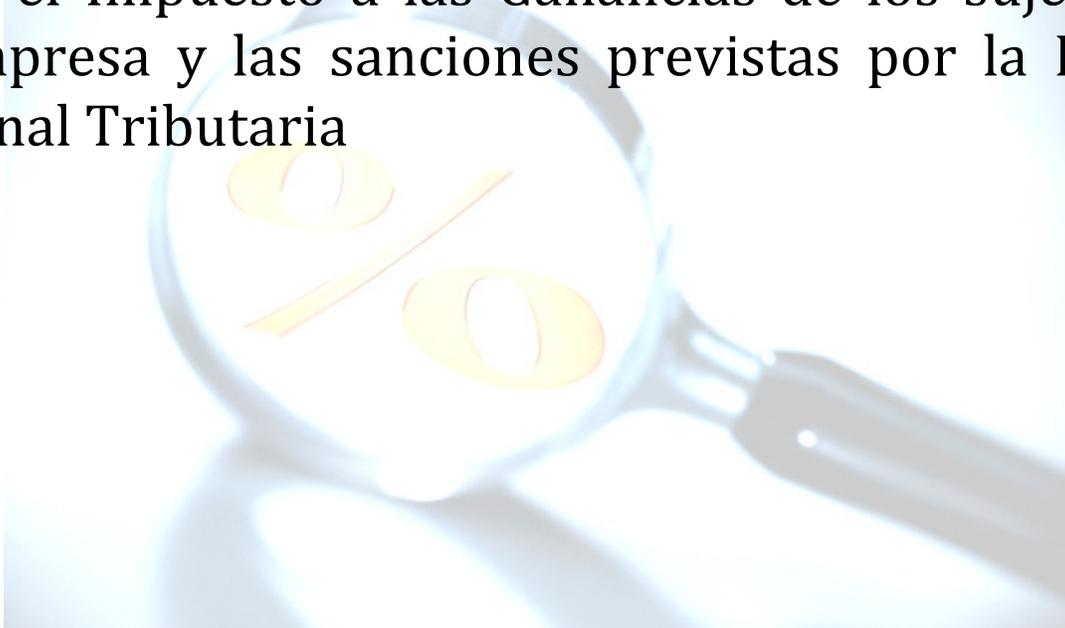


Universidad Fasta
Facultad de Ciencias Económicas
Contador Público

Los incrementos patrimoniales no justificados en el Impuesto a las Ganancias de los sujetos empresa y las sanciones previstas por la Ley Penal Tributaria



Erica Schäffer
Tutor: Daniel Baldini
2011

INDICE

Abstract.....	Pg.4
Tema.....	Pg.5
Justificación.....	Pg.5
Definición del problema.....	Pg.6
Objetivos.....	Pg.6
Diseño metodológico.....	Pg.7
Marco Teórico.....	Pg.11
1. Enfoque macroeconómico. Relación con la teoría Clásica.....	Pg.17
2. Introducción a la problemática.....	Pg.18
3. Objeto del impuesto a las ganancias.....	Pg.19
4. Sujetos del impuesto a las ganancias.....	Pg.21
5. Sistema adoptado por la ley de Impuesto a las Ganancias para la determinación del impuesto.....	Pg.23
6. Concepto de presunción y ficción en el Derecho Tributario.....	Pg.26
7. Tipos de presunciones.....	Pg.27
8. Razonabilidad de las presunciones de la Ley 11.683.....	Pg.29
9. El inadecuado uso de presunciones y ficciones.....	Pg.33
10. Sanciones penales tributarias con fundamento en meras presunciones.....	Pg.36
11. Jurisprudencia encontrada.....	Pg.42
12. Enumeración de las presunciones del art.18 de las Ley N° 11.683.....	Pg.43
13. Origen de los incrementos patrimoniales no justificados.....	Pg.50
14. Los incrementos patrimoniales no justificados como presunción legal.....	Pg.51
15. Posibles causas del origen de los incrementos patrimoniales.....	Pg.54
16. Sanciones de la Ley N° 11.683 de Procedimiento Tributario.....	Pg.58
17. Delitos Tributarios.....	Pg.60
18. Teoría del delito. Elementos componentes de los ilícitos tributarios.....	Pg.61
19. Sanciones de la Ley Penal Tributaria N° 24.769.....	Pg.63
20. Delitos relativos a los recursos de la seguridad social.....	Pg.69
21. Delitos fiscales comunes.....	Pg.70
22. Denuncia penal.....	Pg.72

23. La ley 25.246 y la creación de la Unidad de Información financiera.....	Pg.73
24. Glosario.....	Pg.76
25. Conclusiones.....	Pg.78
26. Bibliografía general y específica	Pg.82
27. Anexo Power Point de presentación.....	



Abstract

El objeto de este trabajo fue analizar si los incrementos patrimoniales no justificados establecidos en el art. 18 inc. f) de la Ley 11.683 como presunción legal, resultan por sí solos suficientes para dar por acreditada la conducta que se requiere para disponer las multas establecidas por la propia Ley 11.683 y para disponer las penas de prisión establecidas por la Ley Penal Tributaria 24.769.

Este tema resulta significativo, por un lado, teniendo en cuenta las consecuencias que pueden sufrir los contribuyentes, es decir, los clientes que debe asesorar el Contador Público como profesional, ante conductas que puedan ser presumidas por la AFIP y denunciadas como irregulares o ilícitas, y que por lo tanto debe conocer para cumplir correctamente con ese asesoramiento, y por otro lado, por la creciente responsabilidad que se le atribuye a los contadores y Auditores de empresas, en la obligación impuesta por distintas reglamentaciones que luchan contra la evasión fiscal y el lavado de dinero (UIF 25/2011), y que pretenden que el profesional descubra y denuncie irregularidades y fraudes de sus clientes, para que no se apliquen al propio profesional importantes consecuencias económicas en concepto de multas por los importes cuestionados como lavado de dinero de los contribuyentes que asesora.

Este trabajo se realizó exponiendo las distintas presunciones de la Ley de Procedimiento Tributario y las sanciones establecidas por esa misma ley y por la Ley Penal Tributaria. Para poder cumplir con los objetivos planteados y arribar a las conclusiones, se analizó el problema junto con la jurisprudencia emanada de los más altos tribunales durante el período 2000-2010, y la doctrina más especializada en materia tributaria.

Este análisis permitió concluir que la presunción establecida en el art. 18 inc. f) de la Ley 11.683 (Incrementos patrimoniales no justificados) da lugar al inicio de la denuncia penal por parte de los agentes de AFIP, pero que los tribunales sostienen que por sí sola esta presunción no habilita la sanción de prisión establecida en la Ley Penal Tributaria 24.769 ni la multa por defraudación del art. 46 de la Ley 11.683, sino que se requiere siempre que el Organismo denunciante demuestre con otros medios de prueba directos la existencia del dolo, que es la conducta punible para ambas situaciones.

Tema:

Incrementos patrimoniales no justificados en el Impuesto a las Ganancias.

Justificación:

La Ley 11683/98 prevé la posibilidad de que la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), ante la imposibilidad de determinar sobre base cierta la materia imponible, se valga de la denominada estimación indirecta, o determinación sobre base presunta, para poder liquidar la deuda tributaria del contribuyente. Aunque algunos ordenamientos lo establecen expresamente, resulta de su propia naturaleza su carácter subsidiario.

Es decir, el Fisco debe recurrir a dicha herramienta una vez descartada la posibilidad de establecer en forma cierta la materia imponible.

Entre los diversos caminos con que cuenta el Fisco en estos casos, a los fines de la liquidación tributaria, nos encontramos con la figura de los “incrementos patrimoniales no justificados”, de singular importancia práctica, al operar en casos en que se verifiquen bienes y/o derechos que no se condicen con la renta o el patrimonio exteriorizados y declarados por el Contribuyente ante el Fisco.

Se debate arduamente en la doctrina especializada la viabilidad de la persecución penal (a través de la Ley penal tributaria N° 24.769/96) de los ajustes impositivos sustentados en la aplicación de este instituto, ya que solo se basa en presunciones. Motivan la divergencia la distinta concepción acerca de su naturaleza jurídica, interpretaciones contrapuestas de la norma que lo instituye, así como el alcance que se brinde al principio constitucional de inocencia en materia penal.

El objetivo es realizar un análisis de las distintas presunciones que utiliza la AFIP, y de la doctrina y jurisprudencia relacionada, para determinar si corresponde que se apliquen sanciones penales al contribuyente cuando el tributo omitido o defraudado fue determinado sobre base presunta.

Este análisis se hará desde el punto de vista del Auditor Externo, quien debe analizar la licitud o ilicitud de las actividades realizadas por la empresa que lo contrata con un doble objetivo: poder asesorar correctamente a los clientes sobre las consecuencias penales que pueden caberle y por otro lado, resguardar la responsabilidad profesional y penal del Auditor.

Problema:

Los incrementos patrimoniales no justificados en el Impuesto a las Ganancias de los sujetos empresa y las sanciones previstas por la Ley Penal Tributaria, en la RA en el período 2000-2010.

Objetivo general:

Determinar si las presunciones previstas por la Ley 11683/98 respecto de los incrementos patrimoniales no justificados en el IG de los sujetos empresa (es decir, los responsables del art. 69 de la ley de impuesto a las ganancias, las demás sociedades y las empresas o explotaciones unipersonales) resultan suficientes para acreditar las consecuencias penales tributarias que prevé la Ley 24769/96 y sus modificatorias.

Objetivos específicos:

- 1- Desarrollar el tratamiento de los “Incrementos Patrimoniales no Justificados en el Impuesto a las Ganancias;
- 2- Desarrollar el tratamiento de los “Incrementos Patrimoniales no Justificados” en la Ley de Procedimiento Tributario;
- 3- Enunciar las sanciones previstas en la Ley Penal Tributaria;
- 4- Determinar si corresponde la aplicación de sanciones cuando el tributo omitido o defraudado es determinado sobre base presunta, y
- 5- Establecer si a partir de la determinación de una obligación tributaria, mediante el empleo de presunciones o de ficciones legales, es posible la persecución penal del responsable.

Diseño metodológico:

1) Universo:

El universo del presente trabajo está integrado por las presunciones establecidas en la Ley 11.683/98 (Ley de Procedimiento Tributario) y por las sanciones que establece la Ley 24.769/96 (Ley Penal Tributaria).

2) Muestra y unidad de muestreo:

La muestra de este trabajo y la unidad de muestreo están conjuntamente definidas por las presunciones del Art. 18 de la Ley 11.683/98 referido a los incrementos patrimoniales no justificados y por los Arts. 1 a 15 de la Ley 24769/96 referidos a las distintas sanciones penales que se pueden aplicar a los tipos descritos por el mencionado artículo de la Ley de Procedimiento Tributario.

3) Jurisprudencia:

El análisis se realizará conjuntamente con jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal y del Tribunal Fiscal de la Nación, para poder reflejar en este trabajo las distintas posiciones de los magistrados sobre el tema bajo estudio.

4) Doctrina:

La doctrina existente sobre los fallos analizados, así como los artículos elaborados por importantes fuentes, también forman parte de las herramientas utilizadas en el análisis y comprensión de la información presentada en este trabajo.

5) Actores de interés legítimo:

Los actores de interés legítimo del problema planteado son:

- a)- El FISCO Nacional: como responsable de la recaudación del impuesto a las Ganancias.
- b)- Las personas jurídicas: como sujetos pasivos del impuesto y obligados a la declaración e ingreso del mismo.
- c)- El Auditor externo: como el profesional en Ciencias Económicas que debe opinar sobre la razonabilidad de la información presentada por sus clientes.

6) Tipo de investigación:

- Exploratoria descriptiva: ya que a través de la doctrina y jurisprudencia relevante en cuanto a las presunciones sobre incrementos patrimoniales no justificados se analizará y determinará si son suficientes para la aplicación de estas sanciones penales.

- Transversal: ya que recolecta datos en un tiempo único.
- Diacrónica: porque analiza el problema en el período 2000-2010.

8) Técnicas:

En cuanto a las técnicas de recolección de datos, se utilizará el análisis de contenido, que se centrará en documentación de fallos judiciales, doctrina especializada, publicaciones especiales y las leyes anteriormente mencionadas. Para esto se utilizarán las fichas de información que se presentan en el Anexo I y II, de modo de poder registrar la información relevada en la doctrina y jurisprudencia relevante y servir de base para su posterior análisis.

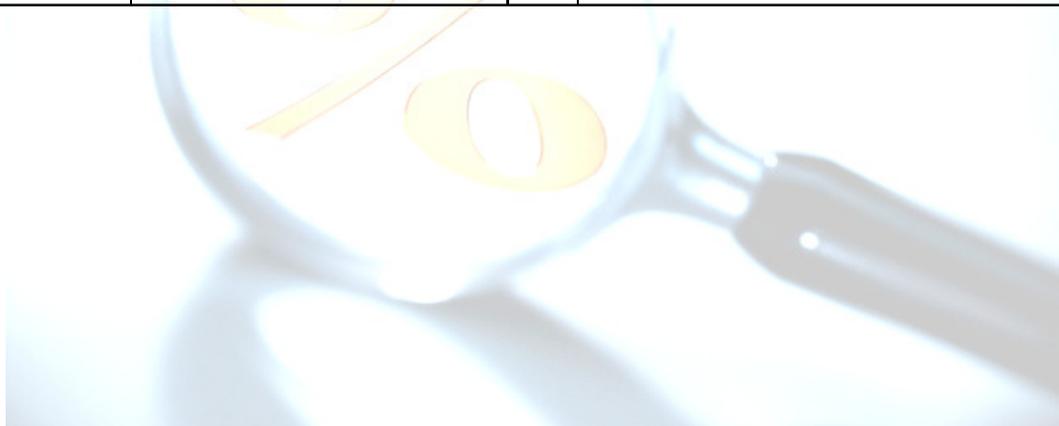
9) Fuentes de investigación:

- Primarias:
 - Constitución Nacional
 - Ley de Procedimiento Tributario 24769/96
 - Ley de Impuesto a las Ganancias 20628/97
 - Ley de Procedimiento Tributario 11683/98
 - Ley de Lavado de activos de origen delictivo 25246/00
 - Ley 25795/03 Modificación de la Ley de Procedimiento Tributario
 - Ley 26044/05 Modificación de la Ley de Procedimiento Tributario
 - Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias 1344/98
 - Resolución General 2527/85 Normas para valuar los bienes al efecto de la DDJJ del IG
 - Dictamen DAL AFIP 72/1997 Procedimiento tributario – Determinación sobre base presunta
 - Dictamen DAL AFIP 21/2003 Procedimiento Tributario – Diferimiento de impuestos – Intereses resarcitorios
- Secundarias: será la obtenida de las Fichas de análisis de información de:
 - Doctrina relevante: ver Anexo I
 - Jurisprudencia relevante: ver Anexo II.

10) Lugar de la investigación: Mar del Plata, Argentina.

11) Tiempo de la investigación: 2009 - 2011.

Anexo I - Doctrina relevante			
Autor	Nombre del trabajo	Año	Publicación
Almada, Lorena y Matich, Cecilia	Presunciones en la ley 11,683. Parte I.	2007	Periódico Económico Tributario - Editorial La Ley N° 366
Alvarez Echagüe, Ju	La imposibilidad de aplicar sanciones penales tributarias con fundamento en meras presunciones	2004	Diario La Ley 02/09/2004
Gaumet, Marcelo	Lavado de dinero y diferencia patrimoniales no justificadas	2007	Doctrina Tributaria Errepar - Boletín XXVIII
Gaumet, Marcelo	Algunas consideraciones sobre el monto consumido	2006	Doctrina Tributaria Errepar - Boletín XXVII
Gómez, Teresa	Utilización de presunciones en la esfera penal tributaria	2006	http://www.actualidadimpositiva.com/especiales/jornadas_tributarias_06/c2_teresagomez.html
Gorosito Alberto	Presunciones y ficciones en el derecho tributario	2004	Doctrina de la Asociación Argentina de estudios fiscales
Hirsch, Mario	Diferentes opticas acerca del tratam. De las presunciones	2010	Doctrina Tributaria Errepar - Boletín XXXI
Lopez Biscayart, Javier	Presunciones y oportunidad en el proc. Penal tributario	2004	Doctrina Tributaria Errepar - Boletín XXV
López, Jorge	El inadecuado uso de presunciones y ficciones en el derecho penal tributario	2007	Doctrina Tributaria Errepar - Boletín XXVIII
Lucuy, Carlos	Ley Penal Tributaria: Fundamentos de proyecto de reforma del Art. 19	2005	http://impuestos.iprofesional.com/notas/18410-Ley-Penal-Tributaria-fundamentos-del-proyecto-de-reforma-del-art-19



Anexo II - Jurisprudencia Relevante			
Nombre de la causa	Tribunal	Año	Observaciones
Mazza, Generoso y Mazza, Alberto	CSJN	06/04/1989	Fallo que sentó precedentes
Casa Ellen Valmi de Claret y Garello	CSJN	31/03/1999	Fallo que sentó precedentes
Montenegro hermanos S.A.	CSJN	24/08/2000	
Noxi S.A.	TFN - Sala B	06/09/2002	
Dubaltro	Juzg. Nac. En lo Penal Tributario N° 3	2003	
Mazzotta F.-Cocco M-Hormaco S.A.	Juzgado en lo Penal Tributario N° 1	03/02/2004	
Pelegri, M.	Regs. 375/2004	17/05/2004	
Samper, Richard y otros	Cám. Nac. En lo Penal y Económico - Sala B	14/06/2004	
Grilli, Ricardo	Regs. 721/2004	26/08/2004	
Beraja, Rubén	Cám. Nac. De Casación Penal - Sala I	21/12/2004	
Iribarne, Gustavo (Polit S.A.)	Cám. Nac. En lo Penal y Económico - Sala A	24/02/2005	
Festuca SA	Cám. Nac. De Apel. En lo Penal Econ. Sala B	31/03/2005	
Seguridad y custodia S.R.L.	Cám. Nac. De Apel. En lo Penal Econ. Sala B	30/05/2005	
Mazzardi, Eduardo (Food & Service S.A.)	Juzgado Nac. 1º inst. Penal y Económico	02/09/2005	
Giampietro Mogordoy, Julio César y otros	CN CASACIÓN PENAL - SALA II	28/10/2005	
Ronden S.A.	CNPECON. - SALA A	02/12/2005	
Las Elviras S.A.A.G.T.	Cám. Nac. Apelac. En lo Penal Econ. - Sala B	03/02/2006	
Games, Fernando Jorge	TFN - Sala A	08/03/2006	
Hai Port SRL	Cám. Nac. Apelac. En lo Penal Econ. - Sala A	04/04/2006	
Menem, Eduardo Adrián	CNFED. CONT. ADM. - SALA IV	12/10/2006	
Torreta, Fernando Jorge	TFN - SALA A	28/12/2006	
Rocuzzo e hijos S.A.	CNFED. CONT. ADM. - SALA V	31/08/2007	
Elmer, Sergio Omar	Tribunal Fiscal de la Nación - Sala C	07/09/2007	
Moneta, Raúl	TFN - Sala B	02/11/2007	
Lawalcaloc S.A.	TFN - Sala D	01/09/2008	
Nicoletti S.A.	CN Fed. Cont. Adm. - SALA I	19/12/2008	
Novile Mitre de Saguier	Juzgado Penal Tributario n° 1	s/publicación	
Sacks, Santiago	Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. - Sala V	15/09/2010	

Marco teórico:

Del análisis de la doctrina existente sobre el tema bajo estudio surgen las siguientes publicaciones que cito a continuación:

- **Las diferencias de inventario como presunción legal**, Gaumet, Marcelo. Doctrina tributaria Errepar. Boletín XXIX, Febrero/2008, quien concluye que:
“La presunción legal del artículo 18, inciso c), de la ley 11683 (t.o. 1998 y modif.), como toda presunción, debe ser utilizada si no es posible determinar la materia imponible con elementos ciertos y en caso de encuadrar perfectamente los hechos en este supuesto considerando los distintos aspectos tratados, y también antes de proyectar materia imponible mediante la utilización de presunciones simples”.
- **El inadecuado uso de presunciones y ficciones en el Derecho penal tributario**, Lopez, Jorge. Doctrina tributaria Errepar. Boletín XXVIII, febrero/2007, quien concluye en su trabajo que:

“Las legislaciones impositivas suelen contemplar el uso de presunciones legales y ficciones en la determinación de la base de imposición de diferentes gravámenes en casos que presentan dudas o en los que la Administración Fiscal no puede probar por medios directos la existencia de la obligación tributaria o su cuantía. En este sentido facilitan las tareas de control y fiscalización y mejoran la posición del Estado en su combate contra la evasión fiscal”.

El problema se presenta cuando, a partir de una determinación tributaria realizada en base a presunciones legales o ficciones, se trasciende ese acotado ámbito, pretendiendo criminalizar la acción del contribuyente por el presunto ilícito puesto al descubierto por esa determinación presuntiva o ficcional.

A lo largo de este desarrollo, hemos llegado a la conclusión de su inadecuación a los efectos penales, toda vez que, desde el punto de vista del derecho penal, en la versión finalista de la teoría del delito, encontramos que no llega a configurarse la tipicidad de la acción, descartándose de plano la existencia de delito, y desde el ángulo del derecho constitucional, hemos descubierto la existencia de agravio a libertades y garantías de raigambre

constitucional que descartan cualquier pretensión sancionatoria en el fuero penal.

Por encima de la utilidad que estos instrumentos legales prestan al Estado en sus funciones de fiscalización y recaudación, hay que tener presente que las reglas del estado de derecho no han sido establecidas para facilitar la gestión de las administraciones tributarias, sino para asegurar la vigencia irrestricta de un plexo de derechos y garantías de jerarquía constitucional en beneficio de todos los habitantes y, por lo tanto, de todos los contribuyentes. Es tarea, de los legisladores y de la administración tributaria, encontrar instrumentos que posibiliten recaudar regularmente los tributos y combatir la evasión sin afectar esas garantías que forman parte de la esencia misma de todo sistema jurídico de un Estado democrático”.

- **Lavado de dinero y diferencias patrimoniales no justificadas**, Gaumet, Marcelo. Doctrina tributaria Errepar. Boletín XXVIII, Abril/2007, quien concluye que “Por último, teniendo en cuenta lo que establece el artículo 19 de la ley 25246:

“Cuando la Unidad de Información Financiera haya agotado el análisis de la operación reportada y surgieren elementos de convicción suficientes para confirmar su carácter de sospechosa de lavado de activos en los términos de la presente ley, ello será comunicado al Ministerio Público a fines de establecer si corresponde ejercer la acción penal. Restaría reflexionar qué ocurriría en los supuestos de doble derivación, es decir determinación de oficio de la materia imponible e informe a la UIF para el comienzo de una investigación por lavado de activos.

