

Revista

de

Ciencias Económicas

PUBLICACION DEL COLEGIO DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONOMICAS

Registro de Propiedad Intelectual Nº 631.176

Año LV

Julio a Septiembre de 1967

Serie IV, Nº 29

S U M A R I O

COLABORACIONES

	Pág.
La influencia del sistema cambiario en el desarrollo económico	
<i>Félix G. Elizalde</i>	167
La teoría moderna de la Organización	
<i>Vicente L. Perel</i>	173
Educación. ¿Variable crítica del desarrollo?	
<i>Ilse Marta Esther Lovera</i>	191
Consideraciones sobre el revalúo impositivo y contable	
<i>Horacio López Santiso y Salvador Vogelmann</i>	199
La actividad empresaria del Gral. Justo José de Urquiza	
<i>Egidio C. Trevisán</i>	223
La omisión de presentar declaraciones juradas como presunta defraudación fiscal	
<i>Sabatino A. Forino</i>	233

Dirección y Administración
Viamonte 1592 (2º Piso)
Buenos Aires

de SABATINO A. FORINO

La omisión de presentar declaraciones juradas como presunta defraudación fiscal

I. INTRODUCCIÓN

1. El sistema de percepción fundado en la declaración jurada.

El art. 21 de la ley 11.683 ha escogido como sistema general de determinación de los impuestos que se aplican según sus normas a aquel que se conoce doctrinariamente como autoliquidador y que recibe corrientemente la designación de “declaración jurada”. Tal declaración deberá presentarse por contribuyentes y/o responsables en la forma y dentro de los plazos que establece la Dirección Impositiva¹.

No cabe duda que el sistema escogido es el único aplicable para la correcta apreciación de la base imponible en todos aquellos tributos en que no es posible predeterminedar la dimensión del hecho o la materia imponible. Por lo tanto, la ley no puede ser criticada en este aspecto de su contenido².

2. La omisión de presentarlas: distintas situaciones.

En cambio, corresponde examinar si el mismo acierto que corresponde reconocer en lo que hace al método adoptado para el conocimiento de los hechos sujetos a tributación, se verifica en

¹ Acerca de la obligación de presentar declaraciones juradas como uno de los deberes formales de los contribuyentes y responsables, así como también sobre el carácter “informativo” y no “sustancial” de tal declaración, ver Giuliani Fonrouge y Bello (“Procedimiento impositivo”, págs. 36/37).

² El concepto y la naturaleza de la declaración jurada y las distintas doctrinas seguidas en la legislación comparada han sido analizados por Jarach (“Curso Superior de Derecho Tributario”, Tomo I, págs. 297 y ss.), quien, en definitiva, se inclina por considerarla sólo una manifestación de la voluntad del contribuyente para cumplir la ley respectiva. Concuerda, así, con la opinión de Giuliani Fonrouge y Bello antes citada, a la cual, por otra parte, adscriben otros autores.

lo que hace a las penalidades que deben imponerse a quienes trasgreden la obligación de presentar declaraciones juradas.

Al respecto, cabe distinguir:

- a) Omisión incurrida por presuntos contribuyentes que no se han inscripto como tales en la Dirección;
- b) Igual omisión, respecto a un año fiscal o a algún tributo, por parte de responsables o contribuyentes que se han registrado en la Dirección y tienen, por tanto, un número de inscripción, legajo y antecedentes del cumplimiento dado anteriormente a sus obligaciones fiscales.

Esa distinción, empero, necesaria para evaluar el perjuicio fiscal susceptible de producirse a raíz del ilícito resultante de la omisión, no aparece en el sistema punitivo de la ley 11.683, establecido en sus artículos 43, 45 y 46.

