



UNIVERSIDAD DE BELGRANO

# Las tesis de Belgrano

Escuela de Posgrado en Derecho  
Especialización en Derecho Tributario

La Defraudación Fiscal

N° 839

Gabriel Alejandro Aldaz

Directora: Dra. Catalina García Vizcaíno

Departamento de Investigaciones  
Fecha defensa de tesina: 11 de agosto de 2015

Universidad de Belgrano  
Zabala 1837 (C1426DQ6)  
Ciudad Autónoma de Buenos Aires - Argentina  
Tel.: 011-4788-5400 int. 2533  
e-mail: [invest@ub.edu.ar](mailto:invest@ub.edu.ar)  
url: <http://www.ub.edu.ar/investigaciones>



## Indice

Objetivo .....	4
Introducción .....	4
El ius puniendi .....	5
Reseña histórica de la figura de la defraudación fiscal y su sanción en el derecho tributario argentino .....	7
Derecho Penal Común y Derecho Penal Administrativo. Diferencia entre delitos y contravenciones .....	8
Impacto de las distinciones entre delito y contravención en el ámbito tributario .....	10
Introito sobre el régimen de la defraudación fiscal .....	11
Defraudación y evasión: una cuestión terminológica .....	11
Marco Conceptual de la defraudación según la ley de Procedimiento Tributario .....	12
Sumario administrativo y vías recursivas .....	14
Sumario .....	14
Acciones y recursos contra las resoluciones emanadas en sede administrativa .....	15
La doctrina de la Corte en “Mazza” .....	16
La doctrina “Mazza”, según “Casa Elen - Valmi” .....	16
La prueba adicional y las presunciones de dolo .....	17
El delito de evasión fiscal .....	17
Análisis de la norma desde el punto de vista penal .....	18
Elementos del delito tributario .....	18
El bien jurídico protegido .....	20
Condición objetiva de punibilidad del artículo 1 de la ley 24.769 .....	21
Modificaciones en el procedimiento de determinación del delito de evasión .....	22
Conclusiones .....	23
Bibliografía .....	24

## Objetivo

El presente trabajo busca analizar una figura de larga data en el derecho tributario, que es la **defraudación fiscal**. Mucho se ha escrito sobre el tópico ha abordar, tanto desde el punto de vista del derecho Administrativo - Tributario, así como desde las doctrinas penales, abordando cada una, diversas aristas de un problema que afecta a múltiples disciplinas. Esto es tanto el profesional de ciencias económicas, como el abogado deben de estar preparados para poder llevar adelante, cuestiones vinculadas a la defraudación fiscal.

Por ello, debe tenerse conocimiento del sustrato de fondo y de forma sobre las cuales reposa la figura en cuestión y que pueden esgrimirse a los fines de repeler el embate de la Administración.

En tales operaciones el objetivo es analizar la defraudación fiscal en la Ley de Procedimiento Tributario 11.683 y en la Ley Penal Tributaria 24.769. Para ello, serán examinados por un lado, aspectos procesales como sustanciales. Esto no constituye una simple opción al momento de encarar un tema como la defraudación fiscal, pues hemos visto que las diferencias en dogmática - sustancial tiene consecuencias de diversa índole en esfera procesal.

En ese orden, partiendo desde el estudio de la facultad del Estado de reprimir aquellas conductas entendidas como disvaliosas (*ius punendi*), para luego entrar en el nudo del problema. En efecto, siendo que el punto central para distinguir la defraudación legislada en la 11.683 y en la 24.769, deriva de la naturaleza dogmático penal, esto es la distinción entre el derecho penal administrativo y el derecho penal sustancial.

Luego se optó por ver cuáles son las principales incidencias de la distinción en el ámbito tributario, para así analizar la figura a la luz de la Ley 11.683 y 24.769, no sin antes estudiar brevemente la evolución histórica legislativa de la defraudación en el derecho argentino.

En tal sentido la distinción delito - contravención, adquirió la mayor importancia, pues tanto la sanción del artículo 46 de la 11.683 como el artículo 1 de la 24.769, si bien son diferentes en cuanto a los montos y quantum de pena, comparten una misma naturaleza, dado que sin duda alguna son normas penales y con ello todas las consecuencias jurídicas que acarrear.

## Introducción

La sustracción al pago de tributos es un tema que lleva el interés no sólo a nivel nacional, sino también que los más prestigiosos foros de discusión fiscal de todo el mundo lo analizan y estudian. La permanente búsqueda por parte de los Estados en sus diversos estamentos (nacionales, provinciales o municipales), de herramientas para combatir este fenómeno, se ha convertido en una preocupación clave en el diseño de la política gubernamental del siglo XXI.

Este fenómeno es complejo, ya que sus causas son de diversas índoles, esto es, económicas, jurídicas, sociales, culturales y hasta psicológicas.

Económicas, pues dado que cuando no existe una presencia inquisitiva del recaudador, el empresario tiende a cumplir en primer término con sus necesidades primarias (pago de salarios, alquiler de locales, proveedores más importantes, etc.), tomando como crédito el no ingreso de tributos. Ello se ve alentado en gran medida por el conocimiento histórico que demuestra que en Argentina, en los últimos años, ha existido un plan de facilidades de pago por cada año y medio, debiendo añadirse la presión tributaria y el desaliento al fenómeno de inversiones.

Jurídicas, debido a la complejidad del sistema tributario argentino. Si los especialistas en la materia, tanto sean abogados como contadores, se pierden en la telaraña de la legislación fiscal extremadamente compleja, dispersa y mutable, con más razón lo hará el simple contribuyente lego en la materia.

Cabe destacar la cultura de la sociedad argentina donde burlar al Estado no conlleva un descrédito social. No debe olvidarse que la razón de existencia de los tributos radica en la convivencia social y cuanto menor sea el grado de educación de una población, mayor será la falta de respeto a su sistema normativo.

Asimismo, es de tener en cuenta razones políticas, ya que la existencia de políticas deficitarias, con el agregado de funcionarios corruptos no favorecen a un altruismo en el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Con tales antecedentes se impone un estudio abarcativo de un problema que afecta a todo Estado. El análisis de la defraudación es el estudio de la faz patológica del derecho tributario, un derecho de obligaciones particulares, pero obligaciones al fin.

Por último, solo conociendo el aspecto sustancial podemos comprender de manera cabal al acontecer diario, teniendo una visión global y actual de la cuestión.

## El ius puniendi

Si la subsistencia de los grupos sociales requiere cierto grado de convivencia armónica entre sus integrantes y algún nivel de cooperación en pos de objetivos comunes, inútil sería si no mediaran instrumentos que la comunidad emplea para lograr la adecuación de los hechos a aquellos requisitos. En ese orden pueden citarse la costumbre, la moral, preceptos religiosos y normas jurídicas. Quizás esta elemental explicación de la convivencia social constituya la ratio del fenómeno jurídico, sin perjuicio de las objeciones que podrían realizarse a esta afirmación y que excederían los objetivos perseguidos en este trabajo, serán tomadas como base del sistema normativo para a partir de allí construir y elaborar conceptos para nuestros fines.

Sin embargo, el derecho como categoría normativa tiene alguna característica propia que lo diferencia de otros órdenes. Si bien todos estos son prescriptivos no todos son coercitivos, esto es la posibilidad de cumplimiento de las obligaciones jurídicas por medio de la fuerza<sup>1</sup>. La característica general más destacada del derecho es que su existencia significa que ciertos tipos de conducta no son ya operativos sino obligatorios. Pero entre verse obligado y estar obligado existe una diferencia que consiste en la existencia de una regla, en palabras de Austin mandatos, esto es: reglas de derecho.

Desde la Revolución Francesa, el sujeto encargado de aplicar la coerción es el Estado, quien a través del Poder Judicial vela por el cumplimiento del orden jurídico establecido. El derecho puede ser concebido como un orden unidimensional, cerrado y de plenitud hermética, identificado con el derecho objetivo. Como manifiesta Nino, *"un sistema jurídico es un sistema normativo reconocido (generalmente como obligatorio) por ciertos órganos que el mismo sistema estatuye y que regula las condiciones en que esos órganos pueden disponer la ejecución de medidas coercitivas en situaciones particulares recurriendo al monopolio de la fuerza estatal"*<sup>2</sup>. Amén de la uniformidad del fenómeno jurídico sostenido, cabe distinguir categorías normativas atendiendo a la naturaleza de las mismas. En otras palabras, dentro del universo legislativo que conforma el sistema jurídico de un estado cabe diferenciar distintas leyes.

Dentro de ese espectro toman importancia las normas represivas, que son las encargadas de fijar consecuencias a determinadas acciones juzgadas como disvaliosas por la comunidad. Están de aquí, a su vez, las normas penales.

