

18° SIMPOSIO SOBRE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ARGENTINA

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 7 al 9 de septiembre 2016

Comisión N° 2

“Instrumentación de las operaciones. Facturas apócrifas y salidas no documentadas”

Informe de relatoría

1. Introducción

En primer lugar, agradezco a las autoridades del Consejo Profesional de Ciencias Económicas y del Simposio por haberme designado como relatora de esta Comisión.

Habíamos planteado, en oportunidad de proponer las directivas, que el tema referido a la documentación respaldatoria de las operaciones, facturas apócrifas y salidas no documentadas, constituye una de las preocupaciones centrales tanto de la administración como de los contribuyentes. Por ello, nos proponemos abordar el tema desde variadas perspectivas.

Este trabajo se ha nutrido de las siguientes ponencias de los panelistas: “Crisis por oposición de normas procedimentales” del Dr. Ricardo Koss, “Desconocimiento de las operaciones por parte del fisco nacional”, del Dr. Armando Magallón, “Conceptualización teórica, técnica y práctica en la esfera tributaria de las facturas apócrifas” del Dr. Sebastián Liberman y “Las facturas apócrifas como medio de comisión de ilícitos tributarios-aspectos sancionatorios del impuesto especial por salidas no documentadas” de la Dra. Marina Lamagrande.

También se ha tenido en cuenta para la confección de este relato el trabajo “El peso de la prueba con leyes en colisión”, presentado por los Dres. Bello y Grand.

A continuación entonces pasaremos a abordar cada uno de los temas propuestos.

2. Requisitos formales

2.1. Artículo agregado a continuación del 33 de la ley 11.683.

En primer lugar, existen una serie de requisitos formales que deben verificar los sujetos receptores de las facturas. Entre ellos, el artículo incorporado a continuación del 33 de la ley 11.683, a través del cual se establece la obligatoriedad de constatar que

las facturas o documentos equivalentes, se encuentren debidamente autorizados por la Administración Federal de Ingresos Públicos.

El Poder Ejecutivo reglamentó esta obligación a través del decreto 477/2007, en el que establece que se encuentran obligados a esta constatación los exportadores, agentes de retención del impuesto al valor agregado; contribuyentes que reciban comprobantes electrónicos; y el Estado Nacional y sus dependencias y/u organismos dependientes, centralizados, descentralizados o autárquicos.

Si se interpreta en forma literal, en la actualidad, con la generalización del uso de la factura electrónica, parecería que la totalidad de los contribuyentes encuadran en esta obligatoriedad.

Adicionalmente, el artículo 2 de dicho decreto dispuso que la aceptación de facturas o documentos equivalentes no autorizados por la AFIP, por parte de contribuyentes obligados a realizar la constatación establecida, *“dará lugar a la aplicación de las previsiones del artículo 34 de la mencionada ley”*.

Por su parte, el artículo 34 establece *“Facúltase al Poder Ejecutivo nacional a condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable a la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones en cuyo caso los contribuyentes que no utilicen tales medios o formas de comprobación quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados.*

Idénticos efectos a los indicados en el párrafo precedente se aplicarán a aquellos contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieran obligados a realizar la constatación dispuesta en el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 33.”

Se advierte que *“La constatación de validez de la factura exigida en esta norma es de tipo formal, puesto que no apunta a que el contribuyente demuestre la veracidad o sustantividad de la operación económica que refleja el documento –supuesto contemplado en el art. 34- sino que las pautas para la impresión de los comprobantes se hayan cumplido, y por, ende, su emisión resulta válida. En caso de que el sujeto no constate la validez formal de la factura, resulta de aplicación el segundo párrafo del art. 34 de la ley 11.683 y, en consecuencia, se daría un supuesto o extremo que autorizaría al organismo recaudador a presumir que la operación no es válida, desplazando la carga probatoria de la realización del negocio (compra o locación) en cabeza del sujeto pasivo”*¹

Koss señala que *“La finalidad perseguida por el legislador es obviamente la de crear un mecanismo que le permita al fisco fiscalizar la real existencia de las operaciones que generan deducciones de la base de imposición del impuesto a las ganancias y/o del debito fiscal determinado para el IVA. Es por eso que en principio pone en cabeza del adquirente - contribuyente la obligación de constatar la validez de la autorización*

¹ Diez Fernando, Ruetti Germán, Procedimiento Tributario, Ley 11.683, La Ley, 2016, páginas 288 y 289

emitida por la AFIP al emisor de las facturas para respaldar las operaciones que disminuyen su obligación fiscal.”

Agrega que si el fisco tuviera la opción de objetar la deducción de la operación y/o el crédito fiscal contenido en la factura impugnada, el contribuyente debe tener garantizado el debido proceso adjetivo para poder “...acreditar la veracidad de las operaciones...”

También se ha afirmado que “una muestra más de la ineficacia del fisco, y dado que le resultan insuficientes las facultades y derechos concedidos en la LPF, el legislador le allana el camino transfiriendo una carga pública más a los contribuyentes, como es el control y la verificación de las operaciones de sus proveedores. Es decir, “no basta con que el contribuyente se haga responsable de cumplir con la frondosa y rebuscada legislación tributaria aplicable, sino que además está obligado a controlar el actuar de sus proveedores so pena de responsabilizarse de los tributos adeudados por estos.”²

Por ello, “Ante toda la potencia de requisitos que se imponen en las normas aludidas, hay que decir que cuando se otorga la autorización oficial de cada caso (CAI o CAE) para que el contribuyente emita el comprobante respaldatorio de sus operaciones comerciales, queda pacíficamente entendido que el Fisco ha cumplido con su obligación de controlar todos y cada uno de los requisitos que han impuesto las distintas resoluciones generales para culminar felizmente la realización de los trámites requeridos. Y recordemos también que estos requisitos son autodeterminados por la propia AFIP en el uso de sus facultades discrecionales. Si el peticionante es autorizado, no existe otra posibilidad que pensar que se encuentra en situación regular ante la Autoridad Recaudatoria puesto que de lo contrario no se le hubiera podido permitir la emisión de los comprobantes que luego serán sometidos a validación en la página web del Ente Fiscal...Por eso ... el régimen de control de validez de facturaciones, de no denunciar alguna situación anómala durante la consulta, para el tercero consultante tiene relevancia garantística en todos los aspectos formales del proveedor que ha emitido el comprobante.

Si de aquí en más, el Fisco se contradice en los hechos porque denuncia como razón impugnatoria ante el contribuyente tenedor de buena fe de facturas supuestamente apócrifas, la existencia de hechos que han sido la condición sine qua non a sortear para otorgar el permiso de facturación que el propio Organismo tramitó y concedió, esto significa haber caído en una trampa empujado por la propia acción o inacción del Ente Recaudador que se contradice validando en la consulta ante la página web la legitimidad de comprobantes con CAI o CAE cuando por otro lado tiene información de que el proveedor está en camino de transitar la vía de la infidelidad contributiva. Bajo estas circunstancias se configura una sucesión de actos oficiales contradictorios que terminan perjudicando al tercero adquirente que solamente pretende tener seguridad acerca de la bondad de la factura consultada. Obviamente, éste no es el resultado que quien consulta la página web del Ente espera que se produzca. La AFIP entregó oficialmente información distorsionada que termina siendo engañosa para el contribuyente que se sujetó de buena fe a las normativas en curso.”³

² Chicolino, Ricardo, en 75º Aniversario de la ley 11.683, Edicon, Fondo Editorial Consejo, 2008, Director Horacio Ziccardi, página 205

³ Facturas apócrifas y culpabilidad. Grosso Sheridan, Walmyr H., Doctrina tributaria Errepar, tomo XXXII, página 449, mayo 2011.

Ahora bien, el incumplimiento a la obligación de constatar los comprobantes, cuando existiera tal obligatoriedad, trae como consecuencia la aplicación de la responsabilidad solidaria del artículo 8 inciso que establece “Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas:... h) Los contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieren obligados a constatar su adecuación, conforme las disposiciones del artículo sin número incorporado a continuación del artículo 33 de la presente ley. En este caso responderán por los impuestos adeudados por el emisor, emergentes de la respectiva operación y hasta el monto generado por la misma, siempre que no puedan acreditar la existencia y veracidad del hecho imponible.”

Nuevamente, “La ley estipula que responderán por los impuestos adeudados por el emisor de la referida documental, emergentes de la respectiva operación y hasta el monto generado por la misma, siempre que no puedan acreditar la existencia y veracidad del hecho imponible.

Es evidente que el Fisco traslada una pesada carga sobre el contribuyente, recurriendo al expediente de generar una responsabilidad personal o solidaria de quien reciba la referida documental apócrifa o no autorizada, con el emisor de la misma por el tributo que surja de la operación respectiva.

Ello con la finalidad de desterrar de nuestro medio, la proliferación de documentos apócrifos o no autorizados, cuya utilización ha sido la maniobra ardida por excelencia en los últimos años, para defraudar al fisco.

No obstante, el cargo formulado admite la posibilidad de ser desvirtuado mediante prueba idónea que acredite la existencia y veracidad del hecho imponible.”⁴

Sin embargo, “...en la práctica no ha tenido mucha aplicación por el Organismo la extensión de la responsabilidad solidaria, para lo cual se requiere una determinación de oficio.”⁵

Es decir, “Este supuesto no ha sido de aplicación concreta por la evidente incongruencia que surge de sus propios términos y de la realidad tributaria. En primer lugar, debemos señalar que la sola constatación formal de que las facturas o comprobantes equivalentes recibidos se encuentren debidamente autorizados por la AFIP, hace desaparecer esta responsabilidad personal del comprador por las obligaciones tributarias del emisor (aun cuando el organismo recaudador mantenga el carácter apócrifo del comprobante pese a haber cumplido el adquirente con la constatación de la factura, su CAI y debida autorización en la página web de la autoridad tributaria).

En segundo lugar, la objeción a las compras por su presunto carácter apócrifo conlleva actualmente la impugnación de las declaraciones juradas propias del contribuyente adquirente, ya sea a su crédito fiscal computado en el impuesto al valor agregado,

⁴ Gómez, Teresa, Folco, Carlos María, Procedimiento Tributario, Ley 11.683 – Decreto 618/97, La Ley, 2º Edición Actualizada y ampliada, páginas 82 y 83

⁵ Facturas apócrifas: necesidad de nuevas soluciones, Caranta Martín, Consultor tributario, Abril 2016.

como al gasto deducido en el impuesto a las ganancias. El adquirente, entonces, es parte de una determinación de oficio de sus obligaciones tributarias, por lo que resultaría ilegítimo que, a la vez, fuera parte de un procedimiento de determinación por extensión de responsabilidad con respecto a las obligaciones tributarias del emisor.

Por lo tanto, este supuesto de atribución resulta improcedente. Las acciones del emisor respecto de sus obligaciones tributarias sólo pueden ser indagadas, cuestionadas e impugnadas sólo con relación a este sujeto pasivo, por ser titular exclusivo de los débitos fiscales e ingresos, pues éste es quien tiene la obligación de tributar sobre tales operaciones, pero de ningún modo se puede extender –a título de responsabilidad del art. 8° -las consecuencias derivadas de ese análisis a sujetos terceros y ajenos de la relación tributaria.”⁶

No se advierte en qué casos esta norma podría resultar aplicable. Si no se constata la validez, y tampoco se demuestra la veracidad de la operación, entonces se impugnará el crédito fiscal, el gasto, y se realizará el reclamo por el impuesto a las ganancias salidas no documentadas.

Sin embargo, es claro que la solidaridad analizada se refiere a los impuestos del emisor de la factura. Pero si la veracidad de la operación no se pudo demostrar, entonces no se generó el hecho imponible, tampoco la obligación tributaria en cabeza del emisor. En consecuencia, desaparece esa responsabilidad solidaria que establece la ley.

Más aún, es evidente que no se podrían realizar los ajustes al receptor de la factura en sus propios impuestos, y además aplicar la solidaridad señalada. No vemos cómo la AFIP podría admitir que la operación no es veraz y sin embargo no ajustar los impuestos en cabeza del tomador, única posibilidad, pensamos, en que procedería la solidaridad señalada.

2.2. Formas de pago. Ley 25.345.

Como sabemos, la ley 25.345 dispone que no surtirán efectos entre partes ni frente a terceros, los pagos superiores a \$ 1.000, que no se realicen bajo alguna de las modalidades allí previstas, que responden básicamente a la bancarización de los mismos. Asimismo, establece que los contribuyentes y responsables no podrán computar los créditos fiscales ni deducciones derivados de tales pagos aunque prueben la veracidad de las operaciones que los originan. Con anterioridad, nos hemos referido a este tema⁷.

Como vimos, la norma establece que los pagos realizados en contravención a la ley 25.345, no serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aun cuando éstos acrediten la veracidad de las operaciones.

⁶ Diez Ruetti, ob. cit., páginas 108 y 109

⁷ Calello, Carolina, Presunciones para negar efectos jurídicos a las operaciones comerciales. Análisis de las técnicas presuntivas utilizadas en la ley 25.345 y el art. 34 de la ley 11.683 en Presunciones y ficciones en el régimen tributario nacional. Aspectos teóricos, jurídicos y prácticos, Roberto P. Sericano y Diego N. Fraga, directores. La Ley, 2014 y Calello Carolina, La Corte se expide sobre la ley antievasión, Doctrina Tributaria Errepar (DTE) Mayo 2014

Se ha dicho que la norma apunta, cuando utiliza la expresión “deducciones”, al efecto en el impuesto a las ganancias, y en principio serían las establecidas en su Título III, artículos 80 a 87 inclusive, aunque existen dudas sobre la deducción de costos abonados en efectivo.⁸ Entendemos que la expresión “demás efectos tributarios” alcanzaría a estos conceptos, y en el mismo sentido quedarían comprendidas las amortizaciones de bienes de uso abonados en efectivo, aspecto específicamente tratado en el precedente “Smania”.⁹

También se debe analizar el momento en que resulta procedente la impugnación. Así, se ha sostenido que teniendo en cuenta el principio financiero de apropiación que tiene la ley de IVA, que no exige la cancelación de la operación para su cómputo como requisito en tal momento, en caso de realizarse en un momento posterior, la impugnación debería tener efectos en el mes en que se produce el pago, y no en el que se computó el crédito fiscal de la factura. En el mismo sentido, en el impuesto a las ganancias, el problema debe analizarse desde la perspectiva del criterio de lo devengado. Es por ello que si al producirse el cierre del ejercicio se dieron todos los requisitos para considerarse devengado el gasto, éste resulta deducible, siendo impugnabile recién en el momento en que se produce el incumplimiento.¹⁰ Sin embargo, parece posible también sostener que la ley 25.345 ha adicionado un requisito para el cómputo de créditos fiscales y deducciones, y que si no se cumple con la normativa, sus efectos se retrotraen al momento de la deducción o cómputo del crédito fiscal.

De acuerdo con los términos de la ley 25.345, se establece una limitación para los pagos de dinero. Debemos señalar que el pago es una de las formas de extinción de las obligaciones, motivo por el cual la limitación no opera para otras formas de extinción previstas en el código de fondo, tales como la novación o la compensación.

Variadas son las críticas doctrinarias que se han esgrimido en contra de esta norma¹¹, básicamente vinculadas con la imposibilidad de prueba en contrario de las operaciones y la consecuente vulneración de garantías constitucionales.

⁸ VENERI, Fernando, “Algunas consideraciones sobre el pago a proveedores regulados por la resolución general 1547 y sus efectos tributarios”, *Práctica y Actualidad Tributaria (PAT)* Tomo/Boletín: IX p. 3, setiembre 2003

⁹ TFN, sala B, Smania, Eduardo Valentin, 10/8/2010. En el caso se admitió la veracidad de la operación, que había sido abonada en efectivo en moneda extranjera. La AFIP se había expedido a través del dictamen 5/2006 DAL de fecha 23/1/2006 en el sentido opuesto.

¹⁰ BERTAZZA, Humberto J., “Nueva ley de prevención de la evasión fiscal”, *Doctrina Tributaria Errepar*, Tomo XXI, febrero de 2001

¹¹ GOROSITO, Alberto, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, junio de 2004. Exposición realizada el 25/03/2004 en la sede de la Asociación, en el curso “Temas fundamentales de Procedimiento Tributario”, dirigido por el Dr. Vicente O. Díaz, Presunciones y ficciones en el Derecho Tributario. En el mismo sentido, LÓPEZ, Jorge, “El inadecuado uso de presunciones y ficciones en el derecho penal tributario”, *Doctrina Tributaria Errepar (DTE)*, Tomo XXVIII, p. 116, febrero 2007; VÁZQUEZ, Eduardo A.: “Análisis del gasto deducible en el impuesto a las ganancias. Repaso práctico de requisitos formales y sustanciales para su adecuada deducción” - *Errepar - Consultor Tributario* - N° 9 - noviembre/2007 - pág. 81; RUBIOLO, Rubén M., “La realidad económica frente a normas que pretenden ignorarla”, *PET 2006* (abril-347), 1; CHRISTENSEN, Eduardo A., “La prohibición de pago en efectivo: el cheque cancelatorio. El cumplimiento de las leyes descansa en la razonabilidad de las mismas. Sin esta, no puede esperarse que sean obediencias”, *La Ley online*; RUBIOLO, Rubén M., “La realidad económica frente a normas que pretenden ignorarla”, *PET 2006* (abril-347), 1

En esta línea, Grandt y Bello realizan un análisis de cada uno de los principios constitucionales afectados: legalidad, razonabilidad, debido proceso adjetivo y capacidad contributiva.

2.3. El pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia. La causa Mera.

Como sabemos, la Corte Suprema se pronunció en la causa “Mera”¹² a favor de la inconstitucionalidad de la ley 25.345, referida a la imposibilidad de computar créditos fiscales y gastos originados en operaciones superiores a \$ 1.000 abonadas en efectivo, aunque el contribuyente demuestre su veracidad. Es importante señalar que en el caso analizado el fisco no había puesto en duda la realización de las operaciones, sino que sólo objetaba su forma de pago¹³.

La Corte confirmó lo sostenido por la Cámara, en cuanto a que la norma, al desconocer de efectos a actos jurídicos cuya validez y existencia se encuentra probada, no resulta razonable.

Señaló, remitiéndose a la causa “Hermitage”, que las presunciones requieren un uso inteligente, concreto y racional y que su utilización debe limitarse a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen. Asimismo destacó que en el citado precedente -para declarar la inconstitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta en un caso en el que se había demostrado que el contribuyente no había obtenido ganancia alguna en el período examinado- señaló que el legislador no había dado fundadas razones para impedir la prueba de que, en un caso concreto, no se ha obtenido la ganancia presumida por la ley y concluyó en que el medio utilizado por el legislador para la realización del fin que procura, no respeta el principio de razonabilidad de la ley.

En ese orden de consideraciones, estimó que el artículo 2° de la ley 25.345 es inconstitucional, ya que la norma impugnada prohíbe lisa y llanamente el cómputo de las operaciones cuyos pagos hayan sido efectuados por medios distintos de los mencionados en ese ordenamiento, lo que equivale a establecer una ficción legal que pretende desconocer o privar de efectos a operaciones relevantes para la correcta determinación de la base imponible y cuya existencia y veracidad ha sido fehacientemente comprobada.¹⁴

Por último, señaló que prohibir el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas -y que constituyen gastos deducibles en el impuesto a las ganancias y créditos fiscales en el IVA— por motivos estrictamente formales importa prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo

¹² 19/3/2014

¹³ Calello, Carolina, La Corte... ob. cit.

¹⁴ En el mismo sentido se expidió la doctrina. Ver entre otros: GOROSITO, Alberto, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, junio de 2004. Exposición realizada el 25/03/2004 en la sede de la Asociación, en el curso “Temas fundamentales de Procedimiento Tributario”, dirigido por el Dr. Vicente O. Díaz, Presunciones y ficciones en el Derecho Tributario; LÓPEZ, Jorge, “El inadecuado uso de presunciones y ficciones en el derecho penal tributario”, Doctrina Tributaria Errepar (DTE), febrero 2007, T XXVIII, p. 116.; VÁZQUEZ, Eduardo A., “Análisis del gasto deducible en el impuesto a las ganancias. Repaso práctico de requisitos formales y sustanciales para su adecuada deducción”, Errepar, Consultor Tributario, N° 9, noviembre/ 2007, p. 81; RUBIOLO, Rubén M., “La realidad económica frente a normas que pretenden ignorarla”, *PET*, 2006 (abril-347), 1.

gravamen como requisito indispensable de su validez.

2.4. Procedimiento aplicable.

La ley establece que no se debe recurrir al procedimiento de determinación de oficio, sino que se aplicará el previsto en el artículo 14 de la ley de procedimiento tributario. Dicha norma establece: “Cuando en la declaración jurada se computen contra el impuesto determinado, conceptos o importes improcedentes, tales como retenciones, pagos a cuenta, acreditaciones de saldos a favor propios o de terceros o el saldo a favor de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS se cancele o se difiera impropiamente (certificados de cancelación de deuda falsos, regímenes promocionales incumplidos, caducos o inexistentes, cheques sin fondo, etc.), no procederá para su impugnación el procedimiento normado en los artículos 16 y siguientes de esta ley, sino que bastará la simple intimación de pago de los conceptos reclamados o de la diferencia que generen en el resultado de dicha declaración jurada.”

Mucho se ha criticado esta remisión, por cuanto la impugnación prevista en la ley antievasión no responde a ninguno de los supuestos del artículo 14, sino que claramente involucra la determinación del impuesto.

Koss señala que “el ajuste que haga el fisco respecto de las facturas canceladas mediante medios no idóneos, no cumple con el requisito del debido proceso adjetivo, en particular porque el mecanismo previsto no es para determinar la obligación tributaria sino que es un medio de impugnación de pagos a cuenta computados en forma indebida.

Claramente la aplicación del artículo 34 de la ley 11.683 deriva necesariamente en el procedimiento de determinación de oficio mientras que el artículo 2 de la ley antievasión deriva en un procedimiento en el cual el contribuyente no tiene derecho a ser oído en sede de la AFIP. Solo quedara a resguardo el debido proceso adjetivo del contribuyente en otra instancia, si este apela la intimación cursada por el fisco ante al Tribunal Fiscal o la Justicia Contencioso Administrativa. “

Por ello, se ha dicho que para que el ajuste fiscal sea válido debe nacer del procedimiento de determinación de oficio en el cual el contribuyente podría ejercer su derecho de defensa ofreciendo pruebas sobre la veracidad de la operación. Se viola el derecho de defensa en juicio (art. 18, C.N.) al facultar al Fisco a que practique la intimación del ajuste en forma automática, con lo que se está cercenando en consecuencia el derecho de propiedad de aquél (art. 17, C.N.), fundado en una norma irrazonable (art. 28, C.N.).¹⁵

Ahora bien, dejando de lado estas críticas, también surge el interrogante sobre las consecuencias de la privación de efectos dispuesta en el art. 2° de la ley 25.345 cuando ello implique la disminución del saldo a favor y no una suma a ingresar. Teniendo en cuenta que el art. 2° de dicha ley remite al procedimiento del art. 14 de la ley procedimental y que no sería razonable otorgar un procedimiento distinto según se generen o no diferencias a ingresar, la referida determinación debería efectuarse mediante un acto resolutorio dictado sobre la base de dicho art. 14. Es decir, sin el

¹⁵ CHRISTENSEN, Eduardo A., “La prohibición de pago en efectivo: el cheque cancelatorio. El cumplimiento de las leyes descansa en la razonabilidad de las mismas. Sin esta, no puede esperarse que sean obediencias.”, La Ley online

previo procedimiento de determinación de oficio pero, como es obvio, sin intimar ingreso alguno.¹⁶ Lo mismo sucedería en casos de disminución de quebrantos. Como dijimos, en nuestra opinión se trata de actos de naturaleza determinativa, no obstante lo cual, de realizar el ajuste a través de un acto del artículo 14, ello no impide considerar los quebrantos acumulados o los saldos a favor del contribuyente. Es decir, la forma de reclamo no puede de ningún modo alterar el impuesto a ingresar al punto de no reconocerse los quebrantos o saldos a favor.¹⁷

Todo lo dicho no hace más que confirmar la improcedencia del procedimiento del artículo 14 a efectos de realizar los referidos ajustes, ya que es evidente que se debería recurrir a la determinación de oficio.

Además, en los supuestos en que por un mismo período e impuesto el Fisco pretenda efectuar tanto ajustes originados en la ley 25.345 como también otros fundados en otras causas, la aplicación literal de la normativa vigente llevaría a que se desarrollen dos procedimientos paralelos (el contemplado en el art. 14 de la ley procedimental y el de determinación de oficio de sus arts. 16 y siguientes). Pero tal interpretación literal resulta irrazonable ya que se imprimirían distintos procedimientos, con recursos diferentes, a la materia imponible de un mismo período. La solución adecuada y que se ajusta a los principios de celeridad, economía, sencillez y eficacia del procedimiento administrativo, es el tratamiento de dichos supuestos en el marco de un único procedimiento sustanciado conforme los arts. 16 y siguientes de la ley 11.683.¹⁸ Este criterio parece verse confirmado a través de los precedentes jurisprudenciales sobre la materia.¹⁹

Debe notarse también, que cuando el motivo de la impugnación del gasto o el crédito fiscal no es exclusivamente la forma de pago, sino por ejemplo la falta de capacidad económica del proveedor o el desconocimiento por parte de éste de las operaciones, sin lugar a dudas debe realizarse una determinación de oficio, ya que sobre estos otros aspectos no existe la más mínima duda que deben ser sometidos al derecho de contradicción.²⁰ En otras palabras, y sin perjuicio de las críticas que merece, la intimación del artículo 14 sólo procede cuando la impugnación se refiere *únicamente* al cuestionamiento sobre la forma en que se realizaron los pagos, y no cuando el acto incluye también otros fundamentos a fin de impugnar las operaciones²¹.

¹⁶ BILLER, Juan F., “La ley 25.345 de prevención de la evasión fiscal y un nuevo supuesto de acto determinativo”, IMP 2004-B, 1724

¹⁷ Bertazza entiende que la AFIP intimará al ingreso de los impuestos sin tener en cuenta estos conceptos, pero sostiene que “a su tiempo, la justicia colocará las cosas en su lugar, aunque para evitar discusiones estériles sería recomendable la adaptación de la norma aludida y su adecuación a derecho.” BERTAZZA, ob. cit.

¹⁸ BILLER, ob. cit.

¹⁹ TFN, sala A, 17/05/2007, Frigorífico Máximo Paz S.A., Cita online: AR/JUR/3693/2007. Idéntico criterio surge de la causa Toledo, Pedro Roque, TFN, sala A, 31/05/2011, en que se apeló una determinación en la que se discutía, además de la impugnación por facturas apócrifas, el pago de otras realizado en contravención con la ley 25.345.

²⁰ Así se ve corroborado en el precedente Arcat S.A., sala B, 18/11/2005, en que se confirmó el ajuste fiscal por no haber demostrado el contribuyente la veracidad de las operaciones

²¹ Calello, Carolina, Presunciones... ob. cit.

