

**FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS  
PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
(FACPCE)**

**CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS  
(CECYT)**

**INFORME N° 11  
ÁREA TRIBUTARIA**

**PRINCIPIOS FUNDAMENTALES PARA  
APLICAR SANCIONES PENALES.  
CASO PARTICULAR DE LAS  
DETERMINACIONES SOBRE BASE PRESUNTA**

**AUTOR:**

**Dr. Fernández, Oscar A.**

Principios fundamentales para aplicar sanciones penales.

1a ed. - Buenos Aires : FACPCE, 2009.

100 p. ; 21x15 cm.

ISBN 978-987-23906-4-8

1. Derecho Tributario. I. Título

CDD 343.04

Fecha de catalogación: 18/08/2009

Informe N° 11: Área Tributaria - 1ª ed. - Buenos Aires

Fed. Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, 2009.

80p.; 22x16 cm.

ISBN: 978-987-23906-4-8

1. Área Tributaria

CDD 343.04

Fecha de catalogación: 18-08-2009

## ÍNDICE

### I - Los Principios.

I.1. Principio de Legalidad. ....	5
I.2. Derecho de Defensa. ....	7
I.3. Principio de la Personalidad de la Pena. ....	16
I.4. Principio de Proporcionalidad. ....	21
I.5. Principio de no Confiscatoriedad ....	22
I.6. El Bien Jurídico Protegido. ....	23
I.7. Principio de Bagatella. ....	24
I.8. Las Condiciones Mínimas de Punibilidad ....	25
I.9. Ley Penal Más Benigna. ....	26
I.10. Prohibición de la Doble Persecución. ....	27
I.11. Distintas Teorías Relacionadas con el Ilícito Tributario ....	29
I.12. Distinción entre Infracciones Formales y Materiales ...	32

### II - Las Presunciones dentro del Ámbito del Derecho Tributario Sancionador

II.1. Introducción ....	33
II.2. Definición de Presunción, Ficción e Indicio ....	36
II.3. El Valor Probatorio de las Presunciones ....	42
II.4. Las Presunciones y la Carga de la Prueba ....	44
II.5. La Validez de las Presunciones a la Hora de Aplicar Sanciones ....	48
II.6. Las Determinaciones de Oficio sobre Base Presunta no Tienen Identidad Suficiente Para Sustentar una Denuncia Penal. ....	58
II.7. Conclusiones ....	70

<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	75
---------------------------	----



# I - LOS PRINCIPIOS

## I.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Resulta imprescindible que toda sanción provenga necesariamente de la mesurada pluma del legislador, siendo ello un requisito de primer orden, la misma debe ser creada por ley emanada del Congreso de la Nación, ya que “las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrados. Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”<sup>1</sup>, por lo expuesto en la Constitución Nacional se puede afirmar entonces que ningún habitante de la Nación puede ser penado sin ley previa emanada del Congreso Nacional.

Por lo tanto toda sanción debe respetar el sacro principio de legalidad sabiamente acuñado en la ley suprema de la Nación, ello sin perjuicio de otros principios que también deberán ser tenidos en cuenta, los cuales iremos desarrollando a lo largo del presente trabajo, en busca de un régimen sancionador garantista y respetuoso de la seguridad jurídica, propio de una Nación moderna y civilizada, que pretende una convivencia entre la administración pública y sus administrados acorde a un Estado de Derecho.

El mentado principio de legalidad o tipicidad nos conduce en forma irremediable a la expresa prohibición de la analogía, es decir que todas aquellas conductas no elegidas por el legislador como típicas, no pueden bajo ningún punto de vista ser castigadas aunque tengan similitud con las descriptas como típicas.

Queda de este modo excluido, por imperativo del principio de legalidad, que incorpora la exigencia de *lex stricta* el procedimiento ana-

---

<sup>1</sup> Artículo 19 de la Constitución Nacional según la reforma del año 1.860.

lógico como fuente creadora de infracciones y sanciones no expresamente tipificadas en las leyes, impidiéndose de este modo, como límite a la actividad judicial, que el juez se convierta en legislador<sup>2</sup>.

Por otra parte la sanción penal solamente puede aplicarse para conductas ocurridas luego del dictado de la norma sancionadora prohibiéndose expresamente la irretroactividad de la norma punitiva, dicho en otros términos la irretroactividad de la norma penal no hace otra cosa que respetar una garantía de rango constitucional como es el principio de legalidad.

Así como no es aplicable la ley nueva que incrimina un hecho anteriormente lícito, tampoco lo es la nueva ley que establece condiciones más severas (formas de la condena, carácter de la condena, régimen de prescripción, etc.), por lo que el caso sigue regido por la ley anterior aunque ésta haya sido derogada, supuesto que recibe el nombre de ultractividad de la ley que fijaba esas condiciones en la época de comisión del hecho<sup>3</sup>; en lo represivo tributario rige en plenitud el principio de no retroactividad, y que así como no puede aplicarse una sanción creada ex post facto, tampoco surte efecto hacia el pasado una ley más benigna<sup>4</sup>.

En el derecho tributario este principio es de aplicación necesaria, podríamos decir, por doble razón. En primer lugar, porque si la norma sancionadora participa en cierto modo de la naturaleza del precepto al que sirve de sanción y si en materia tributaria rige el principio de que no hay tributo sin ley, tampoco puede haber sanción penal por incumplimiento de la obligación sin una norma legal que la establezca<sup>5</sup>.

Sabias devienen las reflexiones del profesor de la Universidad

---

<sup>2</sup> ZORNOZA PÉREZ Juan J., El sistema de infracciones tributarias, Editorial Civitas, Madrid 1992, pag.99 (con citas de Lamarca Pérez).

<sup>3</sup> GARCÍA BELSUNCE, Derecho tributario penal, Editorial Depalma, Buenos Aires 1985, pag. 106.

<sup>4</sup> FONROUGE Giuliani, Derecho financiero volumen II, Editorial Depalma, Buenos Aires 1978, pag. 626.

<sup>5</sup> JARACH Dino, El ilícito tributario, Derecho fiscal T:XXVIII, pag. 776.

de Salamanca Eusebio González García recordando al maestro Sainz de Bujanda al decir que: “la seguridad jurídica, en su doble manifestación –certidumbre del derecho y eliminación de la arbitrariedad- ha de considerarse ineludiblemente en función de la legalidad y de la justicia”<sup>6</sup>.

## **I.2 EL DERECHO DE DEFENSA**

Dejamos asentado que uno de los principios liminares que debe respetar todo régimen sancionatorio es el principio de legalidad, ahora bien el legislador a la hora de redactar la legislación positiva relacionada con los ilícitos tributarios, debe aferrarse a otro principio fundamental del orden constitucional, cual es el derecho de defensa, ya que “ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa. Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo; ni arrestado sino en virtud de orden escrita por autoridad competente. Es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos.”<sup>7</sup>, de las sabias enseñanzas plasmadas por nuestros constituyentes en la ley suprema de la Nación, se puede afirmar que ningún contribuyente puede ser sancionado, sin previamente haber ejercido su derecho de defensa ante un tribunal competente de la Nación.

Del artículo dieciocho de nuestra ley suprema se puede inferir entonces la presunción de inocencia de que goza todo ciudadano obviamente hasta que se pruebe lo contrario, así como la expresa prohibición de que alguien sea obligado a declarar en contra de si mismo.

La presunción de inocencia debe, por tanto, estar presente en cualquier genero de procedimiento administrativo sancionador y, dado su rango normativo, deroga o condiciona la interpretación

---

<sup>6</sup> GONZÁLEZ GARCÍA Eusebio, Derecho tributario I, Plaza universitaria ediciones, Salamanca 1997 página 39

<sup>7</sup> Artículo 18 de la Constitución Nacional según la reforma del año 1.860

de cualquier norma que establezca presunciones directa o indirectamente encaminadas a restringir su valor o que disponga discriminaciones que tengan como fundamento una culpabilidad presunta antes que una inocencia presumida<sup>8</sup>.

No se debe confundir el derecho a no declarar en contra de si mismo con los deberes de colaboración que pesan sobre los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, subyacentes en todo procedimiento de fiscalización o verificación por parte del sujeto activo.

Esa actividad investigadora conducirá a obtener las pruebas, en su caso, de que el contribuyente ha defraudado al fisco, pero es evidente que no se le exige al contribuyente la difícil prueba de su inocencia. Lo único que se le impone es el deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación. No se le exige, por tanto, que declare en contra de si mismo<sup>9</sup>. No obstante lo expuesto no se puede dejar de reconocer que se transita por un hilo muy delgado y porque no sutil entre el deber de colaboración y el derecho a no inculparse.

Al estudiar el principio constitucional denominado “derecho de defensa” se debe necesariamente hacer referencia a ciertos tratados internacionales que a partir de la reforma constitucional del año 1994 han adquirido jerarquía constitucional, como “la Convención Americana sobre Derechos Humanos (pacto de San José de Costa Rica)”, resaltando con letras de molde que al referirse a la tutela judicial efectiva se hace expresa referencia a la materia tributaria y por ende a su régimen sancionador, cuando se expresa que: “Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus

---

<sup>8</sup> ZORNOZA PÉREZ Juan J., El sistema de infracciones tributarias, Editorial Civitas, Madrid 1992, pag.135.

<sup>9</sup> ZORNOZA PÉREZ Juan J., El sistema de infracciones tributarias, Editorial Civitas, Madrid 1992, pag.132.

derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier carácter.”<sup>10</sup>

Dicho en otros términos el Pacto de San José de Costa Rica, por expresa mención, es de plena aplicación en el caso de acusaciones del orden fiscal, en cuanto al derecho que tiene toda persona de ser oída con las garantías debidas.

No se puede dejar de citar “La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre” Ya que la misma establece en relación con el derecho de defensa que: “Toda persona puede ocurrir a los tribunales para hacer valer sus derechos. Asimismo debe disponer de un procedimiento sencillo y breve por el cual la justicia lo ampare contra actos de la autoridad que violen, en perjuicio suyo, alguno de los derechos fundamentales consagrados constitucionalmente”<sup>11</sup>.

Asimismo se debe mencionar “La Declaración Universal de los Derechos Humanos” Ya que la misma se refiere puntualmente al derecho a un recurso efectivo trasluciendo claramente que: “Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo, ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la constitución o por la ley.”<sup>12</sup>

También adquiere fundamental importancia dentro de la legislación positiva de nuestra Nación la ley de procedimientos administrativos, ya que la misma hace expresa referencia al derecho de defensa cuando legisla sobre “el debido proceso adjetivo”, el que según la mencionada ley consiste en el: “Derecho de los interesados al debido proceso adjetivo, que comprende la posibilidad: 1) De exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión de actos que se refieran a sus derechos sub-

---

<sup>10</sup> Artículo 8 numeral primero del Pacto de San José de Costa Rica.

<sup>11</sup> Artículo XVIII de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre.

<sup>12</sup> Artículo 8 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos.

jetivos o intereses legítimos, interponer recursos y hacerse patrocinador y representar profesionalmente. Cuando una norma expresa permita que la presentación en sede administrativa se ejerza por quienes no sean profesionales del derecho, el patrocinio letrado será obligatorio en los casos en que planteen o debatan cuestiones jurídicas. 2) De ofrecer prueba y que ella se produzca, si fuere pertinente, dentro del plazo que la Administración fije en cada caso, atendiendo a la complejidad del asunto y a la índole de la que deba producirse, debiendo la Administración requerir y producir los informes y dictámenes necesarios para el esclarecimiento de los hechos y de la verdad jurídica objetiva, todo con el contralor de los interesados y sus profesionales, quienes podrán presentar alegatos y descargos una vez concluido el período probatorio. 3) Que el acto decisorio haga expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas, en tanto fueren conducentes a la solución del caso”<sup>13</sup>.

De lo expuesto véase que nuestra ley de procedimientos administrativos es altamente respetuosa del principio de raigambre constitucional cual es el derecho de defensa en juicio.

El derecho a una decisión fundada se conecta en su faz pasiva con el deber genérico de motivar los actos administrativos. La fundamentación de los actos es de la esencia de un régimen republicano, en el que el funcionario ejerce su tarea por delegación de la soberanía que reside originariamente en el pueblo, el que tiene el derecho a controlar sus actos.<sup>14</sup>

Al referirse al derecho de defensa no se puede dejar de recordar el modelo de Código Tributario para América Latina elaborado en el año 1967, el que si bien nunca se llegó a transformar en legislación positiva, ha logrado acuñar las enseñanzas de los profesores Carlos María Giuliani Fonrouge por Argentina, Ramón Valdés Costa por Uruguay y Rubens Gomes de Souza por Brasil,

---

<sup>13</sup> Ley 19.549 artículo 1 inciso f)

<sup>14</sup> HUTCHINSON Tomás, Régimen de procedimientos administrativos ley 19.549, Editorial Astrea, Buenos Aires 1997 pág. 64.

cuyo texto se ha constituido en abrevadero indispensable de todo jurista estudioso del derecho tributario, al decir en primer lugar que: “Las controversias tributarias serán decididas por un tribunal colegiado especializado, de plena jurisdicción, independiente de la Administración activa”<sup>15</sup>, y en segundo lugar que: “El procedimiento será el establecido en el título IV de este Código, y en su defecto por el Derecho común para el juicio ordinario, con las siguientes excepciones en la primera instancia: 1) Los magistrados tendrán la facultad de impulsar de oficio el procedimiento y podrán ordenar el diligenciamiento, de pruebas que estimen necesarias para el esclarecimiento de los hechos. “2) Los hechos que se deban probar serán determinados en una audiencia con intervención personal del magistrado, el que fijará la extensión del término según las circunstancias.”<sup>16</sup>

En el año 1803 el Chief Justice John Marshall, en la célebre causa *Marbury vs. Madison* comenzó a transitar por el camino del reconocimiento de la tutela judicial efectiva, estableciendo que ningún acto legislativo puede ser contrario a la ley fundamental. En nuestro país en el año 1960 la Corte Suprema de Justicia de La Nación en la causa *Elena Fernández Arias y otro vs. José V. Poggio*, sostuvo que la actividad jurisdiccional de la administración no era violatoria de la Constitución Nacional; pero siempre que hubiese control judicial suficiente.

El maestro Ramón Valdés Costa al ilustrarnos sobre los cambios que ha sufrido la función jurisdiccional en la segunda mitad del siglo XX, hace expresas referencias a las importantes repercusiones que ello ha tenido en el campo del derecho tributario.

Desde el punto de vista del derecho en general, el fundamento de esas modificaciones radica en la necesidad de perfeccionar la protección de los derechos humanos frente a la creciente actividad del Estado en materia legislativa y administrativa. La solu-

---

<sup>15</sup> Artículo 175 (Tribunal) del Código Tributario para America Latina (dentro del título V Contencioso Tributario Capitulo I Acción Ordinaria)

<sup>16</sup> Artículo 178 del Código Tributario para America Latina dentro del procedimiento de primera instancia.

ción que ha prevalecido es la de someter dicha actividad al control de los órganos jurisdiccionales a efectos de evitar o corregir las frecuentes inconstitucionalidades o ilegalidades que la experiencia contemporánea ha puesto de manifiesto, incluso en los países democráticos. Pero no se puede ignorar que las experiencias dictatoriales sufridas por Europa y América Latina han sido el factor desencadenante de esas modificaciones.<sup>17</sup>

En relación con las potestades de los órganos jurisdiccionales en el derecho contemporáneo, a la ya anotada transformación estructural del tradicional Poder Judicial se ha agregado la extensión e intensificación del control jurisdiccional de las leyes y de los actos administrativos y la aparición de un control internacional. Se habla así de una justicia constitucional, de una justicia administrativa y de una justicia internacional. La misión de los órganos jurisdiccionales no es solamente la de dirimir conflictos aplicando las normas legales y reglamentarias, sino la de juzgar la legitimidad de éstas, defendiendo los derechos fundamentales consagrados en las constituciones contemporáneas y en los pactos internacionales. En otras palabras, defendiendo la Constitución contra los excesos de los Poderes Legislativo y Ejecutivo.<sup>18</sup>

En un régimen republicano, en que las personas no son súbditos, resulta inadmisibles que los contribuyentes se vean constreñidos al pago de una deuda fiscal determinada por la Administración, sin que exista la posibilidad de que un tribunal de justicia evalúe siquiera la procedencia de la suspensión de la intimación formulada por el organismo fiscal<sup>19</sup>, lo cual sin lugar a dudas debe hacerse extensivo a la aplicación de la sanción.

En las Jornadas Tributarias del Mercosur organizadas por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, llevadas a cabo en Bue-

---

<sup>17</sup> VALDES COSTA Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial Desalma, Buenos Aires 1992 pág. 271

<sup>18</sup> VALDES COSTA Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial Desalma, Buenos Aires 1992 pág. 275 y 276.