Tal complicación derivaría de la posibilidad de efectuar denuncias penales por la ley 24769 (ley penal tributaria y previsional), luego de dictada la resolución determinativa de oficio de la materia imponible en un impuesto determinado, y que, por otro lado, la Unidad de Información Financiera pudiera arribar a la conclusión de que en realidad se trató no de una evasión de tributos, sino de un verdadero “lavado de dinero”.

Sin entrar al análisis de si una operación ilícita se encuentra alcanzada en el impuesto a las ganancias por ejemplo, criterio que es compartido por el autor, y dejando de lado las determinaciones administrativas, podría llegarse a un procesamiento y, en su caso, condena penal por evasión de

impuestos, y por otro lado a la convicción de que el delito no fue el mencionado, sino el del "lavado de activos", llegándose eventualmente a una doble y diferente imputación penal por el mismo hecho, con la consecuente violación al principio del "ne bis in idem".

Obviamente dependerá de la agilidad con que pudiera desenvolverse la UIF, para arribar a una denuncia penal completa y concreta".

- **Plan antievasión II: Comentarios sobre las reformas a la ley 11683**, Capria, María y Gouarderes, María H. Doctrina tributaria Errepar. Boletín XXVI, Agosto/2005, quienes concluyen que:

"La modificación introducida por la ley 26044 a la ley 11683 resultó ser una suerte de combinación entre la implementación de nuevas herramientas fiscales, a fin de otorgar mayor efectividad a la tarea de recaudación y, por otro lado, la de reconocer situaciones de hecho que -si bien en la práctica se realizaban- la normativa no receptaba expresamente.

Entendemos que lo deseable sería que en sucesivas reformas se logre el equilibrio que debe existir entre los fines fiscales y las garantías constitucionales de los contribuyentes, que en algunos aspectos de la nueva ley comentada -tales como la institución del "agente encubierto" y el domicilio electrónico- no han sido debidamente resguardadas".

Del análisis de la jurisprudencia existente sobre el tema surgen los siguientes fallos de vital importancia para el análisis del problema planteado:

- **Mazza, Generoso y Mazza, Alberto – CSJN – 06/04/1989:**

En este caso la Corte concluye que si bien las presunciones del art. 18 de la ley 11683 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.

- **Ekserciyan Armenak – TFN – Sala D - 24/02/2005:**

En este caso el Organismo Recaudador detectó diferencias entre el patrimonio neto final de un período fiscal y el patrimonio neto inicial del siguiente, rectificando el contribuyente la anomalía mediante la modificación del importe consignado en el rubro "consumido". Ante ello, el Fisco determinó de oficio la materia imponible considerando la existencia de incremento patrimonial no justificado, ya que una vez que el "consumido" ha sido declarado no resulta susceptible de

modificarse en menos para justificar una diferencia patrimonial, puesto que de esa forma operaría como una variable de ajuste ante cualquier reclamo del Ente Recaudador.

El Tribunal Fiscal de la Nación realiza un análisis detallado del concepto de “consumido” y concluye que el mismo se obtiene por una sustracción aritmética, lo que inhabilita a considerarlo rígidamente inamovible, visto las falencias que el cálculo presenta en cuanto a su exactitud; y en esas condiciones el “consumido” opera como una variable de ajuste patrimonial dentro de ciertos límites. Sin perjuicio de reconocer que el monto se obtiene por diferencia, la cifra que por ese concepto el declarante asigna al período fiscal discutido, es la más baja de todo el período analizado y no sigue la tendencia que exhibe en el mismo lapso, el patrimonio declarado. En virtud de lo expuesto, se resuelve confirmar la resolución apelada, toda vez que el recurrente no ha demostrado en forma incontrastable haber poseído la suma incorporada a su patrimonio.

- **Games, Fernando Jorge – TFN – Sala A - 08/03/2006:**

Durante el transcurso del año 2000, el contribuyente fue objeto de un acto fiscalizador, en donde se constató -a decir del Fisco Nacional- que se había presentado la declaración jurada rectificativa 1 del impuesto a las ganancias, período fiscal 1997, con un incremento patrimonial no justificado, y se le aplicó la presunción establecida en el artículo 18, inciso f) de la ley 11683 (t.o. 1998 y sus modif.), ya que constituye una ganancia neta sujeta a impuesto, equivalente a dicho importe con más un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.

Se interpone recurso de apelación contra la resolución de la AFIP-Dirección General Impositiva, mediante la cual se determina de oficio la obligación impositiva del contribuyente, en el impuesto a las ganancias, período fiscal 1997, con más los intereses resarcitorios, y se le aplica una multa equivalente al 70% del impuesto presuntamente omitido, con sustento en lo previsto en el artículo 45 de la ley 11683 -t.o. 1998 y sus modif.-.

El Tribunal dijo que debe advertirse que si bien es correcto afirmar que en el régimen de la ley 11683 la determinación de oficio sobre base cierta es prioritaria, le es dable a la Administración Fiscal apartarse de la misma y buscar otros elementos de juicio cuando los aportados por el sujeto pasivo de la obligación tributaria no son confiables o se detectan irregularidades en la documentación y/o registración de las operaciones vinculadas al hecho imponible. Al ser ello así, la determinación fundada en indicios y/o presunciones legales o simples, tiene plena validez cuando se verifica la sustantividad de factores no expuestos o reflejados incorrectamente en las declaraciones juradas impositivas, siempre que la reconstrucción de la materia imponible gravada guarde relación unívoca entre el dato empírico y el resultado que de él se deriva. Por lo tanto, la materia imponible reconstruida a la luz de presunciones debe estar basada en una real razonabilidad, de modo tal que dichas deducciones tengan el poder de sustituir la materia declarada por el contribuyente, esto es, los signos de presunción deben permitir un control

convinciente de la declaración, pero jamás se pueden erigir es una reconstrucción abusiva de la materia sujeta a impuesto.

Establece también que es precisamente el reconocimiento de que el 'consumido' se obtiene por una sustracción aritmética, lo que inhabilita a considerarlo rígidamente inamovible -como hace el Fisco- visto las falencias que el cálculo presenta en cuanto a su exactitud. En esas condiciones, resulta evidente que aun cuando el organismo oponga reparos, el 'consumido' opera como una variable de ajuste patrimonial dentro de ciertos límites.

Concluye diciendo que en las presentes actuaciones la recurrente ha acreditado en forma fehaciente la existencia de las operaciones que ha incluido en su declaración jurada rectificativa en el impuesto a las ganancias, que fuera presentada en forma espontánea, por el período fiscal 1997 (consids. III y IV) por ello no resulta aplicable al caso la presunción de incremento patrimonial no justificado prevista por el artículo 18, inciso f) de la ley 11683 (t.o. 1998 y sus modif.).

En cuanto a la reducción del monto "consumido" que impugna el Fisco Nacional, atento a lo expresado en el fallo Ekserciyan Armenak – TFN – Sala D - 24/02/2005, el mismo no puede ser considerado como inamovible atento a las dificultades que ocasiona su cálculo, debiendo aceptarse que el "consumido" puede operar como una variable de ajuste patrimonial que analizado en este caso concreto con los elementos probatorios arrimados por la recurrente teniendo en cuenta su actividad, su nivel social y económico, permiten considerar como válida la reducción efectuada. Por ello corresponde revocar la resolución apelada, con costas.

- **Moneta, Raúl J. – TFN – Sala B - 02/11/2007:**

Tratándose de operaciones financieras concretadas con entidades del exterior, resultaba imprescindible que el contribuyente acreditara en forma fehaciente la calidad de préstamo de los fondos ingresados al país. Si bien el ingreso al país de los fondos fue probado, no ocurre lo mismo en el punto de que dichos fondos revistan el carácter de préstamos y los indicios demuestran que el préstamo fue simulado.

Bajo estas circunstancias, al no tener un origen que los justifique de manera eficaz, resulta viable su impugnación y considerando dichos montos como incrementos patrimoniales no justificados, corresponde confirmar la determinación de oficio dictada por el organismo fiscal, de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 inc. f) de la ley 11683.

- **Paludetto, Claudio – TFN – Sala A – 14/02/2008:**

El Fisco cuestionó la operación de permuta en función de la diferencia entre los valores fiscales y el valor al que se adjudican las propiedades.

La recurrente sostiene que existe una diferencia importante de valuación de un año a otro pero destaca que si bien se ha producido un incremento patrimonial, ello no implica una erogación de

fondos, por lo que interpreta que se encuentra justificado, sin que ello constituya una renta gravada.

Del análisis de la citada escritura de permuta y de las declaraciones juradas presentadas, se entendió que asistía razón al contribuyente, encontrándose justificado el incremento del inmueble recibido.

- **Azpiroz, Daniel Recurso de apelación c/AFIP – TFN – Sala A - 31/03/2008:**

Como consecuencia de una verificación, la AFIP procedió a determinar sobre base presunta, el monto correspondiente al impuesto a las ganancias y por el período referido, al haber detectado un "incremento patrimonial no justificado", por la existencia de un pasivo proveniente de un contrato de mutuo y de un préstamo familiar, generando con la exclusión de ellos, la existencia de una "supuesta ganancia no declarada". Los hechos así relatados configuran para el Fisco Nacional la conducta que reprimen los arts. 46 y 47 incs. a) y b) de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.), ordenando la instrucción sumarial que concluyó con la resolución sancionatoria que ahora se recurre.

El Tribunal resuelve que como resultado de los hechos y fundamentos alegados debe considerarse correcta la conclusión a la que arriba el juez administrativo en la resolución en recurso, toda vez que el comportamiento observado por la actora, según surge de las constancias de autos, ha asumido el carácter de fraudulento.

En virtud de lo expuesto, la sanción aplicada, prevista en los arts. 46 y 47 inc. a) y b) de la Ley Procedimental, con la reducción prevista en el art. 49 de la citada Ley N°11.683, ha sido adecuadamente encuadrada y ponderada, razón por la cual corresponde su confirmación.

Resulta también importante mencionar las conclusiones expresadas en un trabajo relacionado con el problema planteado, desarrollado en el XV Encuentro Internacional de Administradores Tributarios llevado a cabo en la República Argentina: **Los incrementos patrimoniales y sus implicancias en el impuesto a la renta de las personas físicas: mecanismo alternativo para la lucha contra la evasión**. Por: Luyo Alfaro, Oscar Alberto. La Falda, Córdoba, del 8 al 11/10/2005. Sobre este trabajo aclaro que en la Argentina está reglamentada la obligación de presentar una Declaración patrimonial junto con la liquidación del impuesto a las ganancias a través del decreto reglamentario 1344/98.

Las conclusiones arribadas en este trabajo fueron las siguientes:

- ***El patrimonio de una persona física está representado por el conjunto de bienes y derechos así como de obligaciones que pesan sobre él, y este es el mejor indicativo de su capacidad contributiva. Este patrimonio puede tener su origen en las rentas y/o fuente productora de ingresos las cuales podrían***

estar declaradas, es decir, debidamente justificadas o de lo contrario podrían devenir de rentas ocultas. En tal sentido, podemos concluir que toda renta supone un patrimonio y todo patrimonio presupone una renta.

- *En la actualidad muchos países miembros del CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias) no contemplan una declaración de información patrimonial de carácter informativo dentro de la Declaración del impuesto a la renta de personas físicas, lo que dificulta disponer a las Administraciones Tributarias de balances patrimoniales de la persona física y poder desvirtuar ciertos problemas como la existencia de dinero en efectivo, los préstamos dinerarios que las personas ponen de manifiesto ante la evidencia de incrementos patrimoniales cuyos orígenes pretenden justificar.*
- *Recogiendo la experiencia peruana en los programas de incrementos patrimoniales de personas naturales y de las fiscalizaciones a personas involucradas en los casos de corrupción de funcionarios, consideramos necesario establecer una Declaración Patrimonial como mecanismo de contrarrestar la evasión en el impuesto a la renta de personas físicas. En este sentido, proponemos incluir en las declaraciones del impuesto a la renta la información patrimonial necesaria, la cual va a permitir a las Administraciones Tributarias determinar la situación patrimonial de las personas físicas a una fecha determinada y verificar si ha existido un incremento en el patrimonio. El resultado será contrastado con las rentas declaradas en el ejercicio, pudiéndose determinar incrementos patrimoniales no justificados.*
- *Por otro lado, resulta necesario solicitar en dicha información patrimonial las inversiones en países y territorios de baja o nula imposición fiscal los cuales incluyen la constitución de fideicomisos.*

Enfoque del trabajo

El presente trabajo tiene un enfoque macroeconómico, ya que deriva de la teoría Clásica, fundada por Adam Smith.

Smith, en su obra fundamental: Investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones (1776), dejó sentadas las bases relativas a la actividad financiera del Estado y expuso una serie de principios fundamentales entre los que se hallan sus reglas sobre la imposición.

Sus seguidores, David Ricardo y John Stuart Mill, se ocuparon de problemas financieros y especialmente de la tributación.¹

En lo que respecta a la imposición, Adam Smith parte de la premisa que los ingresos individuales derivan de tres fuentes diferentes: rentas, beneficios y salarios.

Por lo tanto, los impuestos deben finalmente ser pagados de una u otra de esas fuentes o de las tres indiferentemente.²

*“Los tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas”.*³

Mediante el tributo, los integrantes del Estado contribuyen al sostenimiento del gobierno en proporción a su respectiva capacidad económica.

Introducción a la problemática:

Es posible que las empresas, en su afán de obtener beneficios, realicen actividades tendientes a disminuir las salidas de dinero, por ejemplo, disminuyendo los ingresos para pagar menos impuestos.

Así surgen situaciones que lindan entre la Elusión⁴ y la Evasión⁵ fiscal y que el Fisco, a través de los distintos mecanismos que emplea (entre ellos, las presunciones) intenta descubrir, determinar y castigar.

El Auditor Externo, entre sus funciones, analiza en forma independiente y crítica las actividades realizadas por la empresa que lo contrata o de quien ésta indique, para determinar si este accionar representa fielmente la situación patrimonial y financiera de la misma, de acuerdo con las normas legales establecidas.

¹ Villegas Héctor B., Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 8º edición actualizada y ampliada, Bs. As, editorial Astrea, 2003, Pg. 26.

² Jarach Dino, Finanzas Públicas y derecho Tributario, 3º edición, Bs. As., 2003, editorial Abeledo – Perrot, Pg. 6

³ Villegas Héctor B., ob. Cit., Pg. 152.

⁴ García Vizcaíno Catalina, **Derecho tributario**, 3º edición, Bs. As., Editorial Lexis Nexis, 2007. Tomo II Pg 607.

⁵ Ibid: Pg. 604.

Pero también su trabajo debe orientarse a descubrir irregularidades o fraudes que puedan haberse cometido, debiendo informarlo a la Unidad de Información Financiera, creada por la ley 25.246.

Bibliografía del capítulo:

- Gaumet, Marcelo, “Las diferencias de inventario como presunción legal”, en: **Doctrina tributaria Errepar**, Buenos Aires, Errepar, Boletín XXIX, Febrero 2008
- López, Jorge, “El inadecuado uso de presunciones y ficciones en el Derecho Penal Tributario”, en: **Doctrina Tributaria de Errepar**, Buenos Aires, Boletín XXVIII, Febrero/2007
- Gaumet, Marcelo, “Lavado de dinero y diferencias patrimoniales no justificadas”, en: **Doctrina tributaria Errepar**, Buenos Aires, Errepar, Boletín XXVIII, Abril 2007
- Capria, María y Gouarderes, María H., “Plan antievasión II: Comentarios sobre las reformas a la Ley 11683”, en: **Doctrina tributaria Errepar**, Buenos Aires, Errepar, Boletín XXVI, Agosto/2005
- Luyo Alfaro, Oscar Alberto, “Los incrementos patrimoniales y sus implicancias en el impuesto a la renta de las personas físicas: mecanismo alternativo para la lucha contra la evasión”, en: **XV Encuentro Internacional de Administradores Tributarios llevado a cabo en la República Argentina**, La Falda, Córdoba, del 8 al 11/10/2005.
- Villegas Héctor B., Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 8^º edición actualizada y ampliada, Bs. As, **Editorial Astrea**, 2003.
- Jarach Dino, Finanzas Públicas y derecho Tributario, 3^º edición, Bs. As., 2003, **Editorial Abeledo – Perrot**.
- García Vizcaíno Catalina, Derecho tributario, 3^º edición, Bs. As., **Editorial Lexis Nexis**, 2007.
- Fallo Mazza, Generoso y Mazza, Alberto – CSJN – 06/04/1989.
- Fallo Ekserciyán Armenak – TFN – Sala D - 24/02/2005.
- Fallo Games, Fernando Jorge – TFN – Sala A - 08/03/2006.
- Fallo Moneta, Raúl J. – TFN – Sala B - 02/11/2007.
- Fallo Paludetto, Claudio – TFN – Sala A – 14/02/2008.
- Fallo Azpiroz, Daniel Recurso de apelación c/AFIP – TFN – Sala A - 31/03/2008.

Objeto del Impuesto a las Ganancias:

El objeto del impuesto consiste en la fuente de riqueza en que recae el gravamen (capital o renta), o la presunción de riqueza (consumo), es decir, la base económica sobre la cual el legislador estima la capacidad contributiva. Constituye el presupuesto de la obligación.

El impuesto a las Ganancias se encuentra regido por la Ley 20.628/97 (y sus modif.), con un objeto diverso según se trate de personas jurídicas (aún empresas unipersonales), o personas físicas. En el primer caso, rige la Teoría del balance (o renta – ingreso), en tanto que en el segundo, el principio de la renta – producto, o teoría de la fuente. De tal forma:

*“Se considera a los sujetos empresa previstos en el art. 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias como potencialmente capaces de obtener cualquier tipo de renta y asigna a todos sus resultados el carácter de ganancias imponibles”.*⁶

Así, los incrementos patrimoniales que se verifiquen en el ejercicio (más los consumos del período) son regularmente gravados para tales sujetos pasivos.

La Ley de Impuesto a las Ganancias (20628/97 y sus modificatorias) en su art. 1 establece que:

“Todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal quedan sujetas al impuesto que establece esta ley.

Los sujetos a los que se refiere el párrafo anterior residentes en el país tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior (...)

*Los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina (...).”*⁷

En su art. 2, la ley establece que son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aún cuando no se indiquen en ellas:

Inciso 1): Los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de periodicidad, permanencia y habilitación de la fuente, realizados por personas físicas y sucesiones indivisas. Es la denominada Teoría de la fuente.

Inciso 2): Los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos susceptibles o no de periodicidad, permanencia y habilitación de la fuente, realizados por los sujetos empresa (Es decir, los responsables incluidos en el art. 69 de la ley, las demás sociedades y las empresas o explotaciones unipersonales). Es la denominada Teoría del Balance.⁸

Por lo tanto, en lo que respecta a las personas físicas, el régimen general dispone que solo resulten gravables las rentas susceptibles de periodicidad, permanencia y habilitación de la fuente

⁶ Reig, Enrique, **Impuesto a las ganancias**, Buenos Aires, ediciones Macchi, 9ª edición, Pg 55.

⁷ Ley 20628 (t.o. 1997)

¹² Bavera, Josefina y Frankel, Gustavo, **Ganancias de 1º, 2º y 4º**, Buenos Aires, editorial Errepar, 9ª edición, 2009, Pg 25.

que las produce. Es decir que, en términos generales, para las personas físicas el objeto del impuesto se cumple siempre que se verifique actividad productora que haga fluir el beneficio, lo que generalmente no es requerido en los casos de los sujetos descriptos en el Art. 69 de la Ley del Impuesto. Para que una ganancia o enriquecimiento tenga el carácter de renta, es indispensable que sea la consecuencia normal y lógica de un acto que tenga por fin obtenerla.

Sujetos del impuesto:

El art. 2 inciso 1 de la ley de Impuesto a las ganancias establece que son sujetos del impuesto: las personas físicas y sucesiones indivisas.

El inciso 2 de ese artículo establece que también son sujetos del impuesto: los responsables incluidos en el art. 69 de la ley, las demás sociedades y las empresas o explotaciones unipersonales. En el último caso, nos referimos a aquellos contribuyentes (empresas), que de acuerdo a la ley, obtienen ganancias de tercera categoría.

La ley divide las ganancias en cuatro categorías (rentas de 1º, 2º, 3º y 4º). El artículo 49 de esta ley establece que son ganancias de tercera categoría (y que deben imputarse por el método de devengado):

- a) las obtenidas por los responsables incluidos en el art. 69
- b) todas las que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país o de empresas unipersonales ubicadas en este
- c) las derivadas de la actividad de comisionista, rematador, consignatario y demás auxiliares de comercio no incluidos expresamente en la cuarta categoría
- d) las derivadas de loteos con fines de urbanización, las provenientes de la edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de la ley 13512. Las derivadas de fideicomisos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario, excepto en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante – beneficiario sea un beneficiario del exterior
- e) las demás ganancias no incluidas en otras categorías.

También se considerarán ganancias de esta categoría las compensaciones en dinero y en especie, los viáticos, etc., que se perciban por el ejercicio de las actividades incluidas en este artículo, en cuanto excedan de las sumas que la DGI juzgue razonables en concepto de reembolso de gastos efectuados.

Cuando la actividad profesional u oficio a que se refiere el artículo 79 se complemente con una explotación comercial o viceversa (sanatorios, etc.), el resultado total que se obtenga del conjunto de esas actividades se considerará como ganancia de la tercera categoría.

Las ganancias de las sociedades de personas (a los fines del impuesto) y de las explotaciones unipersonales forman parte de la tercera categoría, con la particularidad de que sus resultados impositivos se incluyen en las declaraciones juradas del dueño o de los socios (personas físicas).

El hecho de que las rentas de las sociedades de personas y de las explotaciones unipersonales se encuentren gravadas según la teoría del balance, implica que para determinar su resultado impositivo deben computar todas las rentas, los beneficios y enriquecimientos que obtengan en el ejercicio, incluso aquellos provenientes de la transferencia de bienes de su activo fijo no amortizables y aun cuando no se encuentren afectados al giro de la empresa.⁹

Los responsables que enumera el artículo 69 de la ley 20628/97 son:

a) Las sociedades de capital:

1. Las sociedades anónimas y las sociedades en comandita por acciones, en la parte que corresponda a los socios comanditarios, constituidas en el país
2. Las sociedades de responsabilidad limitada, las sociedades en comandita simple y la parte correspondiente a los socios comanditados de las sociedades en comandita por acciones, cuando se trate de sociedades constituidas en el país
3. Las asociaciones civiles y fundaciones constituidas en el país
4. Las sociedades de economía mixta por la parte de las utilidades no exentas del impuesto
5. Las entidades y organismos con participación estatal
6. Los fideicomisos constituidos en el país de acuerdo con las disposiciones de la ley 24441, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario.
7. Los fondos comunes de inversión constituidos en el país

⁹ Cerchiara, Claudia, **Ganancias de 3º**, Buenos Aires, editorial Errepar, 2010, p.41.