Por otra parte, también se ha cuestionado, con razón, la redacción de la resolución reglamentaria 1547/2003 emitida por la AFIP. Ello, por cuanto la resolución dispone que el fisco intimará en virtud del artículo 14 en aquellos casos en que los contribuyentes y responsables efectúen pagos sin emplear los medios o procedimientos de cancelación en la forma y condiciones establecidas en la propia resolución. Y precisamente el punto es que la norma tiene condicionamientos diferentes a los exigidos por la ley, ya que prevé determinados requisitos para el pago con cheque, cuyas exigencias han sido consideradas como un exceso reglamentario.

Por ello, la AFIP se encuentra autorizada para aplicar tal artículo sólo en los casos de violaciones a lo establecido en el marco de la ley de prevención de la evasión y no cuando no se cumplan las disposiciones que contiene la resolución reglamentaria. Es decir, el art. 14 de la Ley 11.683 podrá aplicarse solamente cuando se infrinjan las disposiciones de la ley 25.345 y no cuando los procedimientos no utilizados respondan a la resolución, ya que en estos casos debe recurrirse a determinación de oficio.²²

Ahora bien, teniendo en cuenta lo sostenido por la Corte en la causa “Mera”, pensamos que el organismo fiscal deberá recurrir siempre al dictado de una determinación de oficio. Ello, por cuanto el pago en efectivo no resulta suficiente por sí solo para impugnar las operaciones, y por tanto, en la medida en que los fundamentos del ajuste deban incluir otros aspectos cuestionables de las operaciones, ya no nos encontramos en el ámbito de la ley antievasión sino en el marco de una determinación de oficio. En otras palabras, y sin perjuicio de las objeciones que merece, la intimación del artículo 14 sólo procedería cuando la impugnación se refiere *únicamente* al cuestionamiento sobre la forma en que se realizaron los pagos, y no cuando el acto incluye también otros fundamentos a fin de impugnar las operaciones.

Ello es independiente de qué interpretación se realice sobre en quién recae la carga de la prueba, siempre deberá darse al contribuyente la posibilidad de probar su existencia, y ello sólo puede hacerse en el marco de un procedimiento de determinación de oficio.

Es que justamente la remisión al artículo 14 y consecuente intimación directa, tenía que ver -insistimos, más allá de las objeciones que ello pudiera generar- con que una vez comprobado el hecho en forma objetiva -pago en contravención a las disposiciones de la norma- no era necesario verificar ningún otro extremo, y ello daba lugar a la referida intimación.

Pero teniendo en cuenta lo señalado por la Corte, en cuanto a que el incumplimiento de la formalidad no habilita a impugnar las operaciones si se demuestra la veracidad de las operaciones, se deriva la necesidad de generar en el ámbito de la Administración el procedimiento tendiente a su impugnación, que en nuestra opinión sin lugar a dudas debe enmarcarse en un procedimiento de determinación de oficio²³.

Esta circunstancia trae aparejadas consecuencias trascendentes, por cuanto si se adopta esta postura, y la AFIP no sigue el procedimiento señalado, el acto de intimación será nulo de nulidad absoluta en virtud de lo previsto en el artículo 14 inciso b) de la ley 19.549, por haberse dictado sin cumplir los procedimientos esenciales previos al dictado del acto, requisito contenido en el artículo 7 inciso d) de la referida ley.

²² COMBA, Luis A., “La nueva reglamentación de medios y formas para cancelar operaciones”, IMP 2003-B, 1956

²³ Calello, Carolina, La Corte... ob. cit.

2.5. Intervención de juez administrativo. Falta de dictamen previo

En primer lugar corresponde señalar que el acto de intimación debe ser emitido por un juez administrativo, en tanto importa un reclamo patrimonial al contribuyente, no obstante lo cual no se encuentra normativamente contenida en forma expresa esa previsión.²⁴ Ello se funda principalmente en la especial naturaleza del acto, es decir, su característica determinativa, más allá de la forma en que haya sido dictado. Por otra parte, si no se tiene en cuenta tal carácter, es evidente que el procedimiento recursivo frente a estas intimaciones deja al contribuyente más desprotegido que en aquellos actos en que expresamente se requiere intervención de juez administrativo, por ello parecería que no existen dudas de que, como mínimo, su emisión debería equipararse en relación al funcionario competente para su emisión.

La necesidad de intervención de juez administrativo ha sido reconocida por el Organismo Recaudador en el dictamen 14/2008 DI ALIR, en que se trató la necesidad de dictamen jurídico en casos de juez administrativo no abogado. Si bien la Administración concluyó, como veremos más adelante, que tal dictamen no resulta necesario, surge de sus términos que se da por sentado el dictado del acto por parte de un juez administrativo.

Con relación a la necesidad de dictamen previo, se debe tener en cuenta que si bien no se encuentra prevista en forma expresa en las normas tributarias –ley 11.683, decreto reglamentario y decreto 618/97- la necesidad de dictamen previo para este tipo de actos, ello surge de la ley 19.549, aplicable en forma supletoria. Así, se debe tener presente que el artículo 7 de dicha norma dispone entre los requisitos esenciales del acto administrativo que, antes de su emisión, deben cumplirse los procedimientos esenciales y sustanciales previstos y los que resulten implícitos del ordenamiento jurídico. Agrega que, sin perjuicio de lo que establezcan otras normas especiales, se considera también esencial el dictamen proveniente de los servicios permanentes de asesoramiento jurídico cuando el acto pudiera afectar derechos subjetivos e intereses legítimos.

Entonces, para los casos no previstos en la norma tributaria específica, se debe aplicar en forma supletoria la ley 19.549 y, por lo tanto, si el acto pudiera afectar derechos subjetivos e intereses legítimos, será necesaria la emisión de dictamen jurídico previo.

Similar conclusión parece surgir del precedente “Cerámica San Lorenzo” de la Corte Suprema de Justicia.²⁵ La discusión se centró en determinar si la DGI podía revocar la resolución inicial que hacía lugar a la exención, en el entendimiento de que se trataba de un acto irregular por no haberse emitido el dictamen previo.

En lo que aquí interesa, la Corte señaló, en referencia a la necesidad de dictamen jurídico, que su prescindencia no invalida el acto porque en el procedimiento de repetición de la ley 11.683 (t. o. 1968, aplicable al dictarse la resolución revocada por la Dirección General Impositiva) no estaba previsto ese requisito y el artículo 7º, inciso d), de la ley 19.549, cuando lo exige, lo supedita al supuesto de un acto que

²⁴ CALELLO, Carolina, Nulidades en materia tributaria, Edicon, 2012, p. 42. Para un análisis de aquéllos actos en los que se encuentra prevista en forma expresa esta exigencia ver ps. 38 y sig.

²⁵ CS, 30/09/1976, Cerámica San Lorenzo I.C.S.A. c. Fisco Nacional (D.G.I.), La Ley 1977-A, 70 – Imp. I-977, 659

podiera afectar derechos subjetivos e intereses legítimos de los administrados, extremo que, por el contrario, no se daba en el caso. Recordemos que el acto dictado era favorable al contribuyente, en tanto hacía lugar a la exención.

En otras palabras, la Corte dijo que el acto no era inválido porque el requisito de dictamen no estaba previsto para la repetición en el texto de la ley de procedimiento tributario vigente a la época de los hechos. Pero aclaró, con referencia a la previsión del artículo 7, inciso d), de la ley de procedimiento administrativo, que es obligatorio el dictamen en tanto el acto pudiera afectar derechos subjetivos e intereses legítimos de los administrados, circunstancia que, evidentemente, no se daba en el caso.

Del precedente analizado es posible en nuestra opinión sostener que la Corte interpretó que, aun si no estuviera previsto en la norma específica —ley 11.683, hoy decreto 618/97—, es necesario el dictamen previo en tanto el acto pudiera afectar derechos subjetivos e intereses legítimos de los administrados. En definitiva, ni más ni menos que lo que dice el texto de la ley 19.549, en tanto expresa que se debe hacer “*sin perjuicio* de lo que establezcan otras normas especiales...”. De este modo, no queda supeditada la exigencia de dictamen a lo que dispongan otras normas sino que, en la medida en que el acto afecte derechos de los particulares, será necesaria su emisión.

Entonces, considerando que sin lugar a dudas las intimaciones de la ley antievasión afectan derechos subjetivos e intereses legítimos de los particulares, resulta obligatoria la emisión de dictamen previo, por la aplicación supletoria de la ley 19.549, aún cuando no se encuentre expresamente previsto en las normas tributarias.²⁶

Es preciso advertir que este criterio no es compartido por la Administración, que se pronunció en el sentido de no considerar necesaria la emisión de dictamen jurídico en forma previa a la emisión del acto de intimación, por no estar expresamente previsto en el artículo 5 del decreto reglamentario de la ley 11.683.²⁷ No obstante ello, debemos señalar que en muchas ocasiones se observa la emisión de dictamen previo en los actos dictados por la AFIP al amparo de la ley 25.345.²⁸

Sin perjuicio de lo expuesto, si se acepta que a partir de la causa “Mera”, es necesario el dictado de una determinación de oficio, este problema se vería superado.

2.6. Posibilidad de prueba en contrario. Carga de la prueba.

Uno de los problemas principales que se plantearon con relación a la referida ley, es la contradicción que existe con el art. 34 de la ley 11.683, por cuanto este último permite al contribuyente probar la veracidad de las operaciones cuando los pagos son realizados sin cumplir las formas exigidas. Una de las interpretaciones que se había

²⁶ En opinión de Comadira, si el dictamen jurídico previo se concibe como un modo de control de legalidad, debería ser requerido no sólo como medio de protección de los particulares sino, en general, como recaudo esencial previo al dictado de todo acto administrativo, incluso cuando éste sea favorable para los intereses individuales. La legalidad se compromete tanto con los actos injustos para los administrados, como con aquellos que ilegítimamente afectan el interés público. COMADIRA, ob. cit., p. 201

²⁷ Dictamen 14/2008, DI ALIR, 16/5/2008

²⁸ Así surge por ejemplo de la causa TFN, sala A, D´Alessandro Jorge, 22/12/2010

hecho antes de la declaración de inconstitucionalidad en la causa “Mera”, era la prevalencia del artículo 34 citado en función del principio de especialidad.

Varios precedentes habían recogido este criterio. de dicho órgano de declarar la inconstitucionalidad de la norma²⁹.

Sin embargo, la Corte consideró inconducentes para la decisión del pleito los argumentos desarrollados por el Fisco Nacional con el objeto de sostener que el art. 34 de la ley 11.683 no debe ser considerado como “ley especial”, dado que la Cámara³⁰ no había fundado la decisión en ese argumento, sino que había considerado que la norma era inaplicable al caso porque resultaba irrazonable desde una perspectiva constitucional. Así, había considerado que al negar al contribuyente la posibilidad de descontar los gastos y computar créditos fiscales por operaciones efectivamente realizadas, se altera el hecho imponible definido en las leyes que determinan la materia imponible y la medida de ella. Consideró la Cámara que la existencia de pagos realizados por otros medios distintos de los previstos en la ley 25.345 constituye un serio indicio que permite poner en duda la existencia de las operaciones respectivas, y obliga al interesado a aportar la prueba detallada de ellas.³¹

En definitiva, la Corte ratificó la inconstitucionalidad de la norma por ser violatoria del principio de razonabilidad. Ello significa que no se consideró aplicable el artículo 34 de la ley 11.683, ni su prevalencia sobre la ley 25.345, sino la posibilidad de computar los gastos y créditos fiscales en la medida en que la veracidad de las operaciones se encuentre acreditada.

La cuestión que queda por analizar entonces es en quién recae la carga de la prueba, ya que del análisis del decisorio de Corte y el de Cámara que se ratifica, surge que el pago en efectivo constituye un serio indicio a fin de impugnar las operaciones, y que el contribuyente debe aportar la prueba detallada de las mismas. Así leído, parecería que la carga de la prueba recae en cabeza del contribuyente. Sin embargo, de la lectura completa del fallo de Corte que comentamos, y de sus instancias anteriores, no se advierte con tanta nitidez esta conclusión.³²

Así, la Cámara señaló también que el Fisco no formuló ninguna objeción con respecto a que los gastos de cuya deducción se trata fueron efectivamente realizados, es decir, fueron debidamente contabilizados y facturados; existen recibos o comprobantes válidos, y ellos coinciden con los requeridos por el Fisco a los proveedores; está justificada la procedencia de los fondos; y, además, no se da ninguna otra circunstancia que permita poner en duda la veracidad de las operaciones. Es decir, el

²⁹ TFN Sala A “Arrarás, Eliseo Antonio”, 29/11/2011, compuesta por Buitrago y Celdeiro, TFN, sala C, “Técnica en Prensadores S.A.”, 06/09/2010, cita online: AR/JUR/78549/2010., . TFN, sala B, “Romeo y Verde, Julio César s/apelación”, 28/02/2012 TFN, sala B, “Mera, Miguel Ángel”, 11/11/2009

³⁰ Sala V, “Mera, Miguel Ángel”, 12/07/2011. En el mismo sentido CNFed. Contenciosoadministrativo, sala IV, “Arraras, Eliseo Antonio”, 04/06/2013.

³¹ En sentido contrario: CNFed. Contenciosoadministrativo, sala II, “Tubos Argentinos SA c/EN - AFIP-DGI - R. 143/2005 s/DGI”, 28/10/2008. Corresponde señalar que la decisión fue apelada por la empresa mediante recurso ordinario ante la CS, quien lo desestimó por no alcanzar el monto mínimo para su procedencia. CS, “Tubos Argentinos c/Estado Nacional (AFIP-DGI)”, 04/10/2011

³² Calello, Carolina, La Corte.... Ob. cit.

fisco no había objetado las operaciones por otros motivos, y por lo tanto la aplicación de la norma resultaba irrazonable.

El Tribunal Fiscal, por su parte, destacó que según lo reconoce la propia representación fiscal, la veracidad de las operaciones no integra la litis en razón de que el Fisco Nacional no las ha negado. Señaló que el Organismo Recaudador circularizó a los proveedores y, conforme el análisis de lo actuado, sustentó su pretensión impugnatoria en razón de la forma de pago, pero conforme se desprende del informe final de inspección, los actuantes expresamente señalaron que "no existen elementos que permitan determinar la inexistencia de las operaciones, ni que el proveedor no cuenta con capacidad para desarrollar la actividad".

La Corte resaltó lo dicho por la Cámara, en cuanto a que la AFIP no había formulado ninguna objeción, lo que podría conducir a pensar que la carga de la prueba recae en el fisco, que debe aportar elementos e indicios a fin de desvirtuar las operaciones, uno de los cuales podrá ser el pago en efectivo.

Sin embargo, en los hechos esta distinción no resulta tan contundente, pensemos por ejemplo que el sujeto aporta contratos, facturas, registros contables, retenciones realizadas, etc. Pero si no considerara suficiente esta prueba, ¿no sería el fisco, quien a fin de no aceptar estos elementos, debería sumar otros indicios para efectuar la impugnación?

Supongamos ahora que el fisco decide cuestionar la capacidad económica del proveedor. En ese caso, no caben dudas de que la carga de la prueba recae en el fisco, que es quien cuestiona este extremo. Parecería que en la práctica, a partir del precedente analizado, la forma de pago puede ser el punto de partida para cuestionar la operación, pero se podría inferir que estos casos serán tratados de forma similar a aquéllos en que se objetan facturas presuntamente apócrifas.

Para finalizar, Koss señala que existen fallos posteriores a Mera³³, en los cuales los contribuyentes no pudieron probar la existencia de la operación por otros medios, por lo que prevaleció la impugnación efectuada por el fisco.

2.7. La competencia del Tribunal Fiscal de la Nación para entender en las intimaciones

Cabe ahora analizar cuáles son las vías procesales para impugnar las intimaciones realizadas en virtud de la ley antievasión³⁴.

Dado que la propia norma establece que la AFIP no debe realizar el procedimiento de determinación de oficio, sino la simple intimación del artículo 14 de la ley 11.683, se plantea la duda sobre la posibilidad de interponer contra tales actos, el recurso de

³³ Entre otros Oleaginosa Moreno Hermanos SA - CÁM. NAC.CONT. ADM. FED. - SALA III - 20/02/2015, Establecimientos Don Esteban S.A - CÁM. NAC.CONT. ADM. FED. - SALA I - 12/5/2015, Prestaciones Odontológicas SA C - CÁM. NAC.CONT. ADM. FED. - SALA I - 16/7/2015, Molino Argentino SAICAGEI - CÁM. NAC. CONT. ADM. FED. - SALA I - 11/08/2015, Asociación Cooperativas Argentinas Coop Ltda CÁM. NAC.CONT. ADM. FED. - SALA V 11/02/2016

³⁴ Nos hemos referido a este tema con anterioridad. Ver Calello, Carolina, Presunciones... ob. cit. y La Corte... ob. cit.

apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, ello teniendo en cuenta el carácter determinativo de tales intimaciones, la independencia de dicho órgano y la importancia del efecto suspensivo del recurso.

Es claro que si no se tiene en cuenta el carácter determinativo del acto, la vía procedente sería la apelación ante el Director General prevista en el artículo 74 del Decreto Reglamentario de la ley 11.683, y posterior impugnación judicial en los términos del artículo 23 de la ley 19.549, en cuyo caso el contribuyente debería solicitar una medida cautelar a fin de suspender los efectos del acto, concesión de no tan fácil acogida en el ámbito judicial.

Por otra parte, se ha considerado que el juicio de ejecución fiscal no es un marco procesal de debate apto para tratar la razonabilidad del sistema normativo que limita la posibilidad de realizar operaciones en dinero en efectivo, puesto que contiene en su seno un entramado de principios y valores en juego cuyo cuestionamiento requiere de un adecuado estudio pormenorizado, que excede ampliamente el planteado en la ejecución. Se dijo que no es posible para la ejecutada probar la veracidad de dichas transacciones en los términos del art. 34 de la ley 11.683, cuestión que podrá ser materia de reclamo en sede administrativa o de un juicio posterior de repetición, pero que excede el objeto del juicio ejecutivo.³⁵

Volviendo entonces a la posibilidad de apelación ante el Tribunal Fiscal, es importante recordar, como reiteradamente ha sostenido la jurisprudencia, que lo que distingue el carácter determinativo de un acto no es su forma, sino su esencia. En este sentido, no caben dudas sobre la naturaleza determinativa de las intimaciones del artículo 14 realizadas en función de la ley 25.345.

Es decir, si la intimación apelada contiene los elementos esenciales de una determinación tributaria, a saber: denominación del contribuyente, concepto e impuesto que se impugna, intimación de pago y firma de un juez administrativo, nos encontramos con un acto apelable al Tribunal Fiscal, sin interesar la forma adoptada. Cabe tener presente que esta definición ya la consagró la Cámara Nacional de Apelaciones, Sala III, en un antiguo fallo del 27/2/1997, recaído en la causa "Frigorífico Máximo Paz SA".³⁶

La jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación ha ratificado este criterio en reiteradas oportunidades, aunque esta tendencia parece revertirse en la Alzada en la mayor parte de los casos.

El primer antecedente de trascendencia en esta cuestión específica es la causa "Pascuzzi"³⁷, en que el Tribunal Fiscal se declaró competente para su tratamiento. Así, con cita de precedentes en que se había analizado el concepto, concluyó que la

³⁵ Juzgado Federal de 1a Instancia de Ejecución Fiscal Tributaria de la Capital Federal Nro. 6, 22/11/2006, Administración Fed. de Ingresos Públicos c. Textil Kovic S.A. Cita online: AR/JUR/7093/2006. De todos modos, en el caso reseñado se tuvo en cuenta también que en sede administrativa, se dejó consentir el acto.

³⁶ ZICCARDI Horacio, CUCCHIETTI, Miguel J. "Procedimiento. Ley antievasión. Pagos superiores a \$ 1.000. Ley 25345. Incompetencia del Tribunal Fiscal", Arrarás, Eliseo Antonio, CNFed. Contenciosoadministrativo, sala IV, 2/3/2010, Errepar On line

³⁷ TFN, sala A, 14/09/2004, Miguel Pascuzzi e Hijos S.A. Cita online: AR/JUR/2967/2004

intimación analizada conlleva una determinación de oficio, toda vez que de sus previsiones surge que lo que se discute -en definitiva- es la veracidad de las operaciones.

La sala C se expidió en el mismo sentido³⁸, al igual que la sala B³⁹.

Es importante resaltar que la Sala B, en su nueva composición, también se pronunció a favor de la competencia⁴⁰, y lo propio hizo la sala D.⁴¹

Sin embargo, la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal no mantiene en general el mismo criterio. Así, el primer precedente señalado —Pascuzzi— fue revocado por la Sala I⁴², quien señaló que encontrándose excluida por el art. 14 de la Ley de Procedimiento Tributario la vía de la determinación de oficio, el acto que se apela no reviste tal naturaleza, por ende no está contemplado como para habilitar la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación. Agregó que la competencia es una institución de orden público y no corresponde extenderla por vía analógica.

A su vez, la Sala III, en la causa “Terra BTH SRL” entendió que de acuerdo a una razonable interpretación de la norma, teniendo como fuente directa y esencial de tal exégesis la letra de la ley, se observa que el legislador desestimó para estos casos la aplicación del procedimiento de determinación de oficio previsto en la ley 11.683, motivo por el cual no se verifica en el caso la existencia de alguno de los presupuestos indicados en el art. 159 de la ley aplicable a fin de habilitar la competencia del TFN. Entendió que aún cuando deba valorarse si el acto impugnado posee un carácter determinativo, más allá de su denominación formal, lo cierto es que la exclusión de la vía determinativa surge de forma inequívoca de la propia ley 25.345. Además consideró que la resolución materializó la constatación de una situación de hecho -compras u operaciones pagadas en contravención a lo dispuesto en el art. 1º de la ley 25.345-, que da lugar a que las deducciones y/o los créditos fiscales alegados por el contribuyente no sean computables.⁴³

La Sala IV también se inclina por rechazar la competencia del Tribunal Fiscal. Así, en la causa Arraras Eliseo Antonio⁴⁴, sostuvo que aún partiendo de la base de reconocer que los mecanismos empleados por el fisco a los fines de arribar al resultado intimatorio ya mencionado, reúnen los elementos materiales de una verdadera “determinación”, no puede soslayarse que la ley ha tomado en consideración la particular circunstancia derivada de la comprobación de determinadas conductas

³⁸ TFN, sala C, Frigolar S.A., 3/3/2010, Técnica en Prensadores S.A., 6/9/2010

³⁹ Demarchi, Luis A, 13/6/2007, Romeo y Verde, Julio César, 8/5/2007, Food’s Land S.A., 2/11/2009

⁴⁰ TFN, sala B, 30/08/2012, Otero, Norberto Fabián s/apelación, Cita online: AR/JUR/59301/2012. Vocales: Magallón, Pérez y Vicchi, quien mantuvo el criterio que había sostenido en anteriores votos de la sala C

⁴¹ Criaderos del Corral S.A., 6/8/2009, TFN, sala D, Bocca, Jorge Luis, 10/08/2011

⁴² 30/9/2010, firmada por jueces Clara María Do Pico y Jorge Esteban Argento (subrogante).

⁴³ CNFed. Contenciosoadministrativo, sala III, 1/2/2010

⁴⁴ Mayoría compuesta por Márquez y Fernández; Morán en disidencia se pronunció a favor de la competencia, con remisión al precedente “Frigolar”, 2/3/2010

llevadas a cabo por parte del contribuyente (descriptas en el art. 14 cit.), a las que -por su naturaleza, modalidades e implicancias- ha elegido asignarle un tratamiento particularmente estricto, lo que comporta el factor de justificación de la exclusión del régimen general de determinación de oficio.

Con otra composición, la misma sala se había declarado competente, por entender que el acto excede de aquellos previstos en el artículo 14 de la ley 11.683 y se comporta como una verdadera determinación de la obligación tributaria a cargo del contribuyente.⁴⁵

La Sala V, por su parte, se pronunció a favor de la competencia del Tribunal Fiscal para entender en estas intimaciones, ya que en sustancia, equivalen a un acto de determinación de los impuestos.⁴⁶

En síntesis, entonces, si bien el Tribunal Fiscal se inclina por habilitar la competencia, este criterio ha sido revertido por varias salas de la Alzada.

La Corte no se expidió sobre este punto en la causa “Mera”, por considerar que se trataba de una cuestión estrictamente procesal y que no se presentaba un supuesto de arbitrariedad, a lo que se debía sumar que la AFIP no había interpuesto recurso de queja por la denegación parcial en este punto.

De todos modos, es importante señalar que nuestro Máximo Tribunal ratificó, en el marco de una causa que versaba sobre la competencia del Tribunal Fiscal para tratar las intimaciones del impuesto sobre los combustibles, la importancia del carácter determinativo de los actos a fin de habilitar dicha competencia⁴⁷, interpretación que consideramos resultaría aplicable al tema aquí tratado.

2.8. Otras alternativas procesales.

Teniendo en cuenta la imposibilidad de la Administración y del Tribunal Fiscal de declarar la inconstitucionalidad de las leyes, se registran hasta el pronunciamiento de la Corte Suprema, diversos precedentes jurisprudenciales de tribunales inferiores, en su mayoría en el marco de acciones declarativas de certeza o acciones de amparo, herramientas que han sido consideradas idóneas para la tutela de los derechos de los contribuyentes⁴⁸, criterio ratificado por la jurisprudencia⁴⁹.

A partir del precedente “Mera”, ya no se mantiene la limitación señalada, ya que el artículo 185 de la ley de procedimiento tributario inhabilita a que la sentencia del

⁴⁵ CNFed. Contenciosoadministrativo, sala IV, 12/11/2009, Frigolar S.A. (TF 30087-I) c. DGI, vocales Galli y Morán

⁴⁶ Mera Miguel Angel, CNFed. Contenciosoadministrativo, sala V, 12/7/2011

⁴⁷ CS, “Colorín IMSSA”, 02/07/2013.

⁴⁸ CHRISTENSEN, Eduardo A., op. cit.

⁴⁹ CFed. La Plata, sala I, “D. B. S.R.L. c. Administración Federal de Ingresos Públicos - D.G.I.”, 08/03/2006; cita online: AR/JUR/420/2006, CFed. Paraná, “Epuyen S.A. c. Administración Fed. de Ingresos Públicos”, 14/11/2006; cita online: AR/JUR/10236/2006, CFed. Mar del Plata, “Tiendas Roxana S.A. c. A.F.I.P. - D.G.I.”, 31/05/2010

Tribunal Fiscal se expida respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias, excepto en aquéllos casos en que la Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse dicha interpretación.

No obstante, como vimos, existen criterios divergentes con relación a la habilitación de la competencia del Tribunal Fiscal.

Por ello, se ha dicho que una herramienta eficaz para atacar la arbitrariedad prevista en la ley será la acción de amparo, pidiendo la inconstitucionalidad de la norma, la que eventualmente podrá ser acompañada de una medida cautelar. Con este instrumento se deberá tratar de enervar esta amenaza en los derechos de los particulares (debido proceso, derecho de propiedad, razonabilidad) toda vez que la arbitrariedad manifiesta surge de la propia ley, al prohibirse probar la veracidad de la operación, también puede llegar a ser procedente la acción declarativa de certeza.⁵⁰ También se ha considerado procedente la acción meramente declarativa.