Y, si bien el art. 53 tiene en cuenta la conveniencia de sancionar con mayor severidad a quienes colocan al Fisco en dificultad para el ejercicio de su potestad de percepción y fiscalización, sólo lo hace con respecto al tiempo de que él puede disponer para el ejercicio de acciones tendientes a determinar y a exigir el pago de impuestos. La disposición, que prevé un término de 5 años para que prescriban los poderes del fisco ante contribuyentes inscriptos, que se extiende a 10 años para los no inscriptos, es sólo, entonces, un indicio de que la ley advierte la conveniencia de que en cierta medida, se respete la distinción mencionada, aun cuando lamentablemente, ella no se verifique con respecto al asunto que nos ocupa.

3. *Las sanciones legales.*

El régimen punitivo vigente, entonces, no diferencia a los contribuyentes inscriptos de los no inscriptos desde el punto de vista de la sanción que puede generar la falta de cumplimiento de uno de sus deberes formales configurada por no presentar la declaración jurada a que están obligados.

En cambio, él introduce un elemento nuevo cuando divide a los presuntos infractores en dos categorías:

- a) por el art. 43 todos los contribuyentes o responsables son reprimidos con multa graduable entre mil y cien mil pesos cuando infrinjan las disposiciones legales o reglamentarias que requieran el cumplimiento de deberes forma-

les “tendientes a determinar la obligación impositiva”, entre los cuales, a título de ejemplo, el citado artículo menciona la “presentación de declaraciones juradas”.

- b) el art. 46, inc. g. hace aplicable a algunos de esos infractores, la multa por defraudación a que se refiere el art. 45, cuyo monto se delimita entre una y diez veces la suma de impuesto en que se defraudó o se intentó defraudar al fisco³.

De donde, como primer criterio interpretativo que cabe aplicar surge que la presunción de defraudación emanada de la no presentación de declaración jurada es la excepción al caso general, legislado en el art. 43, donde tiene una pena más benigna⁴.

II. EXAMEN DE LA PRIMERA PARTE DEL INCISO g) DEL ARTÍCULO 46 DE LA LEY 11683

Según el art. 46, salvo prueba en contrario, se presume la intención de defraudar al fisco, cuando, entre otras circunstancias, se presenta la expresamente indicada en el inciso g) de dicho artículo, esto es: “la omisión, por parte de los responsables de presentar sus declaraciones juradas e ingresar el gravamen adeudado, cuando de las características del caso tales como: la naturaleza o volumen de las operaciones realizadas, la cuantía de los beneficios obtenidos o la personalidad del infractor, resulta que el

³ No nos extenderemos aquí acerca de las diferencias reconocidas por la doctrina y consagradas por la jurisprudencia entre “delitos” y “faltas” o “contravenciones” tributarias. Tampoco será necesario examinar los criterios que distinguen a la defraudación fiscal en el derecho tributario del delito de estafa o defraudación reprimido por el derecho penal, en nuestro país en los artículos 172 y siguientes del Código Penal. Sobre el tema puede consultarse Andreozzi (“Derecho Tributario Argentino”, T. II, pág. 363), quien presenta un resumen de las opiniones de Spota, Bielsa, Méndez y Jarach, y, además, reseña sintéticamente los criterios de Eusebio Gómez, Sebastián Soler, Carrara, Goldschmidt, Dematteis y Jiménez de Asúa respecto a la posibilidad de deslindar el “delito” y la “contravención”.

⁴ La irrelevancia de tal distinción en lo que se refiere a la no aplicabilidad en el derecho tributario del conocido principio del derecho penal relativo a la “ley más benigna”, según lo sostienen Giuliani Fonrouge y Bello (op. cit., pág. 92), no le quita, empero, su importancia para la consideración que haremos más adelante respecto a la dificultad conceptual que significa definir en cada caso la personalidad del infractor supuestamente pasible de la pena que resulta del juego de los artículos 45 y 46 [inciso g)] de la ley 11.683.

mismo no podía ignorar su calidad de contribuyente o responsable y la existencia de las obligaciones emergentes de tal condición”.

4. *La infracción y el ingreso del gravamen.*

El primero de los aspectos a examinar es el que se refiere a la definición de la infracción en cuanto ella exige no sólo que los responsables no presenten declaración jurada, sino que, además, no efectúen el ingreso del gravamen.