<sup>19</sup> SPISSO Rodolfo R., *Tutela judicial efectiva en materia tributaria protección del contribuyente ante el estado de sitio fiscal*, Editorial Desalma, Buenos Aires 1996 prologo pág. IX.

nos Aires (26 al 28 de agosto de 1999), el profesor Osvaldo José Casás nos ilustra que conforme a la más destacada doctrina judicial de nuestra República, bien puede sostenerse que la inviolabilidad de la defensa en juicio de la persona y de los derechos, reclama que no se prive a nadie arbitrariamente de la más adecuada y oportuna posibilidad de ser oído en cuanto a la razón de sus pretensiones y defensas; de contar con patrocinio técnico y representación profesional; de ofrecer y producir pruebas para el esclarecimiento de los hechos y de la verdad jurídica objetiva con el consiguiente contralor de su parte y de los profesionales intervinientes, alegando sobre su mérito; de transitar las contingencias del proceso en legal forma; y de obtener, tempestivamente, una sentencia fundada que haga expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas, en la medida en que fueren conducentes a la solución del caso.<sup>20</sup> No se intenta simplemente de atender de manera satisfactoria los litigios jurídico-privados y los procesos penales con un sesgo garantístico, antes al reparo del principio de la inviolabilidad de la defensa en juicio de la persona y de los derechos, hoy subsumible, en alguna medida, en la noción de tutela judicial general, sino, más bien, de fortalecer al ciudadano-que ha dejado de ser vasallo o súbdito- frente a un sobredimensionamiento de las prerrogativas y discrecionalidad de los poderes públicos, que reclama, en la coronación del estado de derecho y en la efectiva supremacía de la Constitución, una tutela judicial efectiva, haciendo frente a la soberanía del ejecutivo o las exorbitantes plenipotencias de la ley como pretendida expresión rousseauiana de la voluntad general.<sup>21</sup>

A esta altura del desenvolvimiento económico y de la correlativa vastedad de necesidades cuya atención ha sido puesta a cargo del estado, con la consiguiente demanda de recursos para sufra-

---

<sup>20</sup> CASAS José Osvaldo, Tutela Jurisdiccional en materia trbutaria III Jornadas tributarias del Mercosur, Buenos Aires 26 al 28 de agosto de 1999 pág. 484.

<sup>21</sup> CASAS José Osvaldo, Tutela Jurisdiccional en materia tributaria III Jornadas tributarias del Mercosur, Buenos Aires 26 al 28 de agosto de 1999 pág. 486.

garla, el Derecho Tributario se exhibe como la rama del derecho público que genera las más significativas interferencias en la esfera de la propiedad privada y de la libre actividad económica. Ello amerita un fortalecimiento de la función judicial para dirimir los conflictos que origina definir y mensurar la obligación de cada uno para contribuir al levantamiento de las cargas públicas, mitigando la tensión entre dos partes sometidas por igual a la ley; de un lado el Estado, con prerrogativas incluso exorbitantes; y de otro el contribuyente, que requiere que la autoridad del acreedor reconozca el contrapeso de una justicia independiente y dispuesta, sin restricciones, a brindarle tutela efectiva. Lo expresado, sin que tal equilibrio llegue a comprometer la normal recaudación de las rentas públicas, presupuesto indispensable para que la sociedad políticamente organizada pueda cumplir, sin alteraciones ni demoras, las competencias, servicios y funciones que se han puesto a cargo del estado, en tanto gerente y promotor del bien común.<sup>22</sup>

En materia procesal es principio indiscutido que las partes de la relación tributaria deben disponer de las máximas posibilidades de defensa de sus intereses, libre acceso a la justicia con posibilidades ilimitadas de alegación y de prueba, postulados que han recibido consagración a nivel internacional en la Convención Americana de Derechos Humanos<sup>23</sup>.

En el año 1964 en las IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario llevadas a cabo en Buenos Aires, se dejó plasmado en los considerandos “Que los principios de la legalidad del impuesto y de la generalidad e igualdad en la distribución de las cargas públicas, deben hallar en el proceso tributario el medio apropiado para asegurar, en todos los casos, el cumplimiento de esos postulados fundamentales de la tributación en los países de or-

---

<sup>22</sup> CASAS José Osvaldo, Tutela Jurisdiccional en materia tributaria III Jornadas tributarias del Mercosur, Buenos Aires 26 al 28 de agosto de 1999 pág. 495.

<sup>23</sup> SPISSO Rodolfo R., Tutela judicial efectiva en materia tributaria protección del contribuyente ante el estado de sitio fiscal, Editorial Depalma, Buenos Aires 1996 pág. 233.

ganización democrática. Que, en consecuencia, más que la calificación del proceso tributario, en orden a su carácter dispositivo o inquisitivo, debe atenderse a la finalidad pública de su institución, para procurar que la determinación del tributo se haga conforme a la ley, y no según la habilidad o la actividad de las partes, de modo que asegure a la Administración, su derecho a recaudar lo que se le adeuda y garantice al contribuyente el estricto y adecuado cumplimiento de la obligación tributaria. Que, a tal efecto, el proceso tributario debe permitir la libre investigación de los hechos por el Juez, acordando a éste amplias facultades e imponiéndole el deber de suplir la actuación de las partes para el esclarecimiento de la verdad, en cuanto ello sea necesario para la verificación del hecho imponible y determinación de la obligación tributaria. Siendo principio fundamental del proceso el esclarecimiento de la verdad, debe ser estructurado de tal manera que asegure la libre actuación del Juez para la investigación de los hechos. Al Juez debe acordársele la más amplia facultad para la verificación del hecho imponible y de la cuantía de la obligación tributaria, aún en los casos en que medie inactividad de los litigantes durante la secuela del proceso”.

Deviene oportuno recordar las enseñanzas del maestro A. D. Giannini al decir “que la relación jurídico-impositiva tiene un contenido complejo, puesto que de ella derivan, de un lado, poderes y derechos, así como obligaciones, de la autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones, positivas y negativas, así como derechos, de las personas sometidas a su potestad”.<sup>24</sup>

Al referirse al derecho de defensa uno debe necesariamente nutrirse de los principios del proceso civil, respecto del cual, no se puede dejar de hacer una breve mención a un derecho o principio fundamental a la hora de ejercer en plenitud el derecho de defensa, cual es el principio de contradicción mínima, también conocido como principio de intervención mínima.

De conformidad a los preceptos constitucionales que aseguran

---

<sup>24</sup> GIANNINI A. D., Instituciones de derecho tributario, Editorial de derecho financiero, Madrid, 1957 página 68

la defensa en juicio, en nuestro proceso civil se ha establecido el régimen de bilateralidad, según el cual todos los actos deben efectuarse con intervención de la contraria<sup>25</sup>; constituye una consecuencia de la garantía constitucional de la defensa en juicio (Art. 18, C.N.)<sup>26</sup>.

### **I.3 PRINCIPIO DE LA PERSONALIDAD DE LA PENA**

Toda norma del orden sancionador requiere de la presencia de una conducta reprochable, tipificada por el legislador, dicha conducta configura lo que en materia penal se denomina “el elemento objetivo”, ahora bien dicha conducta típica debe ser atribuida por lo menos a título de culpa en cabeza del infractor, lo que se conoce como la imprescindible presencia del “elemento subjetivo”; dicho en otros términos nadie puede ser sancionado sin la concurrencia de ambos elementos, la conducta en su carácter de elemento objetivo y la intencionalidad en su carácter de elemento subjetivo, ello nos conduce al conocido aforismo de que “nadie puede ser castigado sin ser culpable”, para que la conducta reprochable sea culpable nos debemos encontrar con la presencia del elemento objetivo acompañado por el elemento subjetivo.

El tipo de injusto tiene tanto una vertiente objetiva (el llamado tipo objetivo) como subjetiva (el llamado tipo subjetivo). En la primera se incluyen todos aquellos elementos de naturaleza objetiva que caracterizan la acción típica (el autor, la acción, las formas y medios de la acción, el resultado, el objeto material, etc.). En la segunda, el contenido de la voluntad que rige la acción (fin, efectos concomitantes y selección de medios)<sup>27</sup>.

---

<sup>25</sup> DÍAZ SIEIRO Horacio D., VELJANOVICH Rodolfo Diego y BERGROTH Leonardo, Procedimiento tributario, Ediciones Macchi, Buenos Aires 1993, pag. 16.

<sup>26</sup> GARCÍA VIZCAINO Catalina, Derecho tributario tomo II, Editorial Depalma, Buenos Aires 1997, pag. 70.

<sup>27</sup> CONDE MUÑOZ Conde Muñoz, Teoría general del delito, Tirant lo blanch, Valencia 1989, pag. 59.

Al referirnos al principio de culpabilidad no podemos dejar de hacer una breve mención al “estado de necesidad inculpable”, dicha situación se produce cuando el administrado se encuentra frente a una situación límite, debiendo necesariamente elegir entre dos bienes tutelados, ya que le resulta absolutamente imposible evitar la lesión de ambos, en tal caso su accionar aunque resulta típico debe ser excluido de responsabilidad.

El estado de necesidad es, ante todo, una causa de justificación que se encuentra informada primariamente por el principio de ponderación de bienes, es decir, por el principio de que es lícito sacrificar un bien jurídico cuando con dicho sacrificio se quiere salvar otro de mayor valor<sup>28</sup>.

El fundamento general del estado de necesidad justificante es la necesidad de salvar el interés mayor, sacrificando el menor, en una situación no provocada de conflicto extremo<sup>29</sup>.

Ahora bien que sucede cuando nos encontramos frente a bienes jurídicos de igual jerarquía, en principio la conducta no puede justificarse por el principio de ponderación de bienes, ya que los mismos poseen la misma identidad. La doctrina dominante considera que este supuesto debe ser tratado como estado de necesidad disculpante, dejando el estado de necesidad como causa de justificación solo para el caso de conflicto de bienes de desigual valor<sup>30</sup>. Sin embargo, nada impide que también aquí opere como causa de justificación, pues no se trata solo de comparar el valor de los bienes en conflicto, sino de enjuiciar si el sacrificio de uno de ellos para salvar el otro era la única vía adecuada, dentro de los límites de exigibilidad normales<sup>31</sup>, en princi-

---

<sup>28</sup> CONDE MUÑOZ Francisco, Teoría general del delito, Tirant Lo Blanch, Valencia 1989. , pag. 437.

<sup>29</sup> ZAFFARONI Eugenio Raul, Manual de derecho penal parte general, Ediciones Ediar, Buenos Aires 1991, pag. 501.

<sup>30</sup> CONDE MUÑOZ Francisco y GARCIA ARAN Mercedes, Derecho penal parte general, Tirant lo blanch, Valencia 1998, pag. 438.

<sup>31</sup> CONDE MUÑOZ Francisco y GARCIA ARAN Mercedes, Derecho penal parte general, Tirant lo blanch, Valencia 1998, pag. 438.

pio, siempre que exista una relación de adecuación entre el mal causado y el mal que se intenta evitar, el estado de necesidad, incluso el que se da entre bienes jurídicos de igual valor, es una causa de justificación<sup>32</sup>.

Toda sanción del orden penal, debe ser respetuosa del principio de la personalidad de la pena, criterio convalidado por nuestro máximo tribunal de justicia el 08/06/93 en las causas “Wortman Jorge Alberto y otros” y “Morillas Juan Simón”.

“Que en lo concerniente a la caracterización del hecho ilícito - aspecto que entraña la hermenéutica de la norma en examen- cuadra puntualizar que en cuestiones de índole sancionatoria, la Corte ha consagrado el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida objetiva como subjetivamente (Fallos: 271:297)”<sup>33</sup>.

“Este examen resulta insoslayable desde que, en cuestiones de índole sancionatoria, la Corte ha consagrado el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida objetiva como subjetivamente (Fallos: 271:297)”<sup>34</sup>.

Dicho principio había sido instaurado por la Corte en un caso de depósito extemporáneo de retenciones, en el año 1968 (Parafina del Plata S.A.) y luego convalidado en otro caso similar en el año 1981 (Usandizaga Perrone y Juliarena S.R.L.).

“Que, en forma coincidente, el art. 46 de la ley se refiere “a la intención de defraudar al fisco”. Y el art. 51 dispone que las sanciones previstas en los arts. 43, 44 y 45 no serán de aplicación en

---

<sup>32</sup> CONDE MUÑOZ Francisco, Teoría general del delito, Tirant lo blanch, Valencia 1989, pag. 101.

<sup>33</sup> Considerando 6º) de la causa Wortman Jorge Alberto y otros C.S.J.N. 08/06/93.

<sup>34</sup> Considerando 11º) de la causa Morillas Juan Simón C.S.J.N. 08/06/93.

los casos en que ocurra el fallecimiento del infractor, aún cuando la resolución respectiva haya quedado firme y pasada en autoridad de cosa juzgada; con lo que se consagra el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente”<sup>35</sup>.

“Que si bien en Fallos: 198:214 esta Corte consideró que la infracción del agente de retención que mantiene en su poder impuestos retenidos vencido el plazo para su ingreso se configura por simple omisión, con posterioridad -Fallos: 271:297- revisó dicho criterio sosteniendo que “no basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente de retención, sino que es menester la concurrencia del elemento subjetivo” en relación con “el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente” (en igual sentido: Fallos: 282:193; 284:42; 289:336; 290:202; 292:195, etc.)”<sup>36</sup>.

En tal sentido, Jarach se define en forma categórica, absoluta y sin hacer concesiones a favor de la doctrina subjetivista en el sentido de que no hay pena sin culpabilidad en el derecho tributario penal. Dice, en efecto, que “la evolución del derecho tributario es y debe ser en el sentido de aceptar sin excepción el principio del derecho penal común según el cual no puede haber pena sin culpabilidad en un sentido amplio, sea dolo o simple culpa”, agregando que “el principio general también en materia tributaria penal es el del requisito subjetivo de la culpa, en sentido amplio, pudiendo existir casos especiales en que se prescinda de este requisito”.

---

<sup>35</sup> Considerando 5°) de la causa Parafina del Plata S.A. C.S.J.N. 02/09/68.

<sup>36</sup> Considerando 4°) de la causa Usandizaga Perrone y Juliarena S.R.L. C.S.J.N. 15/10/81.

Tal posición no es sino una consecuencia lógica y directa de la naturaleza penal del ilícito tributario comprendido en ello las infracciones y sus sanciones. Por tal razón es que comparto, sin cortapisa ni reserva alguna, la tesis que antecede.

Son corolario de ella el que en materia penal tributaria no se presume la culpa sino la inocencia y que, como consecuencia de ello, el acusante o querellante debe probar la culpabilidad del imputado y el juzgador indagarla, no correspondiendo imponer al acusado la carga de la prueba de la inocencia, en virtud del principio de la inversión del onus probandi.<sup>37</sup>

Como en el derecho penal común, también en materia de ilícitos tributarios no se presume la culpa, sino la inocencia. Un corolario ulterior es que el propio juzgador debe indagar la culpabilidad y no debe imponer la carga de la prueba de la inocencia al acusado<sup>38</sup>.

Dadas las insalvables dificultades para investigar el aspecto psicológico del comportamiento humano, se debe acudir, para comprobar la existencia del grado de culpabilidad exigido en la definición de las infracciones tributarias, a los datos o circunstancias objetivas que acompañan a la conducta típica, cuya prueba posiblemente haya de bastar para estimar la concurrencia de dicho elemento de la infracción; aunque siempre con la cautela necesaria para evitar la penetración de cualquier forma de responsabilidad puramente objetiva, incompatible, como hemos señalado reiteradamente, con el derecho fundamental a la presunción de inocencia<sup>39</sup>.

El aforismo “no hay pena sin culpa” pareciera ser unánime en la doctrina contemporánea, para la cual la pena sería un reproche

---

<sup>37</sup> GARCÍA BELSUNCE Horacio, Derecho tributario penal, Ediciones Depalma, Buenos Aires 1985 pag. 207.

<sup>38</sup> JARACH Dino, El ilícito tributario, Derecho fiscal T.XVIII, pag.778.

<sup>39</sup> ZORNOZA PÉREZ Juan J., El sistema de infracciones tributarias, Editorial Civitas, Madrid 1992, pag.209.

personal por haber elegido el condenado un comportamiento injusto<sup>40</sup>.

La terminología más adecuada en el marco de la concepción personal de lo ilícito es la de elementos especiales subjetivos de la autoría, pues de su concurrencia depende que el que ha realizado la acción típica en forma dolosa sea además autor<sup>41</sup>.

## **I.4 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD**

Todo régimen sancionador debe ser sumamente cuidadoso a la hora de graduar la cuantía de la sanción, debiendo mantenerse una cierta proporcionalidad entre la infracción cometida y la pena que se impone por la realización de la conducta reprochable, ya que de lo contrario la pena impuesta se tornaría confiscatoria, llegando incluso en ciertos casos extremos a lesionar el derecho constitucional de propiedad.

El denominado principio de proporcionalidad, como principio general del derecho, informador de la totalidad del ordenamiento jurídico, cuya aplicación se circunscribe principalmente a la materia represiva, dado que constituye uno de los principios constitucionales de garantía penal, comunes a todo el ordenamiento sancionador<sup>42</sup>.

El principio de proporcionalidad exige el establecimiento de una relación entre la entidad del delito y la de la pena a imponer. Únicamente será constitucionalmente admisible aquella limitación o intervención en los derechos y libertades fundamentales que sea adecuada y necesaria para obtener la finalidad perseguida por el legislador, que deberá en todo caso estar constitu-

---

<sup>40</sup> DE WENDY L. G. y RUSSO E. A., Ilícitos tributarios, Ediciones Depalma, Buenos Aires 1990, pag. 106.

<sup>41</sup> BACIGALUPO Enrique, Los lineamientos de la teoría del delito, Editorial Hammurabi, Buenos Aires 1994, pag.87.

<sup>42</sup> ZORNOZA PÉREZ Juan J., El sistema de infracciones y sanciones tributarias, Editorial Civitas, Madrid 1992, pag. 111.

cionalmente justificada, y siempre y cuando tal injerencia se encuentre en una razonable relación con la finalidad perseguida<sup>43</sup>.

Una vez definida la prudente proporción de la sanción por aplicación del principio antes citado, se considera oportuno establecer sistemas de reducción de las mismas, ya sea por allanamiento de los administrados evitando innecesarias contiendas con sus respectivos costos procesales o bien por la presencia de elementos atenuantes en la conducta, que no lleguen a encuadrar en causales de eximición de responsabilidad, pero si en menor graduación de las penas.

