

Reencuadramiento de la conducta de defraudación fiscal en la omisión de impuestos.

Escribe: Santiago José Torello ⁱ



Quien "mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos a diez veces el importe del tributo evadido"; mientras que quien "mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas" omitiere el pago de impuestos, "será sancionado con una multa graduable entre el 50 % (cincuenta por ciento) y el 100 % (ciento por ciento) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponde la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable".

En el primer caso, la acción típica consiste en defraudar los intereses del organismo fiscal, valiéndose para ello, ya sea de declaraciones engañosas u ocultación maliciosa.

Tales comportamientos -el engaño y la malicia-, ambos conjuntamente o cada uno en forma indistinta, están incluidos en el concepto de dolo -esto es, en la intención deliberada de obtener un beneficio patrimonial indebido, sustrayéndose total o parcialmente de la obligación impositiva-.

A los fines de la configuración de la conducta típica objeto de represión fiscal, no sólo resulta imprescindible la concurrencia del elemento subjetivo, representado en ocultaciones maliciosas o declaraciones engañosas sobre las cuales se presume la intención deliberada de defraudar al Fisco Nacional, sino que, antes bien, tales comportamientos deben necesariamente revestir aptitud y relevancia suficientes para inducir a error a la representación del organismo recaudador; aún cuando tal aserto, no se verifique en el marco del ejercicio discrecional de las facultades de verificación y fiscalización que asisten a éste.

Ahora bien, el régimen normativo vigente autoriza a la Administración Federal de Ingresos Públicos a tener por presumida la concurrencia del elemento subjetivo vinculado a la voluntariedad de producir declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas por parte del contribuyente; ello, en la medida en que, la pretensión represiva quedare comprendida dentro del plano infraccional o meramente contravencional, y no en el plano estrictamente delictual en cuyo caso, el Fisco debe necesariamente acreditar la concurrencia del elemento subjetivo-dolo.

En esa línea, se presume intención de producir declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas allí donde -establece la legislación- mediere, por ejemplo, una "grave contradicción" entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que pudieran surgir de las declaraciones juradas presentadas, o cuando los datos consignados en las respectivas declaraciones juradas fuesen inexactos y fuviesen, al mismo tiempo, una "grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible", o cuando se declarasen o se hiciesen valer tributariamente formas o estructuras jurídicas impropias o inadecuadas, entre otros.

En rigor, el esquema presuncional ideado por el régimen fiscal vigente, dispensa al organismo recaudador de la prueba del hecho presumido (esto es, que ha existido la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas), autorizando al contribuyente o presunto infractor, al mismo tiempo, a refutar tales presunciones sobre la base del desarrollo de una probanza que acredite la falsedad o inexistencia del

hecho presumido. Su omisión convalida la pretensión fiscal, y en consecuencia, lleva a tener por acreditado el elemento subjetivo del tipo infraccional imputado.

Distinto escenario se exterioriza cuando los hechos y/o circunstancias contenidas en la resolución emanada del Juez Administrativo, que constituye las bases del sumario cuya instrucción precede a la represión fiscal, no logran ser debidamente acreditados por la representación del organismo recaudador.

En tal caso, corresponde indagar si procede la recalificación o reencuadramiento de la omisión fiscal, con la consecuente modificación del régimen sancionatorio aplicable, o si, en su caso, corresponde articular la nulidad de todas las actuaciones cumplidas.

Evidentemente, si la Administración consideró que la conducta omisiva del contribuyente no revestía gravedad suficiente para configurar un supuesto de defraudación fiscal, sino que, por el contrario, suponía una mera omisión de impuesto materializada en la inclusión de datos inexactos en las declaraciones juradas, o lisa y llanamente en su no presentación, no cabe modificar las pretensión represiva en desmedro del contribuyente o presunto infractor; situación que no es factible por cuanto se traduce en una sustancial modificación de la imputación inicial, a raíz de ocurrir la recalificación de la conducta sobre idéntica plataforma fáctica de condena, sustrayéndose de ese modo, la posibilidad de ejercer en cada una de las etapas del procedimiento de instrucción, y en el recursivo posterior, una defensa con total amplitud técnica.

Sin embargo, la situación inversa ha sido objeto de múltiples y muy variados precedentes jurisprudenciales. Veamos.

Admitido que fuera en forma pacífica e igualmente unánime el principio de personalidad de la pena, según el cual, no resulta procedente la imposición sino cuando se acredite la concurrencia del elemento subjetivo; los Tribunales competentes del Poder Judicial avocados a la resolución de controversias de contenido impositivo, consideraron que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

En consecuencia, el paradigma se plantea en aquellos supuestos en los que, acreditada la materialidad de la conducta infraccional, no concurren los elementos de convicción suficientes que autorizan tener por acreditada -en la persona del contribuyente- la intención de producir declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas; o lo que es lo mismo, cualquiera de los hechos sobre los cuales reposa idéntica presunción.