2.9. Ámbito sancionador.

2.9.1. Aplicación de sanciones en el ámbito administrativo.

Corresponde ahora referirnos a la aplicación de sanciones materiales sobre impuestos reclamados en virtud de la aplicación de la ley 25.345. En forma previa, cabe hacer referencia al artículo 74 de la ley 11.683, que establece que “Cuando las infracciones surgieran con motivo de impugnaciones u observaciones vinculadas a la determinación de tributos, las sanciones deberán aplicarse en la misma resolución que determina el gravamen. Si así no ocurriera se entenderá que la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS no ha encontrado mérito para imponer sanciones, con la consiguiente indemnidad del contribuyente.”

Se plantea así la duda sobre la aplicación de este artículo en los supuestos de intimaciones de la ley antievasión. Ello, teniendo en cuenta el carácter determinativo de tales actos, fundamento utilizado por el Tribunal Fiscal para habilitar su competencia. Es decir, la duda es si el fisco puede aplicar una sanción material en forma separada o con posterioridad a la resolución que intima el tributo.

El Organismo Recaudador se ha expedido en el sentido de considerar inaplicable este artículo al caso de la ley antievasión⁵¹, y consideramos de difícil acogida jurisprudencial el planteo, dado que la administración recurre al artículo 14 porque la propia ley así lo establece. Este es un aspecto más de los tantos que merece objeción respecto de la normativa analizada.

Ahora bien, como sabemos, la AFIP debe seguir el procedimiento previsto en los artículos 70 y siguientes de la ley 11.683, esto es, instrucción de sumario, descargo y prueba por parte del contribuyente, luego de lo cual dicta la resolución que aplica la sanción. Es evidente que teniendo en cuenta la naturaleza penal de las sanciones

⁵⁰ CHRISTENSEN, Eduardo A., “La prohibición de pago en efectivo: el cheque cancelatorio. El cumplimiento de las leyes descansa en la razonabilidad de las mismas. Sin esta, no puede esperarse que sean obediencias”, La Ley online

⁵¹ Dictamen 14/2008 DI ALIR

tributarias, no puede existir limitación para la prueba en contrario por parte del contribuyente en ese trámite.

Este aspecto no genera lugar a discusión alguna a partir de la causa “Mera”, donde se estableció esa obligatoriedad en lo referido a la discusión del tributo. De todos modos, con relación a las sanciones, existían antecedentes en este sentido.⁵²

Ahora bien, la otra cuestión tiene que ver con la posibilidad de aplicar una sanción en aquéllos casos en que no ha logrado el contribuyente probar la veracidad de las operaciones. Ello, por cuanto si la impugnación de las compras sólo fue realizada con fundamento en el medio de pago utilizado, surge la necesidad de otro análisis, y es el referido a la posibilidad de aplicar sanciones sobre la base de presunciones. En este caso, debemos tener presente que se trata de una presunción absoluta, o mejor una ficción, y que se sustenta sólo en la violación de un deber formal.

Sin embargo, como dijimos, a partir de la causa “Mera”, se deberá dar al contribuyente la posibilidad de probar la veracidad de las operaciones, y entonces pensamos que la aplicación de sanciones debería ser consecuencia de la impugnación de las operaciones a través de otros elementos de prueba.

2.9.2. Aplicación de sanciones derivadas de la ley penal tributaria

Ahora bien, la aplicación automática de la ley 25.345, trasladada al ámbito penal, plantea aún más reparos. Es indudable que ningún reclamo de impuestos realizado por el fisco sobre la sola base de la impugnación de gastos o créditos fiscales por la forma en que fueron canceladas las operaciones, podría ser sustento de una imputación por un delito doloso. Resulta indispensable en este sentido que la imputación se base en otros elementos probatorios que permitan desacreditar las operaciones, y no sólo en el mero cuestionamiento sobre la forma de pago de las compras, prestaciones o locaciones. Sobre todo atendiendo a que en el marco del proceso penal prima la determinación de la realidad de los hechos (verdad real).⁵³

El núcleo del tipo de evasión fiscal requiere el recurso a un ardid o un engaño por parte del sujeto activo del delito, por esa razón, el solo hecho de abonar realmente un bien o un servicio realmente vendido o prestado sin utilizar los medios de pago legalmente exigidos no importa, per se, ardid o engaño alguno. En sede penal, acreditada que sea por el contribuyente la veracidad de dicha operación, resulta lisa y llanamente inadmisibles que el Estado apele a la ficción jurídica que supone negar, “iuris et de iure”, un pago cuya existencia puede probarse y, de resultar de ello, alegar que el cómputo del crédito fiscal o la deducción derivados del mismo importa, per se, un ardid o un engaño. En una palabra, al menos a los fines de perseguir y castigar penalmente el Estado no puede equiparar los efectos de un pago cuya realidad ha sido probada con los de un pago realmente inexistente. En sede penal, no existe lugar para las ficciones tributarias como constitutivas de un hecho punible.⁵⁴

⁵² TFN, sala B, 2/12/2010, Visual Graphics S.A.

⁵³ CALELLO, Carolina, Sanciones tributarias y proceso penal, Ad-Hoc, 2008, p 63

⁵⁴ LISICKI, Fernando M., “Ficción jurídica tributaria y hecho punible penal tributario: El caso del artículo 2 de la ley 25345”, Doctrina Penal Tributaria y Económica Errepar, Tomo/Boletín: N° 4 Mes: Diciembre Año: 2007

En esta línea, se desestimó la denuncia dado que el fiscal entendió que en la conducta desplegada por el imputado no se verificaba el ardid o engaño requerido por el delito de evasión, por cuanto si bien administrativamente los ajustes efectuados por la AFIP-DGI son válidos, desde el punto de vista penal los mismos no configuran una infracción. Entendió que las consecuencias —netamente administrativas— que el incumplimiento de la obligación de pagar de determinada manera generan, de ninguna manera puede entenderse que constituyan un intento de engañar al Organismo recaudador y de ese modo evadir el pago de tributos.⁵⁵

La Cámara en lo Penal Económico se expidió en el mismo sentido al entender que la sola circunstancia de que los pagos que el contribuyente pretendía deducir fueran inoponibles, no resultaba suficiente para tener por acreditado el ardid que requiere la configuración del tipo penal previsto por la ley penal tributaria.⁵⁶

En el mismo sentido, en las VI Jornadas de Derecho Penal de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales se ha dicho que la ley 25345 en su desinterés por la veracidad de las operaciones, y por el procedimiento de determinación de oficio, resulta lesiva de principios tales como: el principio de la realidad económica, el de capacidad contributiva, el de verdad objetiva, el de inocencia, el derecho de propiedad, el derecho de defensa. El hecho de pagarle a los proveedores sin respetar los medios de pago mencionados por la ley 25345, no tipifica como conducta dolosa.⁵⁷

Es evidente que “no puede justificarse el reproche en el ámbito penal de un contribuyente, cuando su obligación tributaria fue determinada mediante la utilización de una ficción jurídica, pues en caso contrario se vulneraría el principio de búsqueda de la verdad objetiva, que es la finalidad del proceso penal (se lo juzga por un delito que no cometió en la realidad), como también el principio de defensa en juicio (se le impide ejercer su derecho a ser oído y ofrecer y producir prueba de descargo) y el principio de presunción de inocencia. Una acción fiscal de esta naturaleza no podría prosperar ante ningún tribunal independiente del poder político.”⁵⁸

En resumen, entonces, no existen dudas en cuanto a que el incumplimiento de determinadas formalidades en el pago de las operaciones comerciales no puede tener virtualidad para fundar una imputación penal.

No obstante, el incumplimiento de las formas de pago ha sido tenido en cuenta, sumado a otros elementos, y por ello se dijo que corresponde sopesarlos no aisladamente sino como una maniobra más en el universo de medios engañosos utilizados para la evasión (computar créditos fiscales por gastos no vinculados a la actividad comercial o utilizar facturas con el "C.A.I" vencido, amén de abultamientos de créditos indebidos o saldos a favor sin soporte documental).⁵⁹ Es claro que en este

⁵⁵ JNac. Penal Tributario Nro. 1, 04/04/2008, International Hotel Consulting S.A

⁵⁶ CNPenal Econ., sala A, 24/08/2007, Inchauspe, Martín y otros - Frigosol S.R.L.

⁵⁷ Congresos profesionales VI Jornadas de Derecho Penal Tributario, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Doctrina Penal Tributaria y Económica Errepar (DPTyE) Mes: Diciembre Año: 2011,

⁵⁸ LÓPEZ, Jorge, “El inadecuado uso de presunciones y ficciones en el derecho penal tributario”, Doctrina Tributaria Errepar (DTE), Tomo XXVIII, p. 116, febrero 2007

⁵⁹ CFed. San Martín, sala II, 12/08/2010, Otero, Pablo Gastón s/L. 24769

caso no fue el mero incumplimiento sino la sumatoria de diversas circunstancias las que fundaron la imputación, lo que equivale a sostener que no puede solamente el pago realizado en efectivo constituir el soporte de la acusación.

Como dijimos, a partir de la causa Mera, teniendo en cuenta que se debe admitir al contribuyente la posibilidad de probar la veracidad de las operaciones, consideramos que las imputaciones penales serán realizadas a partir de otros indicios indicativos de la inexistencia de las mismas, habiendo tramitado en forma previa el procedimiento de determinación de oficio.

3. Desconocimiento de las operaciones por parte del fisco

3.1. Utilización de indicios para la impugnación de las operaciones.

Ahora bien, más allá de todo lo señalado, el cumplimiento de los requisitos formales no es considerado suficiente a efectos de admitir el cómputo de créditos fiscales y deducciones, sino que el organismo recaudador se ha orientado a la evaluación de otros aspectos, criterio que ha sido convalidado por nuestro Máximo Tribunal.⁶⁰

En términos generales, podemos afirmar que frente a la existencia de determinados indicios acreditados por el organismo recaudador, que hagan inferir la inexistencia de las operaciones, se invierte la carga de la prueba y es el contribuyente quien debe acreditar su veracidad. Este es uno de los puntos centrales que propusimos profundizar en este simposio.

El punto ha sido abordado por el Dr. Magallón, con especial referencia al impuesto al valor agregado.

Allí sostiene que “La Corte Suprema de Justicia viene siendo muy clara -a través de varios de sus precedentes jurisprudenciales más recientes- en señalar que la legitimidad material de las operaciones -conceptualizable en este contexto de análisis como la verificación del hecho imponible respecto del vendedor que como tal aparece consignado en las facturas de compra- es un requisito indispensable para que resulte admisible el cómputo del CF por parte del adquirente.” Agrega que “a través de esa doctrina la Corte indica a los tribunales inferiores -con toda la autoridad que a su respecto emana de las decisiones de aquella- que esa legitimidad material debe ser juzgada con riguroso criterio, en el sentido de requerir del sujeto que pretenda hacer valer aquél cómputo, la provisión de una prueba lo suficientemente consistente como para contrarrestar los elementos debidamente colectados y acreditados por el Fisco a fines de rechazarlo⁶¹.”

⁶⁰ Stop Car S.A. 21/8/2013, Floriner 10/12/2013 entre otros

⁶¹ “Feretti, Félix Eduardo c/DGI”, sentencia publicada en Fallos 338:169. La Corte consideró que la sentencia del Tribunal Fiscal revelaba “...*graves deficiencias en la valoración de las pruebas reunidas en el proceso...*”. No obstante esta afirmación de la Corte, a mi manera de ver no se trataba de un análisis deficiente por parte del Tribunal de la prueba rendida, sino de una diversa interpretación en cuanto a los alcances que cabe atribuir al último párrafo del art. 12 de la ley del IVA. Esto parece surgir de la circunstancia de que el Tribunal Fiscal, aun habiendo tenido por comprobado que los emisores de las facturas cuestionadas no habían resultado los verdaderos proveedores de los bienes, las consideró igualmente hábiles para el cómputo del CF haciendo mérito del cumplimiento de ciertos recaudos formales, esto era, que las facturas “*cumplían con la normativa en vigencia al*

Señala que “bajo estas premisas establecidas por el más Alto Tribunal, creo evidente que las controversias generadas a partir de la impugnación de operaciones económicas con fundamento en su reputada inexistencia -tal y como éstas fueron instrumentadas- han sido colocadas dentro de un contorno lo suficientemente preciso, apreciado en términos de qué debe ser objeto de prueba en tales casos. Consecuentemente y en definitiva, tales disputas habrán zanjarse en base a las demostraciones que puedan producirse en cada supuesto, en función de las respectivas alegaciones de las partes, esto es, si dichas operaciones resultan ser o no exactamente lo que los instrumentos que las documentan dicen que son.”

Luego distingue entre operaciones inexistentes y faltas de sinceridad, aunque señala que la Corte ha venido condicionando el cómputo del CF de IVA, tanto para el exportador como para el que no lo es, a la circunstancia de que quien figura como vendedor en la factura efectivamente lo sea. De no resultar así al final del camino, esa operación habrá de reputarse como inexistente, más allá de que *materialmente* hubiera existido una operación de contenido análogo, pero llevada a cabo con un sujeto distinto⁶².

Con relación a los indicios, se debe analizar su legitimidad, con el fin de juzgar su entidad como premisa válida para arribar a una conclusión aceptable para el orden jurídico.

Considera que resultaría inútil, sistematizar apriorísticamente y desde un punto de vista formal cuales indicios, de entre los que puede y suele servirse la administración tributaria en estos casos, son pasibles de considerarse legítimos para sustentar la impugnación de ciertas operaciones -y por ende, del CF que les accede- y cuáles no⁶³.

momento de su emisión”. Es evidente que para la Corte la verificación del hecho imponible en cabeza del vendedor –circunstancia exigida por la referida norma del último párrafo del art. 12 de la ley del IVA para tornar procedente referido cómputo- requiere mucho más que el cumplimiento de aspectos formales de las operaciones. En muy similares términos se expresó, con relación al análisis y valoración en las instancias anteriores, de los indicios colectados por la administración fiscal en las causas “Floriner S.A.” del 10/12/2013 (considerando 7º) y “Stop Car S.A.” del 21/08/2013 (considerando 5º).

⁶² Una operación *inexistente*, utilizado este adjetivo en sentido lato, nos remite a una transacción simulada, es decir, una en la cual ninguno de los datos consignados en el instrumento (factura) que la exterioriza se corresponde con la realidad. En ella nada es real; no lo son los bienes vendidos o servicios que dicen haberse prestado como tampoco lo es el proveedor que aparece como emisor. De ordinario y de conformidad con las normas legales aplicables, este tipo de transacción no solo obsta al cómputo del CF en el IVA, sino que además y en principio, no daría lugar a la deducción del gasto en el Impuesto a las Ganancias (dicho esto último con las posibles variantes que pueden surgir, para cada caso, de la aplicación de los arts. 37 y 38 de la ley del gravamen y del art. 55 de su decreto reglamentario). En cambio, una transacción que ha existido materialmente podría, aunque no fuere genuina -ej: porque si bien los bienes o servicios han sido adquiridos y entregados o prestados, la persona que aparece como emisor de la factura no es el proveedor real- generar un gasto deducible, por aplicación de estas mismas normas del Impuesto a las Ganancias. Pero lo que ciertamente no podrá, en ninguna de las hipótesis mencionadas, es generar un crédito fiscal legítimo y computable en el IVA.

⁶³ Cfr. FENOCHIETTO-ARAZI; *Código Procesal Civil y Comercial de la Nación*, Editorial Astrea, Buenos Aires 1983, Tomo I, pág. 564.

Considera que lo relevante será entonces establecer o determinar si las inferencias que haga el juez a partir de los indicios colectados y acreditados en la contienda son lo suficientemente seguras y fuertes para reducir el margen de error y de inaceptabilidad del razonamiento presuntivo. La fortaleza de la inferencia o presunción *simple* habrá de depender de ciertos factores relativos al indicio a partir del cual aquella se genera, tales como el grado de relación lógica directa que pueda verificarse entre éste y aquella o de varios indicios entre sí (concordancia), de su número o cantidad, etc.

Con relación a los parámetros valorativos si de sistematizar o identificar grandes grupos se trata, podríamos señalar que los cuestionamientos pueden estar originados en aspectos de índole formal o instrumental, o bien, de carácter sustancial⁶⁴.

Así, realiza el análisis de la causa *Bildown SA*, en oposición, a la causa *ADM Argentina S.A.*⁶⁵, ambas de la Corte Suprema, aunque con soluciones contrapuestas, en función de si sólo se endilgaban incumplimientos del proveedor o se cuestionara la existencia y materialidad de las operaciones.

Por último, en la causa “*Molinos Rio de la Plata S.A.*”⁶⁶ al igual que en “*ADM Argentina SA*”, la sentencia es terminante en cuanto a caracterizar a la real existencia de las operaciones declaradas como un presupuesto inexcusable para dotar de legitimidad del CF, y a ésta, como un requisito excluyente a los fines de su reconocimiento. En este sentido, la Corte entendió -al igual que lo había hecho la Cámara *a quo*⁶⁷- que, encontrándose puntualmente cuestionada la real existencia de las operaciones, “...*resulta inaceptable la postura de la apelante en cuanto pretende el recupero del impuesto facturado mediante la exclusiva acreditación del cumplimiento de los requisitos formales establecidos por el régimen de reintegro de IVA para exportadores.*”⁶⁸.

También destaca que la Corte no atendió el hecho de haberse practicado la retención e ingreso, de un porcentaje de los débitos fiscales consignados en las facturas impugnadas⁶⁹.

Con relación al impuesto a las ganancias, en caso de poder probar el contribuyente que las operaciones fueron destinadas a obtener, conservar o mantener ganancias gravadas,

⁶⁴ Como ejemplo del primer grupo, podríamos considerar situaciones vinculadas a las formalidades de los comprobantes que documentan las operaciones o a la inclusión de ciertos sujetos como proveedores apócrifos en la base de datos de la administración tributaria (base, la falta de presentación de declaraciones juradas de ciertos impuestos, etc. En el segundo grupo, puede contarse la falta de capacidad económica, inexistencia de medios materiales vinculados con la actividad supuestamente desarrollada, de personal en relación de dependencia, ausencia de acreditaciones bancarias, determinada (baja) relación entre débitos y créditos fiscales en el IVA, entre otros.

⁶⁵ Sentencia fechada el 10/03/2015.

⁶⁶ Fallada por la Corte con fecha 25/08/2015.

⁶⁷ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II; sentencia del 10/06/2014.

⁶⁸ Considerando 5°.

⁶⁹ Considerando 7°.

no se realizará la impugnación del gasto, aunque el proveedor emisor de la factura no coincida con el sujeto que vendió el bien o prestó los servicios.

3.2. La inclusión en la base APOC como fundamento para impugnar las operaciones.

El Dr. Liberman se ocupa en su ponencia de esta problemática, realizando en primer lugar la evolución de las instrucciones que regulan el tema.

Señala que la base APOC se nutrió esencialmente de las verificaciones y fiscalizaciones llevadas cabo por las diversas áreas operativas de la AFIP. Su sucedánea (“Base eAPOC”) ya no solo se alimentaba de la información procedente de las áreas operativas de la AFIP sino que se adicionó información proveniente de otros departamentos y divisiones como ser del área penal. Finalmente, en la base individualizada como “Base Clientes eAPOC” se interrelaciona la información proveniente de diversos sistemas con los que trabaja el fisco nacional resultando información de contribuyentes que han hecho uso de facturación falsa.

Agrega que más allá de la posibilidad con la que cuenta todo contribuyente de consultar en el sitio WEB de la AFIP, entre otras cuestiones, sobre la consideración de un proveedor como apócrifo⁷⁰ o constatar la existencia y autorización de la emisión de determinados comprobantes respaldatorios⁷¹, lo cierto y concreto es que las razones para que un sujeto ingrese en la selecta lista son en general desconocidas pues no hay un procedimiento público que indique las situaciones objetivas que deben concurrir para que a alguien se lo sancione con la inclusión en la base de datos de los réprobos⁷².

Por otra parte, el sujeto no conoce los motivos de la inclusión ni se emite acto administrativo alguno y por lo tanto no se respeta el derecho de defensa ni el debido proceso.

Señala que los últimos sumarios jurisprudenciales denotan a las claras que la mera inclusión de un proveedor dentro de las bases de sujetos o facturas apócrifas no es un patrón único y exclusivo admitido para impugnar efectos impositivos. Por el contrario, los jueces sistemáticamente vienen reconociendo la necesidad de que coexistan indicios graves que permitan inferir la inexistencia de operaciones (Ej. incumplimiento a las normas vigentes en materia de “pago”, domicilio del proveedor, capacidad económica y financiera, retenciones practicadas, registraciones, presentación de declaraciones juradas, declaración de empleados dependientes, posesión de bienes registrables, entre otros).

En síntesis, la inclusión de un sujeto en la base de proveedores apócrifos no habilita per se a privar de los efectos tributarios a los poseedores de facturas y documentación respaldatoria emitida por aquellos. Sin embargo, es dable destacar que la no inclusión de un proveedor en dichas bases no comporta que sus documentos no puedan ser observados e impugnados por el fisco si queda acreditada la inexistencia de la operación económica que se pretende documentar.

⁷⁰ <http://www.afip.gov.ar/genericos/facturasApocrifas/default.asp>

⁷¹ <https://servicios1.afip.gov.ar/genericos/comprobantes/default.aspx>

⁷² “Impuesto a las ganancias”, Luis O. Fernández, Ed. La Ley.

La mera incorporación de una persona en las bases de sujetos apócrifos que administra y utiliza la AFIP no es un elemento que por sí mismo tenga entidad para privar al contribuyente receptor de la documentación emitida por ellos de gozar de los efectos impositivos (Ej. deducción del gasto en el impuesto a las ganancias). En tal caso, el fisco deberá conjugar ello con otros indicios de modo tal que efectiva y contundentemente quede acreditado la inexistencia de la operación económica que se pretende simular con el uso de dichos documentos de respaldo. Por el contrario, la falta de inclusión de un proveedor en esas bases no genera un blindaje a los usuarios de su facturación, contando el fisco con la facultad de impugnar la documental y sus efectos impositivos si queda denotada la inexistencia de la operación económica.

Claro, el problema es que en general se argumenta que para la inclusión en dicha base se verificaron determinados indicios. Por eso, más allá de las objeciones sobre esta inclusión, tal como se señaló en la causa “Barros”, desde el punto de vista del contribuyente es importante acceder a los antecedentes que fundaron dicha inclusión. Tal como hemos señalado anteriormente, “suele ocurrir que en la región correspondiente a determinado proveedor se realice una investigación, y a partir de ello se concluya que dicho proveedor es apócrifo. Luego, esa investigación da origen a otras, esta vez dirigidas a los compradores, supuestos “usuarios” de tales facturas. Sucede entonces que en estas últimas verificaciones, se solicita documentación a los contribuyentes, y luego, fundamentalmente sobre la base de la primera investigación realizada al proveedor, se ajustan las operaciones realizadas por el usuario.

El punto concreto que queremos señalar es que del análisis del expediente vinculado al usuario, no surgen en muchas oportunidades los antecedentes que permiten conocer los motivos por los cuales el proveedor es impugnado. Constan a menudo solamente copias de los informes, sin que el contribuyente pueda verificar el soporte documental de tales conclusiones. Y resulta importante tener al alcance esta documentación, sobre todo porque generalmente no es aceptada la defensa basada en la buena fe obrante en la adquisición.

Por eso, creemos que en estos casos, a efectos de ejercer un adecuado derecho de defensa, es preciso que el contribuyente tenga a su alcance todos los elementos que fueron considerados a fin de realizar el encuadre del proveedor como apócrifo.

Consideramos que la resolución que da inicio al procedimiento de determinación de oficio debería otorgar el derecho de tomar vista de los antecedentes que dieron origen a la investigación señalada, bajo pena de nulidad de la resolución emitida en consecuencia.⁷³

Usualmente, esta práctica es observada por la AFIP como uno de los fundamentos para impugnar la factura de los contribuyentes, alegando estos últimos – y muchas veces probándolo y acreditándolo – que la inclusión del “proveedor infeccioso” en las bases informáticas ha sido realizada con bastante posterioridad a la celebración de las operaciones primitivas que son objeto de la actuación administrativa.

⁷³ La nulidad del acto administrativo en la apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, Comisión N° 1: Tribunal Fiscal de la Nación, 12° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina, 22 a 24 de septiembre de 2010.

Aclara que la jurisprudencia está repartida en las posiciones asumidas cuando se materializa la inclusión extemporánea de un proveedor en el padrón de sujetos apócrifos, es decir la introducción de aquel en el mentado padrón luego de haberse celebrado la operación y habiendo mediado clara diligencia del contribuyente objeto de la determinación oficiosa al consultar el status de dicho proveedor.

Luego se refiere a las vías procesales, haciendo referencia a los antecedentes jurisprudenciales recaídos en amparos promovidos por los contribuyentes, y solicitud de medidas cautelares. En síntesis, el péndulo que denota la jurisprudencia en la materia conlleva a que el contribuyente que sufra el perjuicio concreto deberá acreditar contundentemente sus agravios a fin de lograr que el iudicente comparta su posición y resuelva en consecuencia.

Al no haber acto administrativo, considera que no procede la apelación prevista en el art. 74 del Decreto Reglamentario 1397/79. El maestro Vicente O. Díaz enseñó sobre la procedencia del remedio que él mismo llamaba “*Peticiona Saber*”, cuya finalidad era conocer antes de la emisión de un acto administrativo las razones de las pretensiones del fisco⁷⁴. De esta manera, el iter procedimental podrá conllevar la emisión de un acto del organismo tributario dando respuesta a la solicitud deducida por el contribuyente poniendo allí en marcha el mecanismo de impugnación administrativa previsto en el art. 74 del Decreto Reglamentario 1397/79 glosado en el párrafo anterior. Por su parte, el eventual silencio del organismo fiscal también tendrá su consecuencia poniendo en funcionamiento las consecuencias procesales descriptas en la ley de procedimiento administrativo (Ley 19.549)⁷⁵.

Corresponde agregar que en forma reciente, en la causa “Barros, Nelson Bartolo c/ AFIP - DGI – Amparo Ley 16.986”⁷⁶ la Cámara Federal de Córdoba señaló que dicho registro carece de una norma de creación y regulación válida, ya que las Instrucciones Generales de la AFIP son disposiciones que no resultan oponibles a los administrados. Ello, por detentar una naturaleza esencialmente interna y cuyos destinatarios son los funcionarios y miembros de la Administración. En consecuencia, resulta inadmisibles que se generen perjuicios a un contribuyente por decisiones que sólo deberían tener efectos en el ámbito propio de la Administración.

Concluyó que el obrar de la AFIP resulta arbitrario, ya que se incluyó en la Base de datos eAPOC sin el dictado de un acto administrativo alguno que lo avale, ignorando los motivos que fundamentaron tal decisión, ni habersele otorgado la posibilidad de ser oído previamente respecto de la supuesta incorrecta conducta fiscal que se le imputa, todo lo cual implica una flagrante violación al derecho que le corresponde a un debido proceso adjetivo.