## **I.5 PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD**

La Constitución Nacional en su artículo 17 protege fundamentalmente el derecho de propiedad, estableciendo que “La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley”; refiriéndose más adelante a la confiscación de manera imperativa al establecer que “la confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino.”

La cuestión a dilucidar consiste, respecto de un régimen sancionador, en determinar si una sanción puede transformarse violatoria del derecho de propiedad, por el hecho de ser confiscatoria.

Al respecto Villegas sostiene que esta garantía impide, en lo relativo al derecho penal, que la pena signifique la adjudicación al fisco de todos los bienes del delincuente. Lo que caracteriza esta confiscación prohibida es su generalidad, que la distingue de los comisos y multas, que son lícitos cuando se establecen como penas conforme a la ley.<sup>44</sup>

---

<sup>43</sup> ALVEREZ GARCÍA Fco. Javier, Introducción a la teoría jurídica del delito, Tirant lo blanch, Valencia 1999. pag. 49.

<sup>44</sup> VILLEGAS Héctor B., Régimen penal tributario argentino, Editorial Deplama, Buenos Aires 1993, pag. 191.

Por su parte Vizcaíno al referirse a la no confiscatoriedad, descarta que a esos efectos, pueda incluirse a las multas y el valor de las mercaderías objeto de comiso<sup>45</sup>; mencionando luego en relación con las multas que la Corte Suprema no admitió el planteo de confiscatoriedad, atento que se trata de sanciones ejemplarizadoras e intimidatorias indispensables para lograr el acatamiento de las leyes que, de otro modo serían burladas impunemente.<sup>46</sup>

No obstante lo expuesto creemos que el tema es opinable, y que en algún caso extremo una sanción podría llegar a lesionar el derecho de propiedad y por tanto transformarse en confiscatoria, sin dejar de reconocer la solidez de los conceptos expuestos por nuestro máximo tribunal de justicia, razón por la cual creemos que el problema se debe trasladar al campo de la proporcionalidad de la pena en relación con la infracción cometida (tema ya analizado en el punto anterior), área en la cual será mucho mas sencillo ubicar la solución al problema planteado.

## **I.6 EL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO**

Toda norma que impone sanciones, debe necesariamente identificar cual es el bien jurídico que la misma está destinada a proteger, dicho en otros términos se debe seleccionar el bien individual o colectivo que se pretende resguardar de las posibles conductas disvaliosas de los ciudadanos y elevarlo a rango de bien jurídico protegido, lo que nos lleva a una segunda finalidad del orden eminentemente práctico, que es la de excluir de responsabilidad a aquellas conductas que si bien adquieren el carácter de típicas, no llegan a lesionar el bien jurídico tutelado.

Por otra parte, en materia tributaria, de no mediar la existencia de un bien jurídico cuya integridad el legislador ha decidido res-

---

<sup>45</sup> GARCÍA VIZCAINO Catalina, Derecho tributario tomo I, Editorial Depalma, Buenos Aires 1996, pag. 283.

<sup>46</sup> GARCIA VIZCAINO Catalina, Derecho tributario tomo I, Editorial Depalma, Buenos Aires 1996, pag. 287.

guardar, se estaría aplicando un sistema represor autoritario, sin más fundamento que una necesidad recaudatoria, lo cual es ajeno a las premisas imperantes en un estado de derecho.

El bien jurídico penalmente tutelado es la relación de disponibilidad de un individuo con un objeto, protegida por el Estado, que revela su interés mediante la tipificación penal de conductas que le afectan<sup>47</sup>.

A la norma penal, igual que a las demás normas jurídicas le incumbe una función eminentemente protectora<sup>48</sup>, de lo que se puede inferir entonces que una vez definido el bien que se quiere proteger, para lograr ese cometido, simplemente se lo debe elevar a rango de bien tutelado.

No se concibe que haya una conducta típica sin que afecte un bien jurídico, puesto que los tipos no son otra cosa que particulares manifestaciones de tutela jurídica de esos bienes. Si bien es cierto que el delito es algo más –o mucho más- que la afectación a un bien jurídico, esta afectación es indispensable para configurar tipicidad<sup>49</sup>.

## **I.7 PRINCIPIO DE BAGATELLA**

Hace relativamente poco tiempo se observo que las afectaciones de bienes jurídicos exigidas por la tipicidad penal requerían siempre alguna entidad, es decir alguna gravedad, puesto que no toda afectación mínima al bien jurídico era capaz de configurar la afectación requerida por la tipicidad penal<sup>50</sup>.

A la hora de establecer el abanico de conductas que el legislador

---

<sup>47</sup> ZAFFARONI Eugenio Raúl, Manual de derecho penal parte general, Ediciones Ediar, Buenos Aires 1991, pag. 389.

<sup>48</sup> CONDE MUÑOZ Francisco y GARCÍA ARAN Mercedes, Derecho penal parte general, Tirant lo blanch, Valencia 1998, pag. 64.

<sup>49</sup> ZAFFARONI Eugenio Raul, Manual de derecho penal parte general, Ediciones Ediar, Buenos Aires 1991, pag. 389.

<sup>50</sup> ZAFFARONI Eugenio Raul, Manual de derecho penal parte general, Ediciones Ediar, Buenos Aires 1991, pag. 474.

quiera tipificar como reprochables, se debe tener en cuenta que ciertas infracciones menores deben ser excluidas de responsabilidad, ello por el conocido principio de insignificancia o bagatella, dicho en otros términos aquellas conductas que si bien tipifican dentro de las elegidas por el legislador como reprochables, al ser poco significativas las mismas no deben ser alcanzadas por la pena, ya que de ser castigadas se corre el riesgo de lesionar el principio antes mencionado de proporcionalidad, y seguramente por otra parte no ocasionarían ningún tipo de lesión al bien jurídico protegido.

Se ha estructurado un principio que rige en el derecho penal y que se ha dado en llamar principio de insignificancia o bagatella, principio que, si bien ha sido formulado en forma expresa hace pocos años, rige desde hace mucho tiempo en el derecho penal<sup>51</sup>.

La insignificancia solo puede surgir a la luz de la finalidad general que le da sentido al orden normativo y, por ende, a la norma particular, y que nos indica que esos supuestos están excluidos de su ámbito de prohibición, lo que no se puede establecer a la simple luz de su consideración aislada<sup>52</sup>.

## **I.8 LAS CONDICIONES MÍNIMAS DE PUNIBILIDAD**

Se puede afirmar que en el caso de las condiciones mínimas u objetivas de punibilidad, la conducta llevada a cabo por el responsable es típica, es decir que la acción disvaliosa objetivamente se ha consumado, no obstante lo cual el legislador por una cuestión de política criminal o porque no de política tributaria, decide excluir dicha conducta del campo del injusto o culpabilidad.

---

<sup>51</sup> DÍAZ SIEIRO Horacio D., VELJANOVICH Rodolfo Diego y BERGROTH Leonardo, Prodecimiento tributario, Ediciones Macchi, Buenos Aires 1993, pag. 349.

<sup>52</sup> ZAFFARONI Eugenio Raul, Manual de derecho penal parte general, Ediciones Ediar, Buenos Aires 1991, pag. 475.

El sentido de las llamadas “condiciones objetivas de culpabilidad” que se apartan de los aspectos subjetivos, es el de establecer parámetros por razones de política criminal para la aplicación de penas con independencia de las circunstancias que llevaron al sujeto a la comisión del ilícito<sup>53</sup>.

En materia tributaria en la legislación positiva argentina tanto la ley de procedimiento fiscal (ley 11.683 t.o.1998), como la ley penal tributaria (ley 24.769), utilizan el instituto bajo análisis.

## **1.9 LEY PENAL MÁS BENIGNA**

Al referirse a los principios liminares por los que se debe regir un régimen sancionador tributario, no se puede soslayar la mención del siguiente principio: “si la ley vigente al tiempo de cometerse un delito fuera distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna. Si durante la condena se dictare una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa ley.”<sup>54</sup>, lo que significa que toda sanción debe ser respetuosa del principio de ley penal más benigna.

La ley penal más benigna esta conformada por la norma sancionatoria, el precepto penal al que se remite y las normas no penales que la condicionan como integrantes del “complejo jurídico de la ley”, coincidiendo con Freytes en que el concepto de “ley” puede ser penal o no penal<sup>55</sup>.

Autorizada doctrina y numerosas decisiones judiciales se inclinan por la aplicabilidad de la norma del art. 2 del Cód. Penal por estimar que constituye un principio amplio de nuestra legislación,

---

<sup>53</sup> DALLA VIA Alberto Ricardo y GUTMAN Marcos Gabriel, Régimen penal tributario, Editorial Némesis, Buenos Aires 1997, pag. 87.

<sup>54</sup> Artículo 2 del Código Penal de la Nación.

<sup>55</sup> GARCÍA BELSUNCE Horacio, Derecho tributario penal, Ediciones Depalma, Buenos Aires 1985 pag. 126.

que ampara al condenado aunque el fallo haya pasado en autoridad de cosa juzgada<sup>56</sup>.

La irretroactividad de la ley penal más favorable constituye así una excepción al principio general de irretroactividad de las leyes penales. Por tanto, las normas penales que, por ejemplo, establezcan circunstancias eximentes, atenuantes o que disminuyan la gravedad de las penas y obviamente, todas aquellas que despenalicen conductas, pueden ser aplicadas a hechos acaecidos con anterioridad a su entrada en vigor<sup>57</sup>.

## **I.10 PROHIBICIÓN DE LA DOBLE PERSECUCIÓN**

Así como nos hemos referido a la aplicación y plena vigencia en el derecho tributario sancionador del principio de “ley penal más benigna”, no podemos dejar de mencionar que: “nadie podrá ser juzgado por otros jueces que los designados de acuerdo con la Constitución y competentes según sus leyes reglamentarias..., ni perseguido penalmente más de una vez por el mismo hecho<sup>58</sup>”, principio que se conoce como “non bis in idem”, que no es otra cosa que la expresa prohibición de la doble persecución por un mismo hecho.

Para que se produzca la doble o múltiple persecución penal debemos encontrarnos frente a una doble identidad, identidad de objeto e identidad de sujeto, sin cuya presencia no será efectuado el instituto del non bis in ídem.

Respecto de la identidad de objeto debe existir unidad material respecto del hecho juzgado<sup>59</sup>, exigiéndose que la imputación sea

---

<sup>56</sup> FONROUGE Giuliani, Derecho financiero volumen II, Editorial Depalma, Buenos Aires 1978, pag. 626.

<sup>57</sup> CONDE MUÑOZ Francisco y GARCÍA ARAN Mercedes, Derecho penal parte general, Tirant lo blanch, Valencia 1998, pag. 154.

<sup>58</sup> Artículo 1 del Código Procesal Penal de la Nación.

<sup>59</sup> DE WENDY L. G. y RUSSO E. A., Ilícitos tributarios, Ediciones Depalma, Buenos Aires 1990, pag. 237.

idéntica y la imputación es idéntica cuando tiene por objeto el mismo comportamiento atribuido a la persona<sup>60</sup>.

La regla del non bis in idem, de rango constitucional, tiene la virtud de impedir la múltiple persecución penal, por un mismo hecho, ya sea en forma simultánea o sucesiva<sup>61</sup>.

En el derecho judicial de la Corte Suprema, la regla del “non bis in idem” obsta a la sustanciación de un nuevo proceso penal, haya habido condena o absolución en el anterior, salvo existencia de dolo o fraude que habilite la revisión de la cosa juzgada<sup>62</sup>. En un sentido material y más general, que no es sino el corolario de la sustancial identidad entre ilícitos penales e ilícitos administrativos, el principio non bis in idem resultaría vulnerado cuando, como consecuencia de la realización de un único hecho, se impone a la persona responsable del mismo una duplicidad de sanciones. En esta primera vertiente, la prohibición que representa el citado principio se apoya en la existencia de una coincidencia fáctica que el TC cifra en la existencia de una identidad del sujeto, hecho y fundamento (STC 2/1981, de 30 de enero); requisitos cuya verificación puede plantear problemas ya que, en algunos supuestos, un mismo hecho puede lesionar intereses distintos, protegidos en normas diferentes, siendo constitutivo de varios delitos o infracciones y dando origen, en consecuencia, a varias sanciones sin que se vulnere principio alguno<sup>63</sup>.

Se trata de un principio que no solo tiene efectos limitativos a la hora de una aplicación simultánea de sanciones administrativas

---

<sup>60</sup> DÍAZ SIEIRO Horacio D., VELJANOVICH Rodolfo Diego y BERGROTH Leonardo, Prodecimiento tributario, Ediciones Macchi, Buenos Aires 1993, pag. 333.

<sup>61</sup> DÍAZ SIEIRO Horacio D., VELJANOVICH Rodolfo Diego y BERGROTH Leonardo, Prodecimiento tributario, Ediciones Macchi, Buenos Aires 1993, pag. 333.

<sup>62</sup> SPISSO Rodolfo R., Tutela judicial efectiva en materia tributaria, Editorial Depalma, Buenos Aires 1996, pag. 319.

<sup>63</sup> ZORNOZAPÉREZ Juan J., El sistema de infracciones y sanciones tributarias, Editorial Civitas, Madrid 1992, pag. 101. (con citas de García de Enterría y Agullo Agüero).

y penales, sino que también despliega sus consecuencias dentro del sistema del derecho penal<sup>64</sup>.

## **I.11 DISTINTAS TEORÍAS RELACIONADAS CON EL ILÍCITO TRIBUTARIO**

El maestro Giuliani Fonrouge en su tratado de derecho financiero<sup>65</sup>, hace referencia al referirse al ilícito tributario a la existencia de cuatro tendencias, en relación con la naturaleza jurídica del ilícito tributario: a) una tendencia penalista, b) una tendencia administrativista, c) una tendencia autonomista y d) una concepción dualista.

Los precursores de la tendencia penalista sostienen que la represión de las infracciones fiscales corresponde al derecho penal ordinario; mientras que los precursores de la tendencia administrativa entienden que corresponde al derecho penal administrativo, lo que posteriormente ha dado lugar al derecho penal económico; surgiendo por otra parte una tendencia autonomista la que encuadra a las infracciones fiscales como disciplina autónoma dando lugar al derecho penal financiero o derecho penal tributario; y por último nos encontramos con una tendencia dualista que deja de lado la concepción unitaria del ilícito fiscal desdoblándolo en sanciones penales y civiles<sup>66</sup>.

Luego de una extensa reseña doctrinaria a la cual hemos recién hecho una simple mención a modo de apretada síntesis Guilliani sostiene que “las sanciones fiscales no pertenecen al derecho penal común, ni al derecho administrativo o al derecho económico y, por supuesto, tampoco al llamado derecho penal administrativo (o derecho administrativo penal, si se prefiere); ni cree-

---

<sup>64</sup> ÁLVAREZ GARCÍA Fco. Javier, Introducción a la teoría jurídica del delito, Tirant lo blanch, Valencia 1999. pag. 55.

<sup>65</sup> FONROUGE Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero tomo II capítulo I (caracteres del ilícito tributario), Editorial Depalma, Buenos Aires 1978.

<sup>66</sup> FONROUGE Giuliani, Derecho Financiero tomo II capítulo I (caracteres del ilícito tributario), Editorial Depalma, Buenos Aires 1978.

mos que pueden constituir una disciplina autónoma, como sería el derecho penal tributario. Consideramos que, simplemente, constituyen un capítulo del derecho tributario, disciplina que integra el derecho financiero y, como tal es independiente; pero, concibiendo al derecho fiscal como un todo orgánico, con aspectos diversos pero interconectados y no separados, las infracciones y sanciones pertenecen a una misma categoría jurídica -ilícito fiscal-<sup>67</sup>

Para Jarach el ilícito tributario es siempre un ilícito penal, cualquiera sea la naturaleza de la sanción<sup>68</sup>; el delito tributario no se diferencia ontológicamente del delito penal común<sup>69</sup>; el derecho tributario penal no se caracteriza por la existencia de una diferencia ontológica entre el ilícito tributario y el ilícito del derecho penal. No ha existido históricamente ni existe ahora razón alguna por la cual se deba separar el ilícito tributario del derecho penal para constituir con él una rama autónoma. Es cierto todo lo contrario. La idea penal, como ya lo dije, esta en todo el derecho, en una infinidad de instituciones de todas las ramas jurídicas y es el derecho penal propiamente dicho el que se ha separado, como un hijo emancipado, formando una rama autónoma<sup>70</sup>.

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

---

<sup>67</sup> FONROUGE Giuliani, Derecho Financiero tomo II, Editorial Depalma, Buenos Aires 1978 pag.591.

<sup>68</sup> JARACH Dino, El ilícito tributario, Derecho Fiscal T. XVIII pag. 772.

<sup>69</sup> JARACH Dino, El ilícito tributario, Derecho Fiscal T. XVIII pag. 775.

<sup>70</sup> JARACH Dino, El ilícito tributario, Derecho Fiscal T. XVIII pag. 775.

progreso de la ciencia y de la conciencia, debe considerarse como una conquista del derecho positivo en que se lo encuentre<sup>71</sup>.