El Estado, como sujeto de la potestad penal está facultado para imponer la pena que restablece el orden jurídico. A él le corresponde el llamado *Derecho Penal Subjetivo* o *ius puniendi*, fundado en la ne-

<sup>1</sup> **KELSEN H. (1979)** *"Teoría Pura del Derecho"*. Traducción de Jorge Tejerina. EUDEBA. Bs. As. En palabras de Martín Farrel, el autor de la Teoría Pura, distinguió de manera acabada las esferas del ser (sein) del deber ser (sollen), es decir entre naturaleza y norma como categorías originarias y separadas de manera tal que oposición es lógico - formal. En contraposición a las ciencias de la naturaleza, hay otras disciplinas llamadas normativas, que exponen reglas preceptivas de una conducta determinada, que prescriben un ser o no ser determinados: dicho de otro modo reglas que expresan un deber ser. **FARREL M. D. (1972)** *"Hacia un criterio empírico de validez"*. Astrea. Bs. As. Pág. 45-46.

<sup>2</sup> **NINO C. (1984)**. *"Introducción al análisis del Derecho"*. Astrea Bs. As.

cesidad de la sociedad misma de reprimir los actos que revelan mayor disvalor jurídico – social, es decir, determinar las conductas que son consideradas delitos y su consecuente pena para los autores por medio de la facultad punitiva propia de cada Estado.

Esta facultad estatal se encuentra limitada por el Derecho Penal Objetivo como límite exacto a la facultad represora y por la esfera de lo no punible, esto es conductas que son irrelevantes a la comunidad.

El Derecho Penal por medio de las leyes penales tutela bienes jurídicos, atacando al autor del delito por lesionar la seguridad jurídica, logrando una coerción jurídica particularmente grave, que procura evitar la comisión de nuevos delitos por parte del autor.

Algunos autores, entre ellos Zafaroni, sostienen que el poder punitivo (poder que ejercer las agencias ejecutivas) debe ser contenido y reducido por los jueces penales y por el derecho penal, para evitar que desaparezca el estado de derecho.

Brevemente cabe recordar los principios del Derecho Penal, esto es, Público, Normativo, Valorativo, Finalista, Sancionador, Constitutivo y Regulador de actos externos.

Es Público, dado que regula las relaciones entre los individuos que infringen la norma y el Estado que debe proteger el interés colectivo. Otras consecuencias relevantes son, por un lado, que el único que puede crear las normas penales estableciendo delitos y penas es el propio Estado y, por otra parte, que aquellas no son disponibles por los particulares. Al respecto, vale mencionar una aclaración, que es precisamente la particularidad de los delitos de instancia privada en los cuales las propias víctimas deben promover el proceso penal.

Además es de carácter normativo, porque está formado por un conjunto de normas que regulan el comportamiento que los integrantes de la sociedad deben observar y cumplir.

Al distinguir las conductas que se ajustan a derecho y aquellas que son contrarias al ordenamiento jurídico, siendo éstas últimas sobre las que se aplica el poder punitivo del estado, es valorativo.

Relacionado con el punto anterior, el castigo de las conductas ilegales tiene como objetivo proteger bienes jurídicos que son afectados por los comportamientos delictivos, por ello es finalista.

Es Sancionador, porque el fin del derecho penal se logra por medio de la aplicación de sanciones, esto es, multas, prisión, reclusión, inhabilitación que recaen sobre el sujeto que infringe las normas.

También es constitutivo, esto quiere decir que el derecho penal describe las conductas a las que se debe imponer las sanciones que tiene de antemano previstas ante su comisión.

Y finalmente, es regulador de actos externos, porque sanciona conductas que modifican el mundo exterior (delitos de resultado) o amenazan en hacerlo (delitos de peligro).

En nuestro ordenamiento el ejercicio del poder punitivo del Estado se lleva a cabo no solamente mediante la imposición de penas por parte de los órganos de la jurisdicción penal, sino también a través de sanciones impuestas directamente por la Administración, la cual se encarga de apreciar la existencia de la infracción y determinar la correspondiente sanción.

Todo ello en un marco de un procedimiento administrativo que queda, como es natural, sometido a control, pero en el ámbito de la revisión de actuaciones de la Administración, la Jurisdicción Contencioso - Administrativa.

En el ámbito del Derecho Tributario, el ejercicio de este poder punitivo en la vía administrativa es el que corresponde al régimen de las infracciones y sanciones tributarias.

En cuanto al tema de su naturaleza jurídica aparece claramente, que el correspondiente a las infracciones administrativas tiene un carácter notoriamente punitivo o represivo, que hace a estas instituciones substancialmente idénticas a las de índole penal en sentido estricto. En palabras de Muñoz Conde, que

actualmente constituye opinión absolutamente mayoritaria la de que *“las diferencias entre estas sanciones (administrativas) y las jurídico - penales propiamente dichas no son substanciales, sino puramente formales. Por ello se solicita unánimemente la aplicación de los principios fundamentales del Derecho Penal: sobre todo la de aquellos que suponen una limitación del poder punitivo del Estado, a la sanción administrativa”*<sup>3</sup>.

Las anteriores consideraciones claramente en el específico ámbito de las infracciones y sanciones tributarias, que constituye uno de los ejemplos en que más visiblemente se aprecia esta identidad sustantiva entre las instituciones del Derecho Penal y el de las infracciones administrativas.

Aparte de observaciones de orden teórico, el propio Derecho Positivo pone de manifiesto en su evolución la similitud de los bienes jurídicos protegidos en uno y otro campo.

Repárese que el bien jurídico protegido por el derecho penal, es el bien material o inmaterial protegido por el derecho para satisfacer necesidades de la vida humana (la vida, el honor, la libertad la propiedad, etcétera). Al respecto, vale destacar que los delitos dañan o ponen en peligro los bienes jurídicos mientras que la ley tiende a proteger dichos bienes.

Aclarado ello, no puede dejar de mencionarse el parentesco entre los tipos objetivos de los delitos con la hacienda pública (en especial los delitos fiscales) y los de infracciones tributarias, o el fenómeno de emigración de figuras de uno a otro campo, que ponen de manifiesto el carácter accidental, de pura opción de política legislativa que separa las infracciones tributarias criminalizadas de las no criminalizadas. El bien jurídico protegido es el mismo. Lo que varía es la intensidad de la protección.

## Reseña histórica de la figura de la defraudación fiscal y su sanción en el derecho tributario argentino

Entiende Villegas que todo lo atinente a la infracción y a la sanción tributaria corresponde el derecho penal tributario<sup>4</sup>. Así es de destacar que el régimen argentino ha sido en esta materia en cierta medida desordenado ya que se ha desarrollado a razón de diversas reformas legislativas.

Actualmente en el orden nacional existen básicamente normas represivas de la defraudación en dos cuerpos, esto es la Ley de Procedimiento Tributario 11.683 y la Ley Penal Tributaria 24.769.

Desde la redacción originaria de la Ley 11.683 (B.O. 12/1/33) en su primitivo artículo 18 se sancionaba aquellas declaraciones, actos u omisiones que pudieran significar defraudación. Posteriormente y por decreto en el año 1946 se incorporó la multa por defraudación en el artículo 45 del mismo cuerpo legal, que se mantuvo como paradigma de pena hasta la década del 60 en la que concentró la pena de prisión, aunque limitada a los agentes de retención.

Numerosas modificaciones surgieron en seguidas reformas (20.024, 20.046, 21.344) hasta la sanción de la Ley 21.858 donde la defraudación pasó a ser catalogada como “declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas”.

Más adelante se agregaron sistemas de presunciones de la defraudación (23.314) que fueron derogadas por la ley 21.858. Al respecto, se ha dicho que *“las modificaciones de la Ley 21.858 a la Ley 11.683, estableciendo penas de arresto y clausura, fueron declaradas inconstitucionales en virtud de entenderse que los funcionarios administrativos de la Dirección General Impositiva no podrán aplicar tal tipo de sanciones, quedarían entonces las penas de multas para el castigo de simples infracciones contravencionales, no de delitos”*<sup>5</sup>.

<sup>3</sup> MUÑOZ CONDE F. (2004). “Derecho Penal. Parte General” Ed. Tirant lo blanc. España.

<sup>4</sup> VILLEGAS H. (1999). Curso de Finanzas. “Derecho Financiero y Tributario”. Depalma. Bs. As. Pág. 373

<sup>5</sup> CHIARA DIAZ C. A. (1990). “La ley Penal Tributaria y Provisional 23.771” Rubinzal - Culzoni. Santa Fe. Citado por LLADO G. A. (1998). “Crease o no, la ley 24.769 no sanciona la evasión de impuestos” en Periódico Económico Tributario. La Ley Bs. As. Pág. 46.

El 19 de diciembre de 1996 se sancionó la nueva Ley Penal Tributaria y Previsional (24.769), que derogó a la Ley 23.771, cuya vigencia se extendió por un plazo de poco más de un lustro.

Con la referida Ley 24.769, tal como sostiene Jorge Enrique Hadad, se pretendió estructurar con más justeza los delitos contra la hacienda pública con una protección mayor y más amplia sin duda alguna y en definitiva, ha sido el único esfuerzo serio por tratar los delitos tributarios y previsionales en un cuerpo orgánico.