- b) Los establecimientos estables pertenecientes a asociaciones, sociedades o empresas, cualquiera sea su naturaleza, constituidas en el extranjero o a personas físicas residentes en el exterior.

Bibliografía del capítulo:

- Reig, Enrique, **Impuesto a las ganancias**, Buenos Aires, ediciones Macchi, 9º edición.
- Ley 20628 (t.o. 1997).
- Bavera, Josefina y Frankel, Gustavo, **Ganancias de 1º, 2º y 4º**, Buenos Aires, editorial Errepar, 9º edición, 2009.
- Cerchiara, Claudia, **Ganancias de 3º**, Buenos Aires, editorial Errepar, 2010.

Sistema adoptado por la ley de Impuesto a las Ganancias para la determinación del impuesto:

El sistema adoptado por la ley para la determinación del impuesto es el de Renta Real, que significa que la liquidación del impuesto se realiza en base a los importes que figuran en los comprobantes. Esto es así, ya que el Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las ganancias N° 1344/98 en su art. 4 establece que están obligados a practicar un balance anual de sus operaciones los comerciantes, auxiliares de comercio (únicamente con respecto a los bienes incorporados al giro comercial) y entidades comerciales o civiles que lleven libros que les permitan confeccionar balances en forma comercial.

Asimismo, establece que los particulares o comerciantes y demás responsables que no lleven libros anotarán fielmente sus entradas y salidas de modo que resulte fácil su fiscalización.

Por lo tanto, la determinación de la renta imponible se efectúa siguiendo los parámetros establecidos en la ley para confeccionar el balance impositivo.

Pero además, el art. 3 del Decreto 1344/98 establece la obligatoriedad de presentar, junto con la declaración jurada del impuesto, una declaración anual del patrimonio, que contenga las ganancias percibidas o devengadas en el año, como también aquellas exentas o no alcanzadas por el impuesto, declarando bajo juramento la nómina de bienes y deudas poseídas al 31 de diciembre del año por el cual se formula la declaración y del anterior.

Según la Resolución general 2527/85, las personas físicas, las sucesiones indivisas y los responsables indicados en los incisos b), c), d), e) y g) del art. 2 del decreto 1344/98 están obligados a presentar esta información patrimonial. También deben presentarla en su carácter de personas físicas, los titulares de explotaciones unipersonales o socios de sociedades de hecho.

Es decir, que los obligados deben no sólo autodeterminar su impuesto sobre base cierta, exteriorizándolo mediante una declaración jurada, sino que también deben declarar la composición de su patrimonio al inicio y al final del período fiscal.

Las justificaciones patrimoniales entonces, no participan de la liquidación del tributo en sí mismo, sino que surgen de obligaciones posteriores y derivadas de la potestad legal del Fisco y que son puramente financieras.¹⁰

Esto es que se deben conjugar luego de determinada la ganancia neta, aquellos elementos que, por efecto de la disponibilidad del dinero, lograron la capitalización de fondos (incremento patrimonial), o parte de los orígenes de los mismos con los que deviene de un decremento del patrimonio.

Al partir por lo tanto de la liquidación del impuesto a las ganancias, deben ser considerados también aquellos ingresos que no se encuentran en la base de tributación por ser ganancias no gravadas (fuera del ámbito de imposición de la ley) o exentas (dentro de dicho ámbito pero posteriormente exceptuadas por el criterio del legislador).

En este ámbito se vislumbra la importancia de justificar los cambios en los activos y pasivos de un período dado para confrontarlos con los ingresos y consumo de ese mismo período, verificando si tales variaciones están justificadas.

Cabe destacar que hay diferentes tipos de variaciones que se clasifican en: las que justifican aumentos (por ejemplo, la obtención de rentas gravadas) y las que justifican disminuciones (por ejemplo, el pago de gastos médicos en la medida que excedan el tope para su deducibilidad en el impuesto). La diferencia siempre es el monto consumido, que debe ser razonable con el nivel de vida del contribuyente. Si no se justifican verazmente las variaciones patrimoniales, ello influye en el monto consumido, lo que puede llevar en ocasiones a manifestar o develar la posible existencia de incrementos patrimoniales no justificados.¹¹

“Las variaciones patrimoniales son el resultado de la diferencia entre el patrimonio inicial y final con que cuenta una determinada persona física más todos aquellos consumos efectuados en el ejercicio.”¹²

¹⁰ Gaumet, Marcelo, “Algunas consideraciones sobre el monto consumido”, en: **Doctrina tributaria Errepar**, Buenos Aires, Errepar, Boletín XXVII, 2006, p. 853.

¹¹ Amaro Gómez, Richard Leonardo, Incrementos patrimoniales no justificados, en: <http://www.econlink.com.ar/incrementos-patrimoniales-no-justificados>

¹² Luyo Alfaro, Oscar Alberto, “XX Encuentro internacional de Administraciones Tributarias en Argentina”, en: los incrementos patrimoniales y sus implicancias en el impuesto a la renta de las personas físicas: mecanismo alternativo para la lucha contra la evasión. La Falda, Córdoba, 2005, p.27.

*“El monto consumido son todos aquellos gastos del contribuyente destinados a su consumo personal y el de su familia, no vinculados a la actividad generadora de renta”.*¹³

Esta declaración patrimonial es exigida por el Fisco para obligar al contribuyente a justificar las ganancias declaradas y detectar las que no se hubieran declarado.

“...La principal crítica que se formula a esta exigencia de incluir ‘el consumido’ dentro de la declaración jurada, consiste en la carencia de facultades del fisco para exigir este tipo de datos porque incursiona en la intimidad de las personas y las garantías individuales, cuya tutela está amparada por los artículos 17 a 19 de la constitución Nacional, existiendo un impedimento cualitativo muy serio para ello, como es la falta de exactitud del dato, toda vez que el mismo, casi siempre es determinado por diferencia...”

*...Y por ello, no siendo exacta la cifra, mal pueden derivarse consecuencias punitivas para quien resulte afectado por su impugnación”.*¹⁴

En el caso de personas físicas y sucesiones indivisas, los incrementos patrimoniales no justificados son reclamados generalmente por el Fisco (como veremos en la doctrina y jurisprudencia comentada a lo largo de este trabajo), cuando se producen variaciones en el monto consumido que se detectan a través de la Justificación patrimonial que deben presentar este tipo de contribuyentes. Lo mismo sucede con aquellas personas físicas que son titulares de explotaciones unipersonales o socios de sociedades de hecho.

Pero en el caso de los responsables del artículo 69 de la Ley de impuesto a las ganancias, como este tipo de contribuyentes no tienen la obligación de presentar la Justificación patrimonial antes mencionada, los incrementos patrimoniales no justificados son reclamados por el Fisco cuando éste detecta en la declaración jurada del impuesto o a través de inspecciones, que estos contribuyentes no han declarado ganancias o que han realizado gastos injustificados.

En esta tesis analizaremos lo que ocurre con los incrementos patrimoniales no justificados reclamados a los responsables del artículo 69 de la ley, las demás sociedades y las empresas o explotaciones unipersonales.

Bibliografía del Capítulo:

- Gaumet, Marcelo, “Algunas consideraciones sobre el monto consumido”, en: **Doctrina tributaria Errepar**, Buenos Aires, Errepar, Boletín XXVII, 2006.
- Amaro Gómez, Richard Leonardo, Incrementos patrimoniales no justificados, en: <http://www.econlink.com.ar/incrementos-patrimoniales-no-justificados>

¹³ Bavera, Josefina y Frankel, Gustavo, ob. Cit., pg 298

¹⁴ Fallo Ekserciyan Armenak, TFN, Sala D, 24/02/2005

- Bavera, Josefina y Frankel, Gustavo, **Ganancias de 1º, 2º y 4º**, Buenos Aires, editorial Errepar, 9º edición, 2009.

El concepto de presunción en el derecho tributario:

Sigo en este punto la obra de Navarrine y Asorey¹⁵, que citando otros autores, establecen la definición de presunción y su diferencia con la ficción tributaria.

La presunción puede ser definida entonces, como:

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

En cambio la ficción constituye:

“una valoración jurídica, contenida en un precepto legal, en virtud del cual se atribuye a determinados supuestos de hecho, efectos jurídicos que violentan e ignoran su naturaleza legal. En tal sentido la ficción ni falsea ni oculta la verdad real: lo que hace es crear una verdad jurídica distinta de la real.”

Es decir, la presunción es el resultado de un proceso mediante el cual, a partir de un hecho conocido, se infiere la existencia de otro hecho probable.

En las ficciones, en cambio, partiendo de un hecho cierto, se otorga certeza jurídica a otro hecho cuya existencia es improbable.¹⁶

Por ejemplo, constituyen una ficción las normas de los arts. 1 y 2 de la ley 25.345, conocida como ley antievasión (Que establecen que no surtirán efecto ni entre las partes ni frente a terceros los pagos superiores a \$1000 que no se cancelen como establece la norma); la disposición legal en el caso de diferencia física de inventario que establece que dicha diferencia es imputable al último ejercicio fiscal cerrado inmediatamente anterior a aquél en el cual la AFIP hubiera verificado la diferencia de inventario de mercaderías, contemplado en el art. 18, inc. c) de la ley 11683; o bien, el régimen especial de fiscalización del capítulo XIII de la ley 11683, conocido como bloqueo fiscal.¹⁷

¹⁵ Navarrine, Susana Camila y Asorey, Rubén, **Presunciones y ficciones en el derecho tributario**, Buenos Aires, editorial Depalma, 2000, 2º edición, Pg 2.

¹⁶ Navarrine, Susana Camila y Asorey, Rubén, ob.cit., Pg 7.

En el derecho tributario argentino nos encontramos frente a la utilización de numerosas presunciones y ficciones legales, tendientes a definir los diversos elementos de la obligación tributaria, tanto como a delimitar el hecho imponible, en sus aspectos: material V.g. Art. 18 inc. f) Ley 11.683., temporal V.g. Art. 18 inc. f) Ley 11.683., territorial V.g. Art. 7 la Ley 20.628., cuantitativo V.g. Art. 73 Ley 20.628., subjetivo V.g. Art. 37 Ley 20.628., etc.

Tipos de presunciones:

Las presunciones simples están vinculadas con la apreciación que haga el juez de los hechos imponibles, siempre que se observen las reglas de la sana crítica. Estas presunciones admiten prueba en contrario.¹⁸

Las presunciones legales son las instituidas por el legislador. Estamos en presencia de una norma legal que debe cumplirse y obliga tanto a los particulares como a los órganos encargados de efectivizar el mandato legal. Se subdividen en diferentes categorías, por su naturaleza, origen y funciones.

1. Según su naturaleza:

- a) Presunciones relativas: (Juris tantum), admiten prueba en contrario. Este tipo de presunciones se caracteriza por producir una inversión en la carga de la prueba, la que se traslada al contribuyente. Es decir, él debe probar lo que alega.
- b) Presunciones absolutas: (Juris et de Jure), no admiten prueba en contrario, salvo sobre el hecho que constituye su soporte. Las presunciones absolutas algunas veces se mueven por cánones de normalidad y otras veces se apartan

totalmente de ellos. En el primer caso, tendremos las presunciones absolutas propiamente dichas, con su respaldo lógico en reglas de experiencia, y en el segundo las denominadas ficciones.

2. Según su origen:

¹⁷ Gorosito, Alberto, "Presunciones y ficciones en el derecho tributario", en: **Doctrina de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales**, Buenos Aires, 2004, p. 1239.

¹⁸ Folco, Carlos, Breves notas sobre el procedimiento determinativo de oficio en su faz dinámica, en: [Http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/Doctrina%20x%20Autor/DC336FDF47C694D603256EDE0007FBC4?OpenDocument](http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/Doctrina%20x%20Autor/DC336FDF47C694D603256EDE0007FBC4?OpenDocument)

Pueden ser determinadas por la administración, por ejemplo, la determinación de la ganancia de cierto contribuyente, en función de algunos indicios, como la brindada por otros contribuyentes que realicen actividad similar; o las contenidas y reguladas en la ley.

3. Según su función:

- a) Presunciones endonormativas: están insertas en la propia norma del tributo, por ejemplo, concepto de fuente en el impuesto a las ganancias.
- b) Presunciones perinormativas: están previstas para el anormal funcionamiento de la ley. Por ejemplo, el acto de determinación de oficio es de esta naturaleza ya que pretende corregir un funcionamiento anormal de la endonorma.¹⁹

Las presunciones simples se diferencian de las legales por el hecho de no haber sido reconocidas expresamente por la norma y, como afirman Navarrine y Asorey, tienen por límite la inexistencia de prohibiciones y la vinculación de la interpretación con el hecho presumido.

Las presunciones simples se hallan enumeradas en el primer y último párrafo del art. 18 de la ley 11.683, las que brindan a “tal efecto un catálogo no taxativo de índices que por su conexión o vinculación con los hechos imponibles, definidos en las distintas leyes tributarias permitan inducir su existencia y medida”²⁰; mientras que las legales se encuentran taxativamente enumeradas en el tercer párrafo de dicho artículo, en los incs. a) al h) y en el artículo incorporado a continuación del 18 de la citada ley.

Por último, las estimaciones de oficio gozan en principio de presunción de legitimidad; no obstante, cabe admitir la demostración de los errores que las descalifican, estando dicha prueba a cargo del contribuyente.

En todos los casos, la AFIP debe probar el hecho en el que se basa la presunción, configurando lo que se denomina prueba preconstituida: está en cabeza del sujeto pasivo, en el caso de las presunciones simples y de las presunciones legales relativas, la carga de probar en contrario, ya que, las presunciones legales absolutas no admiten prueba en contrario.

La utilización de un solo indicio no es suficiente a efectos de dotar de soporte a una determinación de oficio sobre base presunta.²¹

¹⁹ Almada, Lorena, “Presunciones en la ley 11683”, en: **Periódico Económico Tributario**, Buenos Aires, 2007, p. 1.

²⁰ Gomez, Teresa, 15 Congreso nacional de profesionales en Ciencias Económicas de Salta, en: **Periódico Económico Tributario**, Buenos Aires, 2005, p. 796.

²¹ Almada, Lorena, “Presunciones en la ley 11683”, en: **Periódico Económico Tributario**, Buenos Aires, 2007, p. 2

Razonabilidad de las presunciones de la Ley 11.683:

El artículo 16 de la ley 11683 (t.o. 1998) prevé que cuando no se hayan presentado declaraciones juradas, o resulten impugnables las presentadas, la AFIP procederá a determinar de oficio la materia imponible, o el quebranto impositivo, en su caso, y a liquidar el gravamen correspondiente, ya sea en forma directa por conocimiento cierto de dicha materia, o mediante estimación, si los elementos conocidos permiten presumir la existencia y magnitud de aquella.²²

La determinación de oficio sobre base presunta pretende reconstruir aproximadamente la realidad tributaria de un contribuyente, por ello “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”.²³

No por otra razón la DGI tiene dicho que las presunciones legales, admitan o no prueba en contrario, son instrumentos delicadísimos del orden jurídico y no pueden interpretarse y aplicarse sino con una gran prudencia y sentido de equidad.²⁴

En la causa “Moraco, Horacio Carlos s/ apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, el tribunal expresó:

“Que, sabido es que en materia de determinaciones de oficio, la ley fija un orden de prelación cronológico: sólo cuando el Fisco no disponga de elementos que acrediten fehacientemente la exacta dimensión de la materia imponible (ausencia de elementos, insuficiencia de éstos o descalificación fundada de los existentes) se encontrará facultado para recurrir al método indiciario de determinación. En otros términos, la Administración Fiscal debe primero agotar los medios que permitan reconstruir la materia imponible de modo directo (o “sobre base cierta”) y, sólo en los supuestos más arriba indicados, recurrir a aquél modo excepcional de determinación. Ciertamente, 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

²² Hirsch, Mario., Diferentes ópticas acerca del tratamiento de las presunciones”, en: **Doctrina tributaria Errepar**, Buenos Aires, Errepar, Boletín XXXI, Pg. 1, Mayo/2010

²³ Beraja, Alberto David y Swek, José Roberto s/recurso apelación IVA, TFN, sala A, 25/02/98.

²⁴ Dictamen DAT, 14/11/77

convinciente de la declaración, pero jamás se pueden erigir en una reconstrucción abusiva de la materia sujeta a impuesto”

Es decir, en tres circunstancias excepcionales el órgano recaudador puede recurrir a la utilización de las presunciones:

1. ausencia de elementos (documentación y registros)
2. cuando la documentación y registros no fueran suficientes
3. cuando de manera justificada pueda sostenerse que los documentos y registros del contribuyente no reflejan la realidad económica, patrimonial y financiera.

Cabe destacar que la presunción se aplica siempre que el contribuyente no pueda justificar el incremento patrimonial.

Por su parte, en la causa Dadea, Marta se dijo que la estimación indiciaria requiere para su eficacia la concurrencia de una serie de circunstancias, correlativas y concordantes, que analizadas en una articulación coherente, evidencien que el método presuntivo guarda una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados.²⁵ Por ese motivo el actual artículo 18 de la ley de procedimiento N° 11.683 dispone que ella deberá sustentarse en “hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permiten inducir en el caso particular la existencia y medida del mismo”.

Con respecto a la sanción de la Ley 26044/2005 denominada Plan Antievasión II que modifica a la Ley de procedimiento Tributario 11683, la autoras Capria, María y Gouarderes, María H. expresan que:

“Esta modificación resultó ser una suerte de combinación entre la implementación de nuevas herramientas fiscales, a fin de otorgar mayor efectividad a la tarea de recaudación y, por otro lado, la de reconocer situaciones de hecho que -si bien en la práctica se realizaban- la normativa no receptaba expresamente.

*Entendemos que lo deseable sería que en sucesivas reformas se logre el equilibrio que debe existir entre los fines fiscales y las garantías constitucionales de los contribuyentes, que en algunos aspectos de la nueva ley comentada -tales como la institución del "agente encubierto" y el domicilio electrónico- no han sido debidamente resguardadas”.*²⁶

²⁵ Dadea, Marta, TFN, sala B, 22/12/83

²⁶ Capria, María y Gouarderes, María H., “Plan antievasión II: Comentarios sobre las reformas a la Ley 11683”, en: **Doctrina tributaria Errepar**, Buenos Aires, Errepar, Boletín XXVI, Agosto/2005

Aquí, también es importante comentar lo expresado en el fallo Games, Fernando Jorge:²⁷ Durante el transcurso del año 2000, el contribuyente fue objeto de un acto fiscalizador, en donde se constató -a decir del Fisco Nacional- que se había presentado la declaración jurada rectificativa 1 del impuesto a las ganancias, período fiscal 1997, con un incremento patrimonial no justificado, y se le aplicó la presunción establecida en el artículo 18, inciso f) de la ley 11683 (t.o. 1998 y sus modif.), ya que constituye una ganancia neta sujeta a impuesto, equivalente a dicho importe con más un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.

Se interpone recurso de apelación contra la resolución de la AFIP-Dirección General Impositiva, mediante la cual se determina de oficio la obligación impositiva del contribuyente, en el impuesto a las ganancias, período fiscal 1997, con más los intereses resarcitorios, y se le aplica una multa equivalente al 70% del impuesto presuntamente omitido, con sustento en lo previsto en el artículo 45 de la ley 11683 -t.o. 1998 y sus modif.-.

El Tribunal pronunció que “debe advertirse que si bien es correcto afirmar que en el régimen de la ley 11683 la determinación de oficio sobre base cierta es prioritaria, le es dable a la Administración Fiscal apartarse de la misma y buscar otros elementos de juicio cuando los aportados por el sujeto pasivo de la obligación tributaria no son confiables o se detectan irregularidades en la documentación y/o registración de las operaciones vinculadas al hecho imponible.

Al ser ello así, la determinación fundada en indicios y/o presunciones legales o simples, tiene plena validez cuando se verifica la sustantividad de factores no expuestos o reflejados incorrectamente en las declaraciones juradas impositivas, siempre que la reconstrucción de la materia imponible gravada guarde relación unívoca entre el dato empírico y el resultado que de él se deriva.

Por lo tanto, la materia imponible reconstruida a la luz de presunciones debe estar basada en una real razonabilidad, de modo tal que dichas deducciones 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 es una reconstrucción abusiva de la materia sujeta a impuesto”.

Establece también que es precisamente el reconocimiento de que el ‘consumido’ se obtiene por una sustracción aritmética, lo que inhabilita a considerarlo rígidamente inamovible -como hace el Fisco- visto las falencias que el cálculo presenta en cuanto a su exactitud. En esas condiciones, resulta evidente que aun cuando el organismo oponga reparos, el ‘consumido’ opera como una variable de ajuste patrimonial dentro de ciertos límites.

²⁷ Games, Fernando Jorge – Tribunal Fiscal de la Nación – Sala A – 08/03/2006

Concluye diciendo que en las presentes actuaciones la recurrente ha acreditado en forma fehaciente la existencia de las operaciones que ha incluido en su declaración jurada rectificativa en el impuesto a las ganancias, que fuera presentada en forma espontánea, por el período fiscal 1997 (consids. III y IV) por ello no resulta aplicable al caso la presunción de incremento patrimonial no justificado prevista por el artículo 18, inciso f) de la ley 11683 (t.o. 1998 y sus modif.).

En cuanto a la reducción del monto “consumido” que impugna el Fisco Nacional, atento a lo expresado en el fallo Ekserciyan Armenak – TFN – Sala D - 24/02/2005, el mismo no puede ser considerado como inamovible atento a las dificultades que ocasiona su cálculo, debiendo aceptarse que el “consumido” puede operar como una variable de ajuste patrimonial que analizado en este caso concreto con los elementos probatorios arrojados por la recurrente teniendo en cuenta su actividad, su nivel social y económico, permiten considerar como válida la reducción efectuada. Por ello corresponde revocar la resolución apelada, con costas.