García Belsunce en su obra Derecho tributario penal, también se refiere a la teoría penalista, a la teoría administrativista, y a la teoría tributaria, con frondosas referencias doctrinarias<sup>72</sup>; para terminar concluyendo que el ilícito tributario y sus sanciones – genéricamente pero no en todas sus especies- son de naturaleza penal<sup>73</sup>; sosteniendo el carácter penal del ilícito tributario, y agregando que el carácter penal, que hace aplicable a los ilícitos tributarios los principios del Código Penal, significa dar a la infracción tributaria, a sus sanciones y, por ende, a los responsables de aquellas y pasibles de éstas, una mayor protección que resulta de la aplicación de las garantías constitucionales y legales que rodean el debido proceso penal, sustantivo o formal, para terminar afirmando que administrativizar los ilícitos tributarios como independientes del Código Penal, le resta importancia al ilícito tributario, con lo que empiezan a aflojarse los resortes tendientes a modificar la conciencia media del pueblo acerca del delito fiscal<sup>74</sup>.

Ya en tiempos mas recientes el catedrático español de derecho financiero y tributario, Juan J. Zornoza Perez, sostiene la imposibilidad de establecer diferencias sustanciales entre ilícito penal e ilícito administrativo desde el punto de vista del bien jurídico protegido, porque a través de la tipificación de infracciones y sanciones tributarias se tutelan idénticos intereses que los que son objeto de protección mediante la regulación de determinados delitos contra la Hacienda Publica<sup>75</sup>.

---

<sup>71</sup> JARACH Dino, El ilícito tributario, Derecho Fiscal T. XVIII pag. 776.

<sup>72</sup> GARCÍA BELSUNCE, Derecho tributario penal, capítulo II (naturaleza del ilícito tributario y de sus sanciones), Editorial Depalma, Buenos Aires 1985.

<sup>73</sup> GARCÍA BELSUNCE, Derecho tributario penal, Editorial Depalma, Buenos Aires 1985, pag.57.

<sup>74</sup> GARCÍA BELSUNCE, Derecho tributario penal, Editorial Depalma, Buenos Aires 1985, pag.64.

<sup>75</sup> ZORNOZA PÉREZ Juan J., El sistema de infracciones y sanciones tributarias, Editorial Civitas, Madrid 1992, pag.61.

Villegas en su obra Régimen penal tributario argentino, cambia la postura propuesta en su tesis doctoral del año 1964, al afirmar ahora que todo ilícito tributario (delictual o contravencional) entra dentro de un derecho penal tributario de más amplia concepción, que es básicamente penal y que tiene de tributario el hecho de que los ilícitos están referidos a tributos<sup>76</sup>.

## **I.12 DISTINCIÓN ENTRE INFRACCIONES FORMALES Y MATERIALES**

En otro orden de ideas las infracciones tributarias pueden clasificarse en dos categorías, las infracciones formales y las infracciones materiales

Las formales son todas aquellas derivadas del incumplimiento de las obligaciones puestas a cargo del contribuyente y que tienen por finalidad facilitar la determinación, verificación y fiscalización del impuesto<sup>77</sup>.

En materia de infracciones a los deberes formales, en general el legislador tipifica la infracción por incumplimientos del orden formal, pero es la administración la que determina como deben llevarse a cabo las distintas formalidades, mediante el dictado de normas de rango inferior a la propia ley; lo que prima facie en un análisis superficial puede llevarnos a la errónea conclusión de que se estaría produciendo una violación al principio de legalidad.

Dicha violación no ocurre ya que nos encontramos en presencia de una norma penal en blanco, por cuanto la ley delega en la autoridad administrativa la facultad de determinar las normas de conducta de los administrados, cuya violación constituye un ilícito penal. Pero lo que esta en blanco no es la figura delictiva, sino

---

<sup>76</sup> VILLEGAS Hector B., Régimen penal tributario argentino, Editorial Depalma, Buenos Aires 1993, pag. 38.

<sup>77</sup> DE WENDY L. G. y RUSO E. A., Ilícitos tributarios, Editorial Depalma, Buenos Aires 1990, pag, 161

el contenido de las obligaciones que la autoridad administrativa puede establecer en virtud de la delegación. Normas de esta naturaleza son compatibles con el principio de legalidad<sup>78</sup>.

La conducta básica incriminada debe surgir siempre de la ley, sin que ello implique la imposibilidad de delegar en el poder ejecutivo –vía decreto reglamentario o resoluciones generales de la Dirección General Impositiva- el establecer las formalidades, plazos o modalidades para el cumplimiento de las obligaciones formales<sup>79</sup>.

En cuanto a las materiales no solo quedan incumplidas obligaciones puramente administrativas, sino que además se omite –deliberadamente o no- el pago del impuesto<sup>80</sup>.

Se piensa que las infracciones formales se diferencian claramente de las materiales en relación con el bien jurídico que ambas categorías de ilícitos tutelan; en las infracciones formales desde nuestro punto de vista el bien jurídico protegido son las facultades de verificación y fiscalización del órgano de contralor; mientras que en las materiales el bien jurídico protegido es la recaudación, la renta publica, la cuantía de la obligación tributaria.

## **II LAS PRESUNCIONES DENTRO DEL ÁMBITO DEL DERECHO TRIBUTARIO SANCIONADOR**

### **II.1 INTRODUCCIÓN**

Luego de haber estudiado los distintos principios que deben res-

---

<sup>78</sup> JARACH Dino, El ilícito tributario, Derecho fiscal T.XVIII pag. 777

<sup>79</sup> DE WENDY L. G. y RUSSO E. A., Ilícitos tributarios, Editorial Depalma, Buenos Aires 1990, pag, 165

<sup>80</sup> DE WENDY L. G. y RUSSO E. A., Ilícitos tributarios, Editorial Depalma, Buenos Aires 1990, pag, 161

petarse a la hora de dictar un régimen sancionador garantista y acorde a derecho, la cuestión que se debe dilucidar, y motivo primordial del presente trabajo es debe determinar cual es la validez de las presunciones en su doble rol, primero como herramienta para la determinación de la materia imponible (respecto de lo cual simplemente daremos nuestra opinión sin profundizar el tema por exceder el marco de estudio del presente trabajo), y segundo establecer si las mismas son elemento hábil par la aplicación de sanciones penales, lo que aquí deberá ser estudiado con profundidad, para arribar a nuestras conclusiones.

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

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

Asimismo parece oportuno dejar aclarado que la ley de procedimiento fiscal (ley 11.683), tiene prevista la determinación de la

obligación tributaria por parte del organismo fiscal en tres supuestos claramente diferenciados, el primero frente a la no declaración de parte del contribuyente, el segundo frente a la declaración incorrecta por parte del sujeto responsable y el tercero para hacer valer la responsabilidad solidaria y subsidiaria.

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

Desde ya adelantamos nuestra posición en el sentido de que las presunciones son herramientas válidas para la determinación de la materia imponible, ello en la medida que las mismas no se aparten de un camino rector cuya columna vertebral se encuentra constituida por los principios de legalidad, seguridad jurídica y capacidad contributiva.

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

## II.2 DEFINICIONES DE PRESUNCIÓN, FICCIÓN E INDICIO

### A) Definición de presunción

“El profesor D’Ors – citado por Pérez de Ayala<sup>81</sup> define la Presunción como “el acto de aceptar la veracidad de un hecho por la evidencia de otro del que normalmente depende aquel hecho no probado”. Por consiguiente, ciertas presunciones pueden ser anuladas mediante el desarrollo de una prueba en la cual se acredite la falsedad de la presunción, es decir, la inexistencia del hecho que se presume - presunciones iuris tantum -, mientras que otras – presunciones iuris et de iure (de derecho y por derecho) – no admiten ningún tipo de prueba tendiente a destruir el hecho presumido”<sup>82</sup>.

“Podemos definir la presunción, en términos generales – escribe Castán -, como la averiguación de un hecho desconocido deduciéndolo de otro conocido, y en términos más concretos – siguiendo a Dusi -, como el juicio lógico por el cual, argumentando según el vínculo de causalidad que liga a unos con otros los acaecimientos naturales y humanos, podemos inducir la subsistencia o el modo de ser de un determinado hecho que nos es desconocido en consecuencia de otro hecho o hechos que nos son conocidos”<sup>83</sup>.

“La presunción legal se caracteriza porque la norma escrita describe un proceso de deducción lógica de forma que, constatada la existencia de un hecho base, es posible determinar la existen-

---

<sup>81</sup> NAVARRINE, Susana; ASOREY, Rubén, Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires 1985, Pag. 2, (PÉREZ DE AYALA J.L., Las ficciones en el derecho tributario, en memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, Madrid, 1968, Pag.192).

<sup>82</sup> NAVARRINE Susana; ASOREY, Rubén, Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires 1985, Pag. 2

<sup>83</sup> ARIAS VELASCO José, Procedimientos Tributarios, Marcial Pons, Madrid 1991, Pag. 86

cia de otro que normalmente le acompaña del que derivan efectos jurídicos determinados”<sup>84</sup>.

“La deducción lógica en que la presunción consiste puede ser hecha por el propio legislador con carácter general – en cuyo caso se denomina presunción legal – o por el órgano decisorio en caso concreto – presunción judicial, simple o de hombre -. A su vez, la presunción legal puede ser establecida en términos tan absolutos que no se admita prueba en contrario (presunciones absolutas o *iuris et de iure*) o bien admitirse la posibilidad de prueba contraria a la presunción (presunciones relativas o *iuris tantum*)”<sup>85</sup>.

De las criteriosas y certeras definiciones acuñadas por destacada doctrina se ve claramente que toda presunción para ser válida y arrogarse su condición de tal en materia determinativa debe necesariamente partir de un hecho real, cierto y comprobado, a través del cual por intermedio de un proceso deductivo se presume la existencia de otro hecho desconocido. Debemos partir de hechos ciertos probados fehacientemente, a través de los cuales se presumirán otros hechos o situaciones, pero nunca se pueden realizar presunciones de presunciones. Debe existir y comprobarse una relación directa entre el hecho real y el hecho presunto.

“Una de las primeras conclusiones que se pueden extraer de todo lo que llevamos visto es que la presunción es un instrumento de fijación de la realidad, útil en la determinación de lo que podríamos denominar la “verdad jurídica”<sup>86</sup>, es decir, aquella que resul-

---

<sup>84</sup> ESEVERRI MARTÍNEZ Ernesto, Presunciones legales y derecho tributario, Marcial Pons, Madrid 1995 Pag. 123

<sup>85</sup> ARIAS VELASCO, José, Procedimientos Tributarios, Marcial Pons, Madrid 1991, Pag. 87

<sup>86</sup> BARNUEVO FABO Marín, D., Presunciones y Técnicas presuntivas en Derecho Tributario, Mc Graw Hill, Madrid 1996, Pág. 66 / 67, (Cfr. RIVERO. J., Fictions et présomptions en Droit Public Francais, en AA.VV., “Les présomptions et fictions en Droit” publicado por la Société Anonyme d’ Editions Juridiques et Scientifiques, Bruxelles, 1974, pág. 108)

ta de la intervención de los órganos con poder de decisión en la resolución de una controversia y es plasmada en la sentencia, la cual no ha de coincidir inexorablemente con la “verdad material sobre los hechos”<sup>87</sup>. Solamente aquélla, la verdad formal, es la que a nuestro juicio tiene trascendencia para el ordenamiento jurídico, y está constituida únicamente por el juicio que sobre la verdad material obtiene el órgano encargado de resolver a través de distintos instrumentos probatorios recabados por sí mismo o aportados por las partes para hacer valer su propia versión sobre los hechos<sup>88</sup>. Por ello es por lo que no podemos considerar admisible la referencia a distintos “grados de probabilidad de certeza o de verdad”<sup>89</sup>, puesto que la certeza y la verdad son únicas y a ellas aspira el órgano decisor cuando dirime un litigio, y para formar su convicción sobre lo que constituye la verdad admite y valora todas las pruebas que recibe de forma directa o indirecta, rechazando prejuicios sobre los cuales son probables y cuales ciertas y considerando en principio todas verosímiles; y a partir

---

<sup>87</sup> BARNUEVO FABO Marín, D., Presunciones y Técnicas presuntivas en Derecho Tributario, Mc Graw Hill, Madrid 1996, Pág. 66 / 67, (Sobre la distinción entre verdad material y verdad formal, vid. CORTÉS DOMÍNGUEZ, V., en AA. VV, Derecho Procesal, cit. Pags. 403 y 414; en sentido distinto al aquí empleado, vid, SILVA MELERO, V. La prueba procesal, vol I, pags 38 y ss; FAIREN GUILLÉN, V. Doctrina General del Derecho Procesal, Ed. Librería Bosch, Barcelona, 1990, pag. 425 y ss).

<sup>88</sup> BARNUEVO FABO Marín, D., Presunciones y Técnicas presuntivas en Derecho Tributario, Mc Graw Hill, Madrid 1996, Pág. 66 / 67, (Cfr. Decottignies, R., Les Présomptions ... pág. 17)

<sup>89</sup> BARNUEVO FABO Marín, D., Presunciones y Técnicas presuntivas en Derecho Tributario, Mc Graw Hill, Madrid 1996, Pág. 66 / 67, (Al menos en los términos acuñados por CARRERAS vistos anteriormente, según los cuales la presunción sólo puede conformar el juicio de probabilidad sobre la realidad de los hechos en el Juzgador, y la prueba la certeza. La influencia de CARRERAS se advierte también en ROZAS VALDEZ, A., El Derecho Tributario ... cit pág. 90, que explícitamente la reconoce cuando afirma que la presunción está orientada a “obtener una certeza, siquiera sea aproximativa, sobre la realidad analizada”. También ARROYO parece admitir distintos grados de certeza, pues considera que el efecto de la presunción es considerar “como cierto o probable” otro hecho distinto (Cfr. ARROYO, E. Presunciones simples en Derecho Tributario, en “Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales”, núm. 5, may/ago. 1987, pag. 313)

de ahí, del conjunto de información recibida sobre la realidad de hechos, reconstruye los hechos y determina la “verdad formal”, que como decíamos, puede o no coincidir con la verdad material, pero que en cualquier caso ha sido conformada bajo su libre apreciación de las diferentes pruebas recibidas<sup>90</sup>.

En conclusión, lo que queremos poner de manifiesto es que el nexo de causalidad es una exigencia legal establecida – con toda lógica – para los juicios presuntivo realizados eventualmente por los distintos operadores jurídicos, cuyo fundamento reside en el interés por garantizar la interdicción de la arbitrariedad y la seguridad jurídica<sup>91</sup>. Pero, como en los supuestos en los que la presunción esté contenida en una disposición legal, dichos valores son mucho menos susceptibles de ser vulnerados y, además existen otros sistemas específicos de control establecidos para evitar la violación de esos principios, no hay exigencia legal de que el hecho presumido y la afirmación base estén vinculados por un nexo lógico de normalidad, y por tanto, el único fundamento lógico exigible a la regla de presunción se corresponde con el de todas las normas jurídicas, sin que a tal efecto sea relevante su condición de regla de presunción.”<sup>92</sup>.

---

<sup>90</sup> BARNUEVO FABO Marín, D., Presunciones y Técnicas presuntivas en Derecho Tributario, Mc Graw Hill, Madrid 1996, Pág. 66 / 67, (Cfr. RIVERO J., Fictions et présomptions ..., cit., pág. 108. La veracidad de esta afirmación se pone especialmente de manifiesto en el ámbito del Derecho Tributario, donde una misma “verdad material” como es la intensidad con la que ha sido realizado el hecho imponible, puede ser determinada a través de tres métodos distintos (estimación directa, estimación objetiva y estimación indirecta), que a su vez van a arrojar resultados distintos sobre esa misma realidad y que no por ello van a seguir un tratamiento jurídico diferenciado una vez que ya hayan sido adoptadas).

<sup>91</sup> BARNUEVO FABO Marín, D., Presunciones y Técnicas presuntivas en Derecho Tributario, Mc Graw Hill, Madrid 1996, Pág. 93, (VID. DENI, A., La Prova e le presunzione ... cit., pág. 479; JOVER Albert, F., Presunciones fiscales y prueba en contrario, ponencia presentada en las XV Jornadas Nacionales de Estudios organizadas por la Asociación Española de Asesores Fiscales, celebradas en Benidorm en noviembre de 1983).

<sup>92</sup> BARNUEVO FABO Marín, D., Presunciones y Técnicas presuntivas en Derecho Tributario, Mc Graw Hill, 1996, Madrid Pág. 93, (Cfr. LLAMAS LABELLA, M. A., Le presunzione legali ..., cit., pág 288. Vid, en este mismo sentido, SÁNCHEZ PINO, A. J. Presunciones y ficciones ..., cit. Pág. 106)

No se puede más que elogiar la claridad de los conceptos vertidos por el autor español recién mencionado, en relación con la verdad jurídica, con los grados de probabilidad de certeza, con la interdicción de la arbitrariedad y con la seguridad jurídica, no obstante ello no se comparte uno de los últimos conceptos expresados por el mismo al decir que “no hay exigencia legal de que el hecho presumido y la afirmación base estén vinculados por un nexo lógico de normalidad”.

Desde nuestro punto de vista en relación con el nexo vinculante ya se adelantó en el presente trabajo que debe existir y comprobarse una relación directa entre el hecho real y el hecho presunto, ello con fundamento en dos cuestiones de primer orden, la primera relacionada con el resultado final a que se arribará en la determinación de la materia imponible y la segunda tiene que ver con el procedimiento llevado a cabo por el órgano de contralor.

Dicho en otros términos la determinación tributaria realizada en base a presunciones, en cuanto al resultado obtenido, no puede apartarse bajo ningún punto de vista del núcleo esencial de todo impuesto cual es sin lugar a dudas en el derecho tributario moderno la capacidad contributiva como tampoco el accionar de los funcionarios fiscales puede alterar el principio fundamental de la seguridad jurídica que debe imperar en un Estado de Derecho.