Por sus resultados, logró un importante grado de concientización comunitaria de la comisión de delitos que han gozado de un elevado grado de tolerancia social, y que en palabras de Gurfinkel de Wendy y Russo, constituyen un sistema penal autónomo<sup>6</sup>.

En rigor de verdad, señalan Corti, Calvo y Sferco, citados por Falcone, la Ley 23.771 venía cumpliendo eficazmente su motivación recaudadora, si nos atenemos al monto total (\$1.017.903.390 entre agosto de 1991 y octubre de 1995) de las pensiones fiscales contenidas en las querellas y denuncias formuladas por la D.G.I.

Como consecuencia de estas modificaciones legislativas, las penas privativas de libertad dejaron de verse reguladas en el marco de la 11.683 pasando al régimen penal.

Por último, es importante mencionar que con la sanción de la nueva Ley 24.769 a delitos tales como la evasión agravada fueron fijadas escalas penales cuyo mínimo tornaba que no fueran excarcelables ciertos tipos penales, dado que su mínimo, es tres años y seis meses y tornaba imposible la concesión de la excarcelación, siendo consecuencia de la política criminal que se tuvo en mente al sancionar dicha ley.

Tal situación finalmente careció de toda consecuencia a partir de la postura que adoptaron nuestros Tribunales, principalmente luego del renombrado fallo "Díaz Bessone"<sup>7</sup>. Cabe recordar que los jueces de la Cámara de Casación Penal (hoy Casación Federal), resolvieron que las presunciones a que se refiere el Código Procesal Penal de la Nación, esto es, de que un imputado acusado de delitos graves (como el caso de una evasión agravada) que, por sus topes legales, impiden el dictado de una eventual condena de ejecución condicional, son en verdad presunciones que admiten prueba en contrario.

En definitiva, en este caso de imputaciones por delitos cuya pena en abstracto supere los topes legales previstos para la concesión de la excarcelación o exención de prisión, puede de todas maneras recibir tales beneficios a condición de que no existan razones fundadas y objetivas que, de concederse aquellas, el imputado intentará eludir el accionar de la justicia u obstaculizar la investigación.

## Derecho Penal Común y Derecho Penal Administrativo. Diferencia entre delitos y contravenciones

El derecho penal, como sustantivo o material, cuyo objeto esencial es prever las infracciones punibles, establecer las sanciones y medidas complementarias correspondientes y las reglas generales pertinentes no tiene una sola y misma naturaleza jurídica, sino que es susceptible de división.

Así y siguiendo a Nuñez, podemos afirmar que gran parte de la doctrina y legislación entiende que esta división comprende básicamente tres ramas a saber: Derecho Penal Común, Derecho Penal Administrativo y Derecho Penal Disciplinario. De todos ellos, interesan muy especialmente los dos primeros, puesto que la patología de la obligación tributaria oscila entre ellos, dejando al Derecho Penal Disciplinario fuera del ámbito tributario. Este tiene en miras el correcto desempeño de sujetos que se insertan en sujeción pública y jerárquica.

<sup>6</sup> GURFINKEL D. W. y RUSSO E. A. (1990). "ilícitos tributarios 11.683 y 23.771". Depalma. Bs. As.

<sup>7</sup> DIAZ BESSONE, R. G. Plenario 13, Acuerdo 1/08, 30/10/08 "s/ recurso de inaplicabilidad de la ley".

Así las entidades, el Derecho Penal Común abarca aquellas acciones tipificadas como delitos, esto es ofensas, tanto a individuos particulares como a la comunidad entera y que generalmente se encuentran comprendidas en un único cuerpo normativo denominado Código Penal.

Frente a este se encuentra el denominado Derecho Penal Administrativo, que en palabras de Fontán Balestra, *“Constituye un grupo de disposiciones, emanadas del poder Público, que son parte del ordenamiento jurídico, y que asocian a una pena, grupos de hechos consistentes en el cumplimiento de deberes para con la administración pública no previstos en el Código penal, que se denominan faltas o contravenciones”*<sup>8</sup>.

Para poder suscribir o no tal aserto nos preguntamos ¿cuál es la diferencia entre unos y otros? No es una pregunta con respuesta fácil; libros enteros se pueden escribir con las diferentes posturas expuestas. Sin entrar a tratar en extenso diversas posiciones doctrinarias que a lo largo de la dogmática penal se han desarrollado tanto a favor como en contra del Derecho Penal Administrativo, han existido básicamente dos corrientes a los fines de diferenciar el ilícito penal del ilícito administrativo. Por un lado el criterio cuantitativo que busca la diferencia entre dichos órdenes normativos en atención a la gravedad de las penas ante la comisión de los hechos tipificados. Esta parte de la doctrina imperó tanto en nuestro país como en el exterior aunque terminó mostrándose insuficiente.

Como respuesta a tales planteamientos, Goldschmidt propuso un criterio cualitativo referido al valor de justicia protegido por un orden y por el otro. Este criterio basado en una distinción ontológica, radica en que la contravención administrativa no es un delito contra la administración pública, tales como atentado y resistencia a la autoridad, falsa denuncia entre otros, sino un atentado a la actividad estatal que tiende a esa protección. Nuñez es claro al decir *“la sanción administrativa tutela la operatividad de las regulaciones dependientes, en tanto que los delitos contra la administración pública, cuando no se desvirtúa su esencia, resguardan el aparo administrador”*<sup>9</sup>. En efecto, esta escuela enseña que la contravención es una infracción a los deberes impuestos a los individuos por la legislación que regula la actividad administrativa estatal poniendo como ejemplo capital la omisión en el abono de las cargas tributarias y no aquel que evade la obligación tributaria valiéndose de ardid o engaño, conducta que entienden constituye delito.<sup>10</sup>

Fontán Balestra, pretendía en la existencia de un Derecho Penal Fiscal que se diferencie sustancialmente del administrativo<sup>11</sup>. Un grupo de normas que fijan sanciones para los actos que violan los intereses de la hacienda pública, no constituyen una rama con naturaleza jurídica propia, por la simple razón de que la hacienda pública no obstante sus particulares características se encuentra dentro de la administración y sujeta a los principios que a ella le informan. Entiende el destacado jurista argentino que la diferencia estiva en cuatro puntos:

- El carácter retributivo y pecuniario de la sanción fiscal.
- En cuanto al bien jurídico protegido se dice que el delito fiscal supone el daño, mientras que en la contravención importa solo una alteración al orden jurídico objetivo, sin necesariamente la existencia de un derecho violado.
- En cuanto a la responsabilidad, los que sostienen una diferencia normativa distinguen que para el Fisco solo existen contribuyentes (incluyendo incapaces y personas jurídicas) mientras que para el derecho penal administrativo sigue en este punto de los cánones impuestos por el Derecho Penal Común.
- Por último se argumenta que la contravención fiscal no posee un cuerpo legislativo orgánico.

Ahora bien, no se trata de un trabajo meramente especulativo y de estirpe doctrinario solamente sino que la posición que asumo dará pie y será de marco para abordar el problema de las sanciones tributarias.

<sup>8</sup> FONTAN BALESTRA C. (1998). Op. Cit. Pág. 32.

<sup>9</sup> NUÑEZ R. (1999). Op. Cit. Pág. 39.

<sup>10</sup> NUÑEZ R. (1999). OP. Cit., Pag.41.

<sup>11</sup> FONTAN BALESTRA C. (1998). Op. Cit. Pág. 35.

En efecto y sin querer reducir la discusión, gran parte del debate que gira en torno a la defraudación fiscal tanto en la 11.683 y la 24.769 tiene como análisis de fondo un problema clásico del derecho penal, esto es la distinción entre delitos y contravenciones y sus correspondientes sanciones.

Siguiendo con el análisis, cabe dilucidar si esta rama del derecho -Penal Tributario- forma parte del derecho penal o bien se halla dentro del derecho tributario.

Partiendo de la base que es la rama del ordenamiento jurídico penal vinculada con la protección en general de la Hacienda Pública y de la porción de ésta obtenida a través de ingresos tributarios en especial, cuyas normas tutelan tanto la integridad de los fondos que han de nutrir las arcas públicas como también del conjunto de potestades y facultades atribuidas a la Administración Tributaria para el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias de la población en general.

En ese orden de ideas, los castigos se denominan delitos o infracciones, según su juzgamiento y represión esté directamente deferido al Poder Judicial de manera inicial en el caso de los delitos o bien cuando en primer término es la propia Administración quien investiga, califica y resuelve con la posibilidad de su revisión judicial posterior, que es el caso de las infracciones.

En definitiva, por las consideraciones precedentemente expuestas el Derecho Penal Tributario presenta características propias que lo distinguen sin hesitación alguna del Derecho Penal General.

## Impacto de las distinciones entre delito y contravención en el ámbito tributario

Como dijo precedentemente, la caracterización de los delitos y contravenciones fiscales depende de la postura que se adopte, con respecto al delito penal común y la contravencional, para luego ver si las conductas tipificadas en el ordenamiento tributario revisten o no dicha calidad.

La naturaleza jurídica del ilícito tributario ha dividido a la doctrina nacional y extranjera, en la que grandes rasgos pueden distinguirse dos posiciones: la tendencia penalista y la administrativista.