Lo expuesto no se ve alterado por el dictado de la RG 3832/16, que se refiere a los

⁷⁴ Trabajo presentado en las XXXIX Jornadas Tributarias celebradas en la Ciudad de Mar del Plata los días 18, 19 y 20 de noviembre de 2009 titulado “El equilibrio constitucional y el equilibrio jurídico tributario”.

⁷⁵ Ej. Art. 10 de la ley 19.549.-

⁷⁶ 10/05/2016 Cám. Fed. Córdoba

estados administrativos de la CUIT, y que fuera dictada en reemplazo de la RG 3358/12. Su artículo 3 dispone que “Para todos los contribuyentes y responsables inscriptos ante esta Administración Federal, se verificará su inclusión en la “Base de Contribuyentes No Confiables”, que comprende a los sujetos respecto de los cuales se haya constatado o detectado inconsistencias en relación a la capacidad operativa, económica y/o financiera, que difiere de la magnitud, calidad o condiciones que exteriorizan sus declaraciones juradas, los comprobantes respaldatorios emitidos, o que no reflejan la operación que intentan documentar, o la ausencia de estos.”

En tales casos, a fin de tramitar la exclusión de ese registro, los sujetos deberán presentar una nota y aportar la documentación pertinente, a fin de solicitar el cambio de estado administrativo de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT).

Sin embargo, el problema sigue siendo el mismo: no existe acto administrativo previo que disponga esa inclusión. Más allá de la evidente vulneración del debido proceso, de seguirse este camino, el aporte de la documentación, necesariamente irá precedido de la toma de vista de la actuaciones, donde deberán estar acompañados todos los elementos de donde surjan las inconsistencias que motivaron dicha categorización.

De todos modos, es preciso señalar que esta circunstancia por sí sola, no alcanza a efectos de invalidar la pretensión del fisco.

Por último, compartimos las consideraciones que realiza Caranta, con relación a la intensificación de los controles por parte de la AFIP en forma previa a la inscripción, para evitar la generación de usinas, la impunidad de quienes emiten comprobantes por operaciones reales e incumplen sus obligaciones fiscales y, a su vez, para no continuar la práctica actual de ajustar los créditos fiscales y gastos en cabeza del adquirente/prestatario por imposibilidad del Fisco Nacional de hallar a integrantes de sociedades con comportamiento fiscal irregular.

3.3. El caso de las facturas mellizas.

El tema ha sido abordado por Ricardo Koss, quien señala que puede suceder el caso que un contribuyente, sin saberlo, le han generado facturas mellizas que han sido utilizadas, para evadir impuestos.

En ese caso, si la AFIP inicia una fiscalización y verifica si efectivamente esta empresa existe, tendrá que probar que esas facturas no fueron emitidas por ella. Prueba complicada, ya que es probar un hecho negativo (lo que en derecho se conoce como prueba diabólica). Para ello es importante en caso de ser manual, la producción de una pericia caligráfica, o también el experto podrá verificar las maquinas de imprenta utilizadas para realizar ambos talonarios. También se debe evaluar si algún registro ha sido modificado o alterado con la intención de cometer o encubrir un delito tributario.

Agrega que también “puede suceder que la AFIP directamente cargue a la empresa en el APOC sin ordenar ningún tipo de medida por lo cual, en ese caso la empresa tendrá que interponer alguna acción judicial para que la saquen del padrón. En ese caso podrá ser un recurso de amparo, y complementarlo con una acción de habeas data, aportando pruebas similares a las del punto anterior.”

Si la causa está tramitando en la justicia penal, la empresa también puede presentarse en el expediente donde corren las actuaciones, acompañar prueba y solicitarle al juez que ordene la exclusión. En este caso, se podrá denunciar al emisor de la factura por

falsificación de documentos por falsedad material (se refiere esencialmente a la autenticidad del documento, es decir a la condición de emanado de su autor o, si se quiere, de quien aparece como tal), prevista en el artículo 292 del Código Penal. A su vez, tendrá derecho de accionar por daños y perjuicios contra el emisor de la factura, y contra el Estado Nacional si la puso en el padrón de APOC sin ordenar ningún tipo de medida probatoria.

Para finalizar, se refiere a las medidas preventivas previas a la actuación del fisco ante la aparición de indicios que le hagan sospechar la existencia del ilícito.

3.4. Diferentes clases de operaciones. Su impacto con relación a los distintos impuestos.

Habíamos dicho que se debe distinguir –y estudiar separadamente- aquellos supuestos en que la operación existe, pero la documentación no está emitida por su verdadero prestador o vendedor, de aquéllos en que la operación no existe.

Liberman señala que la simulación se entiende absoluta cuando el acto no existe, es decir se trata de una ficción; la simulación es relativa cuando la documentación busca dar al acto una apariencia que esconde su verdadero carácter. El tipo de simulación de la cual se trate en el marco de la facturación apócrifa condicionará el tratamiento tributario a observar. Ello también se verá influenciado según se trate de “bienes” o “servicios”.

Así, al igual que Lamagrande, distingue entre:

(a) Simulación absoluta (la operación no existe):

(a.1.) Si no existió salida o erogación de fondos, resultará impugnabile el crédito fiscal computado en el IVA y la deducción o cómputo del gasto o costo en el impuesto a las ganancias. Por su parte, el instituto de salidas no documentadas no resultará procedente atento a la ausencia de la erogación de fondos requerida por la norma positiva.

Sin embargo, con relación a este último punto, surge el problema probatorio, que torna difícil que se configure esta posibilidad. Es decir, es cierto que si no existe erogación de fondos no se genera la obligación de pagar el impuesto a las ganancias salidas no documentadas, pero la cuestión es cómo probar que no existió tal erogación, dado que difícilmente los registros contables evidencien este extremo. Más bien, es altamente probable que de los mismos surja la erogación –aunque simulada-.

(a.2.) Si se produjo la erogación efectiva de fondos, también resultará impugnabile tanto el crédito fiscal en el IVA como el gasto/costo en el impuesto a las ganancias, empero en este supuesto se deberá tributar el impuesto sobre las salidas no documentadas.

(b) Simulación relativa (la operación económica existe pero no se condice con la individualización de la factura observada): el crédito fiscal en materia de IVA no será admitido como computable pero distinta suerte merecerá el impuesto a

las ganancias pues existiendo efectivamente la operación ⁷⁷ – aún no correlacionada con la documentación respaldatoria – se admitirá la deducción del gasto o del costo de la materia imponible. Finalmente, el tributo sobre la salida no documentada deberá ingresarse cuando la simulación relativa tuvo por objeto un “servicio” por existir un tercero beneficiario que se sustrajo de la tributación, mientras que tratándose de “bienes” la gabela en análisis no será procedente por expresa disposición del art. 38 de la ley de impuesto a las ganancias y su reglamentación.

3.4. Problemas específicos del Impuesto a las ganancias-salidas no documentadas.

Liberman señala que el instituto bajo estudio – obligación de pago del impuesto sobre la “salida no documentada - solo resulta operativo cuando medie una “efectiva salida de fondos” del patrimonio del contribuyente. El presupuesto objetivo de la figura analizada es la concreta salida o erogación de dinero la cual tiene que ser cierta y no meramente ficticia ⁷⁸.

En segundo lugar, la exigencia de pago del adicional comentado no solo rige cuando haya carencia de documentación respaldatoria sino también cuando habiéndola, aquella carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación ⁷⁹.

Finalmente, debe permanecer desconocido el verdadero beneficiario de la erogación efectuada. La justicia pacíficamente viene manteniendo que “*el instituto de las salidas no documentadas ha sido adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación, en la cual, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio*”⁸⁰. Por ello, independientemente de la reducción patrimonial sufrida por el contribuyente con motivos de la efectiva erogación, si se llega a individualizar al perceptor de esos fondos, el fisco conocería al sujeto pasivo del tributo pudiendo dirigir su accionar contra aquél, lo que comportaría liberar de la obligación tributaria al contribuyente que efectuó la efectiva salida.

Considera que sin perjuicio de lo expuesto, es dable recordar que las normas reguladoras del impuesto a las ganancias prescriben excepciones a la obligación de pago del gravamen sobre la salida no documentada, a saber: (a) cuando existan indicios suficientes de que las erogaciones han sido destinadas a la adquisición de

⁷⁷ Partiendo del supuesto que se pruebe y/o acredite que la erogación se efectuó para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas en el impuesto a las ganancias.

⁷⁸ “BertoliZimmerman Hugo”, TFN, Sala A, 28/11/2002; “Interbaires SA”, TFN, Sala B, 31/10/2002; “Red Hotelera Iberoamericana SA”, CSJN, 26/08/2003; “MagycamGroup SA”, CNACont. Adm. Fed., Sala V, 16/10/2007; entre otros.

⁷⁹ “Red Hotelera Iberoamericana SA”, CSJN, 26/08/2003.

⁸⁰ “Batco SA”, CNCAF, Sala IV, 06/12/2012; “Marpe SA”, CNCAF, Sala IV, 02/09/2014, entre otros.

bienes, cualquiera sea su naturaleza⁸¹; (b) cuando se presume con fundamento que las salidas no llegan a ser ganancia gravada en manos de su beneficiario⁸².

Con relación a la naturaleza jurídica, la jurisprudencia de la Corte Suprema, ha establecido que “Radio Emisora Cultural SA c/DGI”⁸³ donde la máxima autoridad en materia judicial concluyó que no se trata de una sanción sino de un tributo con características particulares que es distinto al impuesto a las ganancias recayendo la obligación tributaria derivada en cabeza de la persona que realiza el pago. Esta naturalización tiene sendos efectos tanto en lo que compete a la determinación cuantitativa del impuesto a las ganancias como a las consecuencias que podrían derivarse de los regímenes de moratoria (Ej. Condonaciones).

Otro aspecto muy contradicho es la relación jurídica y fáctica existente entre el instituto de las salidas no documentadas y las facturas calificadas como espurias, y destaca que existe una corriente de jurisprudencia que desliga la relación entre ambos aspectos otorgándole independencia técnica, en abierta contradicción con la doctrina de la Corte Suprema de Justicia.

Explica que más allá del fárrago de jurisprudencia existente en el asunto, no hay una doctrina pacífica y unánime sobre el asunto. Los corolarios derivados de los fallos en cita parecerían contradecir la doctrina emanada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos “Red Hotelera Iberoamericana SA”, la cual pregona que el instituto de salida no documentada resulta procedente tanto cuando no exista documentación de respaldo así como cuando la misma es apócrifa por no respaldar la efectiva existencia de una operación económica, es decir por carecer el instrumento de aptitud para demostrar la causa de la obligación. Se aprecie en éstas líneas las dos posiciones antagónicas.

Concluye que “Si la factura apócrifa simplemente tuvo la finalidad de reducir la carga fiscal a través de una reducción de la base impositiva y no existió un sujeto perceptor de fondos, estando así ausente la de fondos, entonces allí claramente procederá la impugnación de la base imponible en el impuesto a la renta, no correspondiendo reclamación alguna sobre el tributo a la salida no documentada. Distinta sería la suerte si pese a la falsedad de la documentación hubiera existido efectivamente la salida de fondos del patrimonio del contribuyente (Ej. se cubren gastos efectivamente incurridos con facturas apócrifas); en tal supuesto encontrándose reunidos armónicamente todos los requisitos para la procedencia del instituto de las salidas no documentadas (erogación efectiva, anonimato y desconocimiento del beneficiario del pago y documentación que no se corresponde con la operación económica perfeccionada), podría resultar exigible el tributo correspondiente.”

Ahora bien, en general se afirma que si para la aplicación de la figura, resulta necesario que exista erogación, en consecuencia, si la operación es totalmente inexistente, entonces no corresponderá la aplicación del instituto.

La pregunta que surge en estos casos, aplicada al supuesto de facturas apócrifas, es la forma en que se debería probar este extremo, teniendo en cuenta que si la empresa

⁸¹“Frigorífico industrial del Delta”, TFN, 09/08/1966.

⁸² “Crivelli, Cuenya y Goycoa Construcciones S.A.”, TFN, Sala D, 02/04/1973.

⁸³CSJN, 09/11/2000

contabilizó facturas apócrifas, seguramente hizo lo propio con el pago de dicha factura.

Por ello, parece difícil –o imposible- producir prueba tendiente a acreditar que no existió tal erogación. Se nos ocurre que solamente podría prosperar algún caso en que el cheque sea cobrado por un integrante de la propia empresa pagadora, y aún así, en la medida en que en los registros contables se hubiera contabilizado como entregado luego al proveedor, la situación dista de ser unívoca.

Este es tal vez uno de los puntos más difíciles de resolver. Parece un contrasentido que se considere totalmente inexistente la operación, y aún así que se asuma que existió erogación de fondos para cancelar esa operación inexistente.

Es que tal como señala Jalfin, “cuando se intenta definir las supuestas erogaciones como una maniobra pergeñada por el contribuyente mediante documentación falsa para disminuir la cuantía del impuesto a las ganancias, en rigor se asume -aunque sin admitirlo expresamente- que los fondos nunca han salido verdaderamente de su patrimonio, con lo que mal se le podría aplicar el impuesto especial a las salidas no documentadas. En tales casos, obviamente deberá impugnarse la deducción en el balance fiscal y, asimismo, se deberá encuadrar la infracción conforme su naturaleza en los términos de la ley 11683 o aun en la ley penal tributaria.”⁸⁴

Una cuestión que reviste especial importancia es la referida a la identificación del beneficiario. A pesar de los precedentes de la Corte Suprema de Justicia, parecería que sigue sin haber un criterio pacífico.

En la causa Interbaires⁸⁵, el dictamen de la procuradora, recogido por la Corte, señaló que conforme su doctrina, la debida identificación de los beneficiarios y la demostración de la causa de la erogación adquieren una importancia capital para dilucidar la aplicación del instituto.

“Así las cosas, frente a la impugnación que el Fisco Nacional realizó de la documentación en trato, basada en razones sustantivas y no en meras cuestiones formales, estimo -como también oportunamente lo señaló el Tribunal Fiscal (cfr. fs. 597 vta.)- que estaba a cargo del contribuyente el deber de individualizar al beneficiario de las salidas no documentadas no sólo nominalmente, sino también por medio de la acreditación de la realidad de los servicios prestados (Fallos: 326:2987, cons. 17°). ...

En síntesis, ante la impugnación sustantiva del Fisco Nacional -quien imputa que las operaciones económicas y la documentación recibida por Interbaires S.A. carecen de sinceridad- el contribuyente debía probar por otros medios que tales erogaciones fueron realmente efectuadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas (arg. art. 37, ya citado), carga con la que no cumplió, por lo que, según estimo, su suerte adversa en esta controversia queda definitivamente sellada.”

Tampoco se tuvo en cuenta que la factura se hubiera cobrado con cheque por parte del proveedor, y que el banco hubiera confirmado este extremo. Sobre el particular, la procuradora concluyó “En concordancia con lo resuelto por V.E. en Fallos: 326:2987 (en especial, cons. 10°), pienso que este simple acto de cobro bancario -respecto del cual no existen mayores precisiones en el informe de fs. 229 (si fue hecho por

⁸⁴ Jalfin Jorge, Salidas no documentadas y facturas apócrifas. Jurisprudencia reciente. Consultor tributario, diciembre 2011

⁸⁵ CSJN 27/9/2011

ventanilla, si mediante depósito en cuenta, etc.)- no puede mejorar la suerte de la impugnación basada en la total orfandad probatoria en tomo a los referidos servicios concretos que se dicen haber prestado.”

Desde este punto de vista, entonces, aunque se identifique la persona que cobró el cheque, ello no es suficiente para desvirtuar el ajuste por este concepto.

En la causa Antu Aplicaciones Industriales Integradas S.A.⁸⁶ señaló que “...la mera localización de quienes emitieron las facturas no excluye la aplicación de la figura prevista en el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias, toda vez que esa circunstancia no significa que aquéllos fueran los verdaderos beneficiarios de las erogaciones realizadas, de acuerdo con el criterio establecido en el citado precedente "Red Hotelera Iberoamericana".”

En la causa “Bolland y Cía. SA”⁸⁷ –si bien no se trataba de facturas apócrifas-, la Corte reiteró que “cuando se encuentra identificada la causa de las erogaciones realizadas y, además, se hallan individualizados los beneficiarios respecto de los que la AFIP pudo llevar adelante los pertinentes procedimientos de determinación, resulta improcedente el reclamo del IG-SnoD al pagador.”

A pesar de lo señalado por el Máximo Tribunal, existen pronunciamientos posteriores del Tribunal Fiscal parecen inclinarse por considerar inaplicable el instituto en estos supuestos.

En la causa Latin Lemon SRL⁸⁸ el Dr. Buitrago señaló “De modo que ha quedado acreditada la debida identificación del beneficiario de las erogaciones, situación que impide la procedencia de la figura en cuestión.

No obsta a la solución propuesta el hecho que los beneficiarios de los fondos, que podrían haber sido debidamente identificados, no hayan tenido vinculación comercial con la recurrente y/o la proveedora, puesto que tal circunstancia no hace a la cuestión nuclear que informa a la figura de las "salidas no documentadas", esto es, la efectiva salida de los fondos y la identificación de los beneficiarios de las erogaciones. Ante tales circunstancias, encontrándose debidamente identificado el beneficiarios de las erogaciones, corresponde revocar el acto venido en recurso...”

El Dr. Vicchi, por su parte consideró que “... el supuesto de facturas apócrifas no encuadra dentro del concepto de salidas no documentadas en tanto no existe un beneficiario oculto, no pudiéndose admitir la deducción del gasto bajo ninguna circunstancia, debido al carácter apócrifo de dichos documentos, el que permite inferir la inexistencia de la operación...”.

3.5.1. La obligación tributaria y la condición del sujeto obligado

El título de la referencia responde básicamente al cuestionamiento de si la obligación de pago del tributo sobre la salida no documentada debe ser satisfecha solamente

⁸⁶ CSJN 31/07/2012

⁸⁷ 21/02/2013

⁸⁸ TFN Sala A 10/08/2015

cuando el responsable obligado resulte ser un sujeto inscripto en el impuesto a las ganancias o si la misma pesa prescindiéndose de la condición de aquél.

Liberman señala que la respuesta al interrogante lo encontramos en algunos autores⁸⁹ y fundamentalmente en algunos sumarios jurisprudenciales⁹⁰ donde se arrió a la conclusión que respecto a los obligados frente al instituto de las salidas no documentadas no interesan las calidades del sujeto: si se trata de una persona física, cuáles son sus cargas de familia; si se trata de una persona jurídica, si es una empresa nacional o extranjera, etc., simplemente por el hecho de ser una salida no documentada y no justificable, debe obliarse el impuesto.

Siendo el tributo sobre la salida no documentada un impuesto especial que se coloca en cabeza del sujeto que realizó efectivamente la erogación con el fin de así sustituir la tributación del supuesto beneficiario del pago oculto en la ocasión, no pueden sustraerse los efectos de dicha obligación oponiéndose la condición particular subjetiva del enrostrado.

Sin embargo, puede plantear algún interrogante la redacción del artículo 37, en cuanto a si requiere que ambas circunstancias allí señaladas operen en forma conjunta, teniendo en cuenta la conjunción “y” que contiene.

Así, se ha señalado que “El hecho de que la norma permita la deducción del gasto en la medida en que se pueda demostrar que resulta necesaria para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada, aun cuando se carezca del debido respaldo documental, nos permite concluir que evidentemente se trata de un gasto deducible a los fines del tributo, sin perjuicio de que corresponda el pago del impuesto a las SND.

En resumen, corresponde determinar el impuesto a las SND, aun cuando se trate de un gasto destinado al pago de servicios que resulta deducible, porque es necesario para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada, de acuerdo con las premisas previstas en el artículo 80 de la LIG, en la medida en que se carezca del debido respaldo documental...

En síntesis, resulta obvio considerar que no puede impugnarse por falta de respaldo documental un gasto que no reviste el carácter de deducible; *contrario sensu*, las normas bajo análisis se refieren exclusivamente a gastos deducibles.

Luego, si el artículo 55, párrafo 2, del decreto reglamentario de la LIG autoriza para ciertos casos la deducibilidad del gasto (aun ante la carencia de respaldo documental) y prevé especialmente que no se produce el nacimiento del hecho imponible del impuesto a las SND (cuando se pruebe que la erogación tuvo como finalidad la adquisición de bienes o que no representa ganancia gravada en manos del beneficiario), y para otros mantiene el mismo criterio respecto de la deducción del gasto, no obstante considerar que igualmente se produce el nacimiento del hecho imponible del impuesto a las SND, resulta evidente que en todos los casos se está

⁸⁹ “Impuesto a las ganancias”, Enrique Reig, Ed. Contabilidad Moderna; “Tratado del impuesto a las ganancias”, Armando Lorenzo, Fabián Bechara, Gabriel A. Calcagno, Cesar M. Cavalli, Andrés M. Edelstein, Ed. Errepar.

⁹⁰“Epelco SA IECSA SA UTE”, TFN, Sala B, 12/03/2008.

refiriendo a gastos deducibles que carecen del debido respaldo documental.”⁹¹

En el mismo sentido, Jalfin señala que “En tanto la erogación de que se trate no se correlacione con la reducción de la materia gravada del impuesto a las ganancias, no corresponderá la obligación del pago del impuesto sobre salidas no documentadas. Así se desprende del texto de los artículos 37 y 38 de la LIG y 55 del decreto reglamentario.”⁹²

Agrega que en ese sentido fue resuelta la causa “Bolland y Cía. SA”, con fecha 8/4/2009, por la Sala III de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, quien señaló que “...*Resulta imperioso aclarar que la regla del artículo 37 de la LIG se aplica solamente cuando se ha pretendido efectuar una deducción que tiene por efecto reducir el impuesto a pagar y de la cual exista una ausencia de respaldo documental, por lo que ante la falta de configuración del requisito mencionado no corresponde la aplicación del artículo 37 en cuestión porque el presupuesto legal para aplicarlo no existe*”.

Explica que en el caso, el Fisco pretendía aplicar la figura de salidas no documentadas al pago realizado por el contribuyente para comprar acciones de dos sociedades, sobre la base de considerar que tales operaciones estaban falsamente documentadas y que en verdad encubrían pagos de conceptos gravados por el impuesto a las ganancias.

Es preciso señalar que en la causa citada, con posterioridad la Corte Suprema consideró inaplicable la figura, pero debido a que se encontraban identificados los beneficiarios y la causa de las erogaciones.

También se ha afirmado que la condición prevista en el artículo 37 “nos permite inferir el espectro de aplicación al que apuntó el legislador: debe tratarse de erogaciones vinculadas con la actividad generadora de ganancias gravadas, desarrolladas por el sujeto pagador. De allí que, en nuestra opinión, la figura no resulte aplicable a las erogaciones que forman parte del consumo particular del contribuyente.”⁹³

3.5.2. Base de imposición

Usualmente, la base imponible del tributo especial a las salidas no documentadas está representada por el mismo monto de la efectiva erogación que conforma la reducción patrimonial.

Tal como señala Liberman, esta posición simplista que sistemáticamente observa la AFIP podría merecer críticas a la luz de la condición del sujeto oculto en la operación

⁹¹ Fernando Alegre, Ricardo M. Chicolino, Impuesto a las ganancias salidas no documentadas. Doctrina tributaria Errepar Tomo XXIX. Página 974. Noviembre 2008.

⁹² Jalfin, Jorge, ob. cit.

⁹³ “Tratado del impuesto a las ganancias”, Armando Lorenzo, Fabián Bechara, Gabriel A. Calcagno, Cesar M. Cavalli, Andrés M. Edelstein, Ed. Errepar.

económica observada. Grosso Sheridan, en una interesante publicación⁹⁴, realiza un profundo análisis planteando que si se entiende que existe un sujeto escondido detrás de la operación, es porque se acepta que ella efectivamente se realizó. Y si ello ocurre, seguramente hay que indagar qué es lo que sucede con el IVA. Ello así pues es cierto que en la inmensa mayoría de los casos el pago o la erogación contiene un porcentual de IVA que por la mecánica liquidatoria del mismo, por sus características intrínsecas y por la forma determinativa de la base imponible en el impuesto a las ganancias, dicho gravamen no deberá formar parte integrante de la base imponible en materia de impuesto a las ganancias del presunto beneficiario de la renta.

Más allá del enfoque técnico sentado, la pretensión fiscal – gravabilidad del total de la erogación - parecería basarse en que la eventual individualización y detección del sujeto, a priori oculto, generaría en cabeza de aquel una determinación del impuesto a las ganancias para lo cual es harto probable que el fisco nacional pretenderá adicionar el IVA al monto erogado y cobrado. Exponiendo lo expuesto en términos numéricos, si la salida no documentada es de \$ 1.000 más \$ 210 en concepto de IVA (total \$ 1.210) y el fisco detecta al beneficiario de ese cobro, muy probablemente la autoridad fiscal considere ese guarismo (\$ 1.210) como ingreso marginal en materia de impuesto a las ganancias ajustando el IVA, y adicionándolo, sobre dicha base. De esta manera es que el organismo fiscal computa como base de cálculo del tributo especial sobre la salida no documentada al total de la erogación, con el IVA incluido.

Concluye que en la cuantificación del monto imponible en la determinación de la obligación de pago del impuesto sobre la salida no documentada debe evaluarse la operación facturada y la condición subjetiva del beneficiario oculto a los fines de no pretender una obligación en exceso de la que correspondería de no mediar tal apocrifidad.

Por otra parte, el solo hecho de que la factura contenga discriminado el importe del impuesto al valor agregado, implica que de llegar a conocerse el beneficiario, la operación estaría gravada con el IVA. Además, en todos estos supuestos, de impugnación de facturas, también se reclamará el impuesto al valor agregado contenido en las mismas, motivo por el cual el destino de esa parte de la erogación será la recaudación.

Además, precisamente el artículo 37 establece la doble consecuencia: no se admitirá su deducción y además estará sujeto a la tasa máxima. Es decir, se refiere específicamente a la parte deducible, que no incluye los créditos fiscales de IVA⁹⁵.

En estrecha vinculación con este tema, se encuentra el destino que corresponde dar a las retenciones practicadas, que será tratado más adelante.

3.5.3. Deducibilidad o no en el impuesto a las ganancias

Liberman señala que el art. 88 inciso d) de la ley ritual proscribire la deducción en la determinación del impuesto a las ganancias del “*impuesto de ésta ley*”. El art. 145 de su decreto reglamentario reza “...*para establecer la ganancia neta imponible los contribuyentes no podrán deducir del conjunto de entradas las sumas pagadas por*

⁹⁴ “Aspectos sin resolver de las salidas no documentadas”, Walmyr H. Grosso Sheridan, Doctrina Tributaria, Tomo XXX, mayo/2009, Ed. Errepar.

⁹⁵ Excepto que la compra no se destine a operaciones gravadas

cuenta propia en concepto de multas...”. De lo expuesto se colige que siendo el tributo especial a la salida no documentada un gravamen distinto al impuesto a la renta y no siendo una sanción, su deducción no estaría proscripta ipso iure, por lo que a los fines de concluir sobre tal efecto tributario deberían evaluarse las demás condiciones que deben concurrir para ello.