Reforzando la idea expuesta se debe destacar la insistencia que se hace en la exposición de motivos de la ley 198 española (estatuto del contribuyente) al referirse al principio de seguridad jurídica como característico de las sociedades democráticas más avanzadas permitiendo, además, profundizar en la idea de equilibrio de las situaciones jurídicas de la Administración tributaria y de los contribuyentes.

Al respecto claras devienen las enseñanzas acuñadas por uno de mis maestros de derecho tributario en la Universidad de Buenos Aires al decir en una de sus obras que “La seguridad jurídica es el impedimento que no permite a la administración desprenderse de los límites legales reglados para cumplir sus tareas. Es imposible negar que la ley procedimental debe dotar al organis-

mo de percepción de facultades suficientes para investigar los hechos imponible buscando el descubrimiento de los que fueran ignorados por la administración. Empero, esta última afirmación no significa justificar que mediante el ejercicio de las facultades procesales de los arts. 40, 41 y concordantes de la ley 11.683, se haga de ellos un uso abusivo y arbitrario ajeno a la seguridad jurídica del administrado.

No parece aceptable que en un país civilizado alguien pueda sostener que la tutela de los derechos fundamentales pierde consideración ante el sistema procedimental fiscal, y que por ello se deja a un lado la realización de la idea del Estado de derecho.”<sup>93</sup> En relación con las presunciones absolutas, nos ilustra el relator nacional Rodolfo Spisso al decir: “Tales presunciones absolutas afectan derechos de propiedad de defensa y de ejercer todo comercio o industria lícita y de razonabilidad de las leyes y los principios constitucionales de la tributación en especial de capacidad contributiva, igualdad y de reserva de ley”.<sup>94</sup>

## **B) Definición de ficción**

“Pérez de Ayala señala que la ficción constituye una valoración jurídica, contenida en un precepto legal, en virtud de la cual se atribuye a determinados supuestos de hecho efectos jurídicos que violentan o ignoran su naturaleza real. Como bien acota, la ficción ni falsea ni oculta la verdad real: lo que hace es crear una verdad jurídica distinta de la real.”<sup>95</sup>

---

<sup>93</sup> DÍAZ Vicente Oscar, La seguridad jurídica en los procesos tributarios, Ediciones Depalma, Buenos Aires 1994, página 119

<sup>94</sup> SPISSE Rodolfo. R., “Facultades de la administración en la determinación tributaria” Trabajo presentado en las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Montevideo Uruguay diciembre de 1996) Asociación de Estudios Fiscales. “Anales” Período Agosto 1996 – Julio 1998 página 253

<sup>95</sup> NAVARRINE Susana; ASOREY Rubén, Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires 1985, Pag. 2, (PÉREZ DE AYALA J. L., Las ficciones en el derecho tributario, en memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, PÉREZ DE AYALA, ob. Cit.en n. 5 Pág.183).

### **C) Definición de indicio**

“Según afirma Fenech, los indicios dependen en su apreciación, lógicamente, del juez, y en el derecho tributario se configuran en situaciones de hecho que hacen presumir determinada capacidad patrimonial, sirviendo como orientadores de los funcionarios encargados de la inspección.”<sup>96</sup>

## **II.3 EL VALOR PROBATORIO DE LAS PRESUNCIONES**

“La aplicación de las presunciones para fijar la magnitud de la base imponible marca la procedencia del principio de oficialidad o inquisitivo con respecto al principio dispositivo que regula el Código Procesal Civil y Comercial para los procesos ordinarios.

La estimación de oficio presunta, donde intervienen los índices y presunciones, tipifica al proceso tributario como “inquisitivo”. Acerca de las caracterizaciones, para comprender tal afirmación, se entiende por principio dispositivo que las partes tienen el pleno dominio de sus derechos materiales y procesales involucrados en la causa y reconocen su potestad de libre disposición respecto del ejercicio o no ejercicio de estos derechos. Al contrario, el principio de oficialidad o inquisitivo es el que priva a las partes de su potestad sobre el objeto del procedimiento, de suerte que el deber oficial del juez no sólo abarca la aplicación de las leyes, sino que se extiende al alcance material de la causa.”<sup>97</sup>

“La fuente de la prueba son “los hechos de los cuales se deduce inmediatamente la existencia del hecho a probar”<sup>98</sup>; se trata de

---

<sup>96</sup> NAVARRINE Susana; ASOREY Rubén, Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires 1985, Pag. 4, (FENECH, Derecho Procesal tributario, Barcelona, 1951, ob. Cit. En n. 10, p. 296).

<sup>97</sup> NAVARRINE Susana; ASOREY Rubén, Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires 1985, Pag. 96 y ss, (SENTIS MELENDO, S. Fuentes y medios de prueba, en “Revista Argentina de Derecho Procesal”, Buenos Aires, 1968, n° 2, Pag. 61)

<sup>98</sup> NAVARRINE Susana; ASOREY Rubén, Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires 1985, Pag. 96 y ss, (CARNELUTTI F., Sistema de derecho procesal civil, Buenos Aires, 1944, T. II, p. 90)

hechos y elementos que existen en la realidad<sup>99</sup>. Y los medios constituidos por la actividad necesaria para incorporar a aquellos al proceso, entendiendo por tales, por ejemplo, el testimonio del testigo o el dictamen del perito. En síntesis, “medio de prueba es el objeto corpóreo por medio del cual se obtiene la prueba; por consiguiente, lo que inspecciona el juez, el testigo que declara, el documento que es examinado”<sup>100</sup> “es todo elemento que sirve de una u otra manera para convencer al juez de la existencia o inexistencia de un dato procesal determinado”.<sup>101</sup>

Poco se puede agregar a la pluma esclarecedora de Navarrine y Asorey, sin embargo aún a riesgo de parecer reiterativo se debe insistir que el valor probatorio de las presunciones necesariamente debe encontrarse encasillado dentro de un marco elevado a rango de principio supremo del orden constitucional, -si bien nuestra constitución no lo menciona en forma expresa, si lo hace en forma tangencial por intermedio de otros principios como el de igualdad (art. 16 C.N.) y equidad (art. 4 C.N.)-, cual es la existencia de capacidad contributiva o económica, sin la cual desaparece la esencia del impuesto, sin manifestación de riqueza no puede bajo ningún punto de vista darse el presupuesto de hecho que luego se derive en la obligación de contribuir.

Ya avanzado el grado de estudio de la cuestión que nos hemos propuesto dilucidar (la utilización de presunciones), nos viene a la memoria la sapiencia de Vicente Oscar Díaz al decir que: “Las presunciones son de gran importancia desde el punto de vista tributario, social y económico, pero ellas no pueden llevar el des-

---

<sup>99</sup> NAVARRINE Susana; ASOREY Rubén, Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires 1985, Pag. 96 y ss, (SENTIS MELENDO F., ob. Cit. En n.2, p.46)

<sup>100</sup> NAVARRINE Susana ASOREY Rubén, Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires 1985, Pag. 96 y ss, (KISCH, Elementos del derecho procesal civil, en “Revista de Derecho Privado”, Madrid, 1940, p. 198, citado por SENTIS MELENDO F.,ob. Cit. En n. 2, p. 46).

<sup>101</sup> NAVARRINE Susana; ASOREY Rubén, Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires 1985, Página 97

propósito de generar inaceptables injusticias que en muchos supuestos llegarán a afectar el derecho de propiedad”<sup>102</sup>.

Con un ejemplo sencillo se ve claramente que probada la compra de diez unidades de un producto, a través de una presunción nunca se puede inferir la posterior venta de quince unidades de ese mismo producto, lo que si obviamente se podrá detectar es una subfacturación (si bien se debe reconocer que se deberían dar ciertas condiciones en el presupuesto de hecho mencionado en el ejemplo, como ser el cabal conocimiento de todos los posibles proveedores del producto en cuestión).

No podemos finalizar el presente acápite, sin antes hacer un meritorio elogio, a lo expuesto por el organismo fiscal, cuando se expidió en forma restrictiva en relación con el procedimiento determinativo de la deuda, en el dictamen 82/77 del D.A.T.J. de fecha 14/11/77, aseverando que las presunciones legales tienen que interpretarse y aplicarse con suma prudencia y sentido de equidad, ya que se trata de instrumentos delicadísimos del orden jurídico.

## **II.4 LAS PRESUNCIONES Y LA CARGA DE LA PRUEBA**

“El tema de la carga de la prueba está vinculado con el tipo de presunción de que se trate, en virtud de su eficacia como prueba, y con el proceso de estimación de oficio, proceso de naturaleza inquisitiva, en el cual tienen especial relevancia la prueba preconstituida y el cambio del objeto de la prueba en las presunciones.”<sup>103</sup>.

---

<sup>102</sup> DÍAZ Vicente Oscar “La utilización de presunciones para reconstruir la materia imponible y la razonabilidad de su aplicación” Trabajo presentado en las XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Bogotá Colombia octubre de 1985) volumen II página 205

<sup>103</sup> NAVARRINE Susana; ASOREY Rubén, Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires 1985, Página 100

“Como señala Wacke<sup>104</sup>, “una carga subjetiva de la prueba solo puede darse en procedimientos seguidos en base al principio dispositivo, es decir, solo cuando la aportación de la materia de controversia y de los elementos de prueba está encomendada a las partes”. Rigiendo en el Derecho Tributario el principio de legalidad y siendo, en consecuencia, el crédito tributario indisponible por parte de la Administración, el procedimiento de gestión se caracteriza por su naturaleza marcadamente inquisitiva; por lo que la carga de la prueba solo puede ser entendida en el ámbito tributario en un sentido objetivo, como reglas de juicio que guíen al órgano decisor para fijar los hechos en los supuestos de falta de prueba, y en ningún caso, en un sentido subjetivo.”<sup>105</sup>.

“En efecto, mientras que el ámbito de la “jurisdicción” civil o penal, en los casos en que el Juez no disponga de los medios necesarios para probar los hechos que se someten a su consideración, éste debe abstenerse de toda decisión, paralizándose su actividad; la situación es, sin embargo, diametralmente opuesta en el ámbito de la comprobación tributaria: cuando la Administración tributaria no pueda adquirir certidumbre sobre los hechos relevantes para la aplicación del tributo deberá fijarlos en base a la máxima verosimilitud posible y, no pudiendo comprobarlos, tendrá que estimarlos.”<sup>106</sup>.

---

<sup>104</sup> GENOVA GALVÁN, Alberto, *La Estimación Indirecta*, Tecnos, Madrid 1985, Pág. 57, (WACKE, *Die Beweislast der Familienunternehmen in Steuesachen*, C. H. Beck, Munchen, 1966, pp. 1 y ss. Señalemos que en vía de gestión solo puede hablarse de reglas de actuación de la Administración similares, en parte, al principio de la carga objetiva de la prueba, pues, como señala KRUSE “esta cuestión – se refiere a la de quien deba soportar las consecuencias desfavorables de la falta de prueba de una cuestión de hecho – pueda ser acuciante en el procedimiento de comprobación tributaria, pero no será práctico el plantéarsela, pues la Administración está autorizada por el &217 AO para estimar las bases impositivas si estas no pueden ser comprobadas o calculadas. (Derecho tributario, Ed. De Derecho Financiero, Madrid, 1978, p. 305). Por su parte, G.A. MICHELI (*L’ onere della prova*, cit., pp. 91 y ss) critica la distinción entre carga objetiva y subjetiva de la prueba, prefiriendo hablar este autor de una regla de juicio; y negando a tal regla, fuera del proceso, un significado técnico jurídico).

<sup>105</sup> GENOVA GALVÁN, Alberto, *La Estimación Indirecta*, Tecnos, Madrid 1985, Pág. 57.

“La presunción, por su propia naturaleza, constituye un medio de prueba supletorio, en el sentido de que solo será admisible cuando el hecho que se trate de acreditar no pueda probarse por otros medios.”<sup>107</sup>.

“Entre la presunción tributaria y los sistemas de estimación (bien indirecta, bien de cualquier otro tipo) existen, sin embargo, notables diferencias, ya sea porque las presunciones se sitúan siempre en el plano de la prueba y las estimaciones en el de las valoraciones fiscales o entre los medios de determinación de las bases tributarias; ya porque, en la mayoría de los casos, la presunción es una manera de determinar a quién corresponde el deber de probar, en tanto que la estimación indirecta de bases es una forma de sustituir los rigores de la prueba<sup>108</sup>; ya sea porque el fin de la estimación sólo es valorar cosas y el de la presunción crear la apariencia de un hecho con trascendencia tributaria a través de un proceso de deducción lógica, de forma que tras la presunción del hecho se haga necesaria su valoración o estimación a los efectos tributarios, puesto que el valor de un objeto puede ser estimado, pero su existencia no.

---

<sup>106</sup> GENOVA GALVÁN, Alberto, La Estimación Indirecta, Tecnos, Madrid 1985, Pág. 58.

<sup>107</sup> ARIAS VELASCO, José, Procedimientos Tributarios, Marcial Pons, Madrid 1991, Pag. 86

<sup>108</sup> ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto, Presunciones Legales y Derecho Tributario, Marcial Pons, Madrid 1995, Pág. 18 .(Es sabido que el régimen de estimación indirecta se sirve de una serie de medios indiciarios para concretar la realidad económica del contribuyente que, no teniendo buen número de ellos la consideración de presunciones jurídicamente hablando, sí participan de su técnica, consistente en trazar un nexo de comunicación entre un hecho cierto y otro del que no se tiene certeza. Junto con ello, el mismo régimen de estimación indirecta –como por otra parte, le sucede a cualquiera de los que sirven para la determinación de las bases tributarias – goza de la presunción general de legalidad que acompaña a los actos dictados por la Administración y de la que se hace eco el art. 18 de la Ley General Tributaria, y que mas adelante, su artículo 47.2, puntualiza que puede ser enervado por el contribuyente mediante las pruebas correspondientes).

Las Presunciones son frecuentes en el ámbito de las normas tributarias, y su presencia se ha visto justificada por razones de eficacia y oportunidad en la aplicación de los tributos. De la Doctrina general sustentada sobre las mismas, y teniendo presente que a través de ellas se trata de averiguar un hecho desconocido partiendo de otro conocido, se dice que cuando la deducción lógica la crea el propio legislador la presunción es legal, pudiendo adoptar la modalidad *iuris tantum* cuando admiten la prueba en contrario, o bien *iuris et de iure* cuando la ley fija el hecho presumido sin dar posibilidad alguna de rebatirlo; junto a ellas existen las conocidas como presunciones *hominis* o simples, en las que la deducción lógica proviene del juez o del órgano administrativo que resuelve. Y estrechamente vinculadas con ellas, sobre todo con las presunciones absolutas o *iuris et de iure*, se sitúan – como antes apuntaba – las ficciones jurídicas, siendo en verdad, difícil discernir los perfiles que dibujan a unas y otras, de modo que en la mayoría de las ocasiones se llegan a confundir en la medida en que la ficción también supone una calificación jurídica contenida en un precepto legal por la que se atribuyen a determinados supuestos de hecho unos efectos jurídicos, violentando o ignorando la naturaleza real de los hechos contemplados. Como decía José Luis PÉREZ DE AYALA, la ficción jurídica ni falsea ni oculta la verdad real, lo que hace es crear una verdad jurídica distinta de la real.”<sup>109</sup>.

---

<sup>109</sup> ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto, Presunciones Legales y Derecho Tributario, Marcial Pons, Madrid 1995, Pág. 20, (Las ficciones ... ob. Cit., p. 16. En un estudio más reciente, Diego Martín BARNUEVO FABO (Presunciones y Técnicas Presuntivas en Derecho Tributario, Tesis - inédita – leída en la Universidad Carlos III, Madrid, 5 de enero de 1994, pp. 195 y ss.) entiende que la ficción no puede ser entendida sólo como la equiparación jurídica de algo que se sabe desigual – clásica definición propuesta por LARENZ – siendo necesario introducir algún elemento más que, a su entender, consiste en la finalidad que se persigue por el legislador cuando voluntariamente reconoce como cierto algo que es falso, y movido por ese criterio, el autor propone esta definición de ficción jurídica: disposición normativa que simula la identidad de dos hechos que se sabe diferentes con la finalidad de atribuir al segundo de ellos el mismo régimen jurídico que ya había sido descrito para el primero).

Deviene entonces cristalino realizar una clara diferencia entre los principios rectores de la determinación tributaria en contraposición con los principios por los que se rige el régimen sancionatorio penal; en materia determinativa se expuso claramente la validez de la utilización de presunciones a la hora de realizar la determinación de la obligación tributaria omitida, pero dicho principio no se traslada al derecho sancionador, el que se rige por otros principios como el de la personalidad de la pena.

## **II.5 LA VALIDEZ DE LAS PRESUNCIONES A LA HORA DE APLICAR SANCIONES**

En materia de sanciones tributarias se debe diferenciar claramente los tipos culposos y de los tipos dolosos. Al respecto se debe destacar con letras de molde que para la configuración del tipo defraudatorio, deben necesariamente cohabitar los elementos objetivos y subjetivos.

La doctrina acuñada por nuestro máximo tribunal de justicia (C.S.J.N.), tiene su origen en el año 1968, momento en el cual se dejó plasmado en forma pétrea e indubitada el principio de culpabilidad subjetiva como única posibilidad para la aplicación de sanciones por defraudación, manteniéndose uniformemente el criterio de la personalidad de la pena en los albores del nuevo milenio.