Dentro de la primera corriente se cita la doctrina alemana para la cual *“los fraudes de índole fiscal eran considerados como infracciones de categoría especial, pero a raíz del debilitamiento de la moral fiscal, se pensó en la necesidad de intensificar la represión mediante la aplicación de la ley penal ordinaria”*. Las razones expuestas por los alemanes constan, según Giuliani Fonrouge en los siguientes puntos:

- a) El mismo objetivo del legislador fiscal y el legislador penal, que es restringir la libertad en pos del bien de la comunidad.
- b) Las infracciones a las normas fiscales constituyen verdaderos delitos contra el patrimonio de Estado.
- c) El infractor fiscal al tratar de eludir una disminución de su riqueza se rige por los mismos móviles que los delincuentes comunes.

Según da cuenta el autor, Villegas, Bielsa y Aftalión son partidarios entre otros de esta postura a nivel nacional.

De la corriente administrativa, además del citado Goldschmidt, corresponde enrolar a Nuñez, Spota, entre varios otros, y sucintamente sus postulados son:

- a) Conducta anti administrativista es la omisión de prestar ayuda a la administración.
- b) La pena administrativa es una pena de orden y no de corrección o de seguridad.
- c) Rigen principios especiales para la culpabilidad.
- d) Se admite la prueba de la falta de conocimiento en la subsunción normativa.
- e) Se aplican normas especiales sobre punibilidad de personas jurídicas y de terceros. Por su parte Giuliani Fonrouge sostiene que *“las sanciones fiscales no pertenecen al derecho penal común, ni al*

*derecho administrativo o al derecho económico y por supuesto al llamado derecho penal económico (o derecho administrativo económico): ni creemos que pueden constituir una disciplina autónoma, como sería el derecho tributario, disciplina que integra el derecho financiero”.*<sup>12</sup>

Se ha acostumbrado a escuchar que la Ley 11.683 reúne las infracciones, mientras que los delitos se encuentran tipificados en la ley especial. Así la infracción tributaria se constituye como la violación a las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustanciales y formales.

Teniendo en cuenta lo explicitado supra con respecto a las doctrinas cuantitativas una breve digresión. Quienes se enrolan en la postura cuantitativa, la contravención reproduce “en pequeño”, las características del delito. Tienen naturaleza idéntica. Lo que debemos observar para conocer si se trata de una u otro es el elemento subjetivo y la pena.

Aquellos que por el contrario consideran que la diferencia es cualitativa, afirman que el delito destruye inmediatamente la sociedad o a quienes la representan, y las contravenciones -en cambio- son contrarias a lo que uno está obligado a hacer ateniéndose al bien público.

Pero esta forma de diferenciación nos inserta en un dilema al momento de analizar la conducta individual frente a la actividad de la Administración.

Como se ha dicho con justeza *“los hechos ilícitos tributarios carecen de un bien jurídico inmediato protegido por la norma. Desde la postura “cuantitativa”, entonces, se debería concluir que ni la ley 11.683 ni la ley 24.769 tipifican “delitos”, conclusión con la que estoy en desacuerdo ya que la función recaudadora de Estado, merece la máxima protección, a fin de que este pueda cumplir con sus finalidades básicas y esenciales. Tampoco se logró cuantitativa. Tal vez, tomando solo la pena, se pueda señalar el límite, aunque infracciones previstos en la ley 11.683 requieren, como los delitos de la ley especial, el elemento subjetivo doloso para que pueda reprocharse la conducta”.*<sup>13</sup>

## Introito sobre el régimen de la defraudación fiscal

La mutabilidad de las normas tributarias, así como la carencia de un cuerpo normativo único, han contribuido a la dispersión de la figura de la defraudación fiscal en el derecho argentino legislada en las siguientes normas tributarias:

- a) Artículo 46 de la Ley 11.683, que sanciona bajo el título de “Intereses, Ilícitos y Sanciones”, lo que ha llevado a Giuliani Fonrouge, a decir que la defraudación fiscal como delito es de creación doctrinaria toda vez que el orden positivo no lo nomina así.
- b) Artículo 1 de la Ley 24.769 que sanciona la llamada evasión fiscal simple.

## Defraudación y evasión: una cuestión terminológica

Ha dicho la doctrina, que la evasión fiscal, puede caracterizarse como la eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país, por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo, y que logran tal resultado, mediante conductas fraudulentas u omisivas violentas de disposiciones legales. Así, la evasión comprende todas las conductas comprensivas de sustracción a la norma tributaria, prescindiendo, si dichas conductas son dolosas o culposas. Pero como manifiesta Folco en el derecho tributario argentino: la defraudación y la evasión se identifica, teniéndose por evasión a las conductas fraudulentas.

<sup>12</sup> GIULIANI FONROUGE C. (1997) Op. Cit. Pág. 678.

<sup>13</sup> NERCELLAS M. (2004). “Sobre la defraudación y la evasión fiscal” publicado en Doctrina Tributaria ERREPAR. T. XXV. Pag. 748.

## Marco Conceptual de la defraudación según la ley de Procedimiento Tributario

En primera instancia, se efectuará un análisis de los artículos principales de la Ley 11.683 que se refieren a la figura de la defraudación fiscal. Además se analizarán los procedimientos recursivos que plantea dicha normativa.

**Artículo 46: El que mediante declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, sea por acción u omisión defraudare al Fisco, será reprimido de dos a diez veces el importe del tributo evadido.**

Tiene como elemento básico el fraude. Este último tiene el significado de intencionalidad dirigida a dañar los derechos fiscales del Estado, mediante maniobras o actos engañosos.

Para la materialización del ilícito se requiere en primer término, la necesaria existencia de declaraciones confeccionadas mediante **ardid o engaño** que, como consecuencia, verifiquen una ocultación maliciosa de una liquidación tributaria. Es decir, afirmaciones o consignaciones de datos intencionalmente falseados.

En efecto, la **declaración jurada** es **engañosa** cuando en ella se consignan datos falsos de manera intencional.

En lo concerniente a **ocultaciones maliciosas**, cabe destacar que oculta, aquel que esconde o tapa la verdad; también el que calla lo que corresponda decir. Ese acto de ocultamiento se materializa con malicia, es decir, con la intención de dañar. Se pueden ocultar bienes, documentos o cualquier circunstancia que acredite o incremente la deuda fiscal.

La índole de las conductas descritas, indica que el fraude contemplado, es aquel de tipo engañoso. Su objetivo, es la inducción al error, y ello significa que las conductas del infractor, aún pudiendo ser diferentes, se unifican por su meta idéntica: se requiere, no solo no pagar tributos o pagar al menos lo que corresponde, sino también que el fisco incurra en el error de creer que el infractor está cumpliendo correctamente con su deber fiscal.

La infracción se consuma en el momento en que se opera el perjuicio patrimonial derivado de la evasión del tributo. No basta la simple ejecución de maniobras con el propósito de evadir sin que se logre el fin perseguido.

Como se desprende de los párrafos anteriores para que se configure la figura de defraudación, debe existir una conducta dolosa. Para que una conducta sea considerada como dolosa en su estructura, debe verificarse los siguientes elementos: el conocimiento (elemento intelectual) y la voluntad (elemento volitivo).

La intencionalidad (dolo) presupone que el autor conoce la verdad de los hechos, y que al presentarlos en forma distinta de la real está desfigurando dicha verdad. Por ello, si la aparente conducta engañosa se debe a error o a cualquier circunstancia que borre la intencionalidad, el hecho deja de ser punible a título de defraudación.

Es dable destacar, una radical diferencia entre el ilícito doloso del Derecho Penal y el ilícito doloso del Derecho Tributario, y ello consiste en la inversión de la carga de la prueba que sufre el sujeto responsable. Inversión que viene dada por la presunción de legitimidad del acto administrativo. La actividad probatoria en contra de actos dictados por el Fisco, exige, por parte del recurrente, mucho más que solo su discrepancia o negación, reclama, aportar prueba concluyente y contundente, que lleve al magistrado a estimar críticamente como se han desarrollados los hechos.

**Artículo 47: Se presume, salvo prueba en contra, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando:**

- a) medie una grave contradicción entre los libros, registros, 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 consiguen 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, registros y documentos de comprobación suficientes, cuando ello carezca de justificación en consideración a la naturaleza, o volumen de las operaciones de 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 artículo 47 determina las PRESUNCIONES DE DOLO, a ser aplicadas al ilícito de defraudación fiscal. Como se puede observar es el contribuyente quien deberá probar en contra la existencia del elemento subjetivo doloso. La norma establece presunciones juris tantum que admiten prueba en contra.

Este artículo, no contempla la presunción de inocencia, es decir, el estado jurídico y derecho fundamental en virtud del cual incumbe a quien acusa, aportar las pruebas destructoras de esa presunción que tiene el carácter de iuris tantum, sin que, en principio, sea imputable al ciudadano, la carga de probar su inocencia, pues ella se resume como cierta hasta que se demuestre lo contrario.