Un caso novedoso en materia de determinaciones sobre base presunta, es el caso Nicoletti S.A.²⁸ En esta causa, el Fisco, fiscalizando una sociedad anónima, tomó como punto de partida la detección de cuentas bancarias a nombre de los directivos de la fiscalizada o familiares de éstos, presumiendo que los fondos corresponden a las actividades sociales de la contribuyente, la cual prescindió de aportar elemento alguno en su defensa que desvirtúe que los depósitos bancarios no guardaban relación con la actividad de la firma.

Por otra parte, el Fisco reforzó su indicio determinativo, probando que en uno de sus clientes sus cheques eran depositados en la cuenta bancaria de un directivo de la sociedad y no en la misma.

Resulta destacable que, la existencia de una contabilidad no objetada, no exime al interesado del deber de aportar pruebas cuando el Ente Recaudador, fundado en presunciones legales o simples, verifica la sustantividad de factores no expuestos o reflejados incorrectamente en los registros contables, debiendo la reconstrucción de la materia imponible guardar relación unívoca entre el dato empírico y el resultado impositivo que de él se determina.

La determinación de oficio sobre base presunta no resulta justificada si el Fisco Nacional tuvo la ocasión de compulsar la documentación respaldatoria, y fue puesta a disposición por la contribuyente, requisito confirmado en la causa Lowe SACIF de Cinematografía y TV S.A.²⁹

²⁸ Nicoletti S.A., CNFed. Cont. Adm. – Sala I – 19/12/2008

²⁹ Lowe SACIF de Cinematografía y TV S.A., CN Apel. Cont. Adm. – Sala II – 12/03/2009

El inadecuado uso de presunciones y ficciones

Jorge López, en el artículo “El inadecuado uso de presunciones y ficciones en el Derecho Penal Tributario” del Boletín XXVIII de la Doctrina Tributaria de Errepar, Febrero/2007, menciona el trabajo que realizó en el 11° Congreso Tributario que se celebró en la ciudad de Mar del Plata en octubre de 2006 y la conclusiones a las que arribó. El trabajo trata de establecer si a partir de la determinación de una obligación tributaria, mediante el empleo de presunciones o de ficciones legales, es posible la persecución penal del responsable. Realiza el estudio sobre dos puntos de vista:

- Desde el derecho penal, a través del instrumento de análisis que nos brinda la Teoría del Delito para determinar si el acto investigado reúne los requisitos que la dogmática penal exige para ser calificado de delictual
- Desde el derecho constitucional, donde se evaluará la posible afectación de derechos, libertades y garantías establecidos en nuestra Constitución Nacional y en los tratados internacionales a ella incorporados por la Reforma del año 1994.

López define a las presunciones como “inferencias realizadas a partir de un hecho cierto y conocido (hecho base o antecedente), mediante las cuales se establece como verdadero otro hecho desconocido (hecho inferido o consecuente)”.

En la *presunción* existe un nexo lógico entre el hecho base y el hecho inferido, por lo que este último probablemente se corresponda con la realidad.

Las *presunciones legales*, en oposición a las *hominis*, se encuentran explicitadas en el texto de una norma y admiten una clasificación, en *relativas o iuris tantum* y *absolutas o iuris et de iure*, según admitan o no la prueba en contrario.

Las primeras consagran una situación jurídica provisoria, que puede ser desvirtuada mediante la prueba de su falsedad fáctica, de su no-valor de verdad. Su efecto principal es la inversión de la carga de la prueba.

En derecho procesal la probanza de un hecho corresponde a quien lo alega o invoca; la presunción *iuris tantum* desplaza esta carga a la contraparte si pretende derribar la situación jurídica provisoriamente establecida por la norma presuntiva, en caso contrario el hecho presumido operará plenamente. El inc. F) del art. 18 de la ley 11.683 referida a los incrementos patrimoniales no justificados es una presunción de este tipo.

En el caso de las presunciones *juris et de iure*, al no admitir la prueba en contrario, la situación presunta será incontestable a menos que se acredite la falsedad del *hecho antecedente*, por los distintos medios probatorios, o bien se cuestione la constitucionalidad de la presunción misma.

Por su parte, respecto a las *ficciones legales*, establece que son aquellas que, a partir de un hecho cierto, imponen un estado jurídico como verdadero, con indiferencia de su adecuación a la realidad. Es una meta-realidad o realidad virtual creada por la ley con el objeto de imputar determinados efectos jurídicos.

Con respecto a los principios y garantías constitucionales, los mismos están reconocidos en el artículo 18 de nuestra Constitución Nacional y se encuentran reforzados a partir de la Reforma de 1994 con la incorporación en el artículo 75, inciso 22), de la Constitución Nacional de algunos tratados sobre derechos humanos, suscriptos y ratificados por la República Argentina, entre ellos la Convención Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica.

En el campo de las relaciones jurídicas, a menudo se presentan situaciones de tensión, oposición, colisión o conflicto entre normas, derechos o principios; estas situaciones deben ser resueltas asignando preeminencia a alguno de los factores en pugna, es decir, categorizando los mismos.

Aquí nos encontramos con una de esas hipótesis de tensión: por un lado, la obligación del Estado de asegurar la vigencia del orden jurídico, sancionando la comisión de delitos de todo tipo, incluido el de evasión fiscal; y, por otro lado, la vigencia efectiva de esos principios, derechos y garantías de que gozan todos los habitantes de la Nación y que constituyen el basamento del orden jurídico en cualquier Estado de derecho.

Las presunciones y las ficciones legales en el ámbito de la determinación de los tributos fijan un estado jurídico provisorio o definitivo según el caso, que opera a favor de la posición fiscal, poniendo en cabeza del contribuyente o responsable la carga procesal de demostrar la falsedad de dicho estado (presunciones relativas), o bien inclusive le impiden asumir esa carga procesal con el fin de desvirtuarlas (presunciones absolutas y ficciones).

En el caso de las presunciones *juris tantum* existe la posibilidad de controvertirlas en juicio de acuerdo con las reglas del debido proceso, lo cual confiere a este tipo de presunciones, un grado de juridicidad que no ostentan las ficciones y las presunciones absolutas.

Sin embargo, aquí se parte de la *presunción de culpabilidad* del imputado, transfiriéndole a éste la carga procesal de probar su inocencia; es decir, se procede de modo inverso al que establece la *presunción de inocencia*.

Por lo tanto, se produce una colisión entre la presunción tributaria (de origen legal) y la presunción de inocencia (de raíz constitucional). Ante esta disyuntiva, atento la diferente jerarquía jurídica, no cabe ninguna duda de que hay que estar por la validez de la segunda.

Existen varios pronunciamientos jurisprudenciales sobre la materia. Además del emblemático fallo "Mazza, Generoso y Mazza, Alberto s/recurso de apelación (CSJN 6/4/1989) se pueden mencionar entre muchas otras, la causa "Hormaco SA" (JNP Trib. Nº 1 - febrero/2004), la causa "Beraja, Rubén Ezra" (JNP Trib. Nº 2 - 3/12/2003) y la causa "Daulin SA c/DGI" (CSJN - 30/6/2000), de la cual se transcribe un fragmento del dictamen del Procurador General: "...de una presunción del acaecimiento del hecho imponible no puede inferirse, al mismo tiempo y sin más, la existencia del tipo objetivo de una sanción. De lo contrario, la existencia de los elementos objetivos de los tipos penales se estarían basando en meras presunciones, con inversión no sólo del mecanismo que sustenta el principio de inocencia, sino además, volviendo perverso al sistema fiscal de presunciones y ficciones sobre el que se asienta buena parte del derecho tributario sustantivo."

López concluye en su trabajo que "...Las legislaciones impositivas suelen contemplar el uso de presunciones legales y ficciones en la determinación de la base de imposición de diferentes gravámenes en casos que presentan dudas o en los que la Administración Fiscal no puede probar por medios directos la existencia de la obligación tributaria o su cuantía.

En este sentido facilitan las tareas de control y fiscalización y mejoran la posición del Estado en su combate contra la evasión fiscal.

El problema se presenta cuando, a partir de una determinación tributaria realizada en base a presunciones legales o ficciones, se trasciende ese acotado ámbito, pretendiendo criminalizar la acción del contribuyente por el presunto ilícito puesto al descubierto por esa determinación presuntiva o ficcional (...)

A lo largo de este desarrollo, hemos llegado a la conclusión de su inadecuación a los efectos penales, toda vez que, desde el punto de vista del derecho penal, en la versión finalista de la teoría del delito, encontramos que no llega a configurarse la tipicidad de la acción, descartándose de plano la existencia de delito, y desde el ángulo del derecho constitucional, hemos descubierto la

existencia de agravio a libertades y garantías de raigambre constitucional que descartan cualquier pretensión sancionatoria en el fuero penal.

Por encima de la utilidad que estos instrumentos legales prestan al Estado en sus funciones de fiscalización y recaudación, hay que tener presente que las reglas del estado de derecho no han sido establecidas para facilitar la gestión de las administraciones tributarias, sino para asegurar la vigencia irrestricta de un plexo de derechos y garantías de jerarquía constitucional en beneficio de todos los habitantes y, por lo tanto, de todos los contribuyentes.

Es tarea, de los legisladores y de la administración tributaria, encontrar instrumentos que posibiliten recaudar regularmente los tributos y combatir la evasión sin afectar esas garantías que forman parte de la esencia misma de todo sistema jurídico de un Estado democrático”.

Bibliografía del capítulo:

- Navarrine, Susana Camila y Asorey, Rubén, **Presunciones y ficciones en el derecho tributario**, Buenos Aires, editorial Depalma, 2000, 2º edición.
- Gorosito, Alberto, “Presunciones y ficciones en el derecho tributario”, en: **Doctrina de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales**, Buenos Aires, 2004.
- Folco, Carlos, Breves notas sobre el procedimiento determinativo de oficio en su faz dinámica, en:
[Http://www.aafef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/Doctrina%20x%20Autor/DC336FDF47C694D603256EDE0007FBC4?OpenDocument](http://www.aafef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/Doctrina%20x%20Autor/DC336FDF47C694D603256EDE0007FBC4?OpenDocument)
- Almada, Lorena, “Presunciones en la ley 11683”, en: **Periódico Económico Tributario**, Buenos Aires, 2007.
- Gomez, Teresa, 15 Congreso nacional de profesionales en Ciencias Económicas de Salta, en: **Periódico Económico Tributario**, Buenos Aires, 2005.
- Hirsch, Mario., “Diferentes ópticas acerca del tratamiento de las presunciones”, en: **Doctrina tributaria Errepar**, Buenos Aires, Errepar, Boletín XXXI, Mayo/2010
- Capria, María y Gouarderes, María H., “Plan antievasión II: Comentarios sobre las reformas a la Ley 11683”, en: **Doctrina tributaria Errepar**, Buenos Aires, Errepar, Boletín XXVI, Agosto/2005.
- Fallo Beraja, Alberto David y Swek, José Roberto s/recurso apelación IVA, TFN, sala A, 25/02/98.
- Fallo Dadea, Marta, TFN, sala B, 22/12/83
- Fallo Games, Fernando Jorge – Tribunal Fiscal de la Nación – Sala A – 08/03/2006
- López, Jorge, “El inadecuado uso de presunciones y ficciones en el Derecho Penal Tributario”, en: **Doctrina Tributaria de Errepar**, Buenos Aires, Boletín XXVIII, Febrero/2007.

Sanciones penales tributarias con fundamento en meras presunciones

Mucho se ha escrito sobre las presunciones como fundamento de procedimientos y procesos sancionadores tributarios, habiendo la doctrina mayoritaria y la jurisprudencia dominante sostenido la ineficacia de las mismas, por sí solas, para servir de fundamento para incoar sumarios

o promover denuncias penales, pese a lo cual la Administración Tributaria insiste en realizar denuncias ante los Juzgados Penales Tributarios con ese endeble fundamento.

Es esa insistencia, o dicho de otro modo, es ese mecanismo de denunciar con fundamento en determinaciones de oficio realizadas sobre base presunta, el que evidentemente utiliza el Fisco para perseguir y aterrorizar a los contribuyentes, el que hace que nuevamente sea de interés abocarse a tratar el tema y ponerlo en el centro de la discusión, pues si la AFIP no se sirviera del mismo de un modo ilegítimo y se adecuara a lo que se deriva de la jurisprudencia imperante, innecesario sería volver a escribir sobre el mismo.³⁰

Señala el Dr. Arístides Corti al comentar el fallo “Galli y Sarobe”³¹ que construir una condena penal sobre la base de una presunción de esta última índole apoyada en una estimación o presunción de materia imponible y obligación tributaria, esto es, arribando por medio de una presunción (fiscal) a otra presunción (penal), lesiona el principio de la responsabilidad subjetiva en materia penal.

La Dra. Navarrine³² señala que en la causa Casa Ellen – Valmi de Claret y Garelo (CSJN 31/03/99): “...la Corte hace hincapié en que la causa “Mazza Y Mazza” que rechaza las “presunciones” para determinar el impuesto como justificante para sancionar a la defraudación fiscal (art. 46, ley 11.683), que requiere la actividad dolosa, no puede ser invocada cuando se juzga la comisión del impuesto por el art. 45 como infracción culposa que no requiere dolo. Esta conclusión que pareciera admitir, entonces, que la presunción para fijar el impuesto puede conllevar la sanción por omisión de impuesto merece una especial observación. Creer que ello convierte a la sanción por omisión en la atribución objetiva de la responsabilidad penal sería un error porque este fallo “Elen-Valmi de Claret y Garelo”, también transcribe aquella expresión de la personalidad de la pena que tiene, para la sanción del art. 45 como en la del art. 46 ese principio de aplicación ineludible.

Aquí no se ha tratado de sancionar en base a presunciones sino que como el impuesto determinado por AFIP en base presunta quedó firme, fue aceptado por el contribuyente y al no ser apelado configuró la aceptación de la obligación tributaria, como si fuera de base cierta, no se objetaron las presunciones, se aceptó la culpa.

³⁰ Alvarez Echagüe, Juan, “La imposibilidad de aplicar sanciones penales tributarias con fundamento en meras presunciones”, en: **Diario La Ley**, Bs. As., 2004

³¹ “Galli y Sarobe”, 4/11/91, Impuestos L-A-417

³² Navarrine, Susana, “Las sanciones penales por impuestos presuntos”, en: **Periódico Económico Tributario recopilación 1999**, pág. 203

Este matiz no puede desconocerse para llegar a dar una temeraria regla diciendo que la sanción por omisión del impuesto “presunto” admite la multa como una condición objetiva de culpa. Sería un grave error de interpretación de este nuevo fallo aseverar que una sanción penal puede decretarse en base a presunciones aún tratándose de la omisión de impuestos”

Es en la causa “Mazza y Mazza”³³, donde la Corte Suprema se pronuncia por primera vez contra la posibilidad de utilizar a las presunciones consagradas en la ley 11.683 como elementos probatorios suficientes para acreditar una conducta merecedora de la pena del art. 46.

Pero no en todos los supuestos será así, ya que cuando la presunción es acompañada de otros elementos probatorios, puede sancionarse al imputado por defraudación fiscal, tal como ha sucedido en la causa “Bornemann E.”³⁴, en la cual el TFN entendió que el fraude se encontraba acreditado pues el contribuyente presentó una declaración jurada que contenía datos falsos, ya que computaba una serie de créditos fiscales que no tenían sustento documental sino en una mínima porción, siendo ello muestra clara de la intención de defraudar. Sólo en estos casos se produce la inversión de la carga de la prueba, ya que la acusación estará basada no solamente en las presunciones del art. 47, sino que estará acompañada de otros elementos que permiten tener por acreditada la conducta delictiva y, por ende, será el imputado quien deberá probar que la actividad no es sancionable.

Giuliani Fonrouge y Navarrine ³⁵ sostienen sobre la presunción del art. 48 de la ley 11.683 que “...basta el mero hecho de haber mantenido los fondos que debieron ingresar, para que corresponda la multa; de manera que la responsabilidad delictual se produce de pleno derecho por el mero vencimiento de los plazos, sin necesidad de intimación...Pero la mayoría de la Corte dijo, en el caso “Parafina del Plata” que la mera comprobación de la situación objetiva en que se halla el infractor no basta para configurar el delito, ya que las normas punitivas de la ley 11.683 consagran el principio de personalidad de la pena”. (El art. 48 establece que “*Serán reprimidos con multa de dos hasta diez veces el tributo retenido o percibido, los agentes de retención o percepción que los mantengan en su poder, después de vencidos los plazos en que debieran ingresarlo. No se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción, cuando éstas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier modo*”).)

Esta doctrina es aplicable no solamente a los supuestos de defraudación de la ley 11.683, sino también a las figuras penales de la ley 24.769, pues la Sala B de la Cámara de Apelaciones en

³³ Mazza, Generoso y Mazza, Alberto, CSJN, 06/04/1989.

³⁴ Sentencia del 23/2/98, **Periódico Económico Tributario**, 1999, pág. 591.

³⁵ Giuliani Fonrouge, Carlos y Navarrine, Susana, Procedimiento Tributario, Depalma 1999, pág. 343

lo Penal Económico sostuvo hace tiempo, con relación a la antigua ley Penal Tributaria 23.771, que: *“Tratándose de infracciones de naturaleza penal, no puede, en modo alguno, basarse en presunciones sostenidas por cálculos contables y no por elementos convincentes de prueba”*.

Si las presunciones del actual art. 18 de la Ley 11.683 no pueden servir de sustento para aplicar las sanciones que prevé el art. 46 como contrapartida de la comisión de una infracción (tal como sostuvo la CSJN en la citada causa “Mazza y Mazza”), aún menos pueden ser utilizadas en el ámbito de la ley penal tributaria, pues en ese caso se estará ante supuestos delictivos que de configurarse establecen penas privativas de libertad.³⁶

La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación señala que “La prueba de presunciones es admisible, incluso en materia penal, en tanto sean graves, precisas y concordantes” y, “La validez de las presunciones legales sobre la existencia de un delito se ha admitido, en tanto las circunstancias fácticas contempladas por la ley resulten razonables y se acuerde a los procesados oportunidad de defensa y de prueba de descargo”.³⁷

La gravedad de las penas que se imponen ante los supuestos de defraudación fiscal, y la necesidad de acreditar el dolo del sujeto, no puede fundamentarse en meras presunciones establecidas por ley, sino que para ello es necesario probar que la conducta ha sido realizada con la intención de defraudar, para lo cual se requieren pruebas directas y suficientes de esas circunstancias. La conducta dolosa no puede presumirse, debe acreditarse en forma fehaciente a través de pruebas concretas que generen en el Juez la convicción de que se ha llevado a cabo una conducta fraudulenta.³⁸

Creo interesante traer a colación las recomendaciones efectuadas en las “Jornadas Nacionales de Tributación – Salta 2001” en materia penal tributaria y previsional: “1. Que el incremento de las penas no asegura el éxito en el combate de la evasión tributaria. 2. Que debe existir una adecuada razonabilidad en el aspecto cuantitativo entre los montos fijados por la ley para la configuración de los ilícitos y la magnitud de las penas. 3. Que las leyes penales tributarias no deben tener por objeto la recaudación. 4. Que sólo puede aplicarse una sanción por un ilícito doloso cuando una determinación de oficio se ha determinado sobre base cierta.”³⁹

³⁶ Alvarez Echagüe, Juan, “La imposibilidad de aplicar sanciones penales tributarias con fundamento en meras presunciones”, en: **Diario La Ley**, Bs. As., 2004, Pg. 6

³⁷ Alvarez Echagüe, Juan, “La imposibilidad de aplicar sanciones penales tributarias con fundamento en meras presunciones”, en: **Diario La Ley**, Bs. As., 2004, Pg. 5

³⁸ Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala B, “Serebrenik M. E. y otros”, del 13/10/93, Impuestos LII-A-43.

³⁹ Periódico Económico Tributario n° 234, pág. 9

En la causa “Matadero y Frigorífico Merlo” el Tribunal entiende que los preceptos de las presunciones...de la ley 11.683, ya sea que admitan o no prueba en contrario, afloran como pruebas que el legislador otorga al Fisco para sí mismo y se utilizan como un recurso jurídico en la gran mayoría de los casos, para evitar la prescripción de los derechos de la administración, pero en modo alguno el juez penal se encuentra vinculado a dichas presunciones, toda vez que el proceso penal se rige por sus principios propios y específicos y se encuentra revestido de las garantías jurídicas que le son propias. Así, los valores e intereses en juego en el proceso penal y en el proceso administrativo resultan disímiles. Dotar de trascendencia penal a la verdad artificial o aparente... implicaría entender que el fin perseguido por la normativa, más que la sanción de conductas disvaliosas, es netamente recaudatorio”.⁴⁰

De esta forma, podría afirmarse que ante la falta de certeza en la determinación del impuesto evadido, no existe posibilidad de atribuir penalmente una conducta evasiva a un sujeto. Según esta postura cabría aplicar las presunciones del dolo del art. 47 de la LPrT, pero únicamente para aplicar multas por evasión de impuestos determinados sobre base cierta”.⁴¹

Es que admitir la sanción con fundamento en determinaciones de oficio efectuadas sobre base presunta implica violentar los principios constitucionales de inocencia y de defensa en juicio con derecho a producir pruebas. En este mismo sentido se ha expresado el Dr. López Biscayart en la causa Mazzotta F.-Cocco M.D.-Hormaco S.A. s/evasión tributaria simple del 03/02/04, quien sostiene a lo largo de sus considerandos varias cuestiones que son importantes destacar y que, por ello, a continuación me aboco a transcribir a modo de corolario de este apartado:

“Que nuevamente nos encontramos ante un caso de las ya conocidas y por demás endeables –desde el punto de vista del derecho penal– presunciones prescritas por el art. 18 de la ley 11.683. En efecto, en la presente causa la Administración Federal de Ingresos Públicos ha invocado la presunción del art. 18 inc. f) de la mencionada norma, esto es incremento patrimonial no justificado, siendo éste el soporte del hecho propuesto como penalmente relevante en su denuncia” (considerando 15).

“Que ya ha en otras oportunidades esta judicatura ha fijado su posición al respecto en lo atinente a que una denuncia que ha de sustentarse pura y exclusivamente en simples supuestos o presunciones en principio no puede constituirse en fundamento suficiente para la apertura de una etapa instructoria, máxime cuando aquélla no cuenta con elementos significativos que permitan

⁴⁰ “Matadero y Frigorífico Merlo”, sentencia del 09/09/95, Impuestos 1995-A-1399

⁴¹ “Sanciones por evasión de impuestos determinados sobre base presunta”, LL 1999-D- 907. En el mismo sentido se expide Patricia Sánchez en su trabajo “Las presunciones y los ilícitos tributarios”, PET recopil. 2002, pág. 14

sostener, al menos, el presupuesto procesal que erróneamente se pretende inducir; teniendo en cuenta que el sometimiento a proceso penal pone en juego los derechos más trascendentales de las personas” (considerando 16).