En tal orden de ideas importante deviene recordar las principales causas que plasmaron el principio recién expuesto:

Ya en el año 1968 nuestro máximo tribunal introdujo el concepto de la culpabilidad subjetiva en materia sancionatoria, al establecer que es necesario la exigencia del elemento subjetivo para la configuración de la infracción por defraudación en relación con regímenes de retenciones, agregando al respecto que no se concibe semejante penalidad en forma puramente objetiva, al expresar: “se consagra el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede

ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente”.<sup>110</sup>.

La Corte se expidió en el sentido de que el delito por defraudación en materia de retenciones, debe contener un primer elemento material, el fraude, pero se deja claramente expuesto la imposibilidad de aplicar una multa penal fiscal por la simple comprobación objetiva; es decir que la conducta meramente objetiva debe ir acompañada de hechos externos, tales como la maniobra, el ardid, la ocultación o el engaño para la conformación de la tipicidad dolosa, al decir: “no basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente de retención, sino que es menester la concurrencia del elemento subjetivo” en relación con “el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente” (en igual sentido: Fallos: 282:193; 284:42; 289:336; 290:202; 292:195, etc.). 5º) Que ello es así toda vez que las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y le son aplicables las disposiciones generales del Código Penal, salvo disposición expresa o implícita en contrario (Fallos: 287:74).”<sup>111</sup>.

También en materia de sanciones de clausura, la Corte reitera que tiene plena vigencia el principio de la personalidad de la pena; es decir que solamente puede ser sancionado aquel a quien la acción punible se le atribuya tanto en forma objetiva como subjetiva, al resaltar su pluma garantista que: “en lo concerniente a la caracterización del hecho ilícito -aspecto que entraña la hermenéutica de la norma en examen- cuadra puntualizar que en cuestiones de índole sancionatoria, la Corte ha consagrado el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquél a quien la acción punible le pueda ser

---

<sup>110</sup> Parafina del Plata S.A. C.S.J.N. de fecha 02/09/68.

<sup>111</sup> Usandizaga Perrone y Juliarena S.R.L. C.S.J.N. de fecha 15/10/81.

atribuida objetiva como subjetivamente (Fallos: 271:297)”<sup>112</sup>.

Al igual que en la causa Wortman Jorge antes mencionada nuestro máximo tribunal de justicia mantiene el criterio de la personalidad de la pena al momento de establecer sanciones de clausura, cuando expresa que: “Este examen resulta insoslayable desde que, en cuestiones de índole sancionatoria, la Corte ha consagrado el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida objetiva como subjetivamente (Fallos: 271:297).

Ello no obstante, procede señalar asimismo que si bien no cabe admitir la existencia de responsabilidad sin culpa. aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el sistema penal vigente (fallos: 278:266)”<sup>113</sup>.

Del principio de la personalidad de la pena deviene cristalina la prohibición absoluta de aplicar multas por defraudación fiscal en los casos de determinaciones de oficio sobre base presunta, quedando en esos casos habilitado el organismo fiscal para aplicar sanciones por omisión de impuesto (art. 45 ley 11.683), ello debido a la inversión de la carga de la prueba encuadrada dentro de los tipos omisivos del art. 45 de la ley citada, en cuanto a la probanza del error excusable.

“Las presunciones tributarias dictadas como tutela jurídico fiscal de la administración son tan sólo hábiles para determinar la deuda tributaria, pero sumarlas para convalidar el dictado de una pena contra el inculpado, altera la seguridad jurídica, visto que

---

<sup>112</sup> Wortman Jorge C.S.J.N. de fecha 08/06/93.

<sup>113</sup> Morillas Juan Simon C.S.J.N. de fecha 08/06/93.

ello supondría desnaturalizar la función del derecho penal, con lo cual lo penado en realidad serían las conductas incumplidoras de pago derivadas como deudas tributarias de situaciones presumidas.”<sup>114</sup>

“Estas figuras jurídicas, cuya aplicación en el ámbito civil resulta habitual, en el derecho penal están expresamente vedadas. La doctrina ha denominado al sustento de las determinaciones como de base cierta y base presunta. La primera es aquella donde el Juez Administrativo conoce a ciencia cierta la totalidad de los elementos que integran la materia imponible, ya sea por informaciones brindadas por el propio contribuyente, o por informaciones de terceros consistentes en documentación, manifestaciones o todo otro elemento probatorio. En la segunda, determinación sobre base presunta, el organismo fiscal conoce parcialmente los datos que hacen a la obligación tributaria, y ante la carencia de la totalidad de los elementos, y a través de indicios, ficciones o presunciones, dicta el acto administrativo”<sup>115</sup>.

“Las presunciones de fraude no pueden fundarse en los mismos supuestos que la ley admite para la estimación de oficio de la materia imponible. Si así fuera se estaría arribando por medio de una presunción a otra presunción que serviría para calificar la conducta como fraudulenta, lo cual es inadmisibles”<sup>116</sup>.

Debido a la trascendencia del tema en estudio parece criterioso mencionar dos antecedentes de nuestro máximo tribunal de justicia.

---

<sup>114</sup> DÍAZ Vicente Oscar, La seguridad jurídica en los procesos tributarios, Editorial Depalma, Buenos Aires 1994 Pág 159

<sup>115</sup> DALLA VIA Alberto R. y GUTMAN Marcos G., Régimen penal tributario, Editorial Némesis, Buenos Aires 1997 Pág 123

<sup>116</sup> VILLEGAS Hector B., Régimen penal tributario Argentino, Editorial Depalma, Buenos Aires 1993 Pág 456

## **A) MAZZA, GENEROSO Y MAZZA, ALBERTO<sup>117</sup>**

### **Antecedentes**

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal sala I, revocó las multas aplicadas por el organismo fiscal.

Contra dicho fallo, el representante del fisco nacional (D.G.I.) interpuso recurso extraordinario, que fue concedido.

La Cámara determinó que, si bien la presunción consagrada en el art. 25 de la ley 11.683 (t.o. 1978), -hoy art. 18 (t.o.1998)- resultaba suficiente para fundar una determinación impositiva, en tanto y en cuanto el contribuyente no acreditara el origen de los fondos impugnados, dichas consecuencias no podían extenderse al campo del hecho ilícito tributario, sin el necesario sustento de otros elementos de prueba que permitiesen acreditar la existencia de una actividad dolosa, tendiente a defraudar los intereses del fisco.

El Organismo fiscal entiende, que respecto a las infracciones tributarias rige el principio de la responsabilidad objetiva. Agrega que, aún de aceptarse el principio de la responsabilidad subjetiva en esa materia, le correspondería al contribuyente desvirtuar las presunciones legales a los fines de acreditar la existencia de una actividad dolosa, tendiente a defraudar los intereses del fisco.

### **Decisión de la Corte Suprema de Justicia de la Nación**

Que los principios desarrollados por 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, por lo que debe rechazarse el agravio del apelante sobre el punto.

---

<sup>117</sup> Mazza Alberto y Mazza Generoso Corte Suprema de Justicia de la Nación de fecha 6 de abril de 1989.

Que, por otra parte, la negativa del fallo apelado de hacer extensivo al campo de la responsabilidad penal tributaria el sistema de presunciones que la ley establece con el objeto de determinar la existencia y medida de la obligación tributaria, se ajusta al principio de legalidad (arts. 18 y 19 de la Constitución Nacional), toda vez que la ley 11.683 (t.o. 1978), vigente en el momento de los hechos, circunscribía la aplicación del mencionado sistema probatorio al ámbito del derecho tributario sustantivo.

Por ello, se confirma la sentencia apelada en lo que ha sido materia de recurso.

De los conceptos expuestos por el máximo tribunal, al expresar su coincidencia con los principios desarrollados por la Cámara de Apelaciones, deviene claro que la Corte Suprema de Justicia de la Nación no está haciendo otra cosa que convalidar la necesaria e imprescindible presencia del principio de la personalidad de la pena, para la aplicación de la sanción, cuyo precedente sentara oportunamente en la causa Parafina del Plata en el año 1968.

Es por ello que se puede concluir en forma terminante que las presunciones determinativas no son válidas como elemento típico a la hora de aplicar una multa por defraudación.

## **B) CASA ELEN-VALMI DE CLARET Y GARELLO<sup>118</sup>**

### **Antecedentes**

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

---

<sup>118</sup> Casa Elen Valmi de Claret y Garello, Corte Suprema de Justicia de la Nación de fecha 31 de marzo de 1999.

La revocación de la multa fue apelada por el organismo recaudador ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosos Administrativo Federal.

El tribunal de alzada -por su sala V- confirmó lo resuelto en la instancia anterior. Para pronunciarse en el sentido indicado consideró que resultaba aplicable al caso de autos la doctrina establecida por esta Corte en la causa “Mazza, Generoso y Mazza, Alberto s/recurso de apelación” cuyo sumario se encuentra registrado en Fallos 312:447. Destacó que en ese precedente se señaló que “si bien la presunción consagrada por el art. 25 de la ley 11.683 (t.o. 1978) –hoy art. 18 (t.o.1998)- resultaba suficiente para fundar una determinación impositiva... dichas consecuencias no podían extenderse al campo del hecho ilícito tributario, sin el necesario sustento de otros elementos de prueba que permitiesen acreditar la existencia de una actividad dolosa, tendiente a defraudar los intereses del Fisco”. Expresó asimismo -transcribiendo los fundamentos de ese fallo- que la improcedencia de extender al campo de la responsabilidad penal tributaria el sistema de presunciones que la ley establece con el objeto de determinar la existencia y medida de la obligación tributaria, se ajusta al principio de legalidad (arts. 18 y 19 de la Constitución Nacional).

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

El organismo fiscal aduce que la sentencia ha aplicado un precedente que no se ajusta a las circunstancias de la causa, pues si bien en ambos casos se trató de una determinación de oficio efectuada sobre base presunta, en aquél el debate versaba sobre la infracción prevista en el art. 46 de la ley 11.683 (t.o. en

1978 y sus modificaciones), que requiere un accionar doloso del contribuyente, mientras que en el sub exámine se trata de la figura prevista en el art. 45 del mismo texto legal, que no exige una conducta como aquélla, y cuya configuración está plenamente acreditada en autos.

### **Decisión de la Corte Suprema de Justicia de la Nación**

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

Que la resolución del ente recaudador impugnada en el sub exámine dispuso aplicar a la actora una multa en los términos del art. 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones), norma que, en cuanto al caso atañe, dispone lo siguiente: “El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el cien por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del art. 46, y en tanto no exista error excusable...”.

Que surge claramente del texto transcrito que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador. Por lo tanto, la jurisprudencia que ha tenido en cuenta el a quo no es apta para decidir la cuestión en examen.

Que, sentado lo que antecede, cabe destacar que esta Corte ha

reconocido en numerosas oportunidades que 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 aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos 271:297; 303:1548; 312:149). Si bien, por lo tanto, es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos 316:1313; causa L. 269.XXXII “Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771”, fallada el 31/10/1997 -IMPUESTOS, t. 1998-A, 664-).

Que por lo tanto, toda vez que en el caso ha quedado acreditada la materialidad de la infracción prevista por el art. 45 de la ley 11.683 (texto citado) con la determinación de la obligación tributaria que ha quedado firme -de la que resulta la omisión del pago de impuesto y la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas por la actora- la exención de responsabilidad sólo podría fundarse válidamente en la concurrencia de alguna de las circunstancias precedentemente aludidas. En orden a ello, cabe precisar que en lo referente a la eventual existencia del “error excusable”, previsto por dicha norma, la sentencia únicamente formula una referencia indirecta, que no puede reputarse como un juicio concreto a ese respecto (confr. fs. 246 in fine).

Por ello, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada. Con costas. Vuelvan los autos al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento. - Julio S. Nazareno. - Eduardo Moliné O'Connor. - Carlos S. Fayt. - Augusto C. Belluscio. - Enrique S. Petracchi. - Antonio Boggiano. - Guillermo A.F. López. - Gustavo A. Bossert. - Adolfo R. Vázquez.

En relación con la causa bajo estudio resulta interesante mencio-

nar que tanto el Tribunal Fiscal de la Nación como la Cámara se inclinaron por la aplicación del principio de la personalidad de la pena en un caso de multa por omisión, concepto luego no compartido por el Tribunal Supremo por entender que no fue correcta la interpretación de la doctrina sentada en la causa Mazza Alberto y Mazza Generoso que hicieran tanto el Tribunal Fiscal de la Nación como la Cámara de Apelaciones.

Se debe destacar que la decisión tomada por los ministros del máximo tribunal, al convalidar la multa por omisión de impuestos, no están haciendo otra cosa que confirmar que para lograr la fuga del tipo culposo del art. 45 de la ley 11.683, una vez acreditada la materialidad de los hechos, la carga de la prueba en cuanto a la existencia del error excusable, se encuentra en cabeza del contribuyente.

Es decir que diez años después del antecedente Mazza Generoso y Mazza Alberto, la Corte mantiene el mismo criterio plasmado en aquel precedente en cuanto a la imposibilidad de la aplicación de multas por defraudación fiscal sin la previa acreditación de la existencia del principio de la personalidad de la pena, pero convalidando la aplicación de multas por omisión, frente a la conformación del ajuste fiscal por parte del responsable sin la prueba de su parte de la existencia de alguna causal que tipifique dentro del ámbito del error excusable.

Al respecto no se puede dejar de elogiar la postura adoptada por el Director General de la D.G.I. (instrucción general 4/99), al establecer que en aquellos casos en los que se realicen determinaciones de oficio sobre base presunta, se encuentra expresamente vedada la posibilidad de que el organismo fiscal aplique multas por defraudación, excepto que de las actuaciones administrativas surjan elementos directos de la prueba del ardid o engaño tipificante del dolo, contrario sensu se encuentra habilitada la instancia para la aplicación de multas por omisión de impuestos.

## **II.6 LA DETERMINACIÓN DE OFICIO SOBRE BASE PRESUNTA NO TIENE IDENTIDAD SUFICIENTE PARA SUSTENTAR UNA DENUNCIA PENAL**

El artículo 18 de la ley penal tributaria y previsional (ley 24.769), determina que “el organismo recaudador, formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria”; es decir que el legislador le exige al organismo recaudador, la previa determinación de la obligación tributaria; dicho en otros términos la Administración Federal de Ingresos Públicos tiene prohibido realizar la denuncia penal si previamente no ha determinado la obligación tributaria.

Ahora bien, habrá notado el avezado lector, que la norma exige la determinación de la deuda por parte del organismo fiscal, pero nada dice sobre la vía que debe utilizar el recaudador para llevar a cabo dicha tarea. Se debe sin lugar a dudas entonces recurrir al procedimiento de determinación de oficio normado en la ley de procedimiento fiscal, ley 11.683 (t.o.1998).

La ley 11.683 (t.o.1998), en sus artículos 16 a 18, establece que la determinación de oficio deberá necesariamente intentarse sobre base cierta, de no poder realizarse sobre base cierta, recién se podrá recurrir a la determinación sobre base presunta; la pregunta que cabe formularse es si la determinación de oficio sobre base presunta, puede utilizarse para realizar una denuncia penal dentro del ámbito de la ley 24.769; desde ya nos expedimos por la negativa por las razones que expondremos a continuación.

En la determinación sobre base presunta, el organismo fiscal conoce parcialmente los datos que hacen a la obligación, y ante la carencia de la totalidad de estos elementos, y a través de indicios, ficciones o presunciones, dicta el acto administrativo. Pero el derecho penal no permite la utilización de esta última modali-

dad ya que en todo el proceso rige el sistema de prueba directa<sup>119</sup>.

La denuncia tiene un requisito previo inexorable, que es la determinación de oficio de la deuda, realizada en sede administrativa. De ella surgirá indefectiblemente, y en forma clara, concreta y concordante, el ardid o engaño que se denuncia haber utilizado el contribuyente, así como la acreditación del monto mínimo y el período de tiempo, en su caso<sup>120</sup>.

Coincidimos con el criterio sustentado por la doctrina mayoritaria en la conveniencia de que la determinación de oficio presentada como prueba penal, sea realizada sobre base cierta, por lo impropio de trasladar el régimen de presunciones de la ley 11.683 a un proceso penal regido por sus propios y específicos principios<sup>121</sup>.

No nos queda duda alguna que la determinación de oficio deberá efectuarse sobre base cierta, por la imposibilidad de trasladar el régimen de presunciones de la ley 11.683 a un proceso penal regido por sus propios y específicos principios garantistas<sup>122</sup>.

Estamos absolutamente convencidos que en este tema no podemos ser eclécticos, por ello afirmamos que es absolutamente inconveniente que el sistema presuncional, inserto en la ley 11.683, abandone las fronteras administrativas para ingresar en territorio penal, sobre todo en países que adhieren al derecho penal liberal en los que, como el nuestro, prima el estado jurídico de inocencia del individuo libre<sup>123</sup>.

---

<sup>119</sup> DALLA VÍA Alberto Ricardo y GUTMAN Marcos Gabriel, Régimen penal tributario, Ediciones Némesis Buenos Aires 1997, pag. 123.

<sup>120</sup> HADDAD Jorge Enrique, Ley penal tributaria comentada, Ediciones Depalma, Buenos Aires 1997, pag. 126.

<sup>121</sup> GÓMEZ Teresa, La determinación de oficio y sus diversas consecuencias probatorias, Editorial La Ley revista Impuestos LVIII-B pag. 24.

<sup>122</sup> GÓMEZ Teresa, Garantía de la prejudicialidad en el proceso penal tributario, Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, julio de 2000, pag. 53.

<sup>123</sup> GÓMEZ Teresa, Garantía de la prejudicialidad en el proceso penal tributario, Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, julio de 2000, pag. 55.