Un repaso fugaz de la normativa fiscal vigente en la materia de debate nos permite consignar que el Tribunal Fiscal de la Nación, en el ejercicio de su competencia, se encuentra embestido de potestad suficiente para recalificar las sanciones que corresponde aplicar al contribuyente; ello, como corolario de la amplia facultad para indagar sobre la veracidad de lo acontecido e igualmente, para resolver con absoluta abstracción de lo alegado por las partes (cfr. arts. 164 y 184 in fine, Ley 11.683).

Entendemos, sin embargo, que dicha previsión resulta contraria al ordenamiento constitucional vigente, ello por cuanto, se inscribe en pugna con la garantía constitucional que impone la necesidad de que, las sanciones penales sólo pueden ser aplicadas en un legítimo procedimiento contradictorio, que ofrezca al presunto infractor no sólo la posibilidad de producir el descargo que estime procedente, sino que también le permita ofrecer y producir los elementos de convicción y prueba que estime pertinentes en relación a las defensas alegadas.

En efecto, la modificación del tipo infraccional efectuada por el Tribunal Fiscal de la Nación con posterioridad a la resolución administrativa que da origen a la instrucción del sumario, aún cuando pudiera redundar en un mayor beneficio fiscal para el contribuyente, no obstante integrar el elenco de potestades admitidas en la legislación vigente, no armoniza con el régimen constitucional vigente.

Según advertimos, mientras que el art. 46 reprime al contribuyente que al momento de presentar su declaración jurada hubiese materializado una conducta direccionada a defraudar los intereses del Fisco Nacional, valiéndose para ello de comportamientos maliciosos, la infracción prevista en el art. 45, requiere tan solo la omisión de pago mediante la no presentación de declaraciones juradas, o mediante la inclusión en ella, de datos inexactos.

Por lo demás, el tipo infraccional mencionado se diferencia significativamente de la figura de defraudación fiscal, por cuanto, no sólo el elemento subjetivo requerido difiere, sino también la multa impuesta, la que resulta graduable en un mínimo del cincuenta por ciento y un máximo del ciento por ciento, en ambos casos, del gravamen omitido.

A los efectos de su procedencia, la estructura infraccional requiere de la concurrencia tanto del elemento objetivo (omisión fiscal) como del elemento subjetivo, representado éste, en la negligencia, impericia o imprudencia en la que hubiere incurrido el contribuyente al no presentar su declaración jurada correspondiente, o en su caso, al incluir en la misma datos inexactos, en perjuicio del crédito fiscal.


En tal caso, y sin perjuicio de la plena validez y vigencia del principio de personalidad de la pena antes aludido, en forma pacífica se ha considerado que si el contribuyente ha tomado participación en un hecho que encuadra en una descripción de conducta merecedora de sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de una excusa admitida por la legislación vigente, razón por la que, pesa en el contribuyente o presunto infractor, la alegación –y su consecuente acreditación– de una causal exculpatoria que permita eximirlo de la sanción correspondiente.

Entendemos, reside allí la principal razón que invalida la revisión del encuadramiento de la conducta infraccional por parte del Tribunal cuya competencia se produce a raíz de la impugnación de la resolución sancionatoria, aún cuando de la aludida revisión redunde un beneficio para el contribuyente, materializado en una eventual reducción de la sanción correspondiente.

Ello por cuanto, aún cuando se tuviera por acreditada la materialidad de la conducta infraccional, difiere significativamente la defensa técnica del contribuyente a quien se imputase defraudación fiscal, respecto de aquél a quien sólo se atribuyese simple omisión de impuestos.

En el primero de los casos, su defensa técnica estará directamente vinculada a acreditar la no concurrencia del elemento intencional (dolo), o en su caso, a refutar la realidad de los hechos sobre los cuales se funda la presunción de su voluntad de producir declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas.

Distinto escenario encuentra la defensa técnica del imputado, cuando a éste se imputa omisión de pago sea mediante la no presentación de declaraciones juradas, o mediante la inclusión de datos inexactos. En tal caso, acreditada la materialidad de la conducta omisiva, resta al contribuyente demostrar la concurrencia de un error excusable que participe de la triple característica de esencial, decisivo e inculpable; con suficiente entidad eximente de reproche.

En consecuencia, es esta particular diferenciación que se suscita entre una y otra imputación que, proyectada sobre la sustanciación de la defensa técnica del contribuyente, conduce indefectiblemente a propender por la inconveniencia de su reencuadramiento en una etapa recursiva ulterior, so pena de redundar en una grave afectación al derecho de defensa del imputado. 

ⁱ Abogado generalista con destacado historial académico, egresado de la Carrera de Abogacía de la Facultad De Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad Nacional De Córdoba.