Agrega que en base al análisis técnico formulado en el párrafo anterior se concluye que el impuesto sobre la salida no documentada tributado por un contribuyente será deducible en su determinación del impuesto a las ganancias siempre que la erogación por la cual se reconozca esa obligación también fuera deducible (Ej. por probarse y acreditarse que se trató de un gasto necesario para obtener, mantener y/o conservar la fuente generadora de renta gravada). A contrario sensu, si la erogación indocumentada no resulta deducible, entonces igual suerte correrá el impuesto especial sobre la salida no documentada oblado por el sujeto responsable.

Corresponde recordar que en la causa *Geigy Argentina SA*⁹⁶, la Corte Suprema trató específicamente el tema y señaló que “las contribuciones, en general, son deducibles en cuanto constituyen gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la renta bruta. Se explica, entonces, que el impuesto de esta ley, es decir, el que grava los réditos, no pueda deducirse, porque se trata de un gasto posterior a la producción de la renta y no anterior a ella. ...Que corresponde decidir, entonces, si el gravamen especial creado por el art. 34 de la ley 11.682 constituye o no “el impuesto de esta ley”. Debe partirse de la base de que no grava la ganancia obtenida por el obligado a su pago, que es lo que exige el art. 3° de la misma ley. En realidad, lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúe erogaciones no documentadas; es decir que, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio. ..Si la Dirección admite que se deduzcan las erogaciones de que se trata, por constituir un gasto necesario para obtener la renta gravada, lo mismo ocurre con el tributo que se les agrega, por cuya razón corresponde también deducirlo en el balance fiscal. ... el gravamen discutido es una condición de la renta obtenida y no una consecuencia de ella.”

Reig coincide con el criterio expuesto, ya que considera “que la situación así creada no es la de un contribuyente que pretende deducir su propio impuesto a la renta, sino la de quien tiene una responsabilidad sustitutiva de la del beneficiario del pago, y el impuesto que corresponde al ingreso de un tercero innominado, ... acrece la cuantía del gasto respectivo.”⁹⁷

Entonces, resulta claro que en aquéllos supuestos en que el gasto que origina el impuesto es deducible, también éste es deducible.

Pero surgen interrogantes con relación a otros conceptos, si es que se acepta la premisa de que la conjunción “y”, o doble efecto previsto en el artículo 37 no necesariamente debe cumplirse. Entonces, si se tratara de un concepto que no participara de la definición de gasto, como por ejemplo el aporte a una sociedad, la

⁹⁶ 23/4/69

⁹⁷ Reig, Enrique, *Impuesto a las ganancias*, ob. cit., página 348

deducción no podría realizarse. Sin embargo, una alternativa sería considerar que en ese caso podrá constituir costo en el futuro, y entonces de todos modos resultaría deducible.

Pensamos que esta incongruencia se vincula con improcedencia de la aplicación del instituto en aquéllos supuestos en que no se trata de gastos deducibles.

Por otra parte, tal como ha sido afirmado, no es procedente el requisito de su acrecentamiento para la deducción del impuesto especial, en razón que la propia norma ha establecido su base de cálculo coincidente con el quantum de la salida no documentada. Caso contrario, nos enfrentaríamos a un exceso del presupuesto legal en cuestión. Además, la exégesis del art. 145 de la reglamentación apunta a un impuesto tomado a cargo en forma voluntaria, no imperativa. “El requisito de su conexidad o vinculación con la obtención, mantenimiento y conservación de ganancias gravadas deviene incuestionable, razón por la cual deberá verificarse la conexidad de la erogación cuestionada (la que existiría de no haber sido impugnada) con la obtención de tales ganancias, impedimento "subsano" a través de la mentada impugnación y del ingreso -en su caso- del controvertido gravamen. El impuesto se transforma así en un gasto adicional cuya deducción es absolutamente admisible,...En otras palabras, se trata de un gravamen "especial" a las erogaciones no documentadas, deducible en el impuesto a las ganancias en la medida en que la erogación que lo origina también lo sea.”⁹⁸

3.6. Destino de las retenciones realizadas por operaciones impugnadas

Liberman realiza la distinción entre la documentación de respaldo absolutamente falsa o apócrifa que no tiene ningún tipo de operación económica subyacente (simulación absoluta), y aquéllas en que la operación fue efectivamente materializada por un sujeto empero facturada por otro.

En el primer caso, sostiene que la retención invocada como “practicada” al proveedor apócrifo representa un pago sin motivo, cuya intención reside simplemente en intentar dar un viso de realidad la operación, a la postre inexistente, produciéndose así un enriquecimiento incausado a favor del fisco. Sencillamente la operación económica no existió y no se verificó ningún tipo de hecho imponible en cabeza del “emisor apócrifo” por lo que no existiría obligación tributaria susceptible de beneficiarse con la retención en cuestión.

En dicho supuesto, las retenciones practicadas deben ser contempladas por la AFIP como pago a cuenta de la obligación tributaria que derive de la determinación oficiosa practicada al contribuyente que pretendió usufructuar los beneficios de las facturas apócrifas. Tratándose del ingreso de una “retención” sin causa jurídica y fáctica real, ello deja de conformar una “retención” en los términos técnicos, mutando a un pago a cuenta del sujeto que realizó dicha erogación. Señala que la posición fue recogida por el Tribunal Fiscal de la Nación⁹⁹, y reiterada, entre otros, en “Cooperativa

⁹⁸ Impuesto especial a las salidas no documentadas. Naturaleza jurídica y factibilidad de su deducción Núñez, Eduardo José Publicado en: IMP 2004-B, 1626

⁹⁹ “Villalonga Furlong SA”, TFN, Sala D, 14/06/2010.-

Agropecuaria de Timbúes Ltda”¹⁰⁰, aunque rechazada en la causa “Heller Norteña SA”¹⁰¹.

No obstante, Liberman plantea los problemas prácticos de la utilización de tales importes a partir de la implementación de los sistemas informáticos.

Con relación al segundo supuesto, sostiene que existe efectivamente la generación de un hecho imponible aunque el sujeto a quien se le atribuye aquél no es el que obra en la falsa documentación respaldatoria. En tal supuesto, la jurisprudencia viene considerando que el sujeto enrostrado que actuó como agente de retención carece de legitimación activa para computar las retenciones depositadas, a cuenta de la pretensión fiscal que pesa sobre aquél¹⁰².

Bertazza señala que “En este aspecto, es conocida la posición del Fisco (Act. N° 813/07 (DI ALIR), en el sentido que si estamos ante supuestos de simulación absoluta, por tratarse de un acto simulado carente de toda realidad, por ser irreal tanto los sujetos intervinientes como también la operación misma, el contribuyente podrá computarse tales pagos a su favor, pues ellos son considerados como pagos sin causa, al formar parte de la simulación.

De tal manera, tales pagos ingresados en su momento como percepción y/o retención, pierden tal naturaleza y se reputan como pagos sin causa atribuibles al sujeto que efectuó el ingreso.

En el otro supuesto, en los casos de simulación relativa, consistente en la interposición de personas distintas a los verdaderos propietarios o vendedores, por tratarse de actos reales en cuanto a la operación en sí misma (existencia del bien o del servicio), la AFIP ha considerado, basado en las mismas razones apuntadas, que no corresponde el cómputo de las retenciones efectuadas en cabeza del adquirente.

De esta manera y, en este aspecto, observamos que en la mayoría de los casos que se presentan en la práctica (simulación relativa) no es posible el cómputo de las retenciones y sólo por excepción (simulación absoluta) se reconoce el derecho al cómputo en la medida del impuesto ingresado, cuando especiales circunstancias derivadas de los hechos y de las pruebas con que se cuente así lo aconsejen. Ello, obviamente en la medida que los montos ingresados no hayan sido utilizados, ni resulte posible su utilización como crédito fiscal del IVA, por el o los eventuales sujetos interpuestos.”¹⁰³

No obstante, lo cierto es que aún en el caso de que la operación haya existido, facturada por otro sujeto, a efectos de crédito fiscal, el efecto es el mismo: en ambos casos no se admite su cómputo.

¹⁰⁰ TFN, Sala B, 30/12/2003, confirmado luego por la CNCAF, Sala II, 17/04/2008.

¹⁰¹ TFN, Sala B, 15/06/2009.

¹⁰² “Las tres mulitas SRL”, TFN, Sala B, 25/03/2014; “Galli Carlos Daniel”, TFN, Sala D, 21/02/2013; “Molinos Rio de la Plata SA c/EN-AFIP-DGP”, CSJN, 25/08/2015.

¹⁰³ Las facturas apócrifas y las retenciones impositivas, Bertazza, Humberto J. Nicolini, Juan C., Publicado en: Práctica Profesional 2010-109, 4

El motivo para no admitirlo, es precisamente que no se perfeccionó en cabeza del vendedor el hecho imponible, y en función de ello se impugna el crédito fiscal. Es evidente que en estos casos tampoco quien emitió la factura abonó el impuesto y computó las retenciones.

En ambos casos se produce el desconocimiento de la operación tal como fue facturada, y la AFIP determina el impuesto en cabeza del comprador, por lo tanto no existirían diferencias sustanciales, ya que en definitiva no se reclamarán los impuestos al emisor de la factura ni al proveedor real. Pensamos que en caso de impugnación del gasto se aplican análogas consideraciones.

Siguiendo este criterio, cuando la operación fuera real, las retenciones practicadas a proveedores apócrifos, no pueden ser computadas como pago a cuenta del agente de retención. Pero entonces, a efectos de otorgar cierta coherencia al razonamiento, habría que determinar el impuesto al proveedor real. De otro modo, se desconoce la operación pero se estima posible de su declaración por parte del proveedor.

Ahora bien, el argumento central que impide computar como pago a cuenta las retenciones es la falta de legitimación, aspecto que ha sido tratado por la Corte en la causa "Molinos Río de la Plata S.A. c/ EN - AFIP - DGI resol. 68/10 (GC) y otros s/ Dirección General Impositiva"¹⁰⁴.

Magallón señala que con relación a "un aspecto de trascendental importancia en este tipo de controversias- la sentencia se aboca al tratamiento a un agravio de la contribuyente vinculado con el rechazo, por parte de la jueza de primera instancia¹⁰⁵ - convalidado por la cámara de apelaciones- de la pretensión de computar a su favor -en el marco del rechazo de sus pedidos de devolución- las retenciones que había practicado oportunamente a los proveedores impugnados. Para desestimar este planteo de la recurrente, el Tribunal juzgó que "*...en el memorial de agravios ante esta Corte no se formula una crítica concreta y razonada al juicio del a quo relativo a que la apelación deducida ante esa alzada no rebatía los argumentos dados por la jueza de primera instancia en sustento de su decisión, consistentes en que la apelante carecía de legitimación para efectuar el citado reclamo en atención a que las retenciones ingresadas constituyen un anticipo del gravamen en cabeza de su proveedor, lo que resultaba insoslayable máxime habida cuenta de que la cámara se encargó de puntualizar detalladamente las deficiencias de aquel recurso.*"¹⁰⁶.

Sobre este punto concluye el panelista que "no procede reclamo alguno respecto de las retenciones practicadas en el marco de las operaciones cuestionadas, atento a que el reclamante carece de la legitimación indispensable, en virtud de que el impuesto así ingresado constituye un pago a cuenta del gravamen generada en cabeza del proveedor."

Más allá de lo señalado, pensamos que es posible realizar algún análisis adicional con relación al tema de la legitimación.

Una posibilidad es planteada por Yedro, quien señala que "cuando el Fisco no se

¹⁰⁴ CSJN 25 de agosto de 2015

¹⁰⁵ Juzgado Contencioso Administrativo Federal 11- Secretaria N° 22; sentencia del 13/12/2013.

¹⁰⁶ Considerando 6°.

dirige hacia el proveedor "apócrifo" para determinarle el IVA no declarado -en virtud de una decisión adoptada por el organismo fundada en no blanquear los débitos fiscales en cabeza de estos proveedores para impedir que sean computados como créditos fiscales de los usuarios- desnaturaliza el instituto jurídico de la retención, reconduciéndola "*de hecho*" desde la responsabilidad *solidaria* a la *sustituta*, ya que tal doctrina acarrea situar al *sustituto* (retenedor) en el lugar del contribuyente (proveedor apócrifo) en la relación con el Fisco...el Fisco debe reconocer el cómputo de las retenciones ingresadas, en operaciones simuladas, como *pagos a cuenta* del impuesto del retenedor (por sustitución "*de hecho*" que hizo con el contribuyente al negarse a determinarle el IVA respectivo). En caso contrario, el retenedor se vería compelido a ingresar por *segunda vez* la misma retención, incurriendo en un claro supuesto de "*enriquecimiento sin causa a favor del Fisco*"."¹⁰⁷

Con relación a los sujetos legitimados para ejercer la acción de repetición, García Vizcaíno señala que los responsables solidarios y los sustitutos sólo pueden ser sujetos activos de la acción de repetición si de su pago indebido deriva un perjuicio personal, por ej. en caso de que aquéllos hubieran pagado un importe superior al adeudado por el contribuyente, o si éste había pagado ya la suma debida o se hallaba exento, atento a que en estos supuestos no cabría acción de resarcimiento contra el contribuyente.¹⁰⁸

Giuliani Fonrouge y Navarrine también consideran legitimados a los agentes de retención y los de percepción, que actúan a nombre propio pero por cuenta de los verdaderos contribuyentes de derecho, a quienes han retenido el gravamen al producirse el hecho generador de la obligación, para ingresarlo luego al fisco¹⁰⁹.

También se ha afirmado que los responsables están legitimados para plantear la acción de repetición en tanto hayan abonado el tributo indebido en virtud de su obligación legal, acreditando que el pago ha derivado en un perjuicio personal: a) porque no ha hecho efectivo el resarcimiento contra el contribuyente; b) porque el contribuyente ya había pagado; c) porque estaba exento, o d) porque pagó una suma superior a la adeudada. Lo expuesto es aplicable a los agentes de retención y percepción, que si bien tienen derecho a la repetición deben acreditar el perjuicio personal.¹¹⁰

Díaz Sieiro coincide con que en el caso de los responsables se debe condicionar la viabilidad de la acción, a la demostración de que, de manera efectiva, han sufrido un detrimento en su patrimonio a consecuencia del pago del tributo¹¹¹.

¹⁰⁷ Yedro, Diuvigildo, Retenciones practicadas a proveedores "apócrifos":¿qué hacer con ellas? Doctrina Tributaria Errepar Tomo XXX Página 711, agosto 2009

¹⁰⁸ García Vizcaíno, Catalina, El procedimiento ante el Tribunal Fiscal y sus instancias inferiores y superiores, En homenaje a los cincuenta años del Tribunal Fiscal de la Nación, Abelede Perrot, segunda edición ampliada y actualizada, ob. cit., página 44

¹⁰⁹ Giuliani Fonrouge, Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social, 8va edición, actualizada y ampliada. Octubre de 2000. Editorial Depalma ob. cit., página 437

¹¹⁰ Cacciolato, Mirta, Reclamo y demanda de repetición, en Altamirano, El procedimiento tributario, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, 2003, páginas 385 y 386

¹¹¹ Díaz Sieiro, Horacio D., Veljanovich, Rodolfo Diego, Bergroth, Leonardo, Procedimiento tributario, Ley 11683, Ediciones Macchi, 1993, página 480

Con relación a los agentes de percepción, la Corte Suprema consideró, al compartir en lo sustancial los fundamentos del procurador, que los agentes de percepción sólo se encuentran autorizados a demandar la repetición de impuestos regidos por la ley 11.683 en los supuestos en los que el cumplimiento del deber que la legislación les impone ha derivado en un perjuicio personal. Sin embargo, aclaró que tal conclusión no resulta de exigir la demostración del empobrecimiento, sino que la exigencia impuesta a los responsables mencionados obedece a que la obligación fiscal en la que pretendidamente se fundó el pago indebido también tiene por responsable al sujeto respecto del cual se produce el hecho imponible (art. 18).¹¹²

En el dictamen, el procurador sostuvo que los agentes de percepción como los de retención, se encuentran referidos en la ley, como responsables del cumplimiento de la deuda ajena junto con los otros allí mencionados, con los recursos que "administran, perciben o disponen" y, encuadran, indudablemente, dentro de los sujetos habilitados por el art. 81 para repetir los gravámenes ingresados de más. Ello pone de resalto que el dinero retenido o percibido proviene del patrimonio del contribuyente que es quien, estrictamente, efectúa el pago y no del patrimonio del agente de retención o percepción quien desde el punto de vista técnico sólo ingresa dicha suma en las cuentas del Fisco. La posibilidad que el art. 81 acuerda a esos sujetos de repetir los impuestos ingresados de más, sólo está referida a los supuestos en que éstos no se limitaron a ingresar el gravamen sino que, en un sentido estricto, puede decirse que además lo han pagado, en virtud de que los valores utilizados a tal efecto tienen origen en su patrimonio.

Desde este punto de vista, no caben dudas de que si se impugnan las operaciones, tanto si se desconoce por completo como si se trata de una simulación relativa, lo cierto es que esa impugnación podría ser considerada el perjuicio requerido para la repetición, máxime en el caso del impuesto al valor agregado, en que la retención representa directamente una parte del crédito fiscal impugnado.

Además, el argumento que señala que el prestador o vendedor no queda desobligado, sino que la AFIP podría realizarle también el reclamo, no representa una posibilidad real. Precisamente, la AFIP realiza el reclamo a quien computó las facturas y no los emisores, quienes jamás computarán esas retenciones. Y en todo caso, con los medios informáticos que dispone, pensamos que este no sería un obstáculo.

La admisión de su cómputo en los casos de simulación absoluta parecerían indicar que prescinde del problema de la legitimación, motivo por el cual no advertimos obstáculo para que no se admita en el resto de los casos.

Insistimos, si se parte de que se requiere un perjuicio, es perjuicio es el propio desconocimiento por parte del fisco de las operaciones y consecuente reclamo fiscal.

4. Régimen sancionador

Por supuesto no debemos dejar de tratar las implicancias sancionatorias de la impugnación estudiada, tanto en el ámbito de la ley 11.683 como de la ley penal tributaria.

¹¹² CSJN Eca Cines S.R.L. c. Instituto Nacional de Cinematografía s. Ordinario 18/10/1984 Publicado en: La Ley Online Cita Fallos Corte: 306:1548 Cita online: AR/JUR/2778/1984

4.1. Traslado de los indicios al ámbito sancionador

También habíamos propuesto evaluar si los elementos que han sido considerados suficientes para realizar el ajuste correspondiente a los diferentes tributos, pueden ser trasladados al ámbito penal –o incluso administrativo sancionador- aspecto que se vincula con la forma en que se realiza la determinación.

Así, la impugnación de los proveedores es realizada por la AFIP a través de la utilización de indicios, aspecto que conduce al análisis de la procedencia de la aplicación de sanciones de carácter doloso. Es decir, si bien se conocen los importes de las facturas que se impugnan, pensamos que ello no le quita el carácter presunto a la determinación, ya que la esencia del ajuste se funda en la presunción de la existencia de las operaciones tal como fueron declaradas por el contribuyente.

En el caso, se tratará de presunciones *hominis*, las que exigen mayor cuidado, y en este sentido se ha afirmado que los “indicios tienen que ser razonables, y no responder a apreciaciones subjetivas del funcionario interviniente, cuidando que la elección de los indicios básicos y del procedimiento a emplear no sea discrecional, pues una determinación impositiva válida implica un método adecuado, indicios representativos para el caso particular y congruencia con los resultados.”¹¹³

En materia de sanciones materiales dolosas previstas en la ley de procedimiento tributario, la Corte se expidió en el precedente “Mazza, Generoso y Mazza, Alberto”¹¹⁴, al indicar que si bien la presunción consagrada en el art. 25¹¹⁵ de la ley 11.683 (t.o. 1978) 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.

Con posterioridad, en ocasión de analizar la aplicación del artículo 45 —sanción culposa—, nuestro Máximo Tribunal se expidió en la causa “Casa Elen-Valmi de Claret y Garello c. D.G.I.”¹¹⁶, ratificando que no es posible aplicar una sanción del artículo 46 sobre la base de una determinación de oficio efectuada sobre base presunta, aunque sí resulta posible aplicar la sanción prevista en el artículo 45 de la ley 11.683, ya que ésta no exige una conducta dolosa.

Los antecedentes expuestos, entonces, permiten concluir que el criterio de la Corte Suprema de Justicia es claro en cuanto a la inadmisibilidad de la aplicación de sanciones que requieran una actitud dolosa del contribuyente, sobre la única base de una determinación sobre base presunta.

La pregunta adicional que surge a continuación es la siguiente: ¿cuál es la interpretación que debe darse a lo requerido en cuanto al “necesario sustento de otros elementos de prueba que permitan acreditar la existencia de una actividad dolosa”?

¹¹³ Navarrine, Susana Camila, Asorey Rubén O., Presunciones y ficciones en el derecho tributario, Editorial Depalma, 2º edición, ampliada y actualizada, páginas 69 y 70

¹¹⁴ 06/04/1989

¹¹⁵ actual art. 18 de la ley 11.683

¹¹⁶ 31/03/1999

Ello así, dado que el alcance que se dé a este punto podría en determinados casos, permitir extender las determinaciones de oficio realizadas sobre base presunta al campo del ilícito penal tributario. Es decir, la existencia aislada de una presunción no es suficiente, sino que se necesitan otros elementos de prueba. Y es aquí donde surgen varios interrogantes. El primero: ¿qué magnitud deben tener esos elementos de prueba? Pero también: ¿esos “otros elementos” están referidos a la verificación de la existencia del hecho imponible o a la comprobación de una actividad dolosa?. En otras palabras, ¿se refieren al hecho imponible o al dolo? Por cierto que ninguna de las sentencias mencionadas ha realizado precisiones sobre estos conceptos. La jurisprudencia parecería admitir ambas respuestas.

El criterio que sustenta la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala B, consiste en considerar básicamente que la determinación de oficio realizada sobre base presunta es suficiente para el inicio de la etapa instructoria.

Así, en la causa S. R., P. H.; S. R., H. H. 14/06/2004¹¹⁷ entendió que no resulta adecuado equiparar el alcance probatorio que pudiera tener la determinación de oficio practicada sobre base presunta para fundamentar la aplicación de una sanción, con aquella valoración que de la misma pudiera efectuarse para dar inicio a la instrucción penal; por esta razón entendió que la jurisprudencia de la Corte Suprema citada anteriormente no resultaba aplicable al caso.

La referencia a los precedentes de la Corte Suprema realizada por la Cámara permitiría concluir que no resulta posible condenar sobre la única base de una determinación sobre base presunta, aunque en cambio es procedente para dar inicio a la investigación penal.

La Sala A, por su parte, señaló que “El valor indiciario de la verificación del carácter apócrifo de las facturas es suficiente para fundar una orden de procesamiento para la que la ley solo requiere una enunciación somera de los motivos en que se funda (conf. artículo 308 del Código Procesal Penal).” Ello sin perjuicio de las comprobaciones que puedan aportarse posteriormente ya sea en la instrucción o bien en el juicio oral y público.¹¹⁸

Con relación a la utilización de presunciones, también se ha afirmado que “tratándose los ilícitos tributarios de la ley 24.769 de delitos de acción pública, rige la regla de la necesidad de investigar oficiosamente su posible comisión... si bien el ajuste practicado por el ente recaudador se originó en una determinación de oficio sobre base presunta, la existencia de otros elementos probatorios ..., permiten atribuir con un grado de probabilidad necesario, atento a la etapa procesal que se transita, la existencia de una actividad encauzada a la ocultación de la verdadera capacidad

¹¹⁷ Publicado en: IMP 2004-B, 2036, con nota de Daniel Malvestiti. En el mismo sentido, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala B Grilli, Ricardo E. 26/08/2004, Samper Richard, Pedro Horacio y otro s/evasión tributaria simple Buenos Aires, 14 de junio de 2004, Beraja, Rubén Ezra, 16/6/2005

¹¹⁸ Servicios Portuarios SA Cám. Nac. Penal Ec. Sala A 19/3/2013

contributiva por parte del encartado, razones por las cuales la pretendida invalidez de la acción penal resulta improcedente.”¹¹⁹

El criterio expuesto es compartido por algunos autores. Así, se ha considerado que no debe descartarse, desde un inicio, que no pueda abrirse una investigación penal con base en presunciones. En este sentido, se ha entendido que es altamente probable que en algunos casos de evasión tributaria o previsional las registraciones no sean llevadas regularmente, con la finalidad de que la maniobra ardidosa no sea detectada a simple vista.¹²⁰

La Cámara de San Martín ha sostenido en reiterada jurisprudencia que los preceptos de las presunciones de la ley 11683, ya sea que admitan o no prueba en contrario, afloran como pruebas que el legislador otorga al Fisco para sí mismo y se utilizan como un recurso jurídico en la gran mayoría de los casos, para evitar la prescripción de los derechos de la administración; pero en modo alguno el juez penal se encuentra vinculado a dichas presunciones, toda vez que el proceso penal se rige por sus principios propios y específicos y se encuentra revestido de las garantías jurídicas que le son propias. Así, los valores e intereses en juego en el proceso penal y en el proceso administrativo resultan disímiles, motivo por el cual deviene indudable que las presunciones no resultan ser la verdad material que exige el proceso penal. Dotar de trascendencia penal a la verdad artificial o aparente implicaría entender que el fin perseguido por la normativa, más que la sanción de conductas disvaliosas, es netamente recaudatorio.¹²¹

La Cámara Nacional de Casación Penal¹²², por su parte, estableció que si bien no podría condenarse por el delito previsto en la Ley 24769 sólo mediante presunciones, la existencia de éstas resulta, en principio, suficiente para iniciar el sumario criminal tendiente a comprobar la existencia de maniobras evasivas de tributos, mediante las diligencias conducentes al descubrimiento de la verdad.

En definitiva, y más allá de las críticas que pueda merecer¹²³, en materia penal se admite para el inicio de la instrucción, que la determinación de oficio se encuentre fundada en indicios, o en otras palabras que haya sido realizada sobre base presunta.

4.2. Configuración de la agravante prevista en el artículo 2 inciso d) de la ley penal tributaria

¹¹⁹ AFIP-DGI c/Del Río, Juan José s/denuncia s/L. 24769, Cám.Fed. Corrientes 21/02/2011

¹²⁰ Catania, Alejandro, Regimen Penal Tributario, Estudio sobre la ley 24.769, Editores del Puerto SRL, 2º edición actualizada, páginas 303/304

¹²¹ Matadero y Frigorífico Merlo, CFed. de San Martín - Sala I - 9/3/1995. En igual sentido: Navarro, Carlos s/denuncia - CFed. de San Martín - Sala I - 27/6/1995; Lavaderos Anca SA s/Ley 24769 - CFed. de San Martín - Sala I - 18/4/2000

¹²² Sala I Iribarne, Gustavo 22/6/2005, Beraja, Rubén Ezra; Sala II Giampietro Mogordoy, Julio César y otros 28/10/2005

¹²³ RUSCONI, Maximiliano, CALELLO, Carolina, “La utilización de presunciones en la construcción del ilícito penal tributario”, en El delito fiscal II, Ad-Hoc, p. 209

Subsiste en la actualidad la problemática referida a la calificación de la agravante introducida por la ley 26.735, prevista en el artículo 2 inciso d) del régimen penal tributario, con relación a la “utilización parcial” de comprobantes apócrifos contenido en su redacción.