Este principio rigió en el período que se derogaron estas presunciones, desde el 27-11-78 hasta el 24-05-1998.

Estas presunciones provocan, que una vez que el Fisco ha aprobado que se verifica alguno de estos supuestos en el accionar del contribuyente, se está frente a una presunción de dolo, por ende, deberá el contribuyente probar su inocencia para revertir lo presumido.

La jurisprudencia se ha expedido sobre particular, determinando que la defraudación no tiene carácter exclusivamente objetivo, sino que es, menester el elemento intencional.

**Artículo 48: 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 ingresarlos. No se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción, cuando estas se encuentren documentadas registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier modo.**

Este artículo refleja la conducta misiva consistente en no ingresar en término el tributo percibido o los importes retenidos. Cometen esta infracción los agentes de retención o de percepción que, habiendo retenido o percibido importes tributarios, los mantienen en su poder, después de vencidos los plazos para su ingreso al Fisco, y sin necesidad de intimación alguna.

Así como la defraudación fiscal genérica requiere objetivamente conductas engañosas que induzcan a error al fisco. En la figura aquí contemplada, tales conductas no existen. Basta la omisión de ingresar tempestivamente un monto tributario que previamente se retuvo o percibió en la fuente.

Es decir, que la figura no prevé la existencia de un ardid, sino sencillamente la omisión de entregar al Fisco las sumas en cuestión.

Los plazos de ingreso surgen de la propia Ley 11.683 o de las leyes reguladoras de gravámenes sometidos al régimen punitivo de esta ley de procedimiento tributario, caso en que los plazos de esas leyes prevalecen por ser legislación específica.

Debemos recordar que nos encontramos ante un delito que necesita para su configuración la presencia de los elementos objetivo y subjetivo. Al respecto es relevante mencionar el fallo de la C.S.J.N. en

autos Parafina del Plata y Usandizaga, Perrone y Juliarena, en cuanto a que la mera comprobación de la situación objetiva en que se halle el infractor, no basta para configurar el delito, ya las normas punitivas consagran el principio de la personalidad de la pena, que responde en esencia al concepto fundamental que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible puede serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Además, no existe sanción penal por el ingreso tardío de las retenciones, si en el obrar de agente de retención, no se revelan hechos que caracterizan a una conducta fiscal dirigida a la evasión.

## Sumario administrativo y vías recursivas

Para la imposición de las sanciones definidas en los artículos 46 y 48 de la Ley 11.683 comentados anteriormente, será de aplicación el artículo 70 en cuanto norma sobre la realización del correspondiente sumario administrativo; el artículo 71, que impone la notificación del sumario al presunto infractor acordándole un plazo de 15 días, prorrogables por auto fundado por otro lapso igual, y por única vez, para formular el descargo, y el artículo 76, que establece las vías recursivas mutuamente excluyentes previstas en sus inicios:

- a) Recurso de Reconsideración ante el Superior.
- b) Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, cuando fuere viable.

Así las cosas, elegida por el responsable o contribuyente la vía del Recurso de Reconsideración queda excluida la vía ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Tales recursos son optativos pero a la vez mutuamente excluyentes, de allí su importancia en definir cuál de las vías procesales habrá de tomarse para ejercer debidamente el derecho de defensa de los intereses por parte de aquél.

En este sentido y en caso a la opción recursiva b), es interesante mencionar alguna de las características del Tribunal Fiscal de la Nación;

- Es un Tribunal Administrativo ubicado en la órbita del Poder Ejecutivo, creado en el año 1960 por la Ley 15.265.

- No puede declarar la inconstitucionalidad de la ley tributaria o decreto reglamentario, salvo que, previamente, la Corte haya declarado tal inconstitucionalidad en un caso análogo.

- En la actualidad su composición es de 21 vocales, divididos en 4 salas con competencia impositiva y 3 salas con competencia aduanera. Las primeras de ellas están integradas por dos vocales abogados y un vocal contador mientras que las segundas exclusivamente por abogados.

Y, para concluir, es importante destacar que la creación del Tribunal Fiscal de la Nación representó un inmenso avance en las garantías vinculadas a la materia probatoria, siendo que a partir de ese momento el contribuyente podía discutir, sin el previo pago, las determinaciones de oficio impositivas o aduaneras.

## Sumario

En la instrucción de un sumario administrativo, se deben destacar los siguientes aspectos:

1. La instrucción deberá ser dispuesta por resolución emanada del Juez administrativo.
2. En dicha resolución, deberá constar claramente, el acto u omisión que se atribuye al presunto infractor, es decir, que con exactitud debe indicarse la imputación y cuál el encuadre legal.
3. El presunto infractor podrá formular descargo por escrito (es aconsejable), ofreciendo TODAS las pruebas que se estime pertinente y que sean conducentes a la demostración de los hechos y del derecho invocado por el imputado.

4. Posibilidad del infractor de controlar por sí y por sus asesores el desarrollo del trámite administrativo.
5. Puede alegar sobre el resultado de todas las medidas de pruebas dispuestas.
6. El plazo que tiene el contribuyente para efectuar su defensa es de 15 días hábiles administrativos, no corridos, contados a partir de la notificación del sumario, prorrogables por auto fundado, por otro lapso igual y por única vez, para formular el descargo.

## Acciones y recursos contra las resoluciones emanadas en sede administrativa

Existen dos vías recursivas, mutuamente excluyentes como mencionamos anteriormente:

- a) Recurso de consideración ante el Superior: se interpondrá ante la misma autoridad que dictó la resolución. Se materializa mediante la presentación directa del escrito o por carta certificada con aviso de retorno.
- b) Recurso de Apelación ante el T.F.N.: se interpondrá ante el Tribunal Fiscal de la Nación, pero se debe comunicar a la AFIP, mediante presentación directa del escrito, o por carta certificada con aviso de retorno.

### Características:

1. Son recursos optativos y excluyentes.
2. Deben interponerse en el término perentorio de quince días hábiles.
3. Suspenden la ejecutoriedad de la decisión.
4. Si el contribuyente no ejecutara ninguna de las vías previstas en esta norma, las resoluciones que impone sanción quedarán firmes y pasarán en autoridad de cosa **juzgada material**. Ante esta situación, la Administración estará habilitada a ejecutar la medida según lo normado en el artículo 92 de la Ley 11.683 (Ejecución Fiscal). Al contribuyente solamente le quedará la opción de pagar el tributo y luego plantear la repetición del mismo.

A continuación se analiza la cuestión de, si responde o no la aplicación de sanciones al contribuyente cuando el tributo omitido o defraudado fue determinado por el Fisco, sobre base presunta, utilizando las presunciones de dolo que establece el artículo 47 de la Ley 11.683 y si estas, son suficientes para considerar una conducta como dolosa y por consiguiente considerarla como defraudación fiscal según el artículo 46 de la Ley 11.683.

Examinando la jurisprudencia de la Corte, se encontró el fallo “**Casa Elen - Valmi**”, donde la Corte se pronuncia al respecto, tomando lo ya establecido en el famoso precedente “Mazza, Generoso y Mazza, Alberto”.-

Es conocido en esta materia el precedente de la Corte “Mazza, Generoso y Mazza, Alberto s/recurso de apelación”, cuya doctrina es permanentemente invocada para impedir en estos casos, la posibilidad de aplicación de sanciones represivas.

En el fallo “Casa Elen-Valmi de Claret y Carello”, la corte ha **reinterpretado** el precedente “Mazza”, reforzando por un lado y restringiendo por el otro, los alcances de las conclusiones que hasta ahora habían sido extraídas de él.

Al respecto, se advirtió simplicidad en los conceptos volcados en este fallo, como así también no resultó ser un dato menor la circunstancia de contar con el voto unánime de la totalidad de los Ministros del Máximo Tribunal del país.

## La doctrina de la Corte en “Mazza”

La Cámara de Apelaciones, al intervenir en el caso “Mazza” antes de que lo hiciera la Corte Suprema, había sostenido que si bien la presunción respecto de incrementos patrimoniales no justificados - art. 18, inc. F) de la Ley 11.863 (T.O. 1998) - resultaba suficiente para fundar una determinación impositiva, dicha conclusión no podía extenderse al campo del 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.

La muy escueta sentencia de la Corte recaía luego en el mismo caso, se limitó a expresar que “los principios” de la doctrina de la Cámara “coinciden con la doctrina elaborada por la Corte en el sentido de que el principio de culpabilidad resulta aplicable a las infracciones tributarias”.

También agregó la Corte que no correspondía aplicar las presunciones de la Ley 11.863 al campo de la responsabilidad penal tributaria porque “la ley vigente al momento de los hechos circunscribía la aplicación del mencionado sistema probatorio al ámbito del derecho tributario sustantivo”. Con ello hacía referencia a que, a diferencia de las presunciones de materia imponible del artículo 18 de la Ley 11.863 (T.O. 1998) que mantuvieron su vigencia, las presunciones de dolo del artículo 47 de la Ley 11.863 (T.O. 1998) habían sido eliminadas por la Ley 21.858 (año 1978), y solo se restablecieron en casi idénticos términos, por la Ley 23.314 (año 1986). El momento al que se refiere la Corte es, el intervalo entre 1978 y 1986, en el que no rigieron las presunciones de dolo.