“En razón de ello, esta judicatura entiende que sería sumamente imprudente y peligroso instruir sumarios con base a denuncias fundadas puramente en determinaciones presuntas, sin elementos convincentes que le otorguen cierto grado de certeza a lo que aquí se plantea, dado que la apertura de una etapa instructoria en dichas condiciones, implicaría dar comienzo a un proceso penal con un objeto absolutamente indeterminado, que no podría ceñirse a una hipótesis delictiva en concreto, no podría acotarse a una plataforma fáctica determinada, con el agravante del posible perjuicio injustamente producido a las personas implicadas” (considerando 18).

“Que con relación a lo mencionado “ut supra” y tras el análisis del expediente administrativo aportado como prueba a estos actuados, se advierte que la determinación de oficio de las obligaciones impositivas de la firma Hormaco S.A., con relación al impuesto a las ganancias por los períodos cuestionados, fue efectuada en primer lugar, efectivamente sobre base presunta, y en segundo lugar sin que se haya precisado algún elemento de convicción por el cual se permita al menos sospechar si aquellos incrementos patrimoniales existieron, o en su caso si constituyen o no, manifestaciones de ganancias gravables, en qué período fiscal se habrían producido efectivamente dichos incrementos, en qué período fiscal se habrían percibido o devengado aquellas ganancias presuntas, cuál es la fuente de aquellas ganancias, en qué lugar fueron percibidas o devengadas, es decir, algún dato vinculado con el aspecto temporal, espacial o material del elemento objetivo del hecho imponible supuestamente acaecido. Es necesario recordar que, a pesar de ello, el referido organismo ha formulado una imputación penal” (considerando 22).

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

Bibliografía del capítulo:

- Alvarez Echagüe, Juan, “La imposibilidad de aplicar sanciones penales tributarias con fundamento en meras presunciones”, en: **Diario La Ley**, Bs. As., 2004.
- Fallo “Galli y Sarobe”, 4/11/91, Impuestos L-A-417
- Navarrine, Susana, “Las sanciones penales por impuestos presuntos”, en: **Periódico Económico Tributario recopilación 1999**.
- Fallo Mazza, Generoso y Mazza, Alberto, CSJN, 06/04/1989.
- Giuliani Fonrouge, Carlos y Navarrine, Susana, Procedimiento Tributario, Depalma 1999.
- Fallo “Matadero y Frigorífico Merlo”, sentencia del 09/09/95, Impuestos 1995-A-1399
- Sánchez, Patricia, “Las presunciones y los ilícitos tributarios”, en: **Periódico Económico Tributario recopilación 2002**.

Jurisprudencia encontrada:

Suele ocurrir muchas veces que una misma Cámara tenga jurisprudencia encontrada sobre el tratamiento de las presunciones y su consecuencia penal.⁴²

Al respecto, puedo citar como ejemplos los siguientes fallos de la Cámara Nac. De Apelaciones en lo Penal Económico:

La Sala A (integrada por los jueces Repetto, Hendler y Bonzon) tiene jurisprudencia mayoritaria en cuanto a que “Cabe revocar el procesamiento decretado en orden al delito de evasión tributaria pues, la determinación de oficio practicada sobre base presunta, no resulta por sí sola demostrativa de hechos que deban encuadrarse en el art. 1° de la ley 24.769”. (Del voto del Dr. Hendler) “Que esa sola estimación practicada mediante principios y reglas ajenas al proceso penal no alcanza para tener por acreditadas las ventas y ganancias cuestionadas. En consecuencia, a pesar del largo tiempo transcurrido, y ante la falta de medidas probatorias tendientes a determinar si las mencionadas anotaciones y documentación se vinculan con ventas y ganancias omitidas de declarar, el auto de procesamiento no se ajusta a derecho”.⁴³

La Sala B (integrada por los jueces Grabivker, Hornos (14) y Pizzatelli) tiene jurisprudencia mayoritaria uniforme en cuanto a que “Debe revocarse la resolución que rechazó el requerimiento fiscal de instrucción ante una denuncia de la Administración Fed. de Ingresos Públicos por la presentación de una declaración jurada engañosa a efectos de evadir el impuesto a las ganancias, ya que si bien el organismo recaudador utilizó un sistema de base presunta para el cálculo del monto supuestamente evadido, no es posible soslayar que la existencia de depósitos bancarios superiores a las ventas declaradas en el mismo ejercicio, es un dato concreto y objetivo de la realidad y no una mera conjetura, toda vez que, a los fines de habilitar la instrucción jurisdiccional, no es necesaria la certeza o el convencimiento de la materialización del injusto, sino que basta que aparezca como hipótesis de investigación”.⁴⁴

La Cámara de Casación Penal ha resuelto que “...si los comportamientos del imputado no están concretamente especificados, su especificación y detalle debe ser materia de investigación judicial. Si bien no podría condenarse por el delito previsto en la Ley Penal Tributaria N° 24.769 sólo mediante presunciones (art. 18 ley 11.683), la existencia de éstas —se dijo— resulta, en principio, suficiente para iniciar el sumario criminal tendiente a comprobar si los incrementos

⁴² Gómez, Teresa, “Utilización de presunciones en la esfera penal tributaria”, en: http://www.actualidadimpositiva.com/especiales/jornadas_tributarias_06/c2_teresagomez.html

⁴³ Hai Port S.R.L., Joyería Mario Sol; 4/4/2006 La Leyonline. Confrontar en el mismo sentido, entre otros, “Hormaco S.A. 31/3/2004

⁴⁴ Festuca S.A. 31/3/2005. La Leyonline.

patrimoniales no justificados se deben a la existencia de maniobras evasivas de tributos, mediante las diligencias conducentes al descubrimiento de la verdad (inc. 1º del art. 193 del C.P.P.N.). Aunque la Administración Federal de Ingresos Públicos pueda realizar tareas investigativas para las que contaría con mayores recursos materiales y humanos que el juez de instrucción especializado en lo penal tributario, si la comisión de posibles delitos de competencia de este último le fuese denunciada, está en la obligación legal irrenunciable de ordenar su investigación (art. 194 del C.P.P.N.), asumiéndola o delegándola en el agente fiscal (art. 196 del mismo código), pudiendo requerir del mencionado organismo de fiscalización la colaboración que sea indispensable si los recursos propios son insuficientes. Tal intervención judicial es la que en un Estado de Derecho permite la máxima protección de las garantías procesales y constitucionales del imputado...”⁴⁵

Enumeración de las presunciones del art. 18 de la Ley N°11.683

El Art. 18 de la Ley de Procedimiento Tributario N°11.683 dispone que “La estimación de oficio 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.

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 ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS o que deberán proporcionarles los agentes de retención, cámaras de comercio o industria, bancos, asociaciones gremiales, entidades públicas o privadas, cualquier otra persona, etc.

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

A los efectos de este artículo podrá tomarse como presunción general, salvo prueba en contrario que:

⁴⁵ “Iribarne, Gustavo s/recurso de casación”; Sala I; causa N° 6100; 22/6/2005.

a) Las ganancias netas de personas de existencia visible equivalen por lo menos a TRES (3) veces el alquiler que paguen por la locación de inmuebles destinados a casa-habitación en el respectivo período fiscal.

b) Cuando los precios de inmuebles que figuren en las escrituras sean notoriamente inferiores a los vigentes en plaza, y ello no sea explicado satisfactoriamente por los interesados, por las condiciones de pago, por características peculiares del inmueble o por otras circunstancias, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS podrá impugnar dichos precios y fijar de oficio un precio razonable de mercado.

c) A los efectos de cada uno de los impuestos que se indican seguidamente, las diferencias físicas de inventarios de mercaderías comprobadas por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, luego de su correspondiente valoración, representan:

1. En el impuesto a las ganancias: Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a la diferencia de inventario en concepto de incremento patrimonial, más un DIEZ POR CIENTO (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.

2. En el impuesto al valor agregado: Montos de ventas gravadas omitidas, determinados por aplicación, sobre la suma de los conceptos resultantes del punto precedente, del coeficiente que resulte de dividir el monto de ventas gravadas, correspondientes al ejercicio fiscal cerrado inmediato anterior a aquel en que se verifiquen las diferencias de inventarios, declaradas o registradas, ajustadas impositivamente, según corresponda, por el valor de las mercaderías en existencia al final del ejercicio citado precedentemente, declaradas o registradas, ajustadas impositivamente, según corresponda.

El pago del impuesto en estas condiciones no generará ningún crédito fiscal.

Igual método se aplicará para los rubros de impuestos internos que correspondan.

3. En los impuestos sobre el patrimonio neto y sobre los capitales: bienes del activo computable.

Se presume, sin admitir prueba en contrario, que en relación a los impuestos a las ganancias, sobre el patrimonio neto y sobre los capitales, las diferencias de materia imponible, estimadas conforme a los puntos 1 y 3 precedentes, corresponden al último ejercicio fiscal cerrado inmediatamente anterior a aquel en el cual la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS hubiera verificado las diferencias de inventario de mercaderías.

Tratándose del impuesto al valor agregado, las diferencias de ventas gravadas a que se refiere el apartado 2 serán atribuidas a cada uno de los meses calendarios comprendidos en el ejercicio comercial anterior prorrateándolas en función de las ventas gravadas que se hubieran declarado o registrado, respecto de cada uno de dichos meses. Igual método se aplicará para los rubros de impuestos internos que correspondan.

c') Las diferencias entre la producción considerada por el contribuyente a los fines tributarios teniendo en cuenta las existencias iniciales y finales y la información obtenida por relevamiento efectuado por imagen satelital, previamente valuadas en función de precios oficiales determinados para exportación o en función de precios de mercado en los que el contribuyente acostumbra a operar, representan:

1) En el impuesto a las ganancias:

Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a las diferencias de producción en concepto de incremento patrimonial, más un DIEZ POR CIENTO (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.

2) En el impuesto al valor agregado:

Montos de ventas omitidas, determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente.

El pago del impuesto en estas condiciones no generará ningún crédito fiscal.

3) En los impuestos sobre los bienes personales y ganancia mínima presunta:

Bienes del activo computable.

Se presume, sin admitir prueba en contrario, que las diferencias de materia imponible estimadas, corresponden al ejercicio fiscal en el cual la Administración Tributaria hubiera verificado las diferencias de producción.

Las diferencias de ventas a que se refieren el punto 2, serán atribuidas a cada uno de los meses calendarios comprendidos en el ejercicio comercial, prorrateándolas en función de las ventas gravadas y exentas que se hubieran declarado o registrado, respecto de cada uno de dichos meses.

d) El resultado de promediar el total de ventas, de prestaciones de servicios o de cualquier otra operación controlada por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS en no menos de DIEZ (10) días continuos o alternados fraccionados en dos períodos de CINCO (5) días cada uno, con un intervalo entre ellos que no podrá ser inferior a SIETE (7) días, de un mismo mes, multiplicado por el total de días hábiles comerciales, representan las ventas, prestaciones de servicios u operaciones presuntas del contribuyente o responsable bajo control, durante ese mes.

Si el mencionado control se efectuara en no menos de CUATRO (4) meses continuos o alternados de un mismo ejercicio comercial, el promedio de ventas, prestaciones de servicios u operaciones se considerará suficientemente representativo y podrá también aplicarse a los demás meses no controlados del mismo período a condición de que se haya tenido debidamente en cuenta la estacionalidad de la actividad o ramo de que se trate. La diferencia de ventas, prestaciones de servicios u operaciones existentes entre las de ese período y lo declarado o registrado ajustado impositivamente, se considerará:

1. Ganancia neta en el impuesto a las ganancias.

2. Ventas, prestaciones de servicios u operaciones gravadas o exentas en el impuesto al valor agregado, en la misma proporción que tengan las que hubieran sido declaradas o registradas en cada uno de los meses del ejercicio comercial anterior.

Igual método se aplicará para los rubros de impuestos internos que correspondan.

e) En el caso que se comprueben operaciones marginales durante un período fiscalizado que puede ser inferior a un mes, el porcentaje que resulte de compararlas con las registradas, informadas, declaradas o facturadas conforme a las normas dictadas por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS de ese mismo período, aplicado sobre las ventas de los últimos DOCE (12) meses, que pueden no coincidir con el ejercicio comercial, determinará, salvo prueba en contrario, diferencias de ventas que se considerarán en la misma forma que se prescribe en los apartados 1 y 2 del último párrafo del inciso d) precedente para los meses involucrados y teniendo en cuenta lo allí determinado sobre la estacionalidad de la actividad o ramo de que se trate. Si la fiscalización y la comprobación de operaciones marginales abarcare un período fiscal, la presunción a que se refiere el párrafo anterior se aplicará, del modo allí previsto, sobre los años no prescriptos.

f) Los incrementos patrimoniales no justificados, representan:

1) En el impuesto a las ganancias:

Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a los incrementos patrimoniales no justificados, más un DIEZ POR CIENTO (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.

2) En el impuesto al valor agregado:

Montos de ventas omitidas determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente.

El pago del impuesto en estas condiciones no generará ningún crédito fiscal.

3) El método establecido en el punto 2 se aplicará a los rubros de impuestos internos que correspondan.

g) Los depósitos bancarios, debidamente depurados, que superen las ventas y/o ingresos declarados del periodo, representan:

1) 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.

2) En el impuesto al valor agregado:

Montos de ventas omitidas, determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente.

El pago del impuesto en estas condiciones no generará ningún crédito fiscal.

3) El método establecido en el punto 2 se aplicará a los rubros de impuestos internos que correspondan.

h) El importe de las remuneraciones abonadas al personal en relación de dependencia no declarado, así como las diferencias salariales no declaradas, representan:

1) En el impuesto a las ganancias:

Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a las remuneraciones no declaradas en concepto de incremento patrimonial, más un DIEZ POR CIENTO (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.

2) En el impuesto al valor agregado:

Montos de ventas omitidas, determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente.

El pago del impuesto en estas condiciones no generará ningún crédito fiscal.

3) El método establecido en el punto 2 se aplicará a los rubros de impuestos internos que correspondan.

Las diferencias de ventas a que se refieren los puntos 2 y 3 de este inciso y de los incisos f) y g) precedentes, serán atribuidas a cada uno de los meses calendarios comprendidos en el ejercicio comercial en el que se constataren tales diferencias, prorrateándolas en función de las ventas gravadas y exentas que se hubieran declarado o registrado.

Las presunciones establecidas en los distintos incisos del párrafo precedente no podrán aplicarse conjuntamente para un mismo gravamen por un mismo período fiscal.

También la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS 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 ADMINISTRACION 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 ADMINISTRACION FEDERAL sino solamente en la justa medida de la prueba cuya carga corre por cuenta del mismo”.

Art. Incorporado por la Ley N° 25795/2003:

“Cuando se tratare de ingresos de fondos provenientes de países de baja o nula tributación -a que alude el artículo 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (texto ordenado en 1997 y sus

modificaciones)- cualquiera sea su naturaleza, concepto o tipo de operación de que se trate, se considerará que tales fondos constituyen incrementos patrimoniales no justificados para el tomador o receptor local.

Los incrementos patrimoniales no justificados a que se refiere el párrafo anterior con más un DIEZ POR CIENTO (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles, representan ganancias netas del ejercicio en que se produzcan, a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias y en su caso, base para estimar las operaciones gravadas omitidas del respectivo ejercicio comercial en los impuestos al valor agregado e internos.

No obstante lo dispuesto en los párrafos precedentes, la Administración Federal de Ingresos Públicos considerará como justificados aquellos ingresos de fondos a cuyo respecto el interesado pruebe fehacientemente que se originaron en actividades efectivamente realizadas por el contribuyente o por terceros en dichos países o que provienen de colocaciones de fondos oportunamente declarados”.

Art. Incorporado por la Ley N° 25795/2003:

“La determinación de los gravámenes efectuada por la Administración Federal de Ingresos Públicos en base a lo previsto en el artículo 18 o a los métodos de justificación de precios a que se refiere el artículo 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), o en la aplicación de precios de operaciones idénticas o similares realizadas en la República Argentina u otros mecanismos que contenga esta ley o que sean técnicamente aceptables, tendrá pleno efecto y se presumirá correcta, cuando se origine en la falta de presentación a requerimiento de declaraciones juradas con el detalle de las transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior, así como en la falta de registración fehaciente de dichas operaciones o de los comprobantes respaldatorios de las operaciones.

Sin perjuicio de ello, el contribuyente o responsable tendrá derecho 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 de Ingresos Públicos sino solamente en la justa medida de la prueba cuya carga corre por cuenta del mismo”.

En el presente trabajo sólo abordaré el análisis de las presunciones del inc. f) del art. 18, referido a “los incrementos patrimoniales no justificados en el impuesto a las ganancias”.

Bibliografía del capítulo:

- Fallo Hai Port S.R.L., Joyería Mario Sol; 4/4/2006
- Fallo “Hormaco S.A. 31/3/2004
- Fallo Festuca S.A. 31/3/2005.
- Fallo “Iribarne, Gustavo s/recurso de casación”; Sala I; causa N° 6100; 22/6/2005.
- Gómez, Teresa, 15 Congreso nacional de profesionales en Ciencias Económicas de Salta, en: **Periódico Económico Tributario**, Buenos Aires, 2005.
- Art. 18 Ley 11.683/98.

Origen de los incrementos patrimoniales no justificados

Como consecuencia de la necesaria relación entre las variaciones patrimoniales de los individuos en un ejercicio fiscal con la renta y consumos registrados en el mismo se establece dicha norma general.⁴⁶

Podemos decir que dos son los presupuestos genéricos de hecho que dan lugar a la aplicación de este régimen fiscal. Por un lado, la tenencia o adquisición de bienes o derechos que no se correspondan con la renta o el patrimonio declarados por el sujeto pasivo tributario. Al respecto, la concreción patrimonial de rentas no declaradas por el contribuyente amerita el tratamiento fiscal citado, en tanto este no justifique debidamente dicha omisión. Por el otro, la inclusión de deudas inexistentes en las respectivas liquidaciones impositivas. Por ejemplo, la impugnación de un pasivo exteriorizado por el contribuyente con el fin de respaldar el ingreso de fondos, tiene como necesario correlato un aumento patrimonial no justificado.

La doctrina y jurisprudencia no dudan en conceptualizar a este instituto como una presunción legal, establecida por el legislador a fin de facilitar la tarea del Fisco en su actividad de comprobación y liquidación tributaria.

La primera característica que se vislumbra de la lectura de la norma reside en la presunción consistente en que los incrementos patrimoniales no justificados constituyen ganancias netas a los efectos de la determinación del Impuesto a las Ganancias. Así, de la comprobación del hecho base, consistente en la verificación de incrementos del patrimonio, que, a su vez, no estén debidamente justificados, se infiere la existencia de ganancias gravadas.

⁴⁶ Reig, Enrique J., **Impuesto a las Ganancias, 9° edición**, Ediciones Macchi, pg. 77.

En segundo término, se establece un porcentaje (10%) a adicionarse a la base imponible considerada, en virtud de la supuesta renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.

Previsto en la legislación argentina de ese modo, y criticable o no, según criterios de capacidad contributiva y equidad tributaria, este porcentaje adicionado a la base imponible inicialmente considerada opera como uno más de los elementos que configuran el aspecto cuantitativo del hecho imponible.

Los incrementos patrimoniales no justificados como Presunción legal

La legislación nacional establece el instituto de los “incrementos patrimoniales no justificados” en el articulado de la Ley de Procedimiento Tributario. Rige tanto para el Impuesto a las Ganancias, como para el I.V.A., determinando la base imponible conforme a los distintos alcances de cada impuesto.

Los incrementos patrimoniales no justificados son aumentos del patrimonio que pueden tener origen en la obtención de ingresos gravados, no gravados o por la constitución de un pasivo.

Para el deudor, un préstamo solicitado implica un incremento de alguno de sus activos o en el consumo, todos siempre relacionados con el ejercicio en el cual se producen tales aumentos de patrimonio. Encuentran el origen de su justificación en la ley 11683 (t.o. 1998) en sus artículos 18 y 18.1, los cuales consagran la forma en que el Fisco determinará la materia imponible de acuerdo con distintas presunciones, el inc. f) del mismo artículo 18 es el que reza sobre el tratamiento para incrementos patrimoniales no justificados, al igual que los incisos g) y el h), y adicionalmente, el artículo incorporado a continuación del artículo 18, agregan una consideración sobre las operaciones provenientes de países de baja o nula tributación.

Es importante destacar que con la ley 25795 (BO: 17/11/2003) donde se reformó la ley de procedimiento, entre otros aspectos se le otorgó, mediante consagración por ley, mayor fuerza a la aplicación de las determinaciones de oficio en base presunta por aplicación de ingresos de fondos de países de baja o nula tributación fiscal, montos de depósitos bancarios en exceso que superen las ventas y/o ingresos, etcétera.

Los incrementos patrimoniales pueden reflejarse a través de depósitos bancarios, del aumento de bienes o incluso, a través de los consumos. Estos incrementos no se encuentran justificados cuando no muestran de manera clara y fehaciente el origen de los fondos que ingresan a su patrimonio, por parte del contribuyente.

Es por esto que, es necesario contar con elementos de prueba suficientes a fin de evitar cualquier cuestionamiento por parte del organismo de contralor. Según la vasta jurisprudencia sobre el tema, podemos decir que constituyen instrumentos de prueba a modo enunciativo: instrumento público o privado de fecha cierta, constitución de garantías, extractos bancarios, registros contables y/o documentación relativa al movimiento de fondos, declaraciones del dador del préstamo y del tomador, ingreso de fondos al país para los casos de operaciones con sujetos del exterior, recibos, documentación que avale la restitución de fondos y de tratarse de operaciones con el exterior y se trasladen los fondos, la constitución de seguros de tránsito, etc.⁴⁷

Estos son solo algunos de los elementos probatorios, también es numerosa la jurisprudencia sobre los requisitos que deben cumplimentar los contribuyentes cuando los incrementos son producto de donaciones o préstamos, y sobretodo, cuando el origen de los fondos es proveniente del exterior; sin dejar de resaltar que el aumento en la cantidad de requisitos para su justificación, es producto también de la poca credibilidad de los contribuyentes a la hora de justificar dichos incrementos, por carecer de documentación de respaldo que avale el origen de estas.⁴⁸

Como ejemplo, es interesante comentar lo ocurrido en el fallo Moneta, Raúl J.:⁴⁹ Tratándose de operaciones financieras concretadas con entidades del exterior, resultaba imprescindible que el contribuyente acreditara en forma fehaciente la calidad de préstamo de los fondos ingresados al país. Si bien el ingreso al país de los fondos fue probado, no ocurre lo mismo en el punto de que dichos fondos revistan el carácter de préstamos y los indicios demuestran que el préstamo fue simulado.