El tema ha sido objeto de numerosos congresos, jornadas y debates.

Las discusiones que ha planteado este inciso se refieren en primer lugar a si se requiere la superación de cierto monto de evasión, y en segundo lugar a cómo debe computarse la evasión cuando se utilizan facturas apócrifas en forma parcial.

La doctrina es unánime en considerar que no es posible aplicar dicha hipótesis a montos menores a \$ 400.000, teniendo en cuenta que el copete del artículo remite a la evasión prevista en el artículo 1, que requiere precisamente la superación de la referida suma. Sin embargo, los mayores interrogantes se plantearon con relación a la aplicación de la agravante cuando esa suma se alcanza parcialmente con la utilización de facturas.

La doctrina mayoritaria se ha pronunciado en contra de esta posibilidad.

Bertazza señala que el reenvío que realiza el artículo 2 inciso d) al artículo 1 de la ley penal tributaria, lleva a la conclusión que el piso de \$ 400.000 se aplica en el caso que el ajuste sea exclusivamente por facturas apócrifas, en razón de que el tipo calificado se construye sobre la forma básica con el agregado de la causal de agravamiento. Caso contrario, la solución no supera el test de razonabilidad o proporcionalidad, con un exceso de punición.¹²⁴

Nercellas agrega “Es cierto que gran número de los delitos fiscales se realizan utilizando este medio comisivo, pero la redacción, acordada a la agravante y la no imposición de ningún límite mínimo ni de cantidad de facturas ni de importes, producirá un sinnúmero de debates por la desproporcionalidad que puede producir la solución propuesta en muchos de los casos que resulten examinados”.¹²⁵

Marcelo Riquert a su turno dice: “...un hecho de evasión tributaria del mínimo posible (\$ 400.000) para cuya perpetración se usen ‘parcialmente’ facturas apócrifas (y parcialmente, por ejemplo, pudiera ser un monto mínimo como \$ 200 o \$ 300, en una o varias facturas menores), puede llegar a tener una pretensión de pena en abstracto por un mínimo de tres años y seis meses de prisión, mientras que si no existiere esas pocas facturas sería de dos años. En la escala máxima, aquellos \$ 200 ‘justificados’ mediante facturas o documentos equivalente ideológica o materialmente falsos, llevarán al máximo hasta nueve años de prisión en lugar de seis. La desproporción y desigualdad, si no media una pretoriana corrección del literal legal, son evidentes”.¹²⁶

Nuevamente puede verse la idea en Catalina García Vizcaíno en “Manual de Derecho Tributario”. “En materia de facturas y documentos apócrifos debió haberse previsto un

¹²⁴ Bertazza, Humberto, “La evasión agravada por facturas apócrifas”, trabajo presentado en las VII Jornadas de Derecho penal Tributario AAEF, Editorial Errepar, páginas 176 y 177

¹²⁵ “Algunas consideraciones sobre la reforma a la ley 24769” - ERREPAR - DPTyE - N° 22 - febrero 2012 - pág. 33

¹²⁶ “Régimen Penal Tributario y Previsional” - Ed. Hammurabi - pág. 124

monto mínimo para que se tenga por cometido el delito, ya que una pena de tres años y seis meses a nueve años de prisión así lo ameritan. De todos modos, rige el principio de la razonabilidad en la imposición de la pena, por tratarse de una garantía innominada que surge de los artículos 28 y 33 de la Constitución Nacional”.¹²⁷

En el mismo sentido, “Se entendió que por respeto al principio constitucional de legalidad, y también al de proporcionalidad, necesariamente deben concurrir las circunstancias del artículo 1, entre las que se encuentra el monto de la evasión por utilización de las facturas apócrifas, que sea superior a \$ 400.000 (opinión de la Comisión de Derecho Penal Tributario de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales del 19/12/2011)”.

“En ese orden de ideas, se descarta el agravante del citado inciso d) si el uso de facturas apócrifas fuera por montos que no conduzcan a una evasión que supere el importe de \$ 400.000 por tributo y ejercicio anual; se aplica ese agravante sí la utilización de las facturas apócrifas por sí implicara una evasión superior a \$ 400.000”.

Vicente O. Díaz sostenía “una interpretación coherente de la reforma debe concordar que si la factura o facturas realmente apócrifas no superan el piso del artículo 1 de la ley (\$ 400.000), ello no configura una agravante para trasladar la conducta al tipo de la evasión agravada, en directa correspondencia al primer párrafo de este último artículo”.¹²⁸

Haddad señala en apoyo de esta postura que “la comparación con los otros supuestos contemplados en el artículo requieren un plus o calificación de conducta especial que no se admite parcialmente sino en su totalidad, como por ejemplo los ahora \$4.000.000 o la utilización de "testaferros" más la suma que se menciona. Con \$3.900.000 o solo con "testaferros" sin llegar a los \$800.000 no se puede aplicar el agravante quedando la conducta enmarcada en la evasión simple. Siguiendo esa interpretación el nuevo agravante no puede ser materia de interpretación especial sino que debe existir una congruencia entre todos los agravantes mencionados.” Por otra parte, señala como un claro ejemplo del exceso sancionatorio que establece la política criminal que surge de la nueva ley, la siguiente comparación de la evasión tributaria con la estafa del artículo 172 del Código de fondo, los cuales tienen características similares, aunque se diferencian principalmente por el sujeto pasivo. Ambas tienen la misma escala penal; sin embargo, la estafa no tiene una figura agravada por el uso de documentos falsos ni por el monto del fraude, como si lo tiene el régimen penal tributario. Incluso, el mínimo de la escala penal del nuevo agravante de la utilización de facturas apócrifas (tres años y seis meses de prisión), es mayor que el de la falsificación de instrumentos públicos destinados a acreditar la identidad de las personas (tres años).¹²⁹

A la vez, el 14° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires,

¹²⁷ Ed. AbeledoPerrot - pág. 738

¹²⁸ Díaz, Vicente O.: “Análisis preliminar de la reforma de la ley penal tributaria” - Practica Profesional - N° 157 - enero/2012 -pág. 41

¹²⁹ Las facturas apócrifas como medio de la evasión agravada Haddad, Jorge Enrique Publicado en: IMP 2013-2, 5

concluyó “*Que, conforme lo sostiene desde antiguo el Tribunal Cimero (Fallos T° I Pág. 297), la falta de previsión o inconsecuencia del legislador no puede suponerse, y menos aun presumir que se ha votado una norma punitiva irracional, que menoscaba la seguridad jurídica con posibles excesos del fisco en la interpretación de la misma. Que, si bien la agravante del inciso d) del artículo 2° no menciona condición objetiva de punibilidad alguna, entendemos que para su configuración deberá verificarse el umbral de punibilidad previsto en el artículo 1° de la ley Penal Tributaria, es decir \$ 400.000, referido específicamente al ajuste por facturas apócrifas. Esta posición resulta ajustada a los principios de razonabilidad y lesividad.*”

Igualmente, de las XLII Jornadas tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas”, se desprende que “13. *El agravante del inciso d) del artículo 2 de la ley 24769 no contempla en forma expresa en su texto el umbral de punibilidad contenido. 14. Deviene lógico, desde la faz ontológica, considerar que el carácter de agravante del medio comisivo previsto en el artículo 2, inciso d), de la ley 24769 requiere recurrir al umbral de la evasión simple previsto en el artículo 1 del mentado plexo. 15. La inclusión, como delito de evasión agravada, de la utilización de facturas apócrifas en forma parcial supondría la exigencia del requisito cuantitativo previsto para la evasión simple, pues una interpretación contraria atentaría contra el principio de proporcionalidad y afectaría en forma lesiva los derechos del particular. 16. El habitual y generalizado uso por parte de la AFIP de la base APOC en el análisis fiscal individual denota una falta de apreciación objetiva y subjetiva de los casos concretos al momento de valorar los hechos presuntamente punibles. 17. La ley 24769 y su modificatoria, ley 26735, no definen las modalidades objetivas que habilitan a que un documento sea considerado falso a tales fines.*”¹³⁰

En función de ello, las XLII Jornadas Tributarias recomendaron:

“b) *En materia de evasión agravada conforme la utilización de facturas apócrifas:*

1. *Considerar la utilización de facturas o cualquier otro documento equivalente ideológicamente falso como medio agravado de comisión del delito de evasión fiscal, solo en la medida en que ello suponga una evasión superior al monto consignado para la evasión simple contemplada en el artículo 1 de la ley 24769.*

2. *Interpretar que la utilización de facturas apócrifas en forma parcial requiere el umbral cuantitativo previsto en el artículo 1 de la ley 24769, so riesgo de afectar el principio de lesividad y proporcionalidad.*”

Por su parte, en las VII Jornadas de Derecho Penal Tributario, organizadas por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, se concluyó que: “1. *El agravante del inciso d) del artículo 2 de la ley 24769 no contempla en forma expresa en su texto el umbral de punibilidad contenido. Deviene lógico, desde la faz ontológica, considerar que el carácter de agravante del medio comisivo previsto en el artículo 2, inciso d), de la ley 24769 requiere recurrir al umbral de la evasión simple previsto en el artículo 1 del mentado plexo.*

¹³⁰ Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Mar del Plata. 14, 15 y 16 de noviembre de 2012, de las recomendaciones de la Comisión n° 2

2. *La inclusión como delito de evasión agravada de la utilización de facturas apócrifas en forma parcial supondría la exigencia del requisito cuantitativo previsto para la evasión simple, pues una interpretación contraria atentaría contra el principio de proporcionalidad y afectaría en forma lesiva los derechos del particular.*”

Está claro entonces que la interpretación es dominante y es la única posible en respeto a la garantía de proporcionalidad y razonabilidad de las normas.

Sin embargo, es preciso señalar que a la fecha ha sido difundido un precedente de la Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala B, del 7/2/2014, “Louis Dreyfus SA s/infracción L. 24769. Incidente de extinción de la acción penal por prescripción” en la que se sostuvo que el uso o cómputo “parcial” de facturas calificadas como apócrifas abastece los requisitos de la calificante del art. 2 inc. d) de la ley penal tributaria.

No obstante, el voto del Dr. Hornos (en disidencia) en ese mismo fallo, señaló *“Que, en los delitos de evasión tributaria, para que pueda tener lugar la aplicación de la circunstancia calificante prevista por el artículo 2, inciso d), de la ley 24769 (texto según L. 26735), debe necesariamente mediar un monto mínimo de perjuicio ocasionado por el medio comisivo agravante (la utilización de facturas material o ideológicamente falsas), pues carecería de razonabilidad y de proporcionalidad, agravar la penalidad a imponer si no se verifica alguna circunstancia objetivamente diferenciable que califique la figura del tipo base, toda vez que la utilización de aquel medio no es per se diferente a la de cualquiera de los receptados por la amplitud de la fórmula típica residual referida al uso de “cualquier otro ardid o engaño” para la comisión del delito ... es imprescindible que mediante la utilización de facturas material o ideológicamente falsas se evada, cuanto menos, por cada período y ejercicio anual, un monto no inferior al previsto como condición objetiva de punibilidad por el artículo 1 de aquella ley, haya sido aquel, o no, el único medio ardidoso empleado para la comisión del hecho”*.

4.3. Sanciones por la evasión del impuesto a las ganancias-salidas no documentadas.

4.3.1. Sanciones previstas en la ley 11.683.

También planteamos en las directivas el análisis de la posibilidad de aplicar sanciones sobre la base de la falta de pago de este tributo.

Uno de los interrogantes se encuentra vinculado con el carácter que reviste el formulario a través del cual se realiza el pago del impuesto.

Como sabemos, la norma que se encuentra en discusión es el artículo 15 de la ley 11.683, que prevé “Las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte, tienen el carácter de declaración jurada, y las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben, están sujetos a las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley.”

Se debe tener presente también, que la forma de ingresar estos importes ha sido reglamentada por la AFIP a través de la RG 893/00.

Entonces, la duda que se plantea es si los formularios señalados pueden resultar comprendidos en los supuestos que prevé el artículo asimilables a declaración jurada.

En la causa D' Ingianti¹³¹, la Corte resolvió aquellos supuestos referidos a los períodos anteriores al dictado de la citada resolución.

Así, la Corte recogió el dictamen de la procuradora que señaló que el art. 45 de la 11.683 sanciona con multa al que omitiere el pago de impuestos "mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas". El aspecto material de la infracción requiere, entonces, de un resultado disvalioso -la omisión en el pago- conseguido a través de la falta de presentación, o presentación inexacta, de declaraciones juradas. A su juicio, este último requisito presupone que la ley o la autoridad fiscal han fijado la "forma" y el "plazo" para la entrega de las declaraciones juradas, en este último caso en uso de las atribuciones conferidas por el art. 20 de la ley ritual de la materia.

Por ello, la discusión en el caso se circunscribió a su juicio a dilucidar si al momento de perfeccionarse la salida no documentada (año 1995), existían "forma" y "plazo" fijados para la entrega de la declaración jurada.

Dado que la RG 893/00 fue dictada con posterioridad, concluyó que el vacío normativo existente respecto de la "forma" y "plazo de presentación" de la declaración jurada correspondiente impide tipificar la conducta imputada bajo el art. 45 de la ley 11.683.

Con posterioridad, el criterio fue recogido por los tribunales inferiores¹³².

Como se advierte, se trató un período en que no se encontraba vigente la Resolución General 893 que establece la forma de ingreso de las salidas no documentadas. Por ello, no existe a la fecha pronunciamiento de la Corte Suprema que haya tratado desde este punto de vista la sanción sobre salidas no documentadas.

Con relación a los períodos posteriores, es decir aquéllos en que ya se encontraba en vigencia la Resolución, la mayoría de los precedentes jurisprudenciales consideran que la omisión –o evasión según el caso- resulta punible.

Así, en la causa Limpiax SRL¹³³, la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Cont. Adm. señaló que a partir del dictado de la RG 893, se está ante una boleta de depósito y por lo tanto es viable aplicar la sanción.

Tomando como base el precedente de la Corte, concluyó que resulta aplicable la citada resolución, en cuanto establece la "forma" y "plazo" para el ingreso de este tributo. De manera que, por aplicación a contrario sensu del criterio esbozado en D'Ingianti, concluyó que los elementos tipificantes exigidos por el art. 45 de la Ley 11.683 se han cumplido. Consideró que se había "omitido el pago de un impuesto" (el de las salidas

¹³¹ 12/10/2010

¹³² Indulan SA. Sala IV. 5/2/2013. Períodos anteriores, sigue D Ingianti Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala III Fecha: 07/02/2013 Partes: TEXAL SAICI c. DGI Cita online: AR/JUR/961/2013

¹³³ 22/05/2014

no documentadas), “mediante la falta de presentación de una declaración jurada” –la boleta de depósito y comunicación de pago exigidas por la resolución general citada, por aplicación del art. 15 de la Ley de Procedimientos Tributarios.

En el mismo sentido se expidieron las Salas I y IV.¹³⁴

Sin embargo, calificada doctrina explica el error contenido en el razonamiento expuesto.

Así, Ziccardi señala que los precedentes parecen entender que si el Organismo Fiscal establece la “forma” y “plazo” para el pago del impuesto, se estaría configurando una declaración jurada, lo que en su opinión no es así.

Para ello, remite al artículo 11 de la ley 11683 es el que instituye la figura de la declaración jurada para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, así dice: *“la determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley, se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la Administración Federal de Ingresos Públicos...”*.

Es evidente que no surge de este texto la estructura que debe tener la citada declaración jurada, por lo que debe recurrirse al artículo 28 del decreto reglamentario que complementa la normativa legal. Allí se establece:

“Las declaraciones juradas deberán ser presentadas en soporte papel, y firmadas en su parte principal y anexos por el contribuyente, responsable o representante autorizado, o por medios electrónicos o magnéticos que aseguren razonablemente la autoría e inalterabilidad de las mismas y en las formas, requisitos y condiciones que a tal efecto establezca la AFIP...”

“En todos los casos contendrán una fórmula por la cual el declarante afirme haberlas confeccionado sin omitir ni falsear dato alguno que deban contener y ser fiel expresión de la verdad.”

Por ello, “si tenemos a la vista la resolución general 893 que dispone la forma de ingreso del impuesto a las salidas no documentadas, podemos concluir que surge de la misma que lo que se está emitiendo es un volante de pago sin ninguna estructura de la que, como hemos visto, debe contener una declaración jurada.

Por su parte, el artículo 45 de la ley 11683, que establece la multa por omisión, exige como elementos configurativos del ilícito, la existencia de declaraciones juradas inexactas o a la no presentación de las mismas. Si completamos esta normativa, con la que corresponde a la resolución 893, que crea un volante de pago y no una declaración jurada, concluimos que la inexistencia de pago del impuesto a las salidas no documentadas no está contenida en la sanción que nos ocupa.”

¹³⁴ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala I, 12/03/2015 Partes: Corpesca SRL (TF 22949-I) c. DGI s/ recurso Cita online: AR/JUR/5801/2015 Tribunal: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala I Fecha: 23/12/2015 Partes: Refinadora Neuquina SA c. Dirección General Impositiva s/ recurso de organismo Cita online: AR/JUR/66540/2015, Sala IV 25 de marzo de 2014 Tribunal: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala IV Fecha: 25/03/2014 Partes: Barraca Imaz SRL c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo Cita online: AR/JUR/3098/2014

Con relación al artículo 15 citado, puntualiza que se producirá la asimilación a declaración jurada, en el caso en que el contribuyente confeccione la boleta de depósito y en esa oportunidad omita o falsee la información volcada, y se remite al plenario del Tribunal Fiscal de la Nación “Gaseosas de La Tablada SA”, del 3/12/1975, en la que llegó a la conclusión de que no revisten el carácter de declaración jurada las boletas de depósito mediante las cuales debe efectuarse el pago de los anticipos. Quiere decir, que no hay una asimilación de una boleta de depósito a una declaración jurada por la simple mención del artículo 15.

Finalmente, señala que “de todos modos, aun cuando no estuviese esta interpretación, el mismo texto del artículo 15 impide incluir en él al impuesto a las salidas no documentadas que el Fisco exige al contribuyente cuando, según su opinión, los comprobantes no le merecen fe. En efecto, podemos apreciar que ese artículo 15 asimila la boleta de depósito y las comunicaciones de pago a una declaración jurada, cuando las mismas “sean confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte”, lo que requiere, entonces, como ya fue dicho, que para la existencia de la asimilación debe ser el contribuyente el que confeccione la boleta de depósito y la haga con sus datos.

Ninguna semejanza tiene esta situación con la que estamos evaluando, ya que cuando un contribuyente ha computado compras o gastos utilizando comprobantes que el Fisco impugna y que los considera salidas no documentadas, es el propio Fisco el que efectúa esas boletas de depósito, reclama el pago del impuesto y aplica la multa que considere pertinente.

En consecuencia, no puede dársele a la boleta de depósito el carácter de declaración jurada cuando no encuadra, estrictamente, en el artículo 15 de la ley 11683.

En conclusión, consideramos que cuando se trate de salidas no documentadas exigidas por el Fisco, originadas tanto con anterioridad como con posterioridad a la resolución general (AFIP) 893, la multa por omisión no es aplicable.”¹³⁵

En el mismo sentido, Bertazza explica “Del análisis de la norma y de los comprobantes de pago, F799/E volante de pago y F105 y 107, surge con claridad, que no estamos ante formularios de DDJJ sino sólo ante boletas de depósito, a los efectos del ingreso del tributo.

En este sentido, vuelve a tener aplicación el fallo de la CSN "D'Ingianti", pues al no estar establecido la presentación de una DDJJ, mal puede haber imputación de omisión fiscal, pues se carece de uno de los elementos requeridos para la figura típica cual es, la falta de presentación o presentación inexacta de la DDJJ en la "forma" y "plazo" previstos por la norma legal. Destaca que si bien la referida causa se refiere a hechos anteriores al dictado de la RG 893, sus conclusiones son hoy perfectamente aplicables pues aún con la vigencia de la misma, sigue sin existir legalmente una DDJJ para la determinación del tributo, al tratarse meramente de boletas de depósito para su ingreso.¹³⁶

¹³⁵ Impuesto a las salidas no documentadas. Multa por omisión Horacio Ziccardi, Miguel J. Cucchiatti Interbaires SA Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. Sala III 16/02/2012.

¹³⁶ El régimen sancionatorio del impuesto a las salidas no documentadas. A propósito del decisorio "D'Ingianti" de la CSN Bertazza, Humberto J. Publicado en: Práctica Profesional 2010-131, 1

En el Tribunal Fiscal de la Nación, esta posición es sostenida por el Dr. Magallón¹³⁷ quien en forma reciente, en la causa Latin Lemon SRL, amplió los fundamentos con relación al tema. Señaló "...se exhiben evidentes las diferencias conceptuales entre una boleta de depósito y una DDJJ. Y entiendo que esta realidad no podría verse alterada por el hecho de que en el 1º párrafo del art. 15 de la Ley Procedimental se atribuya a la primera y a las comunicaciones de pago, el carácter de declaración jurada, como así tampoco por la circunstancia de que ante la omisión y/o consignación de errores o falsedades en los mismos, se someta al contribuyente a las penalidades previstas en los arts. 39, 45 y 46.

En efecto, la norma del art. 15 señala que serán pasibles de tales sanciones "...las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben...". De ello pueden extraerse dos certerzas: (i) sólo las deficiencias consignadas en tales instrumentos podrían generar la imputación infraccional y, (ii) la falta de presentación de volantes de pago ante el organismo no podría identificarse o asimilarse con errores, falsedades u omisiones volcadas o consignadas en ellos -según los términos expresos de la norma examinada-, pues es evidente que se trata de dos situaciones bien distintas."

Agregó que la imputación que había realizado la AFIP "arts. 46 y 47 inc. b)- no podría tener andamiento ni aún mediando la "caracterización" de la comunicación de pago que lleva a cabo el aludido art. 15 de la ley procedimental, en tanto y en cuanto la conducta que se le reprocha a la contribuyente no es la de haber presentado documentos (comunicaciones de pago o boletas de depósito) que contenían falsedades y/o errores, sino que se le reprocha el no haberlos presentado...En cuanto a las "omisiones" a que se refiere el citado art. 15, adviértase que según su texto las mismas deben, al igual que los errores o las falsedades, ser comprobadas "en dichos instrumentos", vale decir, que éstos deben contener a aquellos. Ergo, la norma bajo análisis no se refiere -y por ende no podría penalizar- a la omisión de presentar el comprobante de pago o boleta de depósito, omisión a la que, como medio comisivo, sí hacen referencia (cuando se trata de verdaderas declaraciones juradas) tanto el art. 46 como el art. 45 de la ley procedimental..." Aclaró que "si aquellos dos singulares instrumentos -declaración jurada determinativa y boleta de depósito y/o volante de pago- fueran verdaderamente, como se suele pretender, de análoga naturaleza, la propia existencia del referido art. 15 -claramente destinado a establecer una (restringida) asimilación de ciertos efectos entre ambas- no tendría razón de ser y resultaría superfluo, toda vez que las boletas de depósito también habrían quedado comprendidas en la definición y previsiones del art. 11 de la ley procedimental, lo que ciertamente no es así.", y remite al Plenario "Gaseosas de La Tablada S.A." de fecha 3/12/1975, donde se diferenciaron ambos conceptos.¹³⁸

¹³⁷ Solicon SA TFN Sala B 01/08/2012 Remite a su vez a la causa "Quercia, José Luis" (9/4/2012). Por mayoría se revocó la sanción, el Dr. Pérez en disidencia.

¹³⁸ Allí se fijó la siguiente doctrina "A los fines de la figura que prevé y reprime el art. 45 y de las presunciones que establece el art. 46, ambos de la ley 11.683 (t.o. en 1974), no revisten el carácter de declaraciones juradas las boletas de depósito (form. 3548/B), mediante los cuales debe efectuarse el pago de los anticipos".

Además, “del análisis del texto de la Resolución General AFIP N° 893, puede advertirse que en la misma nunca se hace referencia a la obligación de presentación de declaración jurada alguna, sino tan solo al ingreso del impuesto a través de un volante de pago.”

Por su parte, el doctor Vicchi fijó su posición en la causa “El Chalet”, Sala C del 11/04/2007, criterio que mantiene en la actualidad. Allí concluyó “en lo que hace a la multa aplicada sobre la base del impuesto ingresado como consecuencia de salidas no documentadas, corresponde señalar que según el principio de la personalidad de la pena sólo puede ser sancionado aquel a quien puede imputársele la conducta punible, situación que no ocurre en autos dado que el ocultamiento de la personalidad fiscal sólo puede ser imputable al beneficiario del pago que no ha podido o no ha querido identificarse frente al que lo realiza, en este caso, la recurrente...Que a mayor abundamiento corresponde destacar que sería ilógico, contrario a derecho y repugnante a la consistencia lógica del sistema tributario argentino suponer que el legislador permita la deducción del gasto originado en una salida no documentada, cuando se prueba que ha sido necesario para obtener, mantener o conservar ganancias gravadas, si con ello se lleva a cabo una maniobra defraudatoria tipificada en los artículos 46 y 47 de la ley 11683, por lo que cabe inferir razonablemente que existe una clara línea demarcatoria entre la ficción legal de la salida no documentada y la conducta tipificada como ilícito en los artículos mencionados.”

El Dr. Buitrago, fijó su posición en la causa Interbaires S.A.¹³⁹ Sostiene que la salida no documentada no constituye, por sí misma, un ilícito tributario tipificado en la figura de la defraudación fiscal prevista en el artículo 46 de la ley 11683. En todo caso, esta última puede configurarse en la deducción indebida del gasto en el impuesto a las ganancias o, eventualmente en el cómputo improcedente de un crédito fiscal en el impuesto al valor agregado, al no contar el contribuyente o responsable con los correspondientes comprobantes respaldatorios, pero no por el solo hecho de la existencia de una erogación sin aportar la documentación respectiva.¹⁴⁰

En sentido contrario, Lamagrande sostiene que a partir la causa D`Ingianti, y teniendo en cuenta que la Resolución General (AFIP) N° 893 entró en vigor a partir del 20/10/2000, “Fácil es deducir que, a “contrario sensu”, a partir de la vigencia de la Resolución General que establece la forma y el plazo para el ingreso del gravamen, su omisión por falta de presentación de la declaración jurada o por su inexactitud es susceptible de ser subsumida en los tipos infraccionales de la Ley N° 11.683 (texto ordenado en 1998 y sus mod.)”

4.3.2. Sanciones de la ley 24.769. Cuestionamientos a la punición por evasión en el impuesto a las ganancias salidas no documentadas.

Como vimos, la doctrina se muestra en general contraria a la aplicación de sanciones sobre la base de este impuesto, y menos aún sanciones de la ley penal tributaria.

En primer lugar, debemos destacar que resultan aplicables a nuestro juicio en este aspecto las consideraciones referidas a las boletas de depósito a través de las cuales se ingresa el impuesto, no siendo asimilables a declaración jurada.