Al respecto, cabe aclarar que la omisión de presentar las declaraciones juradas no hace presumir la intención de defraudar al Fisco si el contribuyente ingresa en tiempo el gravamen adeudado. En efecto, el inciso bajo examen dice textualmente. “La omisión, por parte de los responsables, de presentar sus declaraciones juradas e ingresar el gravamen adeudado.”, vale decir exige que se den ambos supuestos: no presentar la declaración ni ingresar el gravamen. Si la idea del legislador hubiere sido calificar como intención defraudatoria la mera omisión de la declaración jurada, la conjunción usada no hubiera sido “y”, sino “o”⁵.

5. *El pedido de facilidades de pago y la sanción.*

Ahora bien, si la ley admite que la defraudación no existe si el contribuyente ingresa el gravamen adeudado, cabe analizar si la solicitud de prórroga para no hacerlo surte el mismo efecto. Aquí deben distinguirse dos situaciones:

- a) Que la solicitud se formule correcta, esto es ajustada a los términos y condiciones que resultan de las resoluciones vigentes; o bien
- b) Que ella no se ajuste a las disposiciones dictadas por el Poder Ejecutivo, o en su caso, por la Dirección General Impositiva.

a) Solicitud formal.

La primera situación adquiere tan sólo naturaleza hipotética, por cuanto no es posible cumplir con los requisitos exigidos por

⁵ La posibilidad del pago del gravamen sin presentación de declaración jurada fue examinada por Jarach en su conferencia sobre las formas de determinación impositiva dada el 12 de setiembre de 1966 en el curso sobre procedimiento tributario auspiciado por la Asociación Argentina de Derecho Fiscal. Además, en dicha conferencia, refirió extensamente los distintos sistemas usados en Europa y otros países para la mencionada determinación.

las normas vigentes en materia de solicitudes de prórroga sin preparar previamente la declaración jurada cuya omisión generaría la pena. Y si tal declaración se ha confeccionado sería poco probable que el contribuyente no la acompañara al formulario en que peticiona la prórroga. Empero, si el caso se diera, entendemos que la solicitud de prórroga hecha en el mencionado formulario oficial suple la declaración jurada pues ella establece el monto del gravamen adeudado, y, si bien no proporciona los elementos de juicio que la declaración jurada contiene para permitir la inmediata fiscalización interna del gravamen respectivo, pone el órgano recaudador en condiciones de requerirlos o de determinarlos en uso de los poderes de fiscalización y por los procedimientos que prevé la ley 11683 (artículos 23 y 40).

b) No ajustada a requisitos vigentes.

Más importante y más frecuente es el segundo supuesto, pedido de prórroga para pagar el impuesto no ajustado a las disposiciones vigentes y sin presentación de la declaración jurada. Esta situación era admitida hasta el momento en que la Dirección reglamentó por Resolución la forma y condiciones que corresponde a los pedidos de prórroga. Tal reglamentación excluye expresamente la posibilidad que un contribuyente solicite al órgano recaudador plazo para pagar gravámenes adeudados sin efectuar pago a cuenta y acompañar el formulario oficial. Empero, debe tenerse presente que el derecho de peticionar nace de la Constitución y sólo puede ser reglamentado por ley, por lo cual creemos que aunque pueda reconocerse un sano propósito al criterio de la Dirección Impositiva, él no está fundado en ley.

Por otra parte no puede olvidarse que cuando en 1951 la Dirección Impositiva establece por Resolución N° 233, con adecuado criterio, que los vencimientos de los gravámenes se fijan con anterioridad y permanencia, se acepta que circunstancias imprevisibles puedan originar la necesidad de solicitar el pago fuera de los términos fijados. Tal como expresamente prevé el art. 3° de dicha resolución, según el cual sólo se despacharán favorablemente pedidos de “ampliaciones de los plazos fijados como vencimientos generales” y “de facilidades para el pago de los impuestos si los contribuyentes y responsables” probaren “en forma fehaciente, las causas imprevisibles que los motivaron”⁶.