Bajo estas circunstancias, al no tener un origen que los justifique de manera eficaz, resulta viable su impugnación y considerando dichos montos como incrementos patrimoniales no justificados, corresponde confirmar la determinación de oficio dictada por el organismo fiscal, de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 inc. f) de la ley 11683.

Por el contrario, en la fallo Paludetto, Claudio⁵⁰ el contribuyente logra justificar tales incrementos. En esa causa, el Fisco cuestionó la operación de permuta en función de la diferencia entre los valores fiscales y el valor al que se adjudican las propiedades.

⁴⁷ Rinci, Daniel, "Incrementos patrimoniales no justificados", en: **Doctrina tributaria Errepar**, Buenos Aires, Errepar, Boletín XXXI, Pg. 2, Febrero/2010

⁴⁸ Ibid.

⁴⁹ Moneta, Raúl J. – TFN – Sala B – 02/11/2007

⁵⁰ Paludetto, Claudio – TFN – Sala A – 14/02/2008

La recurrente sostiene que existe una diferencia importante de valuación de un año a otro pero destaca que si bien se ha producido un incremento patrimonial, ello no implica una erogación de fondos, por lo que interpreta que se encuentra justificado, sin que ello constituya una renta gravada.

Del análisis de la citada escritura de permuta y de las declaraciones juradas presentadas, se entendió que asistía razón al contribuyente, encontrándose justificado el incremento del inmueble recibido.

También es importante mencionar que la propia Ley de Procedimiento Tributario 11.683, establece en sus normas distintas sanciones, como multas y clausuras que deben aplicarse en el caso de que los contribuyentes cometan ciertas infracciones definidas en el mismo cuerpo legal, como por ejemplo las definidas en los arts. 46 y 47 de la mencionada ley.

Y al respecto, cabe mencionar el fallo Azpiroz, Daniel⁵¹ Como consecuencia de una verificación, la AFIP procedió a determinar sobre base presunta, el monto correspondiente al impuesto a las ganancias y por el período referido, al haber detectado un "incremento patrimonial no justificado", por la existencia de un pasivo proveniente de un contrato de mutuo y de un préstamo familiar, generando con la exclusión de ellos, la existencia de una "supuesta ganancia no declarada".

Los hechos así relatados configuran para el Fisco Nacional la conducta que reprimen los arts. 46 y 47 incs. a) y b) de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.), ordenando la instrucción sumarial que concluyó con la resolución sancionatoria que ahora se recurre.

El Tribunal resuelve que como resultado de los hechos y fundamentos alegados debe considerarse correcta la conclusión a la que arriba el juez administrativo en la resolución en recurso, toda vez que el comportamiento observado por la actora, según surge de las constancias de autos, ha asumido el carácter de fraudulento.

En virtud de lo expuesto, la sanción aplicada, prevista en los arts. 46 y 47 inc. a) y b) de la Ley Procedimental, con la reducción prevista en el art. 49 de la citada Ley N°11.683, ha sido adecuadamente encuadrada y ponderada, razón por la cual corresponde su confirmación. Es decir, en este caso se aplicaron multas, pero no las sanciones de la Ley Penal Tributaria.

⁵¹ Azpiroz, Daniel – Recurso de apelación c/AFIP – TFN – Sala A – 31/03/2008

Posibles causas del origen de los incrementos patrimoniales

Contratos de mutuo:

Una alternativa que posee el contribuyente para justificar un incremento patrimonial es obtener fondos provenientes de un préstamo celebrado con un tercero. Dicho préstamo debe estar respaldado por un mutuo firmado por las partes.

El contrato de mutuo se encuentra legislado en el Código Civil en distintos artículos, de acuerdo con sus disposiciones, "habrá mutuo cuando una parte entregue a la otra una cantidad de cosas que ésta última está autorizada a consumir, devolviéndole en el tiempo convenido igual cantidad de cosas de la misma especie y calidad."

No podemos dejar pasar por alto que el Código de Comercio, en lo que respecta al mutuo comercial, también remite al Código Civil, así lo entendió el TFN en autos "Parking Mall" - TFN - Sala A - 16/6/2000 y "Litoral Gas SA" - TFN - Sala A - 8/7/2001.

En tal sentido, el artículo 2246 del Código Civil dice:

"...El mutuo puede ser contratado verbalmente, pero no podrá probarse sino por instrumento público, o por instrumento privado de fecha cierta, si el empréstito pasa del valor de diez mil pesos..."

Con referencia al instituto de la fecha cierta, el artículo 1035 del mencionado cuerpo normativo dice lo siguiente:

"...Aunque se halle reconocido un instrumento privado, su fecha cierta con relación a los sucesores singulares de las partes o a terceros, será:

1º La de su exhibición en juicio o en cualquier repartición pública para cualquier fin, si allí quedase archivado.

2º La de su reconocimiento ante un escribano y dos testigos que lo firmaren.

3º La de su transcripción en cualquier registro público.

4º La del fallecimiento de la parte que lo firmó, o del que lo escribió, o del que firmó como testigo..."

La Sala B del TFN, afirmó que los pasivos declarados por el contribuyente eran simulados en autos Gra – AI SA⁵², al sostener que los instrumentos eran carentes de los elementos básicos como la garantía de la verdadera personería de los firmantes, presentaban falta de avales y garantías, falta de fecha cierta, falta de pruebas que acrediten el traspaso de los fondos, del destino de los préstamos y de la acreditación de la relación previa del mutuante y del mutuario. Las mismas argumentaciones postuló la misma Sala para desvirtuar los pasivos cuestionados por el Fisco en la sentencia Rossi Francisco A⁵³.

En otra oportunidad, ésta Sala avaló la tesitura fiscal en la causa Domaine Vistalba SA⁵⁴ cuando impugnó los pasivos en cuestión y los intereses vinculados con los mismos al afirmar que las registraciones de la actora carecían de fuerza probatoria, en la medida que no estaban respaldadas por comprobantes fidedignos que permitan acreditar el movimiento de los fondos involucrados.

En autos Richvan SA⁵⁵ la Cámara Nacional de Apelaciones confirmó el fallo de la instancia anterior⁵⁶ al sentenciar que para probar un mutuo, a fin de avalar el préstamo, es insuficiente el acta labrada ante escribano público a través de la cual se conviene una línea de crédito a favor de la empresa, pues ella sólo hace fecha cierta respecto de la apertura de la línea de crédito, no así en relación con los efectivos préstamos que supuestamente debieron con posterioridad.

a) Mutuos entre personas que no poseen un grado de parentesco próximo

La probanza de la justificación del origen de los fondos es, en definitiva, una cuestión de hecho y prueba en donde, ante la aplicación de la presunción del artículo 18 de la ley de procedimiento tributario (LPT), se revierte la carga de la prueba, recayendo en cabeza del contribuyente y no del Fisco. Para justificar tal incremento, es éste quien debe tener en cuenta a la hora de instrumentar el contrato de mutuo, todas las exigencias formales que deben contener dichos contratos, a fin de evitar el día de mañana tener que litigar en un tribunal.⁵⁷

No obstante, la justicia ha utilizado un criterio flexible, contemplando situaciones en las que se carece del contrato, según lo establece el Código Civil, pero solo si se puede demostrar la veracidad de la operación cuestionada. Aún en el caso de que no existiese un grado de parentesco, el tribunal puede solicitar o admitir otros elementos de prueba que acrediten la

⁵² Gra – AI SA. TFN Sala B del 30/10/2003.

⁵³ Rossi Francisco A. TFN Sala B del 17/3/2003.

⁵⁴ Domaine Vistalba SA. TFN Sala B del 1/2/2005.

⁵⁵ Richvan SA. CNACAF Sala V del 21/7/2006.

⁵⁶ Richvan SA. TFN Sala A del 29/11/2002.

⁵⁷ Hirsch, Mario, “Diferentes ópticas acerca del tratamiento de las presunciones”, en: **Doctrina Tributaria Errepar**, Boletín XXXI, Febrero 2010, Pg. 127.

veracidad de la operación, dando al contribuyente la posibilidad de lograr la plena convicción del tribunal de la existencia de tal acto, tanto es así, que en la causa "Scarpati, Alfredo Horacio" (TFN - Sala C - 29/6/2001), el Tribunal reparó en la falta de garantías respaldatorias típicas para la operación. Además de haber observado que el administrado aducía que los fondos eran provenientes del exterior, y la forma de haberlos ingresado al país sin los recaudos del caso.

Otro caso que es de destacar es el de "Oddone, Luis" (TFN - Sala A - 7/10/1988), donde la decisión de la aplicación de la presunción de incremento patrimonial no justificado, se apoyó en más de un elemento para lograr tal convicción, como ser; el mutuo no poseía fecha cierta, carecía de protocolización y autenticación consular, no había acreditación de personería de los firmantes, se había realizado una ampliación del préstamo con una simple solicitud, no había garantías y avaluos (con relación al monto y situación del deudor) y no existían las actas de directorio aprobando la conveniencia del mutuo.

b) Mutuos entre personas con grado de parentesco próximo

El grado de parentesco atenúa las formalidades exigidas para dar por probada la existencia del mutuo, pero siempre que la operatoria quede acreditada por otros medios, en tal sentido, en la causa "Lañin, Aarón" (TFN - Sala B - 26/3/2003) se consideraron que la falta de ciertos elementos, como la no coincidencia de las fechas de entrega de las sumas de dinero, la falta de capacidad económica del acreedor, la no inscripción como contribuyente, la falta de constancia de realización de actividades, o posesión de patrimonio que acreditase haberla generado, y la falta de prueba de haber procedido a la devolución, hacía válida la presunción por parte del Fisco.

Otra cuestión a tener en cuenta son los intereses presuntos. Al respecto, la Cámara en "Díaz de Eliades, María C." (CNFed. Cont. Adm. - Sala I - 28/4/1981) ha establecido que: "las características del préstamo desvirtúan la presunción de que todo préstamo devenga intereses, puesto que se trata de préstamos a familiares, en condiciones y circunstancias que autorizan a tener por estipulado que no devengarían intereses, máxime cuando la existencia, monto y particularidades de los contratos solo resultan de las propias declaraciones de la contribuyente y sus familiares".

c) Fondos provenientes del exterior

Si bien el Código Civil señala que los contratos celebrados fuera del territorio argentino se rigen por las leyes del país de su ejecución, cabe destacar que la circular de la DGI 264/1949 estableció para casos particulares los criterios para probar el origen de los fondos provenientes del exterior.

Los ingresos de fondos del exterior tienen un rigorismo mayor en cuanto a las exigencias para su justificación. Es así que el artículo a continuación del 18 de la LPT manifiesta una presunción dentro del marco de las operaciones internacionales. Es importante tener en cuenta que con la vigencia de la ley 25795, a partir de fecha 17/11/2003, no resulta aplicable dicha circular para los ingresos de fondos que provengan de países de baja o nula tributación.

Un dictamen recogido de la AFIP, (DAL) 72/1997 ofrece luego, de citar el decisorio en la causa "Luis Alberto Oddone y Compañía. Asesores Financieros SA", los lineamientos para la impugnación de pasivos por préstamos que no se encuentren bien acreditados por el contribuyente, dictamen que luego fue ratificado por el dictamen (DAL) 29/2003.

Con la incorporación del artículo a continuación del 18 de la ley 11683 (t.o. 1998), fondos provenientes de paraísos fiscales, quedó sin aplicación la jurisprudencia del caso "Treas SA" (CSJN -14/9/1993), en donde la Corte confirmó la sentencia de la Cámara, manifestando que la introducción de una exigencia probatoria adicional, (origen de los fondos), no constituía una aplicación del derecho vigente a ese momento. Es decir, se requería de acuerdo a la legislación nacional a efectos de justificar el incremento patrimonial, la acreditación del ingreso de los fondos y la individualización del acreedor.⁵⁸

Si bien el citado artículo de Litvak y Laspina hace alusión a los denominados paraísos fiscales, cabe destacar que una parte jurisprudencial tomó como referencia al caso "Treas SA", aun cuando el país de procedencia de los fondos no era considerado de baja o nula tributación.⁵⁹

Otra parte de la jurisprudencia tomó en cambio, como criterio, la probanza de los fondos a fines de justificar el incremento patrimonial.⁶⁰

El TFN con la finalidad de establecer los lineamientos necesarios para poder justificar el origen de los fondos para una actividad en el exterior, ha establecido una serie de pasos a demostrar por parte de los contribuyentes a la hora de justificar dicho origen de fondos: 1) acreditación del ingreso efectivo de los fondos del país; 2) que dichos fondos provienen de beneficios obtenidos o de capitales colocados fuera del mismo, (individualizar a los aportantes).

⁵⁸ Litvak, José D. y Laspina, Esteban, "Las nuevas presunciones de la ley 11683 a la luz de la jurisprudencia", en: **Doctrina Tributaria Errepar**, Boletín XXVI, Julio 2005, Pg. 621.

⁵⁹ "Noxi SA" - TFN - Sala B - 6/9/2002; "Horacio Albano Ingeniería y Construcciones" - TFN - Sala A - 10/7/2000

⁶⁰ "Salem, Gabriel" - TFN - Sala D - 29/10/2003; "Hilu, Salomón" - TFN - Sala D - 29/10/2003

Asimismo, debe quedar claro que la legislación no exige que se deba probar que los fondos invertidos provengan de actividades realizadas en extraña jurisdicción.⁶¹

Para el caso de contratos de mutuo celebrados por préstamos del exterior, las simples notas y recibos emitidos por un agente de bolsa del país otorgante del préstamo, al igual que otros recibos aportados por sujetos intervinientes, con la sola finalidad de triangular responsabilidades frente a la documentación; no resulta fehaciente como prueba documental. (Fallos Salem e Hilu, TFN).

Bibliografía del capítulo:

- Reig, Enrique J., **Impuesto a las Ganancias, 9° edición**, Ediciones Macchi.
- Rinci, Daniel, "Incrementos patrimoniales no justificados", en: **Doctrina tributaria Errepar**, Buenos Aires, Errepar, Boletín XXXI, Febrero/2010.
- Fallo Moneta, Raúl J. – TFN – Sala B – 02/11/2007
- Fallo Paludetto, Claudio – TFN – Sala A – 14/02/2008
- Fallo Azpiroz, Daniel – Recurso de apelación c/AFIP – TFN – Sala A – 31/03/2008
- Fallo Gra – Al SA. TFN Sala B del 30/10/2003.
- Fallo Rossi Francisco A. TFN Sala B del 17/3/2003.
- Fallo Domaine Vistalba SA. TFN Sala B del 1/2/2005.
- Fallo Richvan SA. CNACAF Sala V del 21/7/2006.
- Hirsch, Mario, "Diferentes ópticas acerca del tratamiento de las presunciones", en: **Doctrina Tributaria Errepar**, Boletín XXXI, Febrero 2010.
- Litvak, José D. y Laspina, Esteban, "Las nuevas presunciones de la ley 11683 a la luz de la jurisprudencia", en: **Doctrina Tributaria Errepar**, Boletín XXVI, Julio 2005.
- Fallo "Noxi SA" - TFN - Sala B - 6/9/2002
- Fallo "Horacio Albano Ingeniería y Construcciones" - TFN - Sala A - 10/7/2000
- Fallo "Salem, Gabriel" - TFN - Sala D - 29/10/2003

Sanciones de la Ley N°11.683 de Procedimiento Tributario

La Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 impone sanciones como multas y clausuras para casos de omisión o defraudación de impuestos, a diferencia de la Ley Penal Tributaria N° 24.769, que impone la pena de prisión para los delitos tipificados en la misma.

Omisión de impuestos:

El art. 45 establece que "El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y

⁶¹ "Lavia, Pedro Roberto" - TFN - Sala A - 22/11/1999

en tanto no exista error excusable. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención o percepción que omitieran actuar como tales.

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

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

Defraudación:

El art. 46 establece que “El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el importe del tributo evadido”.

El art. Incorporado por la Ley N° 25795/2003 establece que “El que mediante declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, perjudique al Fisco exteriorizando quebrantos total o parcialmente superiores a los procedentes utilizando esos importes superiores para compensar utilidades sujetas a impuestos, ya sea en el corriente y/o siguientes ejercicios, será reprimido con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces del importe que surja de aplicar la tasa máxima del impuesto a las ganancias sobre el quebranto impugnado por la Administración Federal de Ingresos Públicos”.

El art. 47 establece que “Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando:

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

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

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

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

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

El art. 48 establece que “Serán reprimidos con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el tributo retenido o percibido, los agentes de retención o percepción que los mantengan en su poder, después de vencidos los plazos en que debieran ingresarlo.

No se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción, cuando éstas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier modo”.

Delitos tributarios

El derecho penal es un derecho de excepción, un sistema discontinuo que únicamente actúa en situaciones puntuales, contra una acción o conducta que se encuentra específica y concretamente descrita en la ley penal, en protección de determinado bien jurídico, en lo que se denomina “*tipo*”. Precisamente, el principio de *tipicidad* es uno de los básicos y característicos del derecho penal, junto con los de *legalidad*, *proscripción de la analogía*, *intrascendencia o personalidad de la pena*, *culpabilidad*, etc.⁶²

Existen variadas posiciones doctrinarias sobre la naturaleza jurídica del ilícito tributario, que sin entrar al desarrollo de cada una de las posiciones pueden sintetizarse en la Teoría penalista, la

⁶² López, Jorge, “El inadecuado uso de presunciones y ficciones en el derecho penal tributario, en: **Doctrina tributaria Errepar**, Buenos Aires, Errepar, Boletín XXVIII, 2007, p. 116

Teoría administrativista (que luego derivó en el derecho penal económico) y la Teoría Tributaria (autónoma).⁶³

“Si bien el derecho tributario penal pertenece al derecho tributario, no cabe duda del carácter penal de sus disposiciones, aunque presenta características propias, especialmente, en la materia infraccional. En cambio, en el ámbito relativo a delitos, son aplicables en toda su amplitud los principios y las reglas del derecho penal común, excepto disposición en contrario. De allí que podemos subdividir al derecho tributario penal en: a) derecho tributario infraccional, y b) derecho tributario delictual.”⁶⁴

Teoría del delito. Elementos componentes de los ilícitos tributarios.

El delito es una acción típica, antijurídica y culpable, requiriendo la concurrencia de 4 elementos:

1. Acción o conducta: Para que una persona pueda ser sancionada por un hecho ilícito tributario (delito o infracción), la conducta (acción) del autor debe ser típicamente antijurídica, culpable y adecuada a una figura penal. Fontán Balestra define al delito como “acción típicamente antijurídica y culpable”.

2. Antijuricidad: Consiste en una abstracta relación de contradicción entre el hecho y el ordenamiento jurídico en general y el tributario en especial.

3. Imputabilidad: La imputabilidad consiste en el conjunto de condiciones que un sujeto debe reunir para que responda penalmente de su acción.⁶⁵

4. Culpabilidad: El Código Penal argentino incluye en principio la exigencia de la culpabilidad en alguna de sus dos formas clásicas (culpa y dolo) para la configuración de los delitos.⁶⁶

“En el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente.”⁶⁷

⁶³ Giuliani Fonrouge, Carlos M., **Derecho financiero**, Tomo II, Buenos Aires, editorial Lexis Nexis, 9ª edición, Pg 536.

⁶⁴ García Vizcaíno, Catalina, **Derecho tributario**, Tomo II, Buenos Aires, editorial Lexis Nexis, 2006, 3ª edición, Pg 478.

⁶⁵ Ibid, Pg 481.

⁶⁶ Giuliani Fonrouge, Carlos M., **Derecho financiero**, Tomo II, Buenos Aires, editorial Lexis Nexis, 8ª edición, Pg 697.

⁶⁷ Simesen de Bielke, Sergio, “Idoneidad del ardid en la defraudación fiscal”, en: **Doctrina tributaria Errepar**, Buenos Aires, Errepar, Boletín XXXI, 2010, p. 471

En materia tributaria, la jurisprudencia ha convalidado la naturaleza penal del ilícito tributario y por ende, para que el contribuyente sea pasible de aplicársele una sanción debe ser culpable, es decir, responsable objetiva y subjetivamente.⁶⁸

Según lo analizado para la determinación sobre base presunta en la determinación de la materia imponible de los diferentes gravámenes, la jurisprudencia no ha sido conteste en el criterio para la aplicación de multas y también en cuanto a su punibilidad de acuerdo con la ley 23.771 y 24.769, donde en ambos casos ha sido reacia a su aceptación, exigiendo pruebas directas.

Criterio en materia tributaria sostenido en el dictamen DAL 21/2003 del 15/4/2003, al recordar el fallo Mazza, Generoso y Mazza, Alberto⁶⁹ (fallos 312:447) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el cual se dejó expresamente aclarado que no corresponde extender al campo del ilícito tributario, las presunciones del art. 18 de la ley 11.683, salvo que existiera el sustento suficiente de otros elementos de prueba que permitiesen acreditar la existencia de una actitud dolosa, tendiente a defraudar los intereses del Fisco.

Como también, se deja aclarado en el precedente dictamen que nada obsta que se interponga, en base a una determinación de oficio sobre base presunta, en la cual la deuda tributaria ha sido calculada de acuerdo a los indicios que establece la ley de procedimiento tributario, siempre y cuando existan medios de prueba directos, a los efectos de poder demostrar la actitud dolosa por parte del contribuyente.

Es decir, el derecho penal tributario abarca tanto el derecho penal tributario delictual, reglado por la ley 24.769 y el derecho tributario contravencional, reglado por la ley 11.683. Por lo tanto, para la configuración de la conducta delictual, se requieren dos elementos, la condición objetiva de punibilidad y la condición subjetiva que involucra la intencionalidad.

En consecuencia, los delitos fiscales requieren la probanza del dolo en la conducta del contribuyente para que el hecho resulte punible, y no basta con la mera determinación tributaria en base presunta, que sólo puede ser válida para establecer el gravamen, en tanto no se cuente con elementos adicionales para la configuración de la maniobra o ardid.⁷⁰

⁶⁸ Almada, Lorena y Matich, Cecilia, "Presunciones Ley 11.683. Parte I", en: **Periódico Económico Tributario**, Buenos Aires, Editorial La Ley, 2007, Pg 1.

⁶⁹ Mazza, Generoso y Mazza, Alberto – CSJN – 06/04/1989.