¹³⁹ 28/8/2003

¹⁴⁰ Terminal Panamericana SA TFN Sala A 16/06/2015

Pero además, surgen otra serie de cuestionamientos que han sido expuestas por el Dr. Oscar Fernández, en su rol de relator de las VI Jornadas de Derecho Penal Tributario de la AAEF.

Una cuestión que debemos tener en cuenta a fin de evaluar si es posible aplicar una sanción penal por la evasión en este impuesto, es su forma de determinación.

Un primer análisis conduce a pensar que se trata de una presunción relativa establecida en la ley, y partir de esta premisa, es posible remitirse a las conclusiones del precedente Generoso Mazza de la Corte Suprema de Justicia¹⁴¹. Este criterio fue sostenido en las VI Jornadas de Derecho Penal Tributario de la AAEF. Allí se dijo que se estaría aplicando un sanción penal en función de una presunción creada por el legislador para garantizarse el ingreso del impuesto del perceptor oculto de la renta y el hecho de que su cálculo sea cierto no le quita el carácter de impuesto presunto.

En contra de este criterio se ha afirmado que la punición no se modifica “por la circunstancia que, según parte de la doctrina ..., por el impuesto a las salidas o documentadas se pretenda gravar la renta presunta que obtiene el perceptor de los pagos indocumentados, pues para el realizador del pago el monto que debe ingresar en calidad de sustituto tributario es “cierto y determinable” desde el momento en que efectúa la erogación, al establecerse aquél en un porcentual fijo (35 por 100) sobre el monto del pago indocumentado. En suma, no debe confundirse el fundamento teórico por el cual se explica la razón de la sustitución tributaria y el instituto bajo examen (ganancia presunta del perceptor oculto de los pagos), con la determinación “presuntiva” de la obligación tributaria, pues, se reitera una vez más, para el sustituto tributario el monto del tributo sobre las salidas no documentadas no es presunto, es cierto, previsible y voluntario, pues aquél se coloca libremente en el rol de sustituto tributario al realizar pagos no vinculados con la obtención, mantenimiento y conservación de ganancias gravadas, sin exigir el respaldo documentos correspondiente...”¹⁴²

Sin embargo, tal como señala Fernández, “lo que es real y cierto, es que sobre un hecho real –la erogación no documentada- el agente pagador en su carácter de sustituto tributario, debe ingresar el impuesto del 35%. Ello no quiere decir que no se trate de una presunción, el agente pagador en su carácter de sustituto no genera el hecho imponible, el hecho imponible lo generó el perceptor oculto de la renta. Además el impuesto se calcula aplicando la tasa máxima del impuesto a las ganancias sin la posibilidad de la descontar gasto o deducción alguna. No caben dudas de que el perceptor oculto de la renta para generar dicho ingreso ha debido realizar algún tipo de gasto, no obstante ello el legislador presume que los mismos no existen. Por tal motivo, el impuesto se determina sobre los ingresos brutos del perceptor oculto de la renta y a la tasa máxima del impuesto a las ganancias. Por otra parte el agente pagador en relación con la salida no documentada no exterioriza ninguna capacidad contributiva, la capacidad contributiva es del contribuyentes, en el caso el perceptor oculto de la renta. Por todo lo expuesto se puede afirmar que el hecho imponible es presunto, generado por el perceptor oculto de la renta, en función de una capacidad

¹⁴¹ 6/4/89

¹⁴² Galvan Greenway, La evasión tributaria de las salidas no documentadas, en Derecho Penal Tributario, Tomo I, Alejandro Altamirano, Ramiro Rubinska (coordinadores), páginas 333 y 334

contributiva también presunta por no decir ficticia del mismo perceptor no identificado del ingreso, el cual debe ser ingresado por el sustituto –el que le paga la renta al perceptor oculto de la misma-.”¹⁴³

Por otra parte, “sin perjuicio de la facultad que tiene el Fisco para sustituir al sujeto obligado, lo cierto es que con esta tesis se parte de la presunción de un tercero evasor, cualidad que no puede ser trasladada o transferida automáticamente a un tercero por el sólo hecho de haber permitido o colaborado con la ocultación, pues el principio de culpabilidad, que se traduce en el de personalidad de la penas y es uno de los pilares básicos de un Estado de Derecho, impide castigar a alguien por un hecho que no le pertenece.”¹⁴⁴

En las mismas Jornadas se concluyó que “2) No se debe aplicar sanciones penales por el impuesto a las salidas no documentadas, las sanciones penales deben aplicarse por la incorrecta deducción del gasto en el impuesto a las ganancias y por el incorrecto cómputo del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado, pero no por la falta de ingreso del impuesto a las salidas no documentadas. ...5) Se estaría aplicando una sanción penal por un hecho imponible ajeno, cuyo titular es el perceptor oculto de la renta, el pago de la renta no exterioriza capacidad contributiva en cabeza del sustituto, la capacidad contributiva es del perceptor oculto de la renta. 6) Se estaría trasladando el dolo del perceptor oculto de la renta en cabeza del sustituto.”

También en las X jornadas de Derecho Penal Tributario de la AAEP concluyeron que en atención a las características específicas del impuesto a las salidas no documentadas, y por tratarse de un hecho imponible y una capacidad contributiva ajenos del perceptor oculto de la renta, surgen serios cuestionamientos en torno a la aplicación de sanciones penales a su respecto.

La jurisprudencia no ha recogido la misma postura. Si bien inicialmente existieron pronunciamientos de este tenor¹⁴⁵, los tribunales superiores no opusieron reparos a la punibilidad por la evasión de esta figura.

Así lo evidencian los pronunciamientos en que se discutió si correspondía sumar SND al importe de ganancias, o cuál era el momento de consumación a efectos del cómputo de la prescripción.

En la causa “*Santos, Pedro José Javier s/ recurso de casación*”, 28/11/2012, la Sala III de la Cámara de Casación Penal se abocó específicamente al tratamiento de este interrogante.

La Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia, había resuelto que “*la transferencia de la deuda fiscal del receptor del pago al autor de la erogación, opera al solo efecto de la íntegra percepción de la renta, pero no traslada a este último la incriminación de la ley 24.769, pues en este caso, el pagador sería penalizado por el hecho de otro*”. Se sostuvo también en la sentencia en crisis que una presunción legal “*no puede utilizarse para fundar la aplicación de una pena*”, y se citaron precedentes

¹⁴³ Fernández Oscar, Informe de relatoría, VI Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEP, Editorial Errepar

¹⁴⁴ Agustina O Donell y Emilio Cornejo Costas. La aplicación de la ley penal tributaria a las salidas no documentadas, Revista El Derecho tributario, 27/03/2009, citado por Fernández, Oscar, ob. cit.

¹⁴⁵ N.N. Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 3 de fecha 24/02/2005

emanados de un Juzgado Nacional en lo Penal Económico y de la Sala B de la Cámara de Apelaciones de ese fuero.

Como dijimos, la Cámara de Casación se aboca a establecer si el instituto de las salidas no documentadas es pasible de ser alcanzado por el sistema represivo que establece la ley 24.769.

Señaló que se trata de un supuesto de sustitución tributaria y que no advierte que las particularidades que pudiera presentar el régimen de las salidas no documentadas contemplado en el artículo 37 de la ley 20.628 puedan tener incidencia alguna que impida el perfeccionamiento de las conductas que prevé el régimen penal tributario.

Consideró que la calidad de obligado que reclama el artículo 1° de la ley 24.769 para poder considerarse a un determinado sujeto como autor del ilícito penal viene dada, en el caso de los responsables sustitutos, por la citada norma legal, que inequívocamente le atribuye a los responsables sustitutos ese carácter en la relación tributaria. Y si bien el impuesto se encuentra estructurado sobre la base de una presunción jurídica, dicha presunción no se traslada al ámbito de lo penal. En efecto, como ya hemos explicado, la ley parte de la base que las erogaciones que carecen de respaldo documental suficiente benefician a una persona oculta, presunción esta que da lugar a que se imponga la tasa máxima correspondiente al impuesto a la renta. Es decir, la presunción legal es la que genera la obligación de tributar; mas luego, cuando existe ya esa obligación de integrar el impuesto nacida de la verificación de los presupuestos que la ley marca, ninguna otra presunción legal entra en consideración.

“En esos términos, claro resulta a nuestro juicio que el obligado al pago del impuesto a las salidas no documentadas puede llevar adelante conductas con idoneidad típica, dirigidas a sustraerse cumplir con su obligación tributaria. Esa conducta puede lógicamente adoptar diversas formas, entre las que claramente se incluye la de integrar en la contabilidad de una empresa documentación apócrifa, mediante la cual pretenda aparentarse que las respectivas erogaciones tienen respaldo documental, cuando en verdad ello no es así.”

“De ese modo, la conducta de “evadir” que integra el núcleo del tipo penal claramente es un hecho propio de la persona a la que se dirige la imputación, y no del tercero desconocido beneficiario de la erogación. El que realiza la erogación es, por imperio legal, el obligado a ingresar el correspondiente tributo en su calidad de sustituto, y es él quien materializa un comportamiento ardidoso o engañoso dirigido a disimular su calidad de obligado, la existencia de la deuda que debe satisfacer, o su verdadero monto. Esta observación desbarata cualquier atisbo de responsabilidad objetiva, pues como ha quedado dicho, lo único que se reprocha al obligado es su acción dirigida a evadir el pago de su obligación tributaria.”

Agregó la Cámara que “tampoco existen dificultades en torno a conceptualizar la concurrencia del elemento subjetivo que reclama la figura penal en estudio - dolo- en supuestos como el que nos ocupa. Y es que en el esquema reseñado y en la medida en que el autor del hecho obre finalmente dirigido hacia la consecución del resultado que reclama el tipo penal -la evasión del impuesto-, ninguna duda puede haber en torno a que el dolo es propio de quien realiza la conducta prohibida -que, insistimos, no es otro que el obligado-, y no del tercero oculto.”

Por su parte, Lamagrande sostiene que “Si el artículo 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias estatuye un gravamen; si el gravamen es distinto al establecido por la Ley N° 20.628; si, además, el gravamen no tiene naturaleza sancionatoria sino recaudatoria, por tratarse de un mecanismo implementado por el legislador para asegurarse la íntegra percepción de la renta pública; si el sujeto obligado a ingresarlo lo es a título propio; y si, finalmente, la Administración Federal de Ingresos Públicos reglamentó la forma y los plazos de ingreso del gravamen; no existe razón alguna que justifique la no aplicación de las sanciones previstas en la Ley N° 11.683 (texto ordenado en 1998 y sus mod.) o penas de la Ley N° 24.769 al instituto en estudio.”

Agrega que “El hecho infraccional o punible se perfecciona mediante la falta de presentación e ingreso del volante de pago en los términos establecidos en la Resolución General N° 893 de la Administración Federal de Ingresos Públicos, es decir a los quince (15) días hábiles administrativos de producida la erogación o salida no documentada, o mediante su presentación declarando inexactitudes o falsedades.”

Sostiene que “la Resolución General N° 893 impone la obligación al responsable de ingresar el impuesto mediante el volante de pago por cada salida indocumentada o falsamente documentada que realice; pues el plazo se computa a partir de cada erogación. Siendo ello así, se habrán cometido tantas infracciones como obligaciones incumplidas respecto de cada erogación indocumentada o falsamente documentada realizada consideradas de manera independiente.”

Para finalizar, señala sobre el particular “Una vez alcanzada la naturaleza jurídica de la figura “salidas no documentadas” no es difícil concluir sobre los aspectos sancionatorios. Y, fue la Corte Suprema de Justicia de la Nación quien nos dispuso de toda confusión. Las salidas no documentadas como también las falsamente documentadas, están alcanzadas por el impuesto del artículo 37 de la Ley del Gravamen con la tasa máxima del 35 % y la sustracción del sujeto a cumplir con su obligación, por error o dolo, está sujeta a las sanciones de la Ley del rito fiscal como también si fuere el caso, a las penas de la ley penal tributaria, pues se habría afectado el bien jurídico tutelado que la íntegra percepción de la renta pública.”

En esta línea se ha afirmado que “...En el caso del impuesto a las salidas no documentadas,... no existe la posibilidad de “inscribirse” ante el organismo de recaudación como contribuyente de aquél tributo, precisamente, porque existe la posibilidad de que algunos contribuyentes nunca lleguen a estar obligados a efectuar el ingreso que se prescribe por el art. 37 de la ley de impuesto a las ganancias, por no efectuar pagos en los términos previstos por aquella disposición legal. Esta circunstancia evidencia que el organismo de recaudación desconoce, en todo momento, quién es el sustituto tributario obligado a efectuar el pago del impuesto a las salidas no documentadas, y la única forma que tiene de conocerlo es el presentarse la declaración correspondiente. Por esta razón es que considero que, en el impuesto a las salidas no documentadas, el ardid más idóneo para evadir el pago de aquel tributo es su ocultación mediante la falta de presentación de la declaración correspondiente.”¹⁴⁶

4.3.2.1. Consumación del delito en el impuesto a las ganancias- salidas no documentadas.

¹⁴⁶ Galván Greenway, Juan P. La evasión tributaria de las salidas no documentadas, Derecho penal tributario, Tomo I, página 333

Con relación a la forma de computar los importes del impuesto a las ganancias, y a las ganancias-salidas no documentadas a efectos de la superación de los importes previstos para la configuración de los delitos –tanto de evasión simple como agravada- previstos en la ley, existe consenso en su tratamiento diferenciado, y la imposibilidad de sumar ambos conceptos. Ello implica que se debe analizar en forma diferenciada que la evasión en cada uno de ellos supere el importe de \$ 400.000¹⁴⁷.

Así lo entendió la Cámara Nacional de Casación Penal, en la causa “Iglesias, Saúl O.”¹⁴⁸. Allí sostuvo que la jurisprudencia de nuestro Más Alto Tribunal y la interpretación doctrinaria de ello ha mantenido que lo estipulado en el artículo 37 de la ley 20628 -ley de impuesto a las ganancias-, es un tributo propio, y se remitió a las causas Geigy y Radio Emisora Cultural. Por ello, siendo las salidas no documentadas un tributo distinto al impuesto a las ganancias, no corresponde sumar los dos montos evadidos, sino tratarlos como imputaciones diferentes.

En el mismo sentido se registran los siguientes antecedentes: Lemos, Christian Ricardo; Lemos de Meschini, Mónica Liliana s/evasión impositiva e insolvencia fraudulenta Trib. Oral Crim. Fed. Bahía Blanca, 27/03/2014, Carreras, Eugenio Máximo, Cám. Fed. de Resistencia, 11/08/2010, Fontana, Gonzalo, Cámara Nacional de Casación Penal, Sala I, 2 de marzo de 2011, Cám. Nac. Penal Ec. Sala B Iberia Mercantil SA, 29/12/2014 y Snitovsky, Luis, 14712/2011, V&R Editoras SA, Cám. Nac. Penal Ec. Sala B, 27/11/2008.

Sin embargo, con anterioridad existen opiniones en sentido contrario, tales como el pronunciamiento recaído en la causa Brandi, Marcelo y otros, Contribuyente Decavial SAIAC s/Evasión tributaria, de fecha 7/11/2003, emitido por el Dr. López Bizcayart a cargo de Juzgado Penal Tributario N° 1. Para ello, consideró que aunque se trate de hechos imposables diferentes, ello no autoriza a interpretar que el tributo sea distinto ya que no es el único supuesto de impuestos que gravan múltiples hechos imposables. Entendió que no modifica ese criterio el hecho de que los tributos tengan fechas y formas diferentes de presentación de declaración e ingreso del impuesto.

Ahora bien, el tratamiento diferenciado de ambos impuestos proyecta también sus efectos sobre el momento de consumación del delito de evasión, ya que si se trata de dos tributos diferentes, también es necesario un análisis diferenciado desde este punto de vista.

Obviamente, el tema reviste importancia, debido al inicio para el cómputo de la prescripción en materia penal, ya que conforme el artículo 63 del Código Penal, la prescripción de la acción comenzará a correr desde la medianoche del día en que se cometió el delito, salvo que se trate de un delito continuo, en cuyo caso se considerará el momento en que cesó de cometerse.

Entonces, es preciso a estos efectos determinar la fecha de consumación del delito, ya que como señalamos, a partir de allí se contará el término de prescripción, que conforme el artículo 62 inciso 2° del mismo ordenamiento, está previsto en el máximo de la pena señalada para el delito.

¹⁴⁷ Consignamos sólo la suma de \$ 400.000 dado que el tema tratado es la evasión mediante facturas apócrifas.

¹⁴⁸ Sala II, 21/05/2008

Si partimos de considerar que se trata de dos impuestos diferentes, con tratamientos también específicos en cada caso, la respuesta conduce a escindir ambas consumaciones. Por ello, el criterio, en general sostenido por la AFIP, de que la consumación se produce al vencimiento de la declaración jurada del impuesto a las ganancias, no cuenta en la actualidad con mayor consenso.

Es decir, una primera conclusión sería que la consumación del impuestos a las ganancias y a las salidas no documentadas, en caso de superar ambos los importes previstos en la ley, registran momentos de consumación diferentes.

Este criterio es el sostenido por la Cámara Nacional de Casación Penal. Así, en la causa Fontana, Gonzalo¹⁴⁹, señaló que “al tratarse el impuesto a las salidas no documentadas de un impuesto diverso al de ganancias, no sólo se trata de un hecho imponible diverso, sino que debe liquidarse en la fecha indicada por las autoridades administrativas para ello; en consecuencia el delito de evasión de este impuesto comenzaría a correr desde el vencimiento establecido por la RG 893/00 de AFIP... Ya que si los imputados pretendieron utilizar "facturas apócrifas" para deducir gastos improcedentes, respecto al impuesto a las ganancias su consumación es al momento de la presentación de la declaración jurada; mientras que respecto del impuesto a las salidas no documentadas, se consumó al vencimiento del plazo para la declaración y el ingreso del monto correspondiente a la última erogación carente de respaldo documental producida en aquel ejercicio fiscal que se omitió declarar.”

Lo expuesto significa que por ejemplo si el ejercicio cierra el 31 de diciembre de cada año, y la última erogación corresponde al 10 de octubre, el delito se consumará a los 15 días hábiles contados desde esta última fecha, y a partir de allí comenzará el cómputo de la prescripción. Es evidente que entonces la consumación puede ser anterior al vencimiento para la presentación de la declaración jurada del impuesto a las ganancias, o inclusive anterior al cierre del ejercicio o período anual, o también posterior a dicho momento, en función de cuándo se produzca el pago de las facturas a través de las cuales se perpetra el delito.

En caso que corresponda determinar el impuesto a las ganancias por el método del devengado, la evasión en este impuesto se producirá en la generalidad de los casos en un momento diferente a la del impuesto a las ganancias-salidas no documentadas, ya que en este último caso se requiere que exista erogación.

La Sala B de la Cámara Nac. Penal Ec., en la causa Ciccone Calcográfica S.A.¹⁵⁰, se expidió en el mismo sentido, al señalar que debe considerarse como fecha de consumación del hecho aquélla en la cual se produjo el vencimiento del plazo para la declaración y el ingreso del monto correspondiente a la última erogación carente de respaldo documental producida en aquel ejercicio fiscal que se omitió declarar.

Ahora bien, en los casos de erogaciones anteriores al cierre del ejercicio o período fiscal, existen opiniones que consideran que no es posible que el momento de comisión sea anterior al cierre del ejercicio. Puntualmente, consideran que se debe tomar el vencimiento correspondiente al último día del ejercicio –claro está, aunque ese día no haya habido ninguna erogación merecedora de reproche-.

¹⁴⁹ Sala I, 02/03/2011

¹⁵⁰ 16/5/2014

Este criterio es sostenido por el Dr. Gravibker, quien en la citada causa “Ciccone” señaló que “...la consumación supone la completa realización del tipo penal, pues la configuración del respectivo tipo dependerá en qué medida el autor deba realizar su resolución criminal para alcanzarla...” (confr. Eugenio Raúl Zaffaroni, Alejandro Alagia y Alejandro Slokar, “Derecho Penal Parte General”, Ediar, 2º edición, Buenos Aires, mayo de 2005, pág. 820).

14º) Que, por los arts. 1 y 2 del Régimen Penal Tributario se subordina la verificación del delito a una condición objetiva de punibilidad, la cual debe alcanzarse o superarse en un ejercicio anual. Por consiguiente, por la limitación temporal aludida, establecida en relación con la cuantía exigida por la norma, se impide que el delito se considere consumado antes del vencimiento del ejercicio fiscal anual del contribuyente, de modo que cuando se trata de un impuesto de liquidación instantánea, como es el caso del Impuesto a las Salidas No Documentadas (confr. art. 37 de la ley 20.628, t.o. por decreto 649/1997 y sus modificaciones, art. 55 del decreto 1344/98 y arts. 2 y 4 de la R.G. A.F.I.P. 893/00), para el cálculo del monto evadido en un período fiscal anual debe sumarse el impuesto que habría correspondido abonar por cada una de las erogaciones carentes de respaldo que se hayan producido en el ejercicio fiscal de que se trate, por lo que el momento de la consumación de aquel delito no puede ser anterior a la fecha establecida para la liquidación y el pago del impuesto que hubiera correspondido por una erogación producida el último día del ejercicio...”

Desde este punto de vista, entonces, la consumación para las erogaciones anteriores al cierre del ejercicio se produciría siempre a los 15 días hábiles de cerrado el ejercicio.

Con posterioridad, en la causa Asociación de Cooperativas Argentinas SA, de fecha 06/04/2015, se reiteró el mismo criterio, nuevamente con la disidencia del Dr. Grabivker.

En dicha oportunidad el Dr. Hornos señaló que “debe considerarse como fecha de consumación de los hechos mencionados aquélla en la cual se produjo el vencimiento del plazo para la declaración y el ingreso del monto correspondiente a la última erogación carente de respaldo documental producida en cada uno de aquellos ejercicios fiscales que se omitió declarar.”

Explicó que “por el criterio expuesto no se desatiende lo previsto por el artículo 1 de la ley 24.769 con relación a que el tipo penal descrito por la norma citada se vincula a cada tributo por un ejercicio anual, no obstante las características temporales que presente el impuesto del cual se trata, sino que se les otorga la relevancia penal debida a las conductas de supuesta evasión fiscal imputadas, en observancia con el principio general establecido por el artículo 63 del Código Penal.

En efecto, por la norma citada se prevé que la prescripción de la acción penal comenzará a correr desde la medianoche del día en el que se cometió el delito o, si éste fuera continuo, en que cesó de cometerse, por lo que corresponde concluir que el codificador ha establecido, como resulta propio de un derecho penal de acto, a la realización completa del tipo penal o a la cesación de la conducta típica desarrollada - con ajuste a las circunstancias particulares de cada caso- como punto de partida del cómputo del plazo extintivo de la acción penal, sin que circunstancias temporales distintas a la de la ejecución de la conducta o la producción del resultado tengan como regla general virtualidad para modificar aquella disposición legal.

14°) Que, por lo tanto, si bien el período fiscal anual tiene relevancia a los fines de considerar cumplida la condición objetiva de punibilidad prevista por el artículo 1 de la ley 24.769 y la unidad delictiva de que se trata, esta circunstancia no permite prorrogar el inicio del plazo extintivo de la acción penal a un momento posterior a aquel en el cual se verifica el despliegue de la conducta supuestamente ilícita cometida y la consumación supuesta del delito.”

En ese precedente, el Dr. Repetto agregó: “...debe considerarse que el delito se consuma, en la fecha establecida para la presentación y el pago de la última erogación carente de respaldo documental del período fiscal anual de que se trate. Este criterio ha sido fijado por el suscripto en pronunciamientos anteriores de la Sala "A" de este Tribunal relacionados con un impuesto de liquidación mensual, como es el Impuesto al Valor Agregado (confr. Regs. Nos. 96/2006, 38/2009, 265/2009, 321/2009 y 90/2010, entre otros, de la Sala "A").”

En el mismo sentido calificada doctrina ha sostenido que “Lo cierto es que aunque la liquidación del impuesto fuera inferior a un año, se considera para determinar las condiciones objetivas el curso del año, pero aclaremos, para determinar las condiciones objetivas para imponer pena, no para consumir el delito. El delito se consuma con la presentación de la última declaración jurada engañosa presentada dentro del año. Luego veremos si la represión es por vía penal o administrativa y para ello recurriremos a las condiciones para punir. La conducta se realiza y se agota mediante el ardid desplegado consistente en ocultar mediante artificios, maquinaciones y cualquier otro ardid o engaño, al órgano de contralor, la verdadera situación del contribuyente frente al tributo y es en se mismo momento cuando se consuma. Agregamos que idéntico razonamiento cabe para las salidas no documentadas, pues presenta el mismo problema.”¹⁵¹

En conclusión, entonces, el delito de evasión en el impuesto a las ganancias-salidas no documentadas, se debe considerar cometido al vencimiento previsto para el pago de la última erogación objetada producida en el ejercicio.

4.4. Impacto de la sentencia penal sobre el ajuste y sobre la sanción.

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

La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 74 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones o en normas análogas de las jurisdicciones locales.

¹⁵¹ El momento de la consumación del delito de evasión del IVA a los efectos de la prescripción penal, Bertazza, Humberto J., Marconi, Norberto J., Publicado en: Práctica Profesional 2016-259, 24

Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial.”

La norma prevé el desarrollo del proceso penal en forma independiente a los vinculados a la determinación y ejecución de la deuda tributaria en concepto de capital y accesorios, excluidas sanciones. Es decir que mientras se discute la procedencia de los importes reclamados por el Fisco, el proceso penal se desarrolla en forma paralela. Lo dicho no significa que no se puedan acercar a uno u otro proceso pruebas obtenidas en cualquiera de ellos, pero no implicará nunca la suspensión de uno u otro.

La última parte del primer párrafo del art. 20 impide a la administración aplicar sanciones, hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal, en concordancia con el segundo párrafo que considera inaplicable en estos casos lo previsto en el artículo 76 —actual 74— de la ley 11.683, que establece que cuando las infracciones surgieran con motivo de impugnaciones u observaciones vinculadas a la determinación de tributos, las sanciones deberán aplicarse en la misma resolución que determina el gravamen; si así no ocurriera se entenderá que la administración no ha encontrado mérito para imponer sanciones, con la consiguiente indemnidad del contribuyente.

Es decir que en caso que la Administración considere que se ha desplegado una conducta punible, y por ende realice la denuncia penal, debe diferir la aplicación de sanciones administrativas hasta tanto exista resolución en sede penal. Es por ello que este supuesto constituye la excepción a la aplicación del artículo 74 de la ley de procedimiento, ya que el principio general de la ley 11.683 indica que si la AFIP no aplica ninguna sanción al dictar la determinación de oficio, no podrá aplicarlas después, entendiéndose que no encontró motivos para hacerlo. Sin embargo, en caso de denuncia penal, cede esa disposición y la administración podrá aplicar las sanciones con posterioridad, una vez resuelta la cuestión en sede penal, tal lo establecido en el tercer párrafo del artículo comentado.