Es decir, que una interpretación estricta, el precedente “Mazza” solo se limitó a confirmar la revocación de la sanción por razones de legalidad (**pues las presunciones de dolo no estaban vigentes en el momento del hecho**), y por la vigencia del principio de culpabilidad, sin mayor desarrollo ni explicación de su relación con la cuestión de la determinación base presunta.

En cambio, la Corte no sostuvo en tal oportunidad:

- a) Que fuera inconstitucional aplicar sanciones por evasión de impuestos determinados sobre base presunta;
- b) Que fuera necesario el sustento de otros elementos de prueba que permitieran acreditar la existencia de una actividad dolosa, además de la determinación sobre base presunta.

## La doctrina “Mazza”, según “Casa Elen - Valmi”

En el fallo “Casa Elen - Valmi”, la Corte dijo dos cosas muy importantes sobre la interpretación que cabe dar al precedente “Mazza”.

En primer lugar clarifica y, de alguna manera, amplía su anterior fallo, en los siguientes términos: “Dicha doctrina (Mazza) impide que las presunciones que contempla la ley a los efectos de determinar la obligación tributaria del responsable sean utilizadas, además, para presumir - y tener de ese modo probada - la existencia de esa conducta dolosa; tal extremo debe acreditarse con sustento en otros **elementos de prueba**”.

Con esto, la Corte cierra definitivamente el paso a la doble utilización de los hechos indiciarios: primero para presumir el hecho imponible, y luego para fundamentar la existencia de una conducta dolosa sancionable.

Queda abierta, sin embargo, la posibilidad de contemplar la prueba de la conducta dolosa con otros elementos de prueba adicional, y aplicar - entonces sí- las respectivas sanciones por defraudación.

Hasta ahora solo por inferencia se podía concluir que la Corte apoyaba esta conclusión, pero en realidad ésta era la doctrina que había sostenido la Cámara de Apelaciones, pero no el Máximo Tribunal.

En segundo lugar, la Corte ha restringido el ámbito de la aplicación de su anterior precedente, al afirmar que “la doctrina establecida en el precedente “Mazza” sólo encuentra sentido respecto de infracciones que requieran de una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del Fisco.

## La prueba adicional y las presunciones de dolo

No ha sido tratada en este fallo la conjunción de las presunciones de materia imponible con las presunciones de dolo del artículo 47 de la Ley 11.683 (T.O. 1998).

Cabe entonces, preguntarse si la exigencia de la prueba adicional de la conducta dolosa que introduce la Corte para sancionar en estos casos, impide que las presunciones de dolo del artículo 47 resulten aplicables en los casos de determinación de tributo sobre base presunta.

Respecto a esto, se considera que, resulta esencial tener en cuenta que lo que exige la Corte, es el sustento de otros elementos de prueba, además de los hechos indiciarios que dieron lugar a la determinación de materia imponible. Por ello, sin el hecho indiciario que podría caber en la enumeración del artículo 47, es exactamente el mismo que dio lugar a la determinación del impuesto, ese solo hecho resultará insuficiente para presumir el dolo y aplicar la multa por defraudación.

Es decir, que cuando la “grave contradicción” entre la contabilidad o documentación y el contenido de las declaraciones [inc. A)], o la “grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible” [inc. B)], o la manifiesta disconformidad con las normas aplicables [inc. C)], o la ausencia de contabilidad [inc. D)], o el fraude de ley [inc. E)], finquen en el mismo hecho que dio origen al ajuste de materia imponible, no habrá posibilidad de aplicar estas presunciones de dolo. Por ejemplo, si se trata de un incremento patrimonial no justificado, y la única contradicción con la contabilidad es ese mismo incremento patrimonial no podría utilizarse el mismo para ambos efectos.

Por el contrario, si además de detectarse tal incremento patrimonial existiese una total ausencia de contabilidad (existiendo obligación de llevarla), podría utilizarse este nuevo hecho para presumir el dolo, y el incremento patrimonial para presumir la renta.

En definitiva, el concepto esencial en este punto es el de la prueba adicional de la conducta dolosa.

## El delito de evasión fiscal

La Ley 24.769 contempla en su artículo 1 el delito de evasión fiscal, tipificando: **“Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6), 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, al fisco provincial, o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aún cuando se trate de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año”.**

De los antecedentes parlamentarios pueden extraerse la preocupación del Legislador por la evasión del pago de tributos. Así el miembro informante Diputado Menem expresó: *“... el artículo 1 define la simple que significa omitir a sabiendas y con ocultamiento de la real capacidad contributiva el pago íntegro y oportuno de los tributos... así solo pueden ser evadidos los tributos exigibles, es decir, aquellos en situación de mora...”*<sup>14</sup>.

<sup>14</sup> Antecedentes Parlamentarios. Año 1997 NO 2. Ed. La Ley pág. 72<sup>4</sup>.

En otro orden de ideas, cabe destacar la situación de los procesos por delitos de la ley anterior, es decir, la 23.771. Al respecto, es importante mencionar que el artículo 24 de la Ley 24.769 derogó aquella, con lo cual, debe aplicarse el principio de la ley penal más benigna de conformidad con lo establecido por el artículo 2 del Código Penal.

En este sentido, para aquellos casos en los cuales el delito previsto en la primera de las mencionadas leyes carece de un equivalente en la Ley 24.769, la acción no puede proseguir al haber desaparecido la antijuridicidad y la tipificación del delito; mientras que en el caso contrario, esto es, si el delito previsto en la Ley 23.771 tiene un tipo penal igual en la Ley 24.769, la acción prosigue y al momento de aplicarse la sanción se establecerá en función de los parámetros más benignos.

## Análisis de la norma desde el punto de vista penal

Según Villegas, *“el delito es un ente jurídico consistente en una relación de contradicción dentro el hecho del hombre y el derecho. Su esencia no está en el derecho ni en la violación a la ley, sino en el conflicto entre aquel y los derechos que la ley ha tutelado mediante una prohibición y una sanción”*<sup>15</sup>.

Señala el autor, que los delitos tributarios tienen una forma especial de comisión que es el dolo, es mas *“requieren una forma especial de dolo en el actuar del autor para que el hecho resulte atribuible”*<sup>16</sup>.

Por su parte, Hadad sostiene que en nuestro país debe considerarse que evasión es obtener una reducción parcial o eliminación total del importe que, por ley, se debe abonar por un tributo, sea por acción o por omisión, mediante la utilización de cualquier ardid o engaño.

## Elementos del delito tributario

### A. Acción

Al delito le precede la acción, es decir, ésta es un antecedente necesario para que se configure la hipótesis prevista en la ley penal. En tal sentido la acción es el comportamiento exterior voluntario que causa un resultado, aunque el tipo delictivo no prevea un opus. De allí su relación con el llamado principio de exterioridad garantizado constitucionalmente en el artículo 19 de la Constitución Nacional.

Cabe recordar que según los causalistas, para la acción no importa la finalidad que tuvo al hacerlo el autor, sino que con causar el resultado voluntariamente, alcanza para que exista acción o conducta.

De otro lado, los finalistas –postura predominante en la actualidad–, la acción o conducta es el ejercicio de una actividad final, es decir, para obtener una determinada finalidad al llevar a cabo aquella.

### B. Tipo

Pero la acción para que sea un delito contemplado en la ley penal, debe tener que, revestir una especial propiedad, juzgada relevante por el legislador, esto es la tipicidad, que es la característica que tiene una conducta de estar individualizada como prohibida por un tipo penal. Para ser considerada delito, la conducta penal debe ser típica, es decir, coincidir exactamente con la descripción con la norma penal.

Como bien manifiesta Fontán Balestra, *“no solo es necesario que la acción exista, sino que además se encuadre en determinada especie, con todas las características específicas que ésta debe tener por*

<sup>15</sup> VILLEGAS H. (1998). *Op. Cit.* Pág. 55.

<sup>16</sup> VILLEGAS H. (1998). *Op. Cit.* Pág. 56.

*mandato legal*<sup>17</sup>. Este determina la plataforma fáctica sobre la cual recaen los demás conceptos integrantes del delito.

Por ello el delito tributario requiere de una ley previa que tipifique penalizando la conducta reprochada.

Así, el juez al hacer la verificación en el caso concreto, que un hecho determinado tiene todos los elementos descriptivos en la figura penal, subsume la conducta de una persona a un tipo penal (subsunción).

### C. Antijuridicidad

Para que exista delito fiscal, no solo es necesaria la concurrencia de los dos conceptos supra descriptos sino que además debe mostrarse, que esa acción es contraria al universo legislativo imperante en la sociedad, de ese cotejo normativo, se obtendrá como resultado, saber si la conducta endilgada constituye motivo suficiente para encender los mecanismos institucionales a los fines de aplicar las normas violadas a través de su comisión u omisión.