“Rosa Galán Sánchez, sostiene que los incrementos patrimoniales no justificados provienen de una presunción de la ley tributaria impropia de la verdad objetiva que requiere el delito fiscal, en su configuración, en el ámbito penal<sup>124</sup>”.

“Una cosa es el convencimiento del Juez Administrativo o de un juez que entienda en la materia tributaria, y otro es el convencimiento de un Juez Penal, son cuestiones diferentes, una es la faz tributaria y otra es la faz penal<sup>125</sup>”.

“El juez penal debe afanarse en la búsqueda de la verdad material sin que se halle vinculado por supuestos de hecho fijados en otras jurisdicciones o por los órganos de la Administración<sup>126</sup>”.

“Las presunciones tributarias dictadas como tutela jurídico fiscal de la administración son tan sólo hábiles para determinar la deuda tributaria, pero sumarlas para convalidar el dictado de una pena contra el inculpado, altera la seguridad jurídica, visto que ello supondría desnaturalizar la función del derecho penal, con lo cual lo penado en realidad serían las conductas incumplidoras de pago derivadas como deudas tributarias de situaciones presumidas.<sup>127</sup>”.

“Es obvio advertir que la administración para sustentar la denuncia penal debe determinar de oficio sólo por conocimiento cierto descartando cualquier posibilidad de utilizar presunciones que tan sólo son hábiles en una cuantificación de la materia pero sin trascendencia alguna de hacerlas valer en un procedimiento penal dado que los valores e intereses en juego en el proceso penal y en el administrativo son disímiles<sup>128</sup>”.

“Estas figuras jurídicas, cuya aplicación en el ámbito civil resulta

---

<sup>124</sup> DÍAZ Vicente Oscar, Criminalización de las infracciones tributarias; Ediciones Depalma, Buenos Aire 1999, pag. 117

<sup>125</sup> DAMARCO Jorge Hector, La determinación de oficio en sede penal, P.E.T. 1999, pag. 710 a 714.

<sup>126</sup> ESEVERRI MARTÍNEZ, Presunciones legales y derecho tributario, Marcial Pons, Madrid 1995

<sup>127</sup> DÍAZ Vicente Oscar, La seguridad jurídica en los procesos tributarios, Ediciones Depalma, Buenos Aires 1994, pag. 159

<sup>128</sup> LITVIN Cesar, La determinación del monto del delito en la ley penal tributaria, P.E.T. 30-04-97

habitual, en el derecho penal están expresamente vedadas. La doctrina ha denominado al sustento de las determinaciones como de base cierta y base presunta. La primera es aquella donde el Juez Administrativo conoce a ciencia cierta la totalidad de los elementos que integran la materia imponible, ya sea por informaciones brindadas por el propio contribuyente, o por informaciones de terceros consistentes en documentación, manifestaciones o todo otro elemento probatorio. En la segunda, determinación sobre base presunta, el organismo fiscal conoce parcialmente los datos que hacen a la obligación tributaria, y ante la carencia de la totalidad de los elementos, y a través de indicios, ficciones o presunciones, dicta el acto administrativo”<sup>129</sup>.

“Las presunciones de fraude no pueden fundarse en los mismos supuestos que la ley admite para la estimación de oficio de la materia imponible. Si así fuera se estaría arribando por medio de una presunción a otra presunción que serviría para calificar la conducta como fraudulenta, lo cual es inadmisibles”<sup>130</sup>.

Acierta López Biscayart cuando expresa “no es posible que las presunciones que estiman el tributo debido puedan, per se, acreditar un delito, porque no ofrecen certeza respecto de legitimidad de la obligación tributaria respectiva y, en consecuencia, de la cuantía de la deuda estimada”<sup>131</sup>.

Deviene oportuno recordar que el art. 19 de la ley 24.769 determina que: “Aun cuando los montos alcanzados por la determinación de la deuda tributaria o previsional fuesen superiores a los previstos en los artículos 1º, 6º, 7º y 9º, el Organismo Recaudador que corresponda, no formulará denuncia penal, si de las circunstancias del hecho surgiere manifiestamente que no se ha ejecutado la conducta punible”.

---

<sup>129</sup> DALLA VIA Alberto R. Y GUTMAN Marcos G., Régimen penal tributario, Ediciones Némesis, Buenos Aires 1997, pag. 123.

<sup>130</sup> VILLEGAS Hector B. Régimen penal tributario argentino, Ediciones Depalma, Buenos Aires 1993, pag. 456.

<sup>131</sup> LÓPEZ BISCAYART Javier, Presunciones y oportunidad en el proceso penal tributario D.T. Errepar junio 2004

Señalando al respecto López Biscayart que “En ningún caso, la Administración Federal de Ingresos Públicos acudió al procedimiento previsto en el artículo 19 de la ley 24.769, aún cuando – insisto- el mismo es de observancia obligatoria y conducente cuando se trata de procedimientos de estimación de oficio, practicados exclusivamente sobre base presunta<sup>132</sup>”.

Luego de recorrer la opinión de destacada doctrina deviene oportuno recordar los principios acuñados por la jurisprudencia; debiendo destacarse aquella que hace referencia a la imposibilidad de aplicar sanciones de tipo penal con basamento en presunciones.

“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”<sup>133</sup>

En relación con las presunciones de la ley 11.683 en modo alguno el Juez penal se encuentra vinculado con esas presunciones. El proceso penal se rige por principios propios y específicos y se encuentra revestido de las garantías jurídicas que le son propias. En relación con las presunciones que no admiten prueba en contrario el tribunal determinó que de las mismas no resulta la verdad material que exige todo proceso penal<sup>134</sup>.

La pretensión fiscal no puede ser obtenida mediante una presunción, ya que resulta incompatible una tipificación delictiva sobre la base estimativa, debiéndose requerir a tal efecto una comprobación real y cierta<sup>135</sup>.

Nuestro máximo tribunal determinó que las presunciones resul-

---

<sup>132</sup> LÓPEZ BISCAYART Javier, Presunciones y oportunidad en el proceso penal tributario D.T. Errepar junio 2004.

<sup>133</sup> Serebrenik M. E. Y otros s/ley 23.771 Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico Sala B de fecha 13 de octubre de 1993.

<sup>134</sup> Matadero y Frigorífico Merlo, Cámara Federal de Apelaciones de San Martín Sala I de fecha 9 de marzo de 1995. (con similar criterio se expidió dicho tribunal en la causa Navarro Carlos de fecha 27 de junio de 1995).

<sup>135</sup> Causa 943/95, Cámara Federal de Apelaciones de San Martín Sala I de fecha 26 de setiembre de 1995.

tan hábiles como fundamentos de la determinación del monto de ventas gravadas, pero carecen de eficacia para fundar la aplicación de sanciones penales, ya que de lo contrario se violaría el principio de la responsabilidad subjetiva que rige en materia penal<sup>136</sup>.

La Corte Suprema ha rechazado la posibilidad de utilizar las presunciones normadas en la ley de procedimiento fiscal para determinar la materia imponible, para luego fundar la aplicación de sanciones, ello en virtud del alcance restrictivo con que deben aplicarse las presunciones en el sistema represivo fiscal<sup>137</sup>.

Las presunciones del artículo 25 (hoy 18) carecen de toda eficacia a la hora de fundar la aplicación de sanciones por defraudación. Se estaría aplicando una presunción de otra presunción, lesionando el principio penal de la responsabilidad subjetiva. La presunción de dolo no puede sustentarse en supuestos determinativos de la materia imponible<sup>138</sup>.

En el año 1968 nuestro máximo tribunal introdujo el concepto de la culpabilidad subjetiva en materia sancionatoria, al establecer que es necesario la exigencia del elemento subjetivo para la configuración de la infracción por defraudación en relación con regímenes de retenciones, agregando al respecto que no se concibe semejante penalidad en forma puramente objetiva<sup>139</sup>.

El delito por defraudación en materia de retenciones, debe contener un primer elemento material, el fraude, pero se deja claramente expuesto la imposibilidad de aplicar una multa penal fiscal por la simple comprobación objetiva. Es decir que la conducta meramente objetiva debe ir acompañada de hechos externos,

---

<sup>136</sup> Galli Carlos y Sarone Julia, Corte Suprema de Justicia de la Nación de fecha 6 de abril de 1989.

<sup>137</sup> Mazza Generoso y Mazza Alberto, Corte Suprema de Justicia de la Nación de fecha 6 de abril de 1989.

<sup>138</sup> Ortolani Mario, Tribunal Fiscal de la Nación Sala D de fecha 29 de noviembre de 1994.

<sup>139</sup> Parafina del Plata S.A., Corte Suprema de Justicia de la Nación de fecha 2 de setiembre de 1968.

tales como la maniobra, el ardid, la ocultación o el engaño para la conformación de la tipicidad dolosa<sup>140</sup>.

También en materia de sanciones de clausura, la Corte reitera que tiene plena vigencia el principio de la personalidad de la pena. Es decir que solamente puede ser sancionado aquel a quien la acción punible se le atribuya tanto en forma objetiva como subjetiva<sup>141</sup>.

“La circunstancia de que una infracción o delito revistan carácter formal solo quiere decir que la ley no requiere para su consumación la producción de un evento o resultado externo, pero de ningún modo que deba presumirse la concurrencia del elemento culpabilidad en forma tal que no admita la demostración de su inexistencia”<sup>142</sup>.

“Si bien el método que el Fisco utiliza conforme al art. 25 inc. d) de la ley 11.683, permite inducir la existencia y medida del hecho imponible; no resulta suficiente para sustentar un juicio de certeza relativo a haber mediado la conducta dolosa del art. 46 de la ley, que no puede basarse en la presunción de su cometido sobre circunstancias también indiciarias, es decir, aplicar una presunción (dolo) sobre un hecho también presumido (ventas omitidas resultantes del procedimiento realizado). Sin embargo la omisión comprobada, autoriza a encuadrar los hechos constatados en el supuesto de una omisión culpable negligente, encuadrada en el art. 45 de la ley<sup>143</sup>”.

“Es improcedente extender al campo de la responsabilidad penal tributaria el sistema de presunciones previstas en el art. 18 de la ley 11.683 -t.o. 1998- utilizadas para determinar la existen-

---

<sup>140</sup> Usandizaga Perrone y Juliarena S.R.L., Corte Suprema de Justicia de la Nación de fecha 15 de octubre de 1981.

<sup>141</sup> Wortman Jorge y Morillas Juan Simón ambas de Corte Suprema de Justicia de la Nación y de idéntica fecha 8 de junio de 1993.

<sup>142</sup> Frigofide S.R.L. Corte Suprema de Justicia de la Nación de fecha 9 de noviembre de 1956 (dictamen del procurador general de la Nación Dr. Sebastian Soler).

<sup>143</sup> Di Leva Hermanos SRL C.N.A.C.A.F. sala III del 24-06-99

cia y medida de la obligación tributaria -en el caso, se determinó la obligación sustancial en base a datos obrantes en fichas de clientes-, lo cual no impide calificar los hechos probados y reconocidos como omisión culposa, y por ende encuadrar la conducta en los términos del art. 45 del mencionado ordenamiento.<sup>144</sup>”.

“El régimen de presunciones ha sido establecido por el legislador para un ámbito ajeno al derecho penal, tal como se desprende del texto de la ley 11.683<sup>145</sup>”.

“Que la ley tributaria autoriza a la Administración Federal de Ingresos Públicos a presumir, mediante simple estimación, el monto de los tributos respecto a los incrementos patrimoniales no justificados (conf. Art. 18, inc. f, ley 11.683 t.o.1998).

Que como consecuencia de esa presunción el respectivo contribuyente se encuentra obligado al pago correspondiente.

Que esa consecuencia, sin perjuicio de su plena eficacia, no resulta por sí sola demostrativa de hechos que deban encuadrarse en el art. 1 de la ley 24.769<sup>146</sup>”.

“Que a más de lo expuesto corresponde señalar que tampoco existen indicios que hagan presumir, en el caso que nos ocupa, que el 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en gasto no deducible que prevé el inc. f) del artículo 18 de la ley 11.683 sea efectivamente una ganancia sujeta a la alícuota del impuesto analizado<sup>147</sup>”.

“Que tanto la doctrina como la mayoría de la jurisprudencia, son contestes en cuanto a su tratamiento, siendo categórica en que la presunción de dolo no puede sustentarse en los mismos supuestos previstos en el artículo 18 de la ley 11.683, ya que éstos asisten para la determinación de la materia imponible y no para

---

<sup>144</sup> Serapio Santos Roque, C.N.A.C.A.F. sala III del 16-10-2001

<sup>145</sup> Dubaltro J.N.P.E. n° 3 (causa 2183/2003).

<sup>146</sup> Hormaco S.A. C.N.A.P.E. sala “A” 31/03/04

<sup>147</sup> Causa 1738/04 J.N.P.T. N° 1 del 13-12-04

que a través de una presunción, se arribe a otra presunción, y pueda, por ese medio, calificar de dolosa una conducta, pues de esta forma se estaría violando el principio de responsabilidad subjetiva en materia penal<sup>148</sup>.

“Que a juicio de este tribunal, no se requiere un especial desarrollo para poner de manifiesto que aquellas consecuencias establecidas por el legislador a los efectos del art. 18 de la ley 11.683, no constituyen verdaderas presunciones de conformidad con el concepto dado, pues resulta ostensible que la existencia de incrementos patrimoniales no justificados de ningún modo permiten inferir, mediante la aplicación de reglas lógicas, de experiencia, o de deducción, la existencia de ganancias sujetas a impuesto, dispuestas o consumidas en gastos no deducibles, equivalentes al porcentaje establecido por aquella disposición legal<sup>149</sup>”.

“Que a criterio del suscripto, la maniobra que la A.F.I.P. ha anoticiado encuentra su fundamento exclusivamente, en los mecanismos presuntivos previstos en el artículo 18 de la ley 11.683 solo mediante la valoración de indicio que carecen de entidad suficiente para sostener en esta sede penal la presunción concebida administrativamente.<sup>150</sup>”.

“Así, es acertado interpretar que el método indiciario es una alternativa creada por el legislador en beneficio de la administración en miras de obtener, en circunstancias particulares, una solución prudente que facilite su tarea esencialmente recaudatoria. En ese sentido, las circunstancias en la que se desarrolla son absolutamente extrañas al proceso penal, en primer lugar, porque las presunciones legales son instrumentos que eluden la carga de la prueba, trasladando la misma al sujeto pasivo de la obligación tributaria; y en segundo lugar, porque como lo prevé el art. 18 de la ley 11.683, puede inducirse la existencia y medida de un

---

<sup>148</sup> Causa 1738/04 J.N.P.T. N° 1 del 13-12-04

<sup>149</sup> Causa 289/04 J.N.P.E. N° 2 del 16-06-04

<sup>150</sup> Causa 917/05 J.N.P.E. N° 1 del 02-09-05

hecho imponible, no obstaculizando ello en principio, el desarrollo y conclusión del procedimiento administrativo, aún si en tales circunstancias se determinara un posible perjuicio al fisco. De lo expuesto se deduce, que en sede administrativa no es condición necesaria la de reconstruir la verdad histórica con el rigor que corresponde exigir en un proceso penal. Así, hacer extensiva al campo del derecho penal la aplicación de presunciones implica indudablemente el desarrollo de un proceso tendiente a la búsqueda azarosa de elementos ciertos que permitan establecer asertivamente los hechos que, paradójicamente, deberían ser el punto de partida en dicho proceso.<sup>151</sup>”

“En consecuencia, la contradicción entre la determinación de oficio practicada por el organismo y el reproche penal que pretende, es a mi criterio, insuperable.<sup>152</sup>” (en la presente causa se rechazó el requerimiento fiscal de instrucción en una determinación sobre base presunta).

Acierta la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal cuando sostiene que<sup>153</sup>:

*“Es en tales casos, en los que ya se utilizaron las presunciones que contempla la ley -artículo 18- a los efectos de determinar la obligación tributaria del responsable, en los que no puede además utilizarse presunciones para tener por probada la existencia de la conducta dolosa (pues las presunciones deben tener sustento en un hecho cierto y no en otra presunción); exigiéndose entonces que tal extremo sea acreditado con sustento en otros elementos de prueba.”* (del voto del Dr. Otero)

*“Que lo expuesto determina que la infracción contemplada en el artículo 45 comprende tanto a las omisiones de presentación de la declaración jurada como a la presentación de aquellas inexac-  
tas, que no resulten ajenas a la sanción por la existencia de error excusable. En tanto, el artículo 46 requiere que para que se figu-*

---

<sup>151</sup> Causa 917/05 J.N.P.E. N° 1 del 02-09-05

<sup>152</sup> Causa 917/05 J.N.P.E. N° 1 del 02-09-05

<sup>153</sup> Braun Armando Rene C.N.A.C.A.F. SALA V 23-05-06

*re la infracción en él contemplada se trate de declaraciones engañosas o que medie ocultación maliciosa. Ahora bien, si por aplicación de la presunción del artículo 47, inciso a) 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 las que caen dentro del artículo 45 y las que quedan comprendidas en el artículo 46”.* (del voto del Dr. Morán) El destacado es nuestro.

Con fundamento en todas las causas recién anoticiadas, y en base a todos los principios que rigen el derecho penal, dentro del marco normativo de la teoría del delito, estamos en el pleno convencimiento, de la expresa y total prohibición que existe en cuanto a la utilización de presunciones al momento de encuadrar una conducta como típica antijurídica y culpable dentro de la esfera penal.