⁷⁰ Hirsch, Mario., "Diferentes ópticas acerca del tratamiento de las presunciones", en: **Doctrina tributaria Errepar**, Buenos Aires, Errepar, Boletín XXXI, Pg. 4, Mayo/2010

Sanciones contenidas en la Ley Penal Tributaria N° 24.769

Para que se tenga por cometido un delito tipificado por la normativa tributaria penal y para que se establezca la responsabilidad de un sujeto deben haberse configurado todos los elementos examinados anteriormente: acción, antijuricidad, imputabilidad, culpabilidad, adecuación a una figura y responsabilidad.

“En la ley 24.769 son reprimidas conductas dolosas mediante las cuales los responsables se sustraen de sus obligaciones tributarias materiales, se aprovechan indebidamente de subsidios u obtienen fraudulentamente beneficios fiscales, o perjudican al Fisco provocando o agravando la insolvencia propia o ajena, o lo afectan con cualquier tipo de falsedades”.⁷¹

“La Ley 24.769 dispone la condición objetiva de imputabilidad en función del monto del impuesto, tributo, gravamen, retención, subsidio, según las distintas tipificaciones de las trasgresiones. Así, por ejemplo, para la evasión simple la pena de prisión procede cuando el monto evadido sea superior a los \$100.000”.⁷²

Los delitos tributarios se hallan descriptos en el Título I de la ley Penal Tributaria y entre ellos se encuentran: La evasión simple en su Art. 1, La evasión agravada en su Art. 2, el aprovechamiento indebido de subsidios en su Art. 3, la obtención fraudulenta de beneficios fiscales en su Art. 4 y 5, y la apropiación indebida de tributos en su Art. 6.

No se debe confundir el ajuste técnico que pueda efectuar el organismo recaudador con la evasión, ya que ésta, como delito doloso tipificado por la ley que examinamos, requiere que se demuestre el elemento subjetivo consistente en el despliegue de ardid o engaño. La culpabilidad queda excluida en caso de una interpretación razonable de la normativa tributaria, aunque pueda ser equivocada (error de derecho extrapenal). De ahí la previsión contenida en el art. 19 con referencia a la posibilidad de no formular la denuncia penal, aún cuando los montos alcanzados por la determinación tributaria o previsional sean superiores a los previstos en los arts. 1, 6, 7 y 9, “si de las circunstancias del hecho surgiere manifiestamente que no se ha ejecutado la conducta punible”.

⁷³

Esta posibilidad de no formular la denuncia no se da, entre otros casos, con la evasión agravada del Art. 2, sin perjuicio de las atribuciones judiciales de considerar que no hay delito y desestimar el eventual requerimiento fiscal.

Los Arts. 1, 2, 3, 4 y 6 de la ley 24769/96, contienen los tipos penales esenciales, que se detallan seguidamente:

⁷¹ García Vizcaíno, Catalina, **Derecho tributario**, Tomo II, Buenos Aires, editorial Lexis Nexis, 2006, 3ª edición, Pg 629.

⁷² Giuliani Fonrouge, Carlos M., **Derecho financiero**, Tomo II, Buenos Aires, editorial Lexis Nexis, 9ª edición, Pg 701.

⁷³ Ley 24769/96 y sus modif., Art. 19

- Evasión simple (art. 1):

“Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiera total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, siempre que el monto evadido excediere la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aún cuando se tratare de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año”.

Cabe mencionar que la norma solo contempla a los tributos nacionales recaudados por AFIP-DGI, sin que puedan sumarse los intereses y las multas a los efectos del monto previsto.

Sujeto activo: Es el obligado, característica que revisten las personas físicas que actúen como responsables por deuda propia o responsables por deuda ajena (incluye a los responsables solidarios y a los sustitutos) en cuanto sean obligados por las leyes al pago del tributo. Por lo tanto, no tienen el carácter de “obligado” los contribuyentes de facto que solo soportan el peso económico del tributo ni los sustituidos. La mención de “responsables por deuda ajena” lo es a los efectos del pago del tributo, ya que la responsabilidad criminal es siempre por el hecho propio en cuanto a las penas privativas de libertad.

Conducta típica: Es la evasión dolosa (en sus formas de ardid o engaño). Requiere el despliegue de hechos externos engañosos (fraude), de modo que el obligado que declara lo que corresponde y no paga no queda subsumido en el tipo que analizamos, ni tampoco en el supuesto de que el declarante hubiera incurrido en una interpretación razonable de la norma tributaria.

Villegas sostiene que si el obligado tributario ignora su calidad de tal, puede haber error de derecho extrapenal que elimine la subjetividad. No basta la mera omisión del pago de las obligaciones fiscales para que ella tipifique el delito que tratamos, sino que se requiere, asimismo, el despliegue de una conducta fraudulenta que pueda encuadrar dentro del “ardid o engaño” idóneo para el logro del fin perseguido. El sujeto activo debe conocer su real situación patrimonial o reductuaria y procurar desfigurarla por medio de su accionar doloso para evadir, total o parcialmente, su obligación tributaria.⁷⁴

Aun cuando el sujeto activo haya obrado con ardid o engaño, si el importe evadido no supera el referido monto de \$100.000, su conducta puede ser subsumida en el art. 46 de la ley 11683 (se le aplica la sanción de multa por defraudación) pero no configura el delito que analizamos.

⁷⁴ García Vizcaíno, Catalina, **Derecho tributario**, Tomo II, Buenos Aires, editorial Lexis Nexis, 2006, 3ª edición, Pg 638.

Los tributos nacionales evadidos no deben ser sumados, sino que cada uno es apreciado individualmente a fin de determinar si el monto evadido excede del importe previsto por la norma y deben computarse por cada ejercicio anual.

Entonces el *tipo objetivo* del delito de evasión tributaria simple se integra con los siguientes elementos:

- a) declaración engañosa, ocultación maliciosa, ardid o engaño;
- b) evasión total o parcial del pago de tributos al Fisco nacional;
- c) límite cuantitativo de \$ 100.000, que algunos autores consideran como condición objetiva de punibilidad fuera del tipo, para otros integra el tipo penal objetivo.

En el *tipo subjetivo* debe encontrarse el *dolo*, como voluntad realizadora del tipo penal, con conocimiento del mismo, es decir, el *dolo directo*. Jorge López⁷⁵ rechaza la posibilidad de aplicación del llamado *dolo eventual*, en el que si bien el agente no tiene la voluntad realizadora del tipo objetivo, lo acepta como una consecuencia eventual de su acción, lo cual en su opinión, no tiene cabida en este delito, dada la puesta en marcha de la maniobra ardidosa típica requerida.

La Cámara Nacional de Casación Penal ha señalado, respecto de la acción típica de evadir fraudulentamente -art. 1, L. 24769-, que para ser punible esta figura debe estar acompañada de fraude y que el ardid desplegado para burlar al Fisco debe ser idóneo. Afirmó la Cámara que el ardid no puede verse en el simple ocultamiento o la supuesta falsedad que se comete al momento de la presentación de una declaración jurada o del pago de un tributo. Ello por cuanto la figura no tipifica la simple mentira sin basamento alguno y fácilmente detectable⁷⁶.

Reiteró la Cámara lo que ya había dicho respecto de la víctima del engaño⁷⁷, esto es, que no puede dejar de tenerse en miras que en la evasión tributaria la víctima del engaño siempre es una dependencia estatal dotada de todos los recursos, tanto humanos como económicos y coercitivos, necesarios para fiscalizar en cada caso lo declarado por los contribuyentes, y si no está de acuerdo con esa presentación, proceder a la determinación de lo que considera adeudado e iniciar el procedimiento correspondiente para lograr la percepción de lo debido; si su función específica es ejercer el control de lo declarado, tales declaraciones, *per se*, difícilmente determinen un error en la imposición si ésta fuese debida.

⁷⁵ López, Jorge, "El inadecuado uso de presunciones y ficciones en el derecho penal tributario", en: **Doctrina tributaria Errepar**, Buenos Aires, Errepar, Boletín XXVIII, Pg. 116, 02/2007

⁷⁶ "Grosskopf, Sergio M." - CN Casación Penal - Sala I - 17/9/2008

⁷⁷ "Inchauspe, Martín" y otros ("Frigosol SRL") - CNPEcon. - 30/4/2008

Más recientemente la Sala I de la Cám. Nac. de Casación Penal ha señalado que si la conducta imputada ilícita es de tal gravedad que compromete seriamente el control estatal (fiscal, aduanero, cambiario, etc.), al exigir un esfuerzo fuera de lo normal para detectarla, debe ser encuadrada como delictual. Por el contrario, si la conducta desarrollada es fácilmente detectable mediante el rutinario pero adecuado control, debe ser encuadrada como infraccional. En otras palabras, a efectos de distinguir dos ilícitos dolosos, uno delictual y otro infraccional, debe estarse a la menor o mayor afectación al bien jurídico tutelado; la relación causa-efecto entre el fraude desplegado y el error en que incurre el Estado, juntamente con la capacidad práctica y la modalidad operativa del Ente Controlador, deben ser suficientemente analizadas en el caso concreto, a fin de determinar la gravedad y magnitud del engaño causado, ya que en tales graduaciones debe buscarse la diferencia entre delitos e infracciones.⁷⁸

▪ Evasión agravada (Arts. 2 y 5):

“La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión, cuando en el caso del artículo 1° se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) Si el monto evadido superare la suma de un millón de pesos (\$ 1.000.000).
- b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la Identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de doscientos mil pesos (\$ 200.000).
- c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de doscientos mil pesos (\$ 200.000)”.

Los sujetos activos y la conducta típica son semejantes a los tratados en el punto anterior, salvo que en este artículo la norma prevé tres formas calificadas de evasión: una de ellas configurada cuando el monto evadido es superior a la suma de \$1.000.000, y las otras dos formas cuando el importe evadido es superior a \$200.000 y se ha recurrido a una persona o personas interpuestas (físicas o de existencia ideal) para ocultar la identidad del obligado, o a la utilización fraudulenta de beneficios fiscales. A las personas interpuestas se les aplican las reglas de la participación.

Al igual que en art. 1, para determinar si los importes evadidos superan o no los previstos en la norma, hay que hacer el análisis por cada tributo y por cada ejercicio anual.

⁷⁸ "Senn, Kenneth Waldemar" - CN Casación Penal - Sala I - 28/4/2009

El tipo agravado del inciso c) del art. 2 se configura con la utilización fraudulenta de beneficios fiscales que el sujeto activo pudo haber obtenido lícitamente, en cambio el delito del art. 4 se refiere a la obtención fraudulenta de beneficios fiscales.

En el caso de los beneficios fiscales del inciso c) se aplica, asimismo, la sanción accesoria del art. 5, consistente en imponer al beneficiario la pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de 10 años.

- Aprovechamiento indebido de subsidios (Arts. 3 y 5):

“Será reprimido con prisión de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechara indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional directo de naturaleza tributaria siempre que el monto de lo percibido supere la suma de pesos cien mil (\$ 100.000) en un ejercicio anual”.

El sujeto activo es el obligado que realice la conducta típica. La conducta típica la constituye el aprovechamiento indebido de subsidios nacionales directos de naturaleza tributaria, mediante ardid o engaño. En este caso, se afecta la actividad financiera del Estado en cuanto al gasto público. El delito es de daño. Según Haddad⁷⁹, el aprovechamiento consiste en la utilización, disfrute o abuso que realiza el sujeto al estar en una situación especial, por lo cual obtiene dinero del Fisco.

En este caso se aplica también la sanción accesoria del art. 5, consistente en imponer al beneficiario la pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de 10 años.

- Obtención fraudulenta de beneficios fiscales (Arts. 4 y 5):

“Será reprimido con prisión de uno (1) a seis (6) años el que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, obtuviere un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de una exención, desgravación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro, recuperos o devolución tributaria al fisco nacional”.

Cuando efectivamente se obtiene en forma fraudulenta el beneficio fiscal y se lo aprovecha, obteniendo dinero del Estado Nacional, puede configurarse el tipo del art. 3, que absorbe el del art.

⁷⁹ Haddad, Jorge, **Ley penal tributaria 24769 comentada**, 5^º ed., Buenos Aires, editorial Depalma, 1997, Pg. 40.

4. En este caso, si el monto del beneficio es inferior al importe mínimo del art. 3, la conducta es encuadrable en el art. 4.⁸⁰

Recordemos que la diferencia entre el delito de evasión y el de aprovechamiento indebido de subsidios radica en que en el primero el Fisco no pagó importe alguno al particular, sino que éste dejó de ingresar el monto debido; en cambio, en la figura del art. 3 de la ley 24.769, el particular percibió del Fisco un importe que no correspondía.

Constituye un ejemplo de la obtención indebida de exenciones el de una empresa comercial que simula ser una fundación o una asociación civil sin fines de lucro para obtener el reconocimiento de una exención del impuesto las ganancias. Otros ejemplos están dados por la obtención de beneficios de regímenes promocionales sin haber cumplido con sus requisitos.⁸¹

El elemento subjetivo es análogo al de la evasión (declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño). En este caso se aplica también la sanción accesoria del art. 5, consistente en imponer al beneficiario la pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de 10 años.

▪ Apropiación indebida de tributos (Art. 6):

“Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el agente de retención o percepción de tributos nacionales que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de \$10.000 por cada mes”.

El sujeto activo es el agente de retención o de percepción de tributos nacionales (arts. 6 y 8 de la ley 11.683).

Conducta típica: El tipo del art. 6 que analizamos requiere que el agente de retención o percepción:

- haya retenido o percibido los montos respectivos
- pero omita su ingreso al Fisco (la omisión de ingresar)
- habiendo transcurrido el plazo de diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, sin que el tributo haya sido depositado

⁸⁰ García Vizcaíno, Catalina, **Derecho tributario**, Tomo II, Buenos Aires, editorial Lexis Nexis, 2006, 3ª edición, Pg 650.

⁸¹ Ibid.

- y que este último exceda de la suma de \$10.000 por cada mes.

Como sostiene Chiara Díaz, ese monto es tomado de manera autónoma por mes, sin poder proyectarse remanente alguno al siguiente, sea para promediarlo o completar cifras retenidas y no ingresadas”.⁸²No comprende intereses, multas ni actualizaciones, que se devenguen como consecuencia del incumplimiento.

El delito es de daño. No es admisible la tentativa. Dice Villegas⁸³ que para que el delito se tenga por configurado es necesario que la retención se practique en forma efectiva y no se trate de meras ficciones contables.

Los delitos relativos a los recursos de la seguridad social se hallan descriptos en el Título II de la mencionada Ley y entre ellos se encuentran:

- Evasión simple (Art. 7):

“Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado, que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiera total o parcialmente al Fisco Nacional el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad social, siempre que el monto evadido excediere la suma de \$20.000 por cada período”.

Se ha considerado que no se comete evasión previsional con el régimen de pasantías, cuyo régimen está regulado por el dec. 340/1992, del cual resulta la naturaleza educativa, siendo la retribución de los pasantes a título de “asignación estímulo para viáticos y gastos escolares” (Juzgado Nac. De 1° Inst. en lo Penal Tributario nro 1, causa 810/2004 del 19/11/2004; www.aaef.org.ar – jurisprudencia 2005).

- Evasión agravada (Art. 8):

“La prisión a aplicar se elevará de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años, cuando en el caso del art. 7 se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Si el monto evadido superare la suma de \$100.000 por cada período

b) Si hubieren intervenido personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero obligado y el monto evadido superare la suma de \$40.000”.

⁸² Chiara Díaz, Carlos A., **Ley penal tributaria y previsional nro. 24.769**, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 1997, p. 271.

⁸³ Villegas, Héctor, **Régimen Penal Tributario 2° edición**, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1998, pg. 335.

- Apropiación indebida de recursos de la seguridad social (Art. 9):

“Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el empleador que no depositare total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes, siempre que el monto no ingresado superase la suma de \$10.000 por cada mes.

Idéntica sanción tendrá el agente de retención o percepción de los recursos de la Seguridad Social que no depositare total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de \$10.000 por cada mes.

La AFIP habilitará, a través de los medios técnicos e informáticos correspondientes y/o en los aplicativos pertinentes, la posibilidad del pago por separado y en forma independiente al de las demás contribuciones patronales, de los aportes retenidos por el empleador a sus dependientes y de las retenciones o percepciones de los agentes obligados respecto de los recursos de la seguridad social.

Los delitos fiscales comunes son definidos en el Título III, dentro de los que se encuentran:

- Insolvencia fiscal fraudulenta (Art. 10):

“Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social nacionales, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, provocare o agravare la insolvencia propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones”.

Conviene señalar que la insolvencia debe ser real, no aparente. Si la insolvencia obedece a motivos meramente económicos (no fraudulentos), no se comete este delito.

La insolvencia propia o ajena no sólo se produce por vía del desapoderamiento de bienes, por donación o venta (mediando simulación o no), sino también cuando la imposibilidad de cobro se produce por hipoteca de los bienes o provocando algún embargo judicial sobre éstos.⁸⁴

- Simulación dolosa de pago (Art. 11):

⁸⁴ García Vizcaíno, Catalina, **Derecho tributario**, Tomo II, Buenos Aires, editorial Lexis Nexis, 2006, 3ª edición, Pg 664.

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

- Alteración dolosa de registros (Art. 12):

“Se sanciona con prisión de dos a seis años a quien de cualquier modo sustrajere, suprimiere, ocultare, adulterare, modificare o inutilizare los registros o soportes documentales o informáticos del Fisco nacional, relativos a las obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social, con el propósito de disimular la real situación fiscal de un obligado”.

- Sanciones accesorias. Concurrencia de tres o más personas. Asociación ilícita. (Art. 15):

“El que a sabiendas:

- a) Dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena
- b) Concurriere con dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados en esta ley, será reprimido con un mínimo de cuatro años de prisión
- c) Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la presente ley, será reprimido con prisión de tres años y seis meses a 10 años. Si resultare ser jefe y organizador, la pena mínima se elevará a cinco años de prisión”.

No se fijan montos mínimos para que se pueda aplicar el nuevo agravante del inc. B del art. 15. Es así que hay autores que se han planteado la cuestión de la proporcionalidad de esta calificante, considerándola irrazonable y, por ende, inconstitucional.⁸⁵

Son indicios de la asociación ilícita las estructuras societarias falsas, la contratación de testaferros para que presten sus firmas en esas estructuras, etc. Como mínimo se requieren tres personas y una organización, aunque sea elemental, pero con vicios de permanencia.

⁸⁵ García Vizcaíno, Catalina, **Derecho tributario**, Tomo II, Buenos Aires, editorial Lexis Nexis, 2006, 3ª edición, Pg 674.

Denuncia penal

Los legisladores, al tiempo de la sanción de la ley 24769, otorgaron al Organismo una poderosa herramienta legal, ya que, en el primer párrafo de su artículo 19, prevé que, aun cuando la determinación de la deuda superare los montos establecidos en los artículos 1, 6, 7 y 9 de la ley 24769, el Organismo Recaudador no formulará denuncia penal si, de las circunstancias del hecho, surgiere manifiestamente que no se ha ejecutado la conducta punible.

El 2° párrafo establece que en tal caso, la decisión de no formular la denuncia penal deberá ser adoptada, mediante resolución fundada y previo dictamen del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quienes se les hubiese asignado expresamente esa competencia. Este decisorio deberá ser comunicado inmediatamente a la Procuración del Tesoro de la Nación, que deberá expedirse al respecto.

Pese a la imperatividad de la norma ("no formulará", dice), la Administración Federal de Ingresos Públicos hace ya mucho tiempo que no acude al procedimiento que, para tal caso, se prevé en el segundo párrafo del recordado artículo de la ley que establece el Régimen Penal Tributario.⁸⁶

Es que la mayoría de las veces las conclusiones derivadas de las presunciones establecidas en la mencionada ley de procedimiento tributario escapan a la lógica de la realidad: "no tienen asidero en los principios consagrados en el proceso penal y, en consecuencia, resultan ineficaces para poner en movimiento al Organismo Judicial. El árido temperamento de la Administración Federal de Ingresos Públicos a partir de la creación de los Juzgados Nacionales en lo Penal Tributario que, en su afán de formular denuncias penales casi espontáneamente, como consecuencia de un exacerbado criterio fiscalista que inocentemente se aparta de los principales mandamientos de nuestra Carta Magna, no hace más que mantenerse erguido, esgrimiendo una constante lucha 'presuntiva' que siempre ha de tener su límite irrefutable en las garantías constitucionales de los ciudadanos".⁸⁷

En la causa "Dubaltro"⁸⁸, la denuncia había tenido su origen en la contabilización de un préstamo por la contribuyente inspeccionada que, a juicio de la Administración Federal de Ingresos Públicos, los responsables no pudieron acreditar fehacientemente. En el marco de su actuación, la fiscalización aplicó, ante la falta de credibilidad de los elementos aportados para justificar dicho préstamo, el mecanismo presuntivo establecido en el inciso f) del artículo 18 de la ley 11683, por lo que consideró que la suma constituía un incremento patrimonial no justificado, con más un 10% de

⁸⁶ López Biscayart, Javier, "Presunciones y oportunidad en el proc. Penal Tributario", en: **Doctrina Tributaria Errepar** – Boletín XXV, junio 2004, Pg. 555

⁸⁷ Ibid.

⁸⁸ Fallo Dubaltro – Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N°3 – Causa 2183/2003

renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles, y porque el monto superaba los 100.000 pesos. Así, formuló la denuncia penal. Frente a esta denuncia, el Juzgado se expidió rechazando el respectivo requerimiento de instrucción, en atención a que la suma que la firma había incluido en su declaración jurada recibió, por imperativo legal, el tratamiento de un incremento patrimonial no justificado, asignándole, en consecuencia, el carácter de ganancia neta sujeta al impuesto a las ganancias, sin ningún indicio que lo sustente. La doctora Straccia señala, en su fallo, que el mismo denunciante había referido que no era posible afirmar que la suma considerada constituyera, efectivamente, una ganancia gravable, generada como consecuencia de la actividad comercial de la firma. Pese a ello, el Organismo formuló la denuncia.

Cuestionamientos de idéntico tenor han sido planteados en fallos de los otros Juzgados. Pueden citarse sólo como ejemplo de lo dicho los fallos "Cablos SRL"⁸⁹, "Beraja"⁹⁰ y "Hormaco"⁹¹ en los que la crítica estriba en razón de que si llegara a reconocerse que la totalidad de los montos que se cuestionan constituyen incrementos patrimoniales no justificados, y por el hecho de que la Administración Federal de Ingresos Públicos no ha aportado elementos, al menos indicativos del acaecimiento del hecho imponible, generador de la presunta obligación tributaria evadida, no sería posible, incluso, descartar que se trate de ganancias exentas no alcanzadas o, en el peor de los casos, provenientes de una actividad ilícita, determinando, en definitiva, que los indicios de los cuales se parte deben poder inferir una conclusión única y no aleatoria.