Esta norma se integra a su vez con el artículo 65 de la ley 11.683, referida a la suspensión del curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales, que prevé en su inciso d) que se suspenderá la prescripción para aplicar sanciones desde el momento de la formulación de la denuncia penal establecida en el artículo 20 de la ley 24.769, por presunta comisión de algunos de los delitos tipificados en dicha ley y hasta los CIENTO OCHENTA (180) días posteriores al momento en que se encuentre firme la sentencia judicial que se dicte en la causa penal respectiva. Es evidente que esta norma busca evitar la prescripción de la acción para aplicar la sanción administrativa, ya que en caso contrario el fisco podría encontrarse imposibilitado de aplicar sanciones como consecuencia del tiempo que demore la sentencia penal firme.

Sin lugar a dudas la disposición de este artículo que genera mayores problemas es el último párrafo, que dispone que la AFIP no podrá, a los efectos de la aplicación posterior de las sanciones administrativas, alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial. Veremos a continuación que su interpretación no es tarea sencilla.

La cuestión radica, entonces, en determinar los alcances que deben darse a la norma comentada, y las consecuencias que produce a efectos de la aplicación de sanciones administrativas, la sentencia dictada en sede penal.

Existe consenso en que el objetivo perseguido por la norma sería —no obstante los reparos constitucionales mencionados— guardar cierta coherencia en la aplicación de las sanciones por parte de la administración, teniendo en cuenta lo determinado en la sentencia penal.

En este sentido se ha expresado que la finalidad de la prejudicialidad es la evitación del dictado de resoluciones contradictorias en diferentes sedes, evitando el “escándalo jurídico” que ello implicaría.¹⁵²

La referencia a las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial, ha suscitado diferentes opiniones. En efecto, el primer interrogante es si esas declaraciones se refieren a la calificación de la conducta o incluyen también aquellas cuestiones vinculadas a la determinación del gravamen.

Lamagrande señala que la ley no establece una prejudicialidad de la sentencia penal, salvo en lo que respecta a la aplicación de las sanciones de la Ley N° 11.683 (texto ordenado en 1998 y sus modificaciones). De ahí que se sostenga que en el fuero penal se evalúa la existencia o no del delito de evasión y en el ámbito del Tribunal Fiscal de la Nación o en el fuero contencioso administrativo, se juzga la viabilidad del ajuste, sin que, en principio, lo que se decida en alguno de esos fueros tenga incidencia en lo que debe decidir el otro.

Sin embargo, agrega que este criterio teniendo en cuenta que en ambos fueros se juzga sobre los mismos ajustes, ergo, sobre el mismo sustrato fáctico y mismo marco jurídico (en cuanto el ajuste), puede desembocar en un escándalo jurídico, desde el momento en que los distintos magistrados intervinientes pueden llegar a convicciones y decisiones contrarias o disímiles entre sí.

En este sentido no puede ignorarse la jurisprudencia que mayoritariamente se impone en el fuero contencioso administrativo que, a los fines de evitar el escándalo jurídico, acoge los fundamentos esgrimidos por los jueces penales a la hora de resolver la contienda administrativa cuando las decisiones de aquéllas hubieran pasado en autoridad de cosa juzgada.¹⁵³

Debemos recordar que el miembro informante Diputado Menem expresó, con relación al objetivo de la norma, que es “guardar la necesaria coherencia que debe existir entre el regimen penal tributario...y el régimen de ilícitos y sanciones que contempla la ley 11.683. ...se estima que la disposición que luce en el tercer párrafo de la norma ...no impide que en el caso de verificarse una sentencia absolutoria en sede penal la administración tributaria pueda aplicar sanciones por contravenciones tributarias que pudieran contener un elemento subjetivo diferente al evaluado por la justicia.”

Calificada doctrina sostiene que “si bien la norma se refiere a la imposibilidad de alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia del Juez Penal en lo que se refiere a la sanción, este efecto puede extenderse al fondo del asunto cuando el Juez

¹⁵² Catania, ob. cit., página 314

¹⁵³ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal: “Almeida, Nora Mabel c/DGI”, Sala V, 08/03/06; “Procesamiento Industrial Laminado Arg. SA,” Sala III, 13/10/06; “Clínicas y Sanatorios Asociados S.A.”, Sala IV, 15/07/08).

haya sobreesido al contribuyente en base a cuestiones de hecho y prueba tales que llevan a hacer desaparecer la existencia misma de la obligación fiscal.”¹⁵⁴

Quienes opinan que la sentencia en sede penal, en lo referido a la existencia y cuantía del monto evadido, no resulta condicionante para las distintas instancias administrativas y judiciales con jurisdicción específica en materia fiscal, reconocen de todos modos la indudable fuerza de convicción que acarrea la decisión judicial, y que deberá ser merituada por el juez del impuesto de acuerdo con las reglas de la sana crítica junto con las demás constancias del expediente.¹⁵⁵

Los antecedentes jurisprudenciales, si bien con matices, parecen orientarse en este sentido, tal como lo hizo la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación en la causa “Almeida”¹⁵⁶, pronunciamiento confirmado por la Cámara¹⁵⁷. En tal sentido indicó que el último párrafo del art. 20, establece como limitación que la resolución en la cual la autoridad administrativa imponga las sanciones que correspondan, no podrá alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia penal. Ello tiende a evitar contenidos contradictorios sobre cuestiones fácticas entre la resolución administrativa y la sentencia judicial. Entonces, considerando que la justicia penal concluyó que la contribuyente no era la titular de los fondos, sino terceros que ya habían tributado sobre el mismo, concluyó que no resulta admisible revisar esas conclusiones, ya que una solución contraria podría llevar al absurdo de dictar sentencias contradictorias respecto de los mismos hechos. Tampoco consideró posible la revisión de la valoración de las pruebas que oportunamente efectuó el Juez Penal.

En otro precedente de la sala C¹⁵⁸ se hizo lugar al planteo como hecho nuevo, de la sentencia dictada por el fuero en lo Penal Económico en la cual se desarticulaban las impugnaciones sobre las que se había estructurado la presunción de incremento patrimonial no justificado. En definitiva, el Tribunal consideró que la sentencia del juez penal termina por formar una convicción que trasciende la mera inexistencia de delito desde la óptica subjetiva en la conducta del contribuyente investigado (existencia o inexistencia de dolo), y comprende, asimismo, un pronunciamiento sobre

¹⁵⁴ Ziccardi, Horacio, Armonización de las normas de la ley penal tributaria y las de Procedimiento Fiscal, Apéndice del 7º Simposio sobre legislación tributaria argentina, del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 14 al 16 de junio de 2005, pag. 20

¹⁵⁵ Fridenberg Juan P. Rol de la determinación de oficio de la deuda tributaria en el marco del proceso penal tributario. Altamirano, Alejandro- Rubinska, Ramiro, coordinadores, Derecho Penal Tributario Tomo II, Editorial Marcial Pons, 2008, página 1204

¹⁵⁶ Almeida, Nora Beatriz, 23/11/2004, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, Errepar online

¹⁵⁷ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala V

15/03/2006 Almeida, Norma M. c. Dirección Gral. Impositiva Publicado en: La Ley Online. Para Jorgelina Beritich Medina, la Cámara extiende la letra de la ley. Dicho exceso lo comete, al aludir a dos límites, uno referido al dictado de la obligación, y otro relativo a la aplicación de sanción, cuando el coto que el legislador ha puesto a la administración fiscal alcanza sólo a la aplicación de sanciones. El delito fiscal, Aspectos sustantivos, procesales y constitucionales, Urresti, Esteban, Comes, Fabiana, Editorial Ad-hoc, 1º edición, 2008, página 563

¹⁵⁸ Sentencia suscripta por los Dres. Castro (subrogante) y Urresti, Tribunal: Tribunal Fiscal de la Nación, sala C, 30/03/2006 Partes: Apartur S.A. Publicado en: PET 2006 (julio-353), 10

el plano fáctico que configuran los indicios que dispararon las presunciones legales sobre las que se asentaron, en esencia, las determinaciones de oficio.

Con relación al tema específico de impugnación de facturas, la Cámara indicó que teniendo en cuenta que la base fáctica de las acusaciones tanto penal como administrativa es idéntica, no es posible apartarse de las evaluaciones realizadas en la causa penal. En dicho precedente, se tuvo en cuenta que para llegar a la conclusión de que no se había cometido delito, el juez penal concluyó que la imputación del Fisco sobre la utilización de facturas apócrifas para efectuar deducciones improcedentes no se correspondía con la realidad, sino que ellas respondían a operaciones efectivamente realizadas. Y precisó que si bien el artículo 20 de la ley penal tributaria se refiere a la imposición de sanciones, los conceptos contenidos en ella resultan aplicables también, en determinadas circunstancias, a la determinación de tributos. De forma tal, que habiendo concluido el juez penal que las facturas impugnadas no podían ser consideradas apócrifas, estaba el Fisco impedido de insistir en su postura respecto de la existencia de una obligación tributaria basada en tales circunstancias.¹⁵⁹

En el mismo sentido, se ha establecido que “...Si bien en las normas de la ley 24769 citadas se descarta el sometimiento de la cuestión tributaria a los resultados alcanzados en sede penal, ello no empece a que se debe impedir la existencia de una posible contradicción sobre aspectos esenciales de los presupuestos fácticos comunes a ambos”¹⁶⁰. En el caso, el juez penal, al dictar el auto de sobreseimiento, discernió la materialidad de los hechos que tuvo en cuenta el organismo fiscal para determinar la deuda tributaria, ya que la eximición de responsabilidad se alcanzó por la constatación de la existencia de las operaciones comerciales desconocidas en la resolución determinativa. Ello es así toda vez que concluyó, luego de analizar las pruebas rendidas en la causa penal, que no se trató de la utilización de supuestos proveedores apócrifos y por ende de facturas apócrifas, así como que se acreditó que el volumen de chatarra procesada en el período cuestionado se corresponde con el volumen de la adquirida.

Como se puede observar, las decisiones analizadas se refirieron a sentencias en las que se había probado en sede penal que los hechos sobre los cuales se fundaba la determinación de impuestos no existían, o no eran de la manera que los planteaba el organismo recaudador. En términos sencillos: no existía hecho imponible ni materia gravable.

Por tal motivo, tal como señala Lamagrande, cuando una sentencia penal que resolvió la cuestión a través de una interpretación fundada y razonable de los hechos y del derecho aplicable pasó en autoridad de cosa juzgada material, no puede ser soslayada por el fisco Nacional quien debe reevaluar su criterio cuando éste se encuentre discutido en el ámbito administrativo, contencioso administrativo o judicial.

Lo expuesto, no implica sostener el principio de prejudicialidad de la sentencia penal por sobre la administrativa o la contencioso administrativa, sólo reservada para la aplicación de sanciones en los términos del artículo 20 de la Ley Penal Tributaria sino antes bien de reexaminar la cuestión teniendo en cuenta la interpretación que sobre la

¹⁵⁹ Clínicas y Sanatorios Asociados SA, CNFED. CONT. ADM. - SALA IV - 6/12/2007

¹⁶⁰ Procesamiento Industrial Laminados Arg. R. SA - CNFED. CONT. ADM. - SALA III - 13/10/2006

misma cuestión realizó la justicia penal tributaria mediante una resolución que adquirió carácter de cosa juzgada material.

Agrega que el principio resulta aplicable a todos los casos donde simultáneamente hubieran tramitado los procesos penales por un lado y los contencioso-administrativos por el otro, incluido los ajustes por facturación apócrifa.

Específicamente, y en lo que respecta a las causas de facturación apócrifa, no es menor el hecho de que el precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Prosper Argentina S.A.” sea relativo a esta cuestión ya que la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal al intervenir como Alzada y revocar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, dejando así sin efecto las determinaciones de oficio practicadas por el Fisco Nacional, juzgó que “la circunstancia de que el juez penal hubiese entendido que la existencia de las operaciones comerciales se encontraba corroborada, que resultaban suficientes las explicaciones dadas respecto del mecanismo de pago instrumentado (...) condicionaba y limitada el pronunciamiento que debía dictarse en sede administrativa, en tanto resultaba imperiosa la consideración del resultado de la valores de los extremos de hecho expuestos en aquel pronunciamiento”.

En resumen, no hay dudas que si la sentencia penal evalúa la conducta del contribuyente, la administración no puede apartarse de esa valoración. A ello se agrega que si en sede penal se logró desvirtuar mediante diferentes probanzas los hechos que sustentaron los ajustes, ello tampoco puede ser motivo de modificación posterior. En definitiva, esto significa que la sentencia penal no influye sólo sobre la faz sancionatoria, sino sobre la determinación del impuesto en cuanto lo probado se refiera a los hechos sobre los cuales se encuentra fundamentada la aplicación del impuesto.

4.5. Impacto de la sentencia sobre la sanción aplicable.

Ahora bien, hemos visto que si bien la norma no lo establece expresamente, la jurisprudencia ha considerado que las conclusiones de la sentencia penal tienen proyección también sobre el ajuste fiscal y no sólo sobre la sanción.

Con relación a este último punto, las discrepancias se plantean con relación a la aplicación de presunciones del artículo 47 a fin de fundar la sanción del artículo 46 en los supuestos en que en sede penal hubiera existido sobreseimiento o absolución.

El sobreseimiento es la decisión del órgano jurisdiccional que pone fin al proceso de modo definitivo, con valor de cosa juzgada, idéntico al de la sentencia absolutoria. Interrumpe el normal desarrollo del proceso en su búsqueda de la sentencia terminando, como efecto principal, con la acción penal. Adopta un carácter subjetivo, pues es relativo únicamente respecto del imputado a cuyo favor se dicta, y pone término al proceso tan sólo respecto de aquél, a cuyo favor operará eventualmente el efecto del bloqueo propio del *ne bis in idem*, aunque deje de tal modo de resolver otras posibilidades. Así, por vía jurisprudencial deberían solucionarse los casos en que se pruebe que el delito no se cometió o que el hecho no encuadra en la normativa penal, por ser objetivamente atípico, con el consecuente absurdo que el sobreseimiento no tenga valor *erga omnes*.¹⁶¹ Su principal efecto consiste en producir eficacia de cosa

¹⁶¹ Navarro, Guillermo Rafael, Código Procesal Penal de la Nación, Análisis doctrinal y jurisprudencia, Editorial Hammurabi, José Luis Depalma Editor, 1º edición, 2004, página 915

juzgada material y, por tanto, impedir cualquier ulterior persecución por el mismo hecho: es un corolario del principio non bis in idem.¹⁶²

Con relación al tema que nos ocupa, se trataría de aquellos casos en que la instrucción determinara que, a pesar de existir diferencia de impuesto a ingresar, no se configuró la conducta dolosa requerida por el tipo penal. Salvando la cuestión referida al ne bis in ídem, si se admitiera que la administración puede aplicar sanción, no quedan dudas que deberían ser de tipo culposo, ya que estaría vedado aplicar sanciones por defraudación por expresa disposición de la norma legal analizada.

Lo dicho no se ve desvirtuado por la vigencia del artículo 47 incisos a) y b), generalmente utilizados para los supuestos de impugnación de facturas.

Ello se debe a que la sentencia judicial que declara la atipicidad por falta de dolo actúa como impedimento legal para la aplicación de la presunción de actuación dolosa que reposa detrás del art. 47 de la ley 11683. En otras palabras: la Administración se ve impedida de aplicar la sanción dolosa del artículo 46, ya sea en forma directa o mediante las presunciones del artículo 47.

El artículo transcrito incorpora una serie de presunciones legales *iuris tantum* — admiten prueba en contrario— tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo (dolo) de la defraudación tributaria. La consecuencia fundamental de la existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el Fisco ha probado —lo que debe hacer en forma concreta y sin valerse de otras presunciones— que en el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en los cinco incisos que contiene la norma, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación, y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa.¹⁶³

Frente a las dificultades que tiene el Fisco para acreditar la intención dolosa, se ha creado un mecanismo para presumir, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, en tanto se den diversos presupuestos que sirven de sustento fáctico a la presunción. Ello significa que la carga de la prueba, que tiene el Fisco Nacional es relativa a establecer las situaciones de hecho previstas en los distintos incisos del art. 47, que por su objetividad facilitan la represión fiscal, quedando a cargo del infractor la destrucción de la presunción legal, atacando la situación base que la sustenta.¹⁶⁴

Hechas estas breves referencias, pensamos que de ningún modo la AFIP puede valerse de esta norma para la aplicación de una sanción dolosa en los casos en que hubiera existido decisión en la causa penal que declare el sobreseimiento por atipicidad por falta de dolo. Ello por cuanto de acuerdo a cómo se encuentra estructurada la ley penal tributaria, es el juez penal quien debe en primer término analizar la conducta a efectos

¹⁶² D'Albora Francisco J., Código Procesal Penal de la Nación, Anotado, Comentado, Concordado, Tomo II, Séptima edición, corregida, ampliada y actualizada por Nicolás D'Albora, Lexis Nexis Argentina S.A. Abeledo Perrot, 2005, página 732

¹⁶³ Díaz Sieiro, Veljanovich, Bergroth, Procedimiento Tributario, Ley N° 11.683, Ediciones Macchi, página 377

¹⁶⁴ Cochería Tacuarí de Campos S.C.A. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, 11/02/2008 IMP 2008-13 (Julio), 1119

de evaluar si existió o no delito, y si la persona actuó con el dolo requerido por la ley. Y si la decisión judicial concluye que no fue así, no podría el fisco de todos modos insistir con la figura defraudatoria so pretexto de utilizar las presunciones del artículo 47. Recordemos que el artículo 47 contiene una serie de presunciones a efectos de aplicar la figura defraudatoria del artículo 46, que es esencialmente igual a la figura del artículo 1 de la ley 24.769. Es decir, si ambas figuras sancionan la misma conducta, y en sede penal se probó que dicha conducta no existió, no puede luego la AFIP pretender burlar dicha decisión a través del artículo 47. No existe un dolo para la ley penal tributaria, y otro para la ley 11.683, la conducta es la misma, y el sujeto es el mismo, a pesar de que en sede penal se aplique la sanción a las personas físicas en el caso de entes ideales. Pero además, aún si lo expuesto no resultara suficiente, la disposición expresamente prevé que la presunción admite prueba en contrario. Y pensamos que en estos supuestos existe una prueba contundente en contrario que el contribuyente puede oponer, como es la sentencia del juez penal en la que se dice que su conducta no fue dolosa. No puede existir una prueba mejor que esa¹⁶⁵.

Por otra parte, si bien se refiere a hechos sobre los cuales fundar la presunción, los diferentes incisos denotan situaciones de gravedad que no se compadecen con el sobreseimiento. Así, el Tribunal Fiscal ha explicado que “en el inc. a) se realiza una confrontación entre las registraciones y documentaciones, y con la declaración jurada con datos de allí extraídos, siendo necesario que de dicha comparación surja "una grave contradicción" todo lo que debe ser debidamente explicado por el juez administrativo al momento de aplicar la sanción a excepción de algún caso donde dicha situación surja con absoluta evidencia. Como puede observarse, no es la simple contradicción lo que funda el presupuesto de hecho, sino que la misma requiere "gravedad" que puede surgir por ejemplo de los montos que se omiten, o de la cantidad de comprobantes que han sido receptados en la declaración jurada. Que en el inc. b) ya no se confronta la documentación con la declaración jurada sino que es aquélla la que se juzga en su exactitud valorándose si contiene datos inexactos u omisiones totales o parciales. Al igual que en el inc. a) es necesario que el juez administrativo también fundamenta que la merma de materia imponible reúne la calidad de "grave", lo que también podrá juzgar en base a montos y/o operaciones omitidas de registrar, siempre dando la debida explicación.”¹⁶⁶

Entonces, en los supuestos del art. 47 la inversión de la carga de la prueba se reduce a acreditar la inexistencia de fraude, pero no con respecto a la situación fáctica que sustenta la presunción misma, cuya acreditación está a cargo del Fisco.

Una vez realizada la denuncia, y analizada, ya no las presunciones de dolo, sino el dolo directo, no puede el fisco insistir con presunciones, que, en caso de sobreseimientos, han sido desvirtuadas por una circunstancia más fuerte que es la sentencia penal. En razonamiento inverso: si el artículo 47 sirve para aplicar la sanción del artículo 46, una vez desacreditado el dolo previsto en el artículo 46, no existe posibilidad de recorrer el camino inverso e intentar volver al artículo 47.

Idénticas conclusiones consideramos aplicables a los casos de absolución en la etapa del juicio.

¹⁶⁵ Calello, Carolina, Sanciones tributarias y proceso penal, Ad hoc, 2008

¹⁶⁶ Voto del Dr. Porta en Cochería Tacuarí de Campos S.C.A. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, 11/02/2008 IMP 2008-13 (Julio), 1119

En los casos de desestimación, no existe unanimidad de criterios en cuanto a si produce efecto de cosa juzgada, aunque intentaremos analizar las consecuencias desde el punto de vista de la aplicación de sanciones en el ámbito administrativo.

D'Albora indica que cuando se desestime una denuncia por inexistencia de delito (art. 180, párrafo segundo in fine y párrafo tercero) cabe otorgarle los alcances y efectos del sobreseimiento respecto del imputado (CCC, Sala V, D.J., 2000-1, pág 1144, f. 17.083 o L.L., del 24/VIII/2001, f. 102.515).¹⁶⁷ También se afirma que hace cosa juzgada sobre los hechos que la motivaron,¹⁶⁸ aunque la jurisprudencia no es unánime en este punto.¹⁶⁹

El asunto reviste importancia pues si se considera que la desestimación tiene efectos de cosa juzgada material, son aplicables al caso las consideraciones vertidas respecto del sobreseimiento por inexistencia del hecho o atipicidad manifiesta. De no ser así, existe la posibilidad de un nuevo proceso penal por el mismo hecho y entonces, más aún, de sanción administrativa.

De todos modos es claro que una vez producida la desestimación, y estando ella firme, la AFIP pretenderá la aplicación de sanciones. Creemos que más allá de la interpretación que se adopte sobre el punto, se tratará de la decisión que considera habilitada la imposición de sanciones, de conformidad con los términos del artículo 20 de la ley 24.769, dado que el proceso ha concluido. De otro modo, se debería esperar la prescripción de la acción penal, y se estarían limitando las facultades del fisco para aplicar sanciones administrativas a un hecho incierto.¹⁷⁰

El punto a analizar es, dejando de lado el doble juzgamiento, qué tipo de sanciones podría aplicar la Administración, y si de alguna manera se encuentra condicionada por la desestimación, ya que no se ha siquiera iniciado el proceso en sede penal, y por lo tanto tampoco se ha producido prueba alguna en dicha instancia. Entendemos que no obstante ello, cuando se produzca una desestimación por inexistencia de delito, el organismo recaudador debería tomar en cuenta ello y sólo podría aplicar sanciones de tipo culposo. Varios son los motivos que nos impulsan a esa conclusión. En primer lugar, el fiscal, quien es el titular de la acción penal, al evaluar los antecedentes del

¹⁶⁷ D'Albora, ob. cit., página 728

¹⁶⁸ Navarro, Daray, ob. cit., página 455

¹⁶⁹ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala B, 15/11/2004, Dinardi, Sebastián, DJ 2005-2, 135 “la desestimación de la denuncia no configura una forma de conclusión del proceso con el efecto de la cosa juzgada material”; Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala B, 17/07/2003, Darbyshire, Barry Y. s/inc. de excepción de cosa juzgada y nulidad en: Movilmat S.A., DJ 2003-3, 1071 - JA 2003-IV, 809 El archivo de las actuaciones decretado con motivo de la desestimación de la denuncia no constituye una forma de conclusión del proceso con el efecto de la cosa juzgada material, pues permite provocar nuevamente el avocamiento si varían las circunstancias que rodean al núcleo fáctico del hecho denunciado o desaparece el obstáculo impeditivo; 3. Cámara Nacional de Casación Penal, sala I, 27/05/2002, Lucci, Mario A., LA LEY 2003-A, 523; Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala A, 14/02/2002, Cusnir, Ariel S., JA 2002-II, 751 La desestimación ...permite al denunciante, en caso de contar con nuevos elementos de juicio, efectuar una nueva denuncia. En sentido contrario: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Criminal y Correccional, sala VI, 16/07/2002, Voza, Rodolfo M. s/rec. de casación, LA LEY 2003-B, 454

¹⁷⁰ Urresti, Esteban J, Comes, Fabiana, El delito fiscal, Editorial Ad-hoc, 1º edición, 2008, La prejudicialidad penal del art. 20 de la ley penal tributaria: Algunas precisiones sobre su alcance, Jorgelina M. Beritich Medina página 569

caso, concluyó que ni siquiera estaban dados los mínimos elementos para promover la instrucción del proceso.

Es decir, son supuestos en que resulta palmaria la inexistencia de delito. Así, sólo procede en los casos en que surja, con meridiana claridad, la inexistencia del hecho, su atipicidad o bien una causa de justificación o de inculpabilidad que permita descartar la comisión de una conducta típica, antijurídica y culpable.¹⁷¹

Salvo que se tratara de un supuesto en el que, por ejemplo, no se superara la condición objetiva de punibilidad, en la mayoría de las veces, sería por inexistencia de dolo en el accionar del sujeto. Es por ello, que si fuera así, si el titular de la acción penal de acuerdo a la Constitución Nacional, estimara que los hechos sometidos a su análisis no constituyen delito, no puede luego la AFIP considerar que sí existió conducta dolosa. Es que el dolo es el mismo para uno u otro supuesto. A ello cabe agregar que la Corte Suprema ha reconocido la naturaleza penal de las sanciones administrativas.

Pero además, otro argumento que no hace más que confirmar lo expuesto, es que no puede estar en mejores condiciones aquel sujeto que fue sobreseído, pero a quien se le encontró mérito suficiente para iniciar el proceso en su contra, que a quien ni siquiera se le pudo iniciar el proceso por no existir los más mínimos argumentos en su contra. Se llegaría al absurdo, para quien está seguro de su inocencia, de preferir el inicio del proceso y su culminación por sobreseimiento que la desestimación.

Por otra parte, el fiscal, a efectos de fundar la desestimación, debe analizar los hechos sometidos a su evaluación, y justificar los motivos por los que solicita la desestimación. Es más, conforme lo establecen los parámetros jurisprudenciales, la decisión de desestimar deberá ser adoptada por el juez, siempre de modo fundado.

Se reiteran en este punto los argumentos expuestos en torno al artículo 47 en oportunidad de analizar el sobreseimiento, en cuanto a la imposibilidad de burlar las conclusiones del fiscal y del juez mediante la aplicación de las presunciones allí establecidas.

En cuanto a la cuestión tributaria, vemos de más difícil traslado las conclusiones del juez penal a ese ámbito, aunque nada obsta al órgano encargado de decidir tener en cuenta sus conclusiones.

5. Conclusiones

Las consideraciones expuestas en este informe demuestran que el tema tratado presenta en la actualidad numerosos conflictos. Si bien existen aspectos sobre los cuales la doctrina y la jurisprudencia ha alcanzado cierto consenso, en otros se mantiene la incertidumbre, situación que atenta contra la seguridad jurídica. El tratamiento de los diferentes temas y el debate propiciado, constituirán sin lugar a dudas un aporte para encontrar soluciones tendientes a disipar los interrogantes planteados.

¹⁷¹ D' Alhora ob. cit., página 36