⁶ Ver A. D. L. A., T. XI-A. 1951, pág. 757.

c) **La presencia de circunstancias imprevisibles.**

Esa reglamentación debe considerarse, en lo principal, vigente, por cuanto las resoluciones posteriores no han modificado más que la fecha de vencimiento y agregado requisitos formales a las presentaciones. Nace de ahí el buen criterio de que, ante circunstancias imprevisibles puedan los contribuyentes no pagar en término los gravámenes, sin la aplicación de sanciones, exención que debe extenderse a la no presentación de las declaraciones juradas a mérito de que para tal presentación es que se ha fijado el plazo reglamentario.

5. *Otros supuestos de omisión de declaraciones.*

Pero, además de admitirse que no corresponda sanciones por no presentar declaraciones juradas en los casos que ello resulte de circunstancias imprevisibles, debemos examinar si ello procede también cuando no sean estas circunstancias las que produzcan la omisión de las declaraciones.

Cabe en este supuesto toda la variada gama de situaciones que dan lugar a que un contribuyente no formule su declaración jurada: desconocimiento de su obligación, olvido, ausencia, dificultades financieras, falta de asesoramiento idóneo, intención de no pagar el gravamen, etc. No puede haber duda que si la causa por la cual no se presenta la declaración es esta última, es perfectamente aplicable la sanción legal, por cuanto se ha configurado claramente la intención de defraudar. Y aquí es donde debemos encontrar el origen del inciso g) de la ley vigente, por cuanto, pese a lo evidente de la infracción, el contribuyente quedaría exento de sanción si no se hubiera incorporado por la ley 16450 el inciso mencionado. Y ello es así, por cuanto dicha ley derogó el artículo 44 de la ley de procedimiento, que penaba la omisión de impuestos⁷.

En cambio, no creemos válido admitir que pueda en general aplicarse la penalidad que resulta de este inciso en los restantes

⁷ La ilicitud de la omisión del impuesto en relación al eximente legal del error excusable y otras cuestiones vinculadas al tema fueron examinadas en la glosa de La Rosa a un fallo del Tribunal Fiscal sobre el asunto (ver artículo de La Rosa, Ricardo, titulado "La omisión como ilícito fiscal" en *Derecho Fiscal*, T. XI, pág. 289, y el aludido fallo en igual fuente, pág. 329). Empero, la derogación del art. 44 de la ley 11.683 quita a esos antecedentes parte de su importancia para la elucidación del problema que nos ocupa, aun cuando, desde luego, el valor doctrinario de la aportación sigue manteniendo interés.

casos enunciados en el párrafo anterior, sino la multa del art. 43 y los recargos del 42. ¿Por qué? Pues, sencillamente, por cuanto la obligación de presentar declaraciones juradas nace de la ley y ella reprime en forma expresa, en su artículo 43, con multas de 1.000 a 100.000 pesos el incumplimiento de esa obligación. Y el perjuicio fiscal resultante de no pagar en término el gravamen tiene la sanción de los recargos del art. 42.

La congruencia de esta interpretación, a mérito de la cual la omisión de declaraciones juradas no es pasible de multa por defraudación, se verifica haciendo jugar armónicamente los citados artículos 42 y 43, pues mientras éste deja a salvo el derecho del Fisco para aplicar los recargos que pudieran corresponder, el primero constituye “una verdadera pena fiscal”, que “reemplaza a la multa por omisión del antiguo artículo 44”⁸.

No obsta para esta recta interpretación la circunstancia de que la aplicación de los recargos también proceda cuando, en lugar de la multa del art. 43, el Fisco decida imponer la que prevé, en caso de defraudación, el art. 45. Así lo entendemos por aplicación del principio que consagra la inaplicabilidad de dos sanciones por la misma infracción, pues creemos que, aunque no ha sido aún definida con precisión la naturaleza jurídica (resarcitoria o represiva) de los recargos, su actual coeficiente mensual los hace participar de esta última naturaleza, tal como, entre otros, lo advierte De Juano⁹.