La Ley 25246 y la creación de la Unidad de Información Financiera

La mencionada ley establece la creación de la Unidad de Información Financiera que como define su art. 6 será la encargada del análisis, el tratamiento y la transmisión de información a los efectos de prevenir e impedir el lavado de activos provenientes de distintos delitos enumerados por la norma, entre los que se encuentran los delitos provenientes de Asociaciones ilícitas y los delitos de fraude contra la Administración Pública.

El art. 19 de la mencionada norma establece que *"Cuando la Unidad de Información Financiera haya agotado el análisis de la operación reportada y surgieren elementos de convicción suficientes para confirmar su carácter de sospechosa de lavado de activos en los términos de la presente ley, ello será comunicado al Ministerio Público a fines de establecer si corresponde ejercer la acción penal."*

⁸⁹ Ver fallo "Cablos SRL" - Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 2 - 9/9/2003 - Causa 1.270/2003 (firme)

⁹⁰ fallo "Beraja" - Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 2 - Causa 1.857/2003.

⁹¹ fallo "Hormaco" - Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 1 - Causa 2.029/2003

Es decir, que cuando la Unidad de Información Financiera compruebe que se trata de este tipo de delitos (lavado de activos) también puede presentar una denuncia penal, no por la Ley 24769 (Penal Tributaria) sino a través de la Ley 25246 que lo habilita. Por lo tanto, existen 2 posibilidades de persecución penal.

“El problema se presenta ante la posibilidad de efectuar denuncias penales por la ley 24769 (ley penal tributaria y previsional), luego de dictada la resolución determinativa de oficio de la materia imponible en un impuesto determinado, y por otro lado, que la Unidad de Información Financiera pudiera arribar a la conclusión de que en realidad se trató no de una evasión de tributos, sino de un verdadero "lavado de dinero".

En este caso podría llegarse a un procesamiento y, en su caso, condena penal por evasión de impuestos, y por otro lado a la convicción de que el delito no fue el mencionado, sino el del "lavado de activos", llegándose eventualmente a una doble y diferente imputación penal por el mismo hecho, con la consecuente violación al principio del "ne bis in idem".

Obviamente dependerá de la agilidad con que pudiera desenvolverse la UIF, para arribar a una denuncia penal completa y concreta”.⁹²

Bibliografía del capítulo:

- López, Jorge, “El inadecuado uso de presunciones y ficciones en el derecho penal tributario, en: **Doctrina tributaria Errepar**, Buenos Aires, Errepar, Boletín XXVIII, 2007.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M., **Derecho financiero**, Tomo II, Buenos Aires, editorial Lexis Nexis, 9ª edición.
- García Vizcaíno, Catalina, **Derecho tributario**, Tomo II, Buenos Aires, editorial Lexis Nexis, 2006, 3ª edición.
- Simesen de Bielke, Sergio, “Idoneidad del ardid en la defraudación fiscal”, en: **Doctrina tributaria Errepar**, Buenos Aires, Errepar, Boletín XXXI, 2010.
- Almada, Lorena y Matich, Cecilia, “Presunciones Ley 11.683. Parte I”, en: **Periódico Económico Tributario**, Buenos Aires, Editorial La Ley, 2007.
- Fallo Mazza, Generoso y Mazza, Alberto – CSJN – 06/04/1989.
- Hirsch, Mario., “Diferentes ópticas acerca del tratamiento de las presunciones”, en: **Doctrina tributaria Errepar**, Buenos Aires, Errepar, Boletín XXXI, Mayo/2010.
- Ley 24769/96 y sus modif., Art. 19.
- Fallo "Grosskopf, Sergio M." - CN Casación Penal - Sala I - 17/9/2008
- Fallo "Inchauspe, Martín" y otros ("Frigosol SRL") - CNPEcon. - 30/4/2008
- Fallo "Senn, Kenneth Waldemar" - CN Casación Penal - Sala I - 28/4/2009
- Haddad, Jorge, **Ley penal tributaria 24769 comentada**, 5ª ed., Buenos Aires, editorial Depalma, 1997.
- Chiara Díaz, Carlos A., **Ley penal tributaria y previsional nro. 24.769**, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 1997.
- Villegas, Héctor, **Régimen Penal Tributario 2ª edición**, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1998.

⁹² Gaumet, Marcelo, “Lavado de dinero y diferencias patrimoniales no justificadas”, en: **Doctrina tributaria Errepar**, Buenos Aires, Errepar, Boletín XXVIII, Abril 2007

- López Biscayart, Javier, "Presunciones y oportunidad en el proc. Penal Tributario", en: **Doctrina Tributaria Errepar** – Boletín XXV, junio 2004.
- Fallo Dubaltro – Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N°3 – Causa 2183/2003
- Fallo "Cablos SRL" - Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 2 - 9/9/2003 - Causa 1.270/2003 (firme)
- Fallo "Beraja" - Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 2 - Causa 1.857/2003.
- Fallo "Hormaco" - Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 1 - Causa 2.029/2003



Glosario

- **Elusión fiscal:** También denominada Economía de opción. Consiste en la eliminación o disminución de cargas tributarias por la utilización de figuras jurídicas apropiadas a la realidad económica.
- **Evasión fiscal:** Es toda eliminación o disminución de un monto tributario mediante conductas fraudulentas u omisivas.
- **Principio de realidad económica:** principio de interpretación de las normas tributarias receptado por el art. 2 de la Ley 11.683 que establece que "Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos".
- **Presunciones "hominis":** son aquellas que el juez establece, a través del examen de circunstancias o hechos conocidos, llamados indicios. En algunas oportunidades, es imposible la prueba directa de los hechos, situación en que el juzgador se ve obligado a recurrir a datos ciertos que debidamente probados, lo inducen a extraer consecuencias jurídicas.
- **Presunción "iuris tantum":** son aquellas que permiten producción de prueba en contrario, imponiéndole esa carga a quien pretenda desvirtuarlas.
- **Presunción "iuris et de iure":** no admiten prueba en contrario. Ellas no constituyen en esencia un medio de prueba, sino que excluyen la prueba de un hecho considerándolo verdadero. El hecho presumido se tendrá por cierto, cuando se acredite el que le sirve de antecedente.
- **Principio "ne bis in ídem":** Nadie puede ser procesado o penado de nuevo por una infracción por la cual ya ha sido definitivamente absuelto o condenado de acuerdo con la ley y el procedimiento penal de cada país.
- **Sujeto activo:** Figura que asume la posición acreedora de la obligación tributaria y a quien le corresponde el derecho de exigir el pago del tributo debido. La figura del sujeto activo recae normalmente sobre el Estado sin embargo, la ley puede atribuir la calidad de sujeto activo a otros entes u organismos públicos.
- **Sujeto pasivo:** La condición sujeto pasivo puede recaer en general en todas las personas naturales y jurídicas o entes a los cuales el derecho tributario le atribuya la calidad de sujeto de derechos y obligaciones.

- **Dolo:** es la voluntad deliberada de cometer un delito a sabiendas de su ilicitud. En los actos jurídicos, el dolo implica la voluntad maliciosa de engañar a alguien o de incumplir una obligación contraída
- **Conducta punible:** es un comportamiento humano delictual o contravencional, reprochable en la sociedad y sancionable por la ley que la describe en cuanto a sus características básicas estructurales del tipo, en lo relativo al bien jurídicamente tutelado que amenaza o vulnera efectivamente sin justa causa y en su modalidad.
- **Capacidad contributiva:** Principio constitucional financiero, que determina la aptitud de una persona para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos en proporción a su patrimonio.



Conclusiones

La propia Ley de Procedimiento Tributario 11.683, establece en sus normas distintas sanciones, como multas y clausuras que deben aplicarse en el caso de que los contribuyentes cometan ciertas infracciones definidas en el mismo cuerpo legal, como por ejemplo las definidas en los arts. 45 (multa por omisión de impuestos), 46 (multa por defraudación de impuestos) y 47 (presunciones sobre la voluntad de defraudar al Fisco) de la mencionada ley.

Por su parte, la Ley Penal Tributaria 24.769 establece penas de prisión cuando se demuestren configurados los delitos definidos en esa norma.

1. Análisis de las sanciones de la Ley de Procedimiento Tributario 11.683 aplicables cuando el tributo omitido o defraudado es determinado sobre base presunta:

Con respecto a las sanciones de multa establecidas por la Ley 11.683, la jurisprudencia y doctrina mayoritaria establecen que el uso de presunciones para determinar materia imponible da lugar a la aplicación de multas para sancionar las conductas de los contribuyentes.

Ante la práctica administrativa recurrente de imputar prima facie la comisión del ilícito del art. 46, entiendo que si el legislador a establecido dos tipos penales distintos es precisamente porque ha querido distinguirlos, como señaló la Sala V de la Cám. Nac. Fed. Cont. Adm. Al referirse a las presunciones de fraude: *“Si por aplicación de alguna de las presunciones contempladas en los distintos incisos del art. 47, toda presentación inexacta debe juzgarse como dolosa o engañosa no se advierte cuál sería el motivo que condujo al legislador a contemplar como situaciones diversas a las que caen dentro del art. 45 y las que quedan comprendidas en el art. 46”*.⁹³

La figura regulada en el art. 45 constituye una infracción relacionada con los deberes de los contribuyentes, que penaliza la falta de cumplimiento espontáneo de las obligaciones que la ley puso en cabeza de los mismos, pero por sí mismas no entorpecen o dificultan las facultades del Fisco de control y determinación.

Para que se configure la evasión es necesaria una distorsión de las formas jurídicas utilizadas en el negocio, constitutiva de ardid o engaño, para ocultar, modificar, disimular o no revelar la real situación económica o patrimonial, con el objeto de dificultar o impedir la fiscalización o percepción del tributo.⁹⁴

El Tribunal Fiscal de la Nación ha expresado, en un caso de aplicación de las presunciones de fraude, que procede revocar la multa aplicada por el Fisco con sustento en los artículos 46 y 47, incisos b) y c), de la ley 11683 -t.o. 1998- en tanto no se ha verificado la existencia de un ardid,

⁹³ Friedman, Raquel Mirta, 10/07/2006 – BD 4 – DTE 10733

⁹⁴ Greco, Ricardo Pedro; Iglesias, Osvaldo Carlos – Sala II – 1/09/2009

engaño, maniobra u ocultamiento que lleve a tener por acreditada la conducta imputada, toda vez que la sanción se basó en supuestos no justificados por el Ente Recaudador.⁹⁵

El mismo Tribunal en muchas ocasiones ha manifestado que debe reencuadrarse en el artículo 45 de la ley 11683 la multa aplicada por la AFIP en los términos de los artículos 46 y 47 de la mencionada norma, cuando no puede inferirse por parte del contribuyente una acción dolosa consistente en la existencia de un ardid, engaño, ocultación o cualquier otra maniobra tendiente a irrogar un perjuicio al Fisco.

La línea que separa, claramente, la inexactitud (o la omisión de presentar declaración jurada) tipificada como ilícita por el artículo 45 de la LPF, de la defraudación del artículo 46 de la misma normativa legal, además de la conformación del aspecto subjetivo por la culpa o el dolo, respectivamente, es el fraude cometido mediante el despliegue de mecanismos ardidosos y no mediante mentiras simples, fácilmente detectables.

Para que prospere la imputación de defraudación fiscal es necesario que el Fisco nacional aporte las pruebas correspondientes; no hay, salvo el caso de las reprochables presunciones de fraude que contiene la LPF, inversión de la carga de la prueba. El estado jurídico constitucional de inocencia es de plena aplicación a las infracciones tributarias que, además, tienen reconocimiento de su naturaleza jurídica penal por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Es decir, para que prospere la imputación de defraudación fiscal, el Fisco debe probar siempre la existencia de dolo.

2. Análisis de la posibilidad de aplicar las sanciones penales establecidas por la Ley Penal Tributaria 24.769 en casos de determinación de materia imponible por el uso de presunciones:

Según lo analizado, para la determinación sobre base presunta en la determinación de la materia imponible en los diferentes gravámenes, la jurisprudencia no ha sido conteste en el criterio para la aplicación de multas y también en cuanto a su punibilidad de acuerdo con la Ley 24.769, donde ha sido reacia a su aceptación, exigiendo pruebas directas.

Criterio en materia tributaria sostenido en el dictamen (DAL) 21/2003 del 15/4/2003, al recordar el fallo “Mazza, Generoso y Mazza, Alberto”⁹⁶, donde la Corte Suprema se pronuncia por primera vez contra la posibilidad de utilizar a las presunciones consagradas en la ley 11.683 como elementos probatorios suficientes para acreditar una conducta punible. En este fallo se dejó

⁹⁵ Suelves, Pedro – TFN Sala C – 5/6/2008

⁹⁶ Mazza, Generoso y Mazza, Alberto, CSJN, 06/04/1989.

expresamente aclarado que “no corresponde extender al campo del ilícito tributario, las presunciones del art. 18 de la Ley 11.683, salvo que existiera el sustento suficiente de otros elementos de prueba que permitiesen acreditar la existencia de una actitud dolosa, tendiente a defraudar los intereses del Fisco”.

Como también se deja aclarado en el precedente dictamen que nada obsta que se interponga, en base a una determinación de oficio sobre base presunta, en la cual la deuda tributaria ha sido calculada de acuerdo a los indicios que establece la ley de procedimiento tributario, siempre y cuando existan medios de prueba directos, a los efectos de poder demostrar la actitud dolosa por parte del contribuyente.

En consecuencia, los delitos fiscales requieren la probanza del dolo en la conducta del contribuyente para que el hecho resulte punible, y no basta con la mera determinación tributaria en base presunta, que sólo puede ser válida para establecer el gravamen, en tanto no se cuente con elementos adicionales para la configuración de la maniobra o ardid.

Señala el Dr. Arístides Corti al comentar el fallo “Galli y Sarobe”⁹⁷ que construir una condena penal sobre la base de una presunción de esta última índole apoyada en una estimación o presunción de materia imponible y obligación tributaria, esto es, arribando por medio de una presunción (fiscal) a otra presunción (penal), lesiona el principio de la responsabilidad subjetiva en materia penal.

Sólo cuando la presunción es acompañada de otros elementos probatorios, puede sancionarse al imputado por defraudación fiscal, tal como ha sucedido en la causa “Bornemann E.”⁹⁸, en la cual el TFN entendió que el fraude se encontraba acreditado pues el contribuyente presentó una declaración jurada que contenía datos falsos, ya que computaba una serie de créditos fiscales que no tenían sustento documental sino en una mínima porción, siendo ello muestra clara de la intención de defraudar. Sólo en estos casos se produce la inversión de la carga de la prueba, ya que la acusación estará basada no solamente en las presunciones del art. 47, sino que estará acompañada de otros elementos que permiten tener por acreditada la conducta delictiva y, por ende, será el imputado quien deberá probar que la actividad no es sancionable.

Existen varios pronunciamientos jurisprudenciales sobre la materia. Además del emblemático fallo “Mazza, Generoso y Mazza, Alberto s/recurso de apelación (CSJN 6/4/1989) se pueden mencionar entre muchas otras, la causa “Hormaco SA” (JNP Trib. Nº 1 - febrero/2004), la causa “Beraja, Rubén Ezra” (JNP Trib. Nº 2 - 3/12/2003) y la causa “Daulin SA c/DGI” (CSJN -

⁹⁷ “Galli y Sarobe”, 4/11/91, Impuestos L-A-417

⁹⁸ Sentencia del 23/2/98, **Periódico Económico Tributario**, 1999, pág. 591.

30/6/2000), de la cual se transcribe un fragmento del dictamen del Procurador General: *"...de una presunción del acaecimiento del hecho imponible no puede inferirse, al mismo tiempo y sin más, la existencia del tipo objetivo de una sanción. De lo contrario, la existencia de los elementos objetivos de los tipos penales se estarían basando en meras presunciones, con inversión no sólo del mecanismo que sustenta el principio de inocencia, sino además, volviendo perverso al sistema fiscal de presunciones y ficciones sobre el que se asienta buena parte del derecho tributario sustantivo."*

La gravedad de las penas que se imponen ante los supuestos de defraudación fiscal, y la necesidad de acreditar el dolo del sujeto, no puede fundamentarse en meras presunciones establecidas por ley, sino que para ello es necesario probar que la conducta ha sido realizada con la intención de defraudar, para lo cual se requieren pruebas directas y suficientes de esas circunstancias. La conducta dolosa no puede presumirse, debe acreditarse en forma fehaciente a través de pruebas concretas que generen en el Juez la convicción de que se ha llevado a cabo una conducta fraudulenta.⁹⁹

De esta forma, podría afirmarse que ante la falta de certeza en la determinación del impuesto evadido, no existe posibilidad de atribuir penalmente una conducta evasiva a un sujeto. Según esta postura cabría aplicar las presunciones del dolo del art. 47 de la LPrT, pero únicamente para aplicar multas por evasión de impuestos determinados sobre base cierta".¹⁰⁰

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

⁹⁹ Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala B, "Serebrenik M. E. y otros", del 13/10/93, Impuestos LII-A-43.

¹⁰⁰ "Sanciones por evasión de impuestos determinados sobre base presunta", LL 1999-D- 907. En el mismo sentido se expide Patricia Sánchez en su trabajo "Las presunciones y los ilícitos tributarios", PET recopil. 2002, pág. 14

Bibliografía General:

- Bavera, Josefina y Frankel, Gustavo, **Ganancias de 1º, 2º y 4º**, Buenos Aires, editorial Errepar, 9º edición, 2009.
- Cerchiara, Claudia, **Ganancias de 3º**, Buenos Aires, editorial Errepar, 2010
- Due, John F., **Análisis económico de los impuestos en el cuadro general de las finanzas públicas**, Buenos Aires, Editorial Macchi, 1985.
- García Vizcaíno, Catalina, **Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y jurídicas**, 3º Edición ampliada y actualizada. Bs. As., Editorial Lexis Nexis, 2007. Tomo I.
- García Vizcaíno, Catalina, **Derecho Tributario**, 3º edición, Bs. As., editorial Lexis Nexos, 2007. Tomo II.
- Giuliani Fonrouge, Carlos y Navarrine, Susana, **Procedimiento Tributario**, editorial Depalma, 1999.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M., **Derecho financiero**, Tomo II, Buenos Aires, editorial Lexis Nexis, 9º edición
- Haddad, Jorge, **Ley penal tributaria 24769 comentada**, 5º ed., Buenos Aires, editorial Depalma, 1997.
- Jarach, Dino, **Finanzas Públicas y Derecho Tributario**, Buenos Aires, editorial Abeledo – Perrot, 2003, 3º edición.
- Luqui, Juan Carlos, **La obligación tributaria**, Buenos Aires, editorial Depalma, 1989.
- Reig, Enrique, **Impuesto a las ganancias**, Buenos Aires, ediciones Macchi, 9º edición.
- Villegas Héctor B., **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**, 8º edición actualizada y ampliada, Bs. As, editorial Astrea, 2003.

Bibliografía específica:

- Almada, Lorena, “Presunciones en la ley 11683”, en: **Periódico Económico Tributario**, Buenos Aires, 2007.
- Alvarez Echagüe, Juan, “La imposibilidad de aplicar sanciones penales tributarias con fundamento en meras presunciones”, en: **Diario La Ley**, Bs. As., 2004.
- Capria, María y Gouarderes, María H., “Plan antievasión II: Comentarios sobre las reformas a la Ley 11683”, en: **Doctrina tributaria Errepar**, Buenos Aires, Errepar, Boletín XXVI, Agosto/2005.
- Folco, Carlos, Breves notas sobre el procedimiento determinativo de oficio en su faz dinámica, en:
[Http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/Doctrina%20x%20Autor/DC336FDF47C694D603256EDE0007FBC4?OpenDocument](http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/Doctrina%20x%20Autor/DC336FDF47C694D603256EDE0007FBC4?OpenDocument).
- Gaumet, Marcelo, “Lavado de dinero y diferencias patrimoniales no justificadas”, en: **Doctrina tributaria Errepar**, Buenos Aires, Errepar, Boletín XXVIII, Abril 2007.

- Gaumet, Marcelo, "Algunas consideraciones sobre el monto consumido", en: **Doctrina tributaria Errepar**, Buenos Aires, Errepar, Boletín XXVII, 2006
- Gómez, Teresa, 15 Congreso nacional de profesionales en Ciencias Económicas de Salta, en: **Periódico Económico Tributario**, Buenos Aires, 2005.
- Gorosito, Alberto, "Presunciones y ficciones en el derecho tributario", en: **Doctrina de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales**, Buenos Aires, 2004.
- Hirsch, Mario., "Diferentes ópticas acerca del tratamiento de las presunciones", en: **Doctrina tributaria Errepar**, Buenos Aires, Errepar, Boletín XXXI, Mayo/2010.
- Litvak, José D. y Laspina, Esteban, "Las nuevas presunciones de la ley 11683 a la luz de la jurisprudencia", en: **Doctrina Tributaria Errepar**, Boletín XXVI, Julio 2005.
- López, Jorge, "El inadecuado uso de presunciones y ficciones en el Derecho Penal Tributario", en: **Doctrina Tributaria de Errepar**, Buenos Aires, Boletín XXVIII, Febrero/2007.
- López Biscayart, Javier, "Presunciones y oportunidad en el Proc. Penal Tributario", en: **Doctrina Tributaria Errepar** – Boletín XXV, junio 2004.
- Luyo Alfaro, Oscar Alberto, "Los incrementos patrimoniales y sus implicancias en el impuesto a la renta de las personas físicas: mecanismo alternativo para la lucha contra la evasión", en: **XV Encuentro Internacional de Administradores Tributarios llevado a cabo en la República Argentina**, La Falda, Córdoba, del 8 al 11/10/2005.
- Navarrine, Susana Camila y Asorey, Rubén, **Presunciones y ficciones en el derecho tributario**, Buenos Aires, editorial Depalma, 2000, 2ª edición.
- Navarrine, Susana, "Las sanciones penales por impuestos presuntos", en: **Periódico Económico Tributario recopilación 1999**.
- Rinci, Daniel, "Incrementos patrimoniales no justificados", en: **Doctrina tributaria Errepar**, Buenos Aires, Errepar, Boletín XXXI, Febrero/2010
- Sánchez, Patricia, "Las presunciones y los ilícitos tributarios", en: **Periódico Económico Tributario recopilación 2002**.
- Simesen de Bielke, Sergio, "Idoneidad del ardid en la defraudación fiscal", en: **Doctrina tributaria Errepar**, Buenos Aires, Errepar, Boletín XXXI, 2010.