La tipicidad es condición necesaria mas no suficiente, como bien se ha dicho, *“puede suceder que ese hecho resulte indiferente o beneficioso para el derecho, caso en el cual resultaría infundado o contradictorio que la ley penal lo castigara”*<sup>18</sup>.

En definitiva, una acción típica es considerada antijurídica cuando es contraria al Derecho en su totalidad, esto es, ante la ausencia de causas de justificación, con lo cual, la tipicidad nos da un indicio o presunción de la antijuridicidad de una conducta (presunción *juris tantum*). Tal presunción se elimina ante la presencia de una causa de justificación de la conducta típica realizada.

Las causas de justificación, son permisos para cometer determinadas acciones típicas, establecidas en todas las ramas del derecho.

Dentro del Código Penal, más precisamente en el artículo 34, encontramos las siguientes causas de justificación:

- Cumplimiento de un deber.
- Legítimo ejercicio de un derecho, autoridad o cargo.
- Estado de necesidad.
- Legítima defensa.
- Consentimiento de la víctima.

### D. Culpabilidad

Para poder establecer este concepto, es necesario adentrarse en la estafa subjetiva de su sujeto activo del ilícito fiscal, y de esa manera denotar el grado de conciencia que tuvo acerca de la criminalidad del acto, así como la libertad que tuvo al momento de su comisión. De ahí se verá la imputabilidad del sujeto y la modalidad comisiva en la figura dolosa y la culposa.

A través de la concepción “no hay pena sin culpabilidad” se presupone la libertad humana y la conciencia en la omisión de sus actos.

La Corte Suprema ha sentado jurisprudencia en cuanto a la esfera subjetiva del ilícito tributario. En efecto se ha dicho que es insuficiente, una mera comprobación de la situación objetiva, pues, debe comprobarse el elemento subjetivo. Así en el leading case “Parafina del Plata” decidió que, *“la mera comprobación de la situación objetiva en la que se halla el infractor, no basta para configurar el delito, ... responde en esencia al concepto fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel, a quien la acción puede serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente”*<sup>19</sup>. Numerosos fallos han confirmado

<sup>17</sup> FONTAN BALESTRA C. (1998). *“Tratado de Derecho Penal”*. Abeledo - Perrot. Bs. As. Pág. 421.

<sup>18</sup> NUÑEZ R. (1999). *Op. Cit.* Pág. 123

<sup>19</sup> CSJN, 2-9-98.

este precedente entre los cuales pueden citarse “Usandizaga, Perrone y Juliarena”<sup>20</sup> y “Wortman, Jorge Alberto y otro”<sup>21</sup>. Incluso la Justicia Federal de la Ciudad de Córdoba se ha expedido en idéntico sentido en una causa de curiosas características, diciendo *“la conducta atribuida al encartado objetivamente existió y la misma se adecúa a la figura prevista en el artículo 8 de la Ley 23.771.... sin embargo a fin de resolver la situación procesal del imputado, resulta imprescindible analizar la necesaria presencia del elemento subjetivo en la conducta del autor”*, motivo por el cual se resolvió el sobreseimiento bajo lo prescripto en el artículo 336 inciso 5° C.P.P.N. Comentado este fallo, Gómez, sostuvo en su oportunidad que en materia tributaria, el principio fundamental es que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible puede serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente (así lo sostuvo la C.S.J.N. en “Parafina del Plata” - “Usandizaga”). La situación objetiva en la que se encuentre un contribuyente, no basta para configurar la infracción, puesto que aplicando el principio “no hay pena sin culpa”, debe probarse el aspecto, esto es dolo o culpa del infractor.

Siguiendo a la doctrina de C.S.J.N. tiene dicho en más de una oportunidad que el ilícito tributario es de naturaleza penal, debiendo verificarse el dolo, en el accionar del contribuyente. Así en la resolución bajo anatema, no hubo dolo, ya que solo existió un atraso de 6 días y el pago se efectivizó antes que la Fiscalía formulara el requerimiento de instrucción. Ese mismo criterio ha sido sostenido en la causa “Servin”<sup>22</sup>.

Por ello, puede el ámbito infraccional de la Ley 11.683, las infracciones se configuran a título de culpa en las tipificadas en los artículos 38,38 bis, 39 primer párrafo y segundo párrafo, 39 bis, 40, 40 bis, y en la material del 45, requiriéndose dolo en las formales del artículo 39 y las materiales del 46 y 48.

Por su parte la Ley 24.769 se requiere una conducta intencionada que se manifieste en acciones dolosas.

## E. Punibilidad

La punibilidad hace a la posibilidad de aplicación de la sanción prevista en la norma. Es decir, la acción, para ser punible no debe estar extinguida, ni eximida de responsabilidad además de encontrarse entre los parámetros previstos por la ley.

Así Villegas manifiesta que *“en el derecho penal tributario delictual, la subjetividad diferente implica que el delito esté castigado o no será punible si se actuó con dolo, pero impune si solo hubo culpa”*<sup>23</sup>.

## El bien jurídico protegido

Mucho se ha discutido en la dogmática penal acerca de la categoría de bien jurídico protegido, incluso de aquellos que pretenden negar su existencia en la dogmática penal. Inclusive, agravase más el problema en el derecho penal tributario, pues no puede argumentarse que el bien protegido es la misma nominación otorgada por la ley, toda vez que ésta (24.769), es una ley especial que no tiene la metodología usada por el Código Penal.

En efecto, este último al tratar los delitos, lo hace bajo títulos que llevan por nombre justamente el bien jurídico, protegido por dicho sistema a saber: delitos contra la honestidad, delitos contra la propiedad, etc.

La doctrina cordobesa encabezada por Villegas, ha sostenido que los artículos 1, 2 y 6 de la Ley Penal Tributaria no hacen otra cosa que proteger a la actividad financiera del Estado, y el artículo 3 tutela el patrimonio del Estado, ya que mediante la comisión de las conductas fraudulentas reprimidas, se produce un desapoderamiento de bienes ya poseídos por el Estado. Por otro lado, sostiene que las figuras de peligro (artículos 11 y 12), protegen la actividad fiscalizadora del órgano recaudatorio.

<sup>20</sup> CSJN, 15-10-81.

<sup>21</sup> CSJN, 8-6-93.

<sup>22</sup> “Servin” S.A. p.s.a. infracción 24.769”. Juzgado Federal N° 1 Cba. 21/8/98.

<sup>23</sup> VILLEGAS H. (1998). *Op. Cit.* Pág. 123

Sin embargo, parte de la doctrina sostiene que la vinculación del bien protegido con el erario público o la hacienda pública, parte de una confusión sobre objeto de protección, medios comisivos, acciones típicas, resultados alcanzados, etc. En ese sentido se pronuncia Macchi, al decir que el delito fiscal se configura como una defraudación con un contenido económico patrimonial, es confundir lo que se protege con la forma de lesionarlo.<sup>24</sup>

Siguiendo al autor citado se puede decir *“el delito fiscal lesiona la hacienda pública y, por consiguiente el bien jurídico protegido, es el patrimonio del erario público. No se protege en virtud de un interés patrimonial, sino en consideración a intereses patrimoniales supraindividuales, a cuyo servicio están tipificados los delitos contra el orden económico o la economía nacional”*.<sup>25</sup>

En ese orden el delito fiscal se instituye como un atentado contra el Estado, en orden a mermar los medios para la consecución de los fines estatales abarcados generalmente en el bien común.

Para concluir, el bien jurídico protegido de la Ley 24.769 es la hacienda pública en sentido dinámico, es decir la protección de la actividad financiera nacional, de cada una de las Provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (recaudación y gasto público) como así también la seguridad social de cada una de ellas.

## Condición objetiva de punibilidad del artículo 1 de la Ley 24.769

En primer lugar, cabe destacar que las condiciones objetivas de punibilidad son circunstancias exigidas por la ley penal para la imposición de una pena, que no pertenecen al tipo del delito, no condicionan la antijuridicidad y no tienen carácter de culpabilidad. Es decir, que no se analizan en ellas, el dolo y la culpa.

Por ello, en caso de error sobre tales condiciones, el mismo será irrelevante.

Los artículos 1, 2, 6, 7, 8 y 9 de la Ley Penal Tributaria establecen montos mínimos, motivo por el cual considerar a ellos como elementos del tipo o condición objetiva de punibilidad resulta muy importante, dado que en el primer caso un error sobre el monto excluiría el dolo, con lo cual la conducta no será punible.

Algunos autores como Haddad, Chiara Díaz, Zaffaroni y Catania consideran que los montos son condiciones objetivas de punibilidad por las siguientes razones.

Serían prácticamente inaplicables las figuras de evasión y de apropiación indebida de tributos, aportes y contribuciones de la seguridad social; los montos no pueden tomarse como una cualidad del resultado ni como un aspecto objetivo del deber de actuar; su inclusión en la norma obedece a razones de política criminal y económica.

Otros entienden que son elementos objetivos del tipo, fundamentalmente Thomas, por los siguientes argumentos. Violan el principio de culpabilidad, en tanto y en cuanto, no importa el conocimiento de los montos evadidos y apropiados; da lugar a una responsabilidad objetiva en detrimento de la culpabilidad.