* La naturaleza de los recargos que establece el art. 42 ha sido bastante controvertida. El criterio que seguimos en el texto es sustentado por Giuliani Fonrouge y Bello (“Procedimiento Impositivo”, pág. 85). Sobre el asunto, conviene, además, consultar el debate suscitado en la Asociación Argentina de Derecho Fiscal, en oportunidad de tocarse el tema en reunión celebrada en agosto de 1965, y, por último, tener presente los comentarios de Schvarzer hechos en artículo publicado en momentos en que la aplicación generalizada y emanada de funcionarios de la Dirección Impositiva que no invisten jerarquía de juez administrativo obligaba a dedicar atención al problema (ver Schvarzer, Natalio, “Naturaleza de los recargos del art. 42”, en Impuestos, T. XXIII, pág. 413).

⁹ Ver De Juano, Manuel, “Curso de Finanzas y Derecho Tributario”, Tomo II, pág. 604, quien recuerda la naturaleza de los recargos según el informe del Ministerio de Hacienda de 1946 —cuando ellos no podían exceder el 20 % del tributo— y la compara con la que puede asignársele según la disposición que hoy rige, que los aumenta al 5 % mensual, sin límite.

III. ESTUDIO DE LAS CARACTERÍSTICAS QUE AGRAVAN LA PENA

No obstante la conclusión hecha precedentemente, la disposición del inciso g) del artículo 46 que agrava la pena, "cuando las características del caso" hagan presumir la intención de defraudar, hace necesario estudiar las mencionadas características, cuya presentación puede darse alternativa o simultáneamente.

En efecto, si bien la ley enuncia esas características separándolas con la conjunción "o", creemos que corresponde interpretar la procedencia de la sanción cuando aparezcan concurrentemente dos o más de tales características, lo cual hubiera hecho conveniente que la ley hubiera separado la enunciación de tales características con la conocida conjunción compuesta "y/o", creada y admitida por la costumbre pese a su no riguroso sentido idiomático a la luz de la Academia de la lengua.

1. Dificultades para la aplicación de la pena.

No desconocemos que la apreciación de cada una de las circunstancias que comentamos a continuación está librada al criterio del juez —administrativo, o, en su caso, del poder jurisdiccional— quien tendrá presente los elementos que permitan determinar la aplicabilidad o no a cada situación de la disposición en examen. Tampoco ignoramos que existe un evidente grado de subjetividad para establecer la procedencia de la sanción, pues de lo que se trata es de precisar hechos y conductas que pueden llevar al ánimo del juez la convicción acerca de la presunta intención del infractor.

Empero, ello no puede impedir que señalemos cuán imprecisamente la ley presume la voluntad del responsable en los casos en que, en lugar de la multa del art. 43 debe aplicarse la prevista en el 45. Con lo cual aparecen los primeros inconvenientes para admitir la sanción que nos ocupa. En efecto:

- a) ¿Qué debe entenderse por naturaleza de las operaciones realizadas? Según el principio de la realidad económica que sigue la ley fiscal (art. 12 de la ley 11683) tal naturaleza, ¿sería el objeto de la actividad?, ¿y qué objetos serían pasibles de mayor sanción? ¿cuál sería el fundamento? ¿no violaría ello el principio de igualdad? ¿quién los determinaría? Las dudas son tantas que se hace im-

posible aceptar la mayor pena en razón de la naturaleza de las operaciones.

- b) ¿Cuál es el volumen de operaciones que sujeta al infractor a la nueva pena? ¿Ese volumen es el del monto de ingresos, utilidades, o el que mide la base del hecho imponible en los distintos gravámenes? ¿Pese a la letra "o" que en el texto legal separa "la naturaleza" del "volumen" de las operaciones, no habrá querido dimensionarse el