En nuestra opinión la determinación de deuda se debe realizar en todos los casos por conocimiento cierto de la materia imponible, ya que de lo contrario se estarían violando todos los principios penales esenciales enumerados a lo largo del presente trabajo, y asimismo se estaría cercenando la tutela constitucional al debido proceso adjetivo.

Es decir que el fisco debe sin lugar a dudas tener vedada la posibilidad de determinar la deuda fiscal a través del mecanismo de la determinación de oficio sobre base presunta normado en la ley de procedimiento fiscal (ley 11.683 t.o.1998), pudiendo utilizar la senda de la base cierta como única vía válida para cuantificar las obligaciones tributarias sujetas a posterior a denuncia penal.

Vale la pena recordar en esta instancia parte de las conclusiones a las que arribáramos al abordar el tema bajo análisis en el trabajo presentado en el 12 Congreso Nacional realizado en Córdoba en el año 1998<sup>154</sup>: “Estamos en la plena convicción, que de no

solucionarse por la vía legislativa la redacción del párrafo en estudio (el primero) del mentado artículo 18, incorporando al mismo los conceptos vertidos en nuestra segunda conclusión (la determinación de la deuda se deberá realizar por conocimiento cierto de la materia imponible), en relación con el procedimiento determinativo de las obligaciones tributarias, deberemos en el futuro seguramente debido a la ligereza de la pluma fiscal que procederá a determinar deuda por medios presuntos o indiciarios, recorrer arduamente los tribunales con el fin de lograr la nulidad de las actuaciones administrativas tomadas como base de la denuncia penal. Lo cual lamentablemente no hará otra cosa que perjudicar a los contribuyentes cumplidores con extensas y costosas contiendas judiciales en pos del resguardo de sus legítimos derechos y en última instancia beneficiar a los verdaderos evasores quienes encontrarán amparo a la luz de la deficiente y poco precisa redacción de la norma legal”.

No obstante deviene obligatorio anotar, si bien no deja de sorprendernos, que la Exma. Cámara Nacional de Casación Penal sostuvo que *“si bien no podría condenarse por delito previsto en la ley 24769 penal tributaria sólo mediante presunciones (artículo 18 de la ley 11.683), la existencia de éstas resulta, en principio, suficiente para iniciar el sumario criminal, tendiente a comprobar si los incrementos patrimoniales no justificados se deben a la existencia de maniobras evasivas de tributos, mediante las diligencias conducentes al descubrimiento de la verdad”*<sup>155</sup>.

Ahora bien cabe preguntarse, tal como afirma la Cámara de Casación en la sentencia recién referenciada, si no puede condenarse por los delitos previstos en la ley penal tributaria sólo me-

---

<sup>154</sup> FERNÁNDEZ Oscar Andrés y CHICOLINO Ricardo, La determinación tributaria a la luz del nuevo régimen penal tributario y previsional (ley 24.769), trabajo presentado en el 12 Congreso Nacional de profesionales en ciencias económicas realizado en la ciudad de Córdoba en el año 1998, libro del congreso pag. 208.

<sup>155</sup> Beraja Rubén Ezra Cámara Nacional de Casación Penal Sala I de fecha 21 de diciembre de 2004.

diante presunciones, afirmación que compartimos, cual es el sentido de iniciar una instrucción penal de una situación que luego no podría ser penada, desde nuestro punto de vista ninguno.

Estará la Cámara pensando que durante la instrucción penal la determinación tributaria realizada oportunamente por el recaudador sobre base presunta, pueda transformarse en base cierta, desde nuestra visión rotundamente que no, por lo tanto se estaría en definitiva condenando con sustento en presunciones determinativas de la obligación tributaria, situación que en función de todos los principios vertidos en el presente trabajo bajo ningún punto de vista podemos compartir. Insistimos a riesgo de ser reiterativos, no se deben realizar denuncias penales en determinaciones de oficio realizadas sobre base presunta.

## **II.7 NUESTRAS CONCLUSIONES**

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

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

Las presunciones son válidas a los efectos de la determinación de la materia imponible solamente en aquellos casos en los que no sea factible determinar la misma sobre base cierta, es decir que el organismo fiscal se encuentra frente a una alternativa subsidiaria, pero no frente a una economía de opción.

En aquellos casos en se practique la determinación de oficio sobre base presunta, no se deberán aplicar multas por defrauda-

ción fiscal, pero si será viable la aplicación de multas por omisión de impuesto, estando la carga de la prueba invertida, debiendo por ende el contribuyente demostrar que su conducta no fue culpable, ya sea por comisión o por omisión, dicho en otros términos el error excusable debe ser demostrado por el responsable.

Clara deviene entonces la aplicación del principio de la personalidad de la pena como única posibilidad en cuanto a la aplicación de sanciones por la realización de conductas del tipo doloso, es decir que no es suficiente la presencia del elemento objetivo, sino que necesariamente debe encontrarse presente el elemento subjetivo tipificante del dolo para que sea factible la aplicación de una multa por defraudación fiscal.

Por lo tanto en el caso de las multas por defraudación se debe respetar el principio de la personalidad de la pena, el que requiere la necesaria presencia del elemento objetivo acompañado del elemento subjetivo, dicho en otros términos solo puede ser castigado quien sea culpable.

Cuando la determinación de la obligación tributaria se realice sobre base presunta queda absolutamente vedado la aplicación de multas por defraudación fiscal, ya que las mismas solamente pueden utilizarse para determinar la materia imponible y para la aplicación de multas por omisión de impuestos.

Recordemos que la Corte expresó que: “La negativa de hacer extensivo al campo de la responsabilidad penal tributaria el sistema de presunciones que la ley establece con el objeto de determinar la existencia y medida de la obligación, se ajusta al principio de legalidad<sup>156</sup>”.

Deviene entonces cristalino realizar una clara diferencia entre los principios rectores de la determinación tributaria en contraposición con los principios por los que se rige el régimen sancionatorio penal; en materia determinativa se expuso claramente la

---

<sup>156</sup> Mazza Alberto Mazza Generoso C.S.J.N. del 06-04-89 considerando 5°

validez de la utilización de presunciones a la hora de realizar la determinación de la obligación tributaria omitida, pero dicho principio no se traslada al derecho sancionador, el que se rige por otros principios como el de la personalidad de la pena.

Asimismo cuando el recaudador realice la determinación de oficio sobre base presunta dicho acto no habilita la denuncia penal ya que las presunciones determinativas de la ley 11.683 (t.o.1998) no pueden trasladarse al ámbito penal, en el que impera el sistema de prueba directa.

De respetarse los principios jurídicos vertidos a lo largo del presente trabajo no se estaría haciendo otra cosa que respetar la seguridad jurídica en la aplicación del derecho, la que “consiste básicamente en el cumplimiento del derecho por sus destinatarios y especialmente por los órganos encargados de su aplicación”.<sup>157</sup> “Este principio de seguridad jurídica o de certeza del derecho afecta a la acción del legislador, que, al crear la norma debe hacerlo teniendo en cuenta esta idea de certeza o protección de la confianza, pero también a la acción de la administración en sus relaciones con los ciudadanos”<sup>158</sup>; principio que no se puede perder de vista a la hora de establecer presunciones en las legislaciones positivas, si lo que se pretende es la armónica convivencia de la administración y de los administrados en un Estado de Derecho.

En definitiva lo que se lograría es un cabal respeto por el principio de rango constitucional de legalidad cuya “función principal consiste en poner un límite a la potestad tributaria normativa del Estado”.<sup>159</sup> “La administración tributaria está vinculada en su actuación por el principio de legalidad, que, más allá de una simple

---

<sup>157</sup> GARCÍA NOVOA Cesar, El principio de seguridad jurídica en materia tributaria, Marcial Pons, Madrid 2000, Pág. 80

<sup>158</sup> PÉREZ ROYO Fernando, Derecho financiero y tributario parte general, 9ª edición, Civitas, Madrid 1999, Pág. 54

<sup>159</sup> GONZÁLEZ GARCÍA Eusebio, Derecho tributario tomo I, Ediciones Plaza Universitaria, Salamanca 1997, Pág 41

visión de la reserva de ley desde la perspectiva de la vinculación de la administración, es un auténtico mandato de juricidad; esto es, de exigencia de que todas sus actuaciones sean conformes al ordenamiento jurídico, porque esa es la única manera de garantizar la certidumbre del particular.”<sup>160</sup>

Es decir que la mesurada aplicación de las presunciones tanto en materia determinativa como sancionatoria no haría otra cosa que colocar en pedestal de privilegio a los principios constitucionales de legalidad, equidad e igualdad con el consecuente beneficio que ello acarrea para toda la comunidad tributaria conformada por administración y administrados, al amparo del derecho tributario moderno en su visión autónoma y dentro del marco supremo de un estado democrático respetuoso de los derechos fundamentales de sus ciudadanos.

Siendo derechos fundamentales “todos aquellos derechos subjetivos que corresponden universalmente a todos los seres humanos en cuanto dotados del status de personas, de ciudadanos o personas con capacidad de obrar.”<sup>161</sup>

Por último se puede afirmar que de nada sirve un buen sistema tributario con su respectivo derecho tributario sancionador represivo acorde a derecho y respetuoso de las premisas acuñadas por la ley suprema de la Nación, sin un recto sistema judicial independiente e imparcial, “el deber del soberano, que consiste en proteger, hasta donde sea posible, a los miembros de la sociedad contra las injusticias y opresiones de cualquier otro componente de ella, o sea el deber de establecer una recta administración de justicia”<sup>162</sup>.

---

<sup>160</sup> GARCÍA NOVOA Cesar, El principio de seguridad jurídica en materia tributaria, Marcial Pons, Madrid 2000, Pág. 251

<sup>161</sup> FERRAJOLI Luigi, Derechos y garantías, Ediciones Trotta, Madrid 1999, página 37

<sup>162</sup> SMITH Adam, Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones, Fondo de Cultura Económica, Mexico décima reimpresión 1999, primera edición en inglés 1776, pag. 628.



## **BIBLIOGRAFÍA**

- 1) ZORNOZA PÉREZ JUAN J., EL SISTEMA DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS, EDITORIAL CIVITAS, MADRID 1992.
- 2) GARCÍA BELSUNCE HORACIO DERECHO TRIBUTARIO PENAL EDICIONES DE PALMA, BUENOS AIRES 1985.
- 3) FONROUGE GIULIANI, DERECHO FINANCIERO VOLUMEN II, EDITORIAL DE PALMA, BUENOS AIRES 1978.
- 4) JARACH DINO, EL ILICITO TRIBUTARIO, DERECHO FISCAL T.XVIII.
- 5) GONZÁLEZ GARCÍA EUSEBIO, DERECHO TRIBUTARIO TOMO I, EDICIONES PLAZA UNIVERSITARIA, SALAMANCA ESPAÑA, 1997.
- 6) HUTCHINSON TOMÁS, RÉGIMEN DE PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS LEY 19.549, EDITORIAL ASTREA, BUENOS AIRES 1997.
- 7) VALDÉS COSTA RAMÓN, INSTITUCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO, EDITORIAL DE PALMA BUENOS AIRES 1992.
- 8) SPISSO RODOLFO R., TUTELA JUDICIAL EFECTIVA EN MATERIA TRIBUTARIA PROTECCIÓN DEL CONTRIBUYENTE ANTE EL ESTADO DE SITIO FISCAL, EDITORIAL DE PALMA, BUENOS AIRES 1996.
- 9) CASÁS JOSÉ OSVALDO, TUTELA JURISDICCIONAL EN MATERIA TRIBUTARIA III JORNADAS TRIBUTARIAS DEL MERCOSUR BUENOS AIRES 26 AL 28 DE AGOSTO DE 1999.
- 10) GIANNINI A. D., INSTITUCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO, EDITORIAL DE DERECHO FINANCIERO, MADRID 1957.
- 11) DÍAZ SIEIRO HORACIO D., VELJANOVICH RODOLFO DIEGO Y BERGROTH LEONARDO, PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO, EDICIONES MACCHI, BUENOS AIRES 1993.

- 12) GARCÍA VIZCAÍNO CATALINA, DERECHO TRIBUTARIO TOMO II, EDITORIAL DEPALMA, BUENOS AIRES 1997.
- 13) CONDE MUÑOZ FRANCISCO, TEORIA GENERAL DEL DELITO, TIRANT LO BLANCH, VALENCIA 1989.
- 14) CONDE MUÑOZ FRANCISCO Y GARCÍA ARÁN MERCEDES, DERECHO PENAL PARTE GENERAL, TIRANT LO BLANCH, VALENCIA 1998.
- 15) ZAFFARONI EUGENIO RAÚL MANUAL DE DERECHO PENAL PARTE GENERAL EDITORIAL EDIAR, BUENOS AIRES 1991.
- 16) DE WENDY L. G. Y RUSSO E. A., ILÍCITOS TRIBUTARIOS, EDICIONES DEPALMA, BUENOS AIRES 1990.
- 17) BACIGALUPO ENRIQUE, LOS LINEAMIENTOS DE LA TEORÍA DEL DELITO, EDITORIAL HAMMURABI, BUENOS AIRES 1994.
- 18) ALVAREZ GARCÍA FCO. JAVIER, INTRODUCCIÓN A LA TEORÍA JURÍDICA DEL DELITO, TIRANT LO BLANCH, VALENCIA 1999.
- 19) VILLEGAS HECTOR B., RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO ARGENTINO, EDITORIAL DEPALMA 1993.
- 20) GARCÍA VIZCAÍNO CATALINA, DERECHO TRIBUTARIO TOMO I, EDITORIAL DEPALMA, BUENOS AIRES 1996.
- 21) DALLA VIA ALBERTO R. Y GUTMAN MARCOS G., RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO, EDITORIAL NÉMESIS, BUENOS AIRES 1997.
- 22) NAVARRINE SUSANA; ASOREY, RUBÉN, PRESUNCIONES Y FICCIONES EN EL DERECHO TRIBUTARIO, EDICIONES DEPALMA, BUENOS AIRES 1985.
- 23) ARIAS VELASCO JOSÉ, PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS, MARCIAL PONS, MADRID 1991.

- 24) ESEVERRI MARTÍNEZ, PRESUNCIONES LEGALES Y DERECHO TRIBUTARIO, MARCIAL PONS, MADRID 1995.
- 25) BARNUEVO FABO MARIN D., PRESUNCIONES Y TÉCNICAS PRESUNTIVAS EN DERECHO TRIBUTARIO, MC GRAW HILL, MADRID 1996.
- 26) DÍAZ VICENTE OSCAR, LA SEGURIDAD JURÍDICA EN LOS PROCESOS TRIBUTARIOS, EDITORIAL DEPALMA, BUENOS AIRES 1994.
- 27) SPISSO RODOLFO R., "FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN EN LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA" TRABAJO PRESENTADO EN LAS XVIII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO (MONTEVIDEO URUGUAY DICIEMBRE DE 1996) ASOCIACIÓN DE ESTUDIOS FISCALES. "ANALES" PERÍODO AGOSTO 1996 – JULIO 1998.
- 28) DIAZ VICENTE OSCAR "LA UTILIZACIÓN DE PRESUNCIONES PARA RECONSTRUIR LA MATERIA IMPONIBLE Y LA RAZONABILIDAD DE SU APLICACIÓN" TRABAJO PRESENTADO EN LAS XII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO.
- 29) GENOVA GALVÁN, ALBERTO, LA ESTIMACIÓN INDIRECTA, TECNOS, MADRID 1985.
- 30) PÉREZ ROYO FERNANDO, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO PARTE GENERAL NOVENA EDICIÓN, CIVITAS, MADRID 1999.
- 31) HADDAD JORGE ENRIQUE, LEY PENAL TRIBUTARIA COMENTADA, EDICIONES DEPALMA, BUENOS. AIRES. 1997.
- 32) GÓMEZ TERESA, LA DETERMINACIÓN DE OFICIO Y SUS DIVERSAS CONSECUENCIAS PROBATORIAS, EDITORIAL LA LEY REVISTA IMPUESTOS LVIII-B.
- 33) GÓMEZ TERESA, GARANTÍA DE LA PREJUDICIALIDAD EN EL PROCESO PENAL TRIBUTARIO, BOLETÍN DE LA

ASOCIACIÓN ARGENTINA DE ESTUDIOS FISCALES, JULIO DE 2000.

- 34) DÍAZ VICENTE OSCAR, CRIMINALIZACIÓN DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS, EDITORIAL DEPALMA, BUENOS AIRES 1.999.
- 35) DAMARCO JORGE HECTOR, LA DETERMINACIÓN DE OFICIO EN SEDE PENAL, P.E.T. 1999.
- 36) LITVIN CESAR, LA DETERMINACIÓN DEL MONTO DEL DELITO EN LA LEY PENAL TRIBUTARIA, P.E.T. 30-04-97, EDITORIAL LA LEY.
- 37) FERNANDEZ OSCAR ANDRÉS Y CHICOLINO RICARDO, LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA A LA LUZ DEL NUEVO RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO Y PREVISIONAL (LEY 24.769), TRABAJO PRESENTADO EN EL 12 CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS REALIZADO EN LA CIUDAD DE CÓRDOBA EN EL AÑO 1998.
- 38) GARCIA NOVOA CESAR, EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA, MARCIAL PONS, MADRID 2000.
- 39) FERRAJOLI LUIGI, DERECHOS Y GARANTÍAS, EDICIONES TROTTA, MADRID 1999.
- 40) LOPEZ BISCAYART JAVIER, PRESUNCIONES Y OPORTUNIDAD EN EL PROCESO PENAL TRIBUTARIO, DOCTRINA TRIBUTARIA ERREPAR, JUNIO 2004.