Aclarada la diferencia entre una postura y otra, dejando a salvo que adhiero a la opinión que son condiciones objetivas de punibilidad sin duda alguna.

Cabe indicar que la actual Ley Penal Tributaria exige para que la acción quede subsumida por la mentada norma que el monto evadido supere 400 mil pesos.

En tales condiciones, si se diera un supuesto, donde se configuraran todos los elementos que integran la figura, pero no se supera el monto indicado, sigue siendo un ilícito pero por violación a otra norma del sistema, esto es el artículo 46 de la 11.683.

<sup>24</sup> MACCHI M. A. (1999). *“Sistema Penal Tributario y de la Seguridad Social”*. Abaco. Bs. As. Pág. 98.

<sup>25</sup> MACCHI M. A. (1999). *Op. Cit.*. Pág. 99.

La jurisprudencia ha entendido, que han sido razones de política criminal, que excluyen del campo estrictamente penal (sustancial) a las conductas por montos menores que se consideran menos relevantes. En la causa "Bazarian" se dijo que *"Razones de política criminal... han llevado al legislador a establecer el elemento cuantitativo antes aludido. Dicha condición importa un requisito indispensable para la configuración del tipo de omisión propia, ante el cual por la que su ausencia, determinará inexorablemente la atipicidad de la conducta bajo examen"*.<sup>26</sup>

## Modificaciones en el procedimiento de determinación del delito de evasión

En la Ley Penal Tributaria 23.771, los aspectos procesales se encontraban regulados en el artículo 16, que textualmente decía: **"La determinación de la deuda tributaria o respecto de las obligaciones para con los organismos de la seguridad social... no constituirán cuestiones prejudiciales a la promoción de la causa penal... La promoción de la causa penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos..."**.

Por su parte la Ley 24.769 ha modificado el procedimiento, y a través de su artículo 18 actualmente puede leerse: **"El organismo recaudador formulará denuncia, una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria... aún cuando se encontraren recurridos los actos respectivos... en aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda, se formulará de inmediato la presente denuncia una vez formada la convicción administrativa, de la presunta comisión del hecho ilícito. Cuando la denuncia penal fuere formulada por un tercero, el juez remitirá los antecedentes al Organismo Recaudador que corresponda, a fin de que inmediatamente de comienzo al procedimiento de verificación y determinación..."**

Como se puede observar, la anterior Ley Penal Tributaria preveía que la determinación de la deuda, no constituía una cuestión prejudicial a la porción de la acción penal, y viceversa, tampoco era posible dictar resolución en sede administrativa sin antes haya quedado firme la sentencia judicial, que era cosa juzgada con respecto a la plataforma fáctica de la situación del contribuyente.

La nueva ley al respecto adopta una solución diferente, pues *"introduce una importante modificación al establecer la pre judicialidad administrativa, existiendo de ahora en mas, los que podría llamar "procesos" es decir, el procedimiento administrativo - tributario y el procedimiento penal - tributario lo cual nos augura la existencia de problemas procesales. Ello así, se puede apreciar que la promoción se encontraría condicionada a la previa determinación de oficio por parte del Organismo Recaudador"*<sup>27</sup>. La determinación de oficio (artículo 23 de la ley 11.683) es el medio apto para determinar al aspecto cuantitativo de la deuda, y la instancia penal no puede abrirse, hasta que la Administración haya procedido a determinar de oficio, las obligaciones fiscales del administrado.

La administración determina el tributo, el juez natural del imputado establece la comisión del ilícito fiscal.

<sup>26</sup> "Bazarian, Grevorg y Henry s/ Inf. Ley 24.769". Juzgado de 1ra Instancia en lo Penal Económico N° 1 -3-2000

<sup>27</sup> GOMEZ T., FOLCO C. (1998). "Determinación de oficio". Cuadernos de Procedimiento Tributario NO 3. Bs. As. ERREPAR. Pág. 17.

## Conclusiones

Puede decirse sin duda alguna, que el derecho tributario es básicamente un derecho de las obligaciones. El tributo con sus particularidades, no es otra que una obligación de dar suma de dinero del contribuyente para con el Fisco. La misma reviste ciertas particularidades, en parte contradice su esencial naturaleza.

Continuando ese análisis, los artículos bajo anatema (46 y ss de la ley 11.683 y 1, 2 de la ley 24.769), regulan y conforman un sistema normativo destinado a regir la faz patológica de la relación Fisco - contribuyentes.

En ese orden de ideas cabe destacar que de la comparación entre la figura del ilícito del artículo 46 de la Ley 11.683 y del artículo 1 de la Ley 24.769 no se aprecian diferencias relevantes en cuanto a la modalidad de la acción, los medios comisivos, el resultado inmediato de los medios comisivos, esto es, inducir a error a la Administración Tributaria, y el resultado lesivo para el erario público. Simplemente hay una diferente afectación cuantitativa del bien jurídico tutelado, puesto que el objeto material de la acción es diverso, distinto de cuantía en el monto evadido.

Es decir, su aplicación debería ser restrictiva, puesto que solo ante la existencia de las propiedades relevantes tenidas en cuenta, se habilita el sistema represivo fiscal. Evidentemente esto en la práctica, no ocurre. Sin embargo, esto no descarta la afirmación defendida, puesto que no fue la intención de este trabajo, el análisis empírico sino el examen dogmático - jurídico de un problema del universo del discurso tributario.

En tal sentido, considero que este sistema normativo, puede a su vez subdividirse en dos subgrupos:

1) Un sistema administrativo, regulado legislativamente en la 11.683 con sus respectivamente vías procesales.

2) Un sistema estrictamente penal con la aplicación de la Ley 24.769 como norma de fondo y el Código Procesal Penal como rito.

La diferencia entre estos dos sistemas ha sido trabajada en el presente estudio, sin embargo pienso que se debe tener en cuenta un dato relevante. Que las sanciones administrativas estén conminadas y sean de aplicación por la Administración, no quita ni cambia la naturaleza de la norma represiva fiscal. Entiendo que este tipo de normas, no obstante estar reguladas en una ley de procedimiento fiscal (aunque son de naturaleza sustantiva), son verdaderas sanciones de naturaleza penal, represivas de la comisión de conductas divaliosas para el Erario Público.

El delito y la falta son diferentes en el aspecto formal y externas a los hechos en sí, de la disímil gravedad de la pena. Hay que reconocer que la autorizada doctrina opina en sentido contrario, aunque también autores de gran prestigio avalan la posición en la que concluyo el análisis efectuado.

Distintas consecuencias normativas se derivan implícitamente de esta posición asumida, de manera tal que considero, que existe un universo legislativo destinado a regular y reprimir las conductas destinadas a sustraerse del pago de tributos, ese universo de normas a los fines de ser exhaustivo y excluyente, deben diferenciar ciertas propiedades relevantes para cada conjunto de casos.

No obstante este contraste formal, comparten una misma naturaleza, no es otra que, la de sancionar y reprimir, a los fines de lograr el ingreso del tributo a las arcas del Estado para el cumplimiento de sus fines.

## Bibliografía

- FONTAN BALESTRA C. “Derecho Penal. Introducción y Parte General”. Abeledo Perrot, 1998.
- GARCIA VIZCAINO C. “Derecho Tributario. Derecho tributario formal, procesal y penal”. Tomo II, Abeledo Perrot. Quinta Edición Ampliada y Actualizada, 2012.
- GIULIANI FOUNROUGE “Derecho Financiero”. Tomo II. De Palma, 1997.
- GOMEZ T. y FOLCO C. M. “Procedimiento Tributario. Ley 11.683 – decreto 618/97”. La Ley. Séptima Edición, 2011.
- GUIBOURG R. A. “Hart y la Escuela Analítica Inglesa”, publicado en Anuario Filosofía Jurídica de la Asociación Argentina en Derecho Comparado. Abeledo Perrot, Tomo I, 1989.
- GURFINKEL DE WENDY L. y RUSSO E. A. “Ilícitos tributarios en las leyes 11.683 y 23.771”. De Palma, 1990.
- HADDAD J. E. “Ley Penal Tributaria Comentada”. Abeledo Perrot. Séptima Edición, 2012.
- KELSEN H. “Teoría Pura del Derecho”. Traducción de Jorge Tejerina. Eudeba, 1979.
- MACCHI M. A. “Sistema Penal Tributario”. Abaco, 1998.
- MUÑOZ CONDE “Derecho Penal. Parte General”. Ed. Tirant lo blanc, 2004.
- NERCELLAS M. “Sobre la defraudación y la evasión fiscal”. Publicado en Doctrina Tributario Tomo XXV, 2004.
- NINO C. “Introducción al análisis del Derecho”. Astrea ,1984.
- NUÑEZ R. “Manual de Derecho Penal. Parte General”. Actualizado por Roberto Spinta y Félix González. Ed. Marcos Lerner, 1999.
- VILLEGAS “Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario”. De Palma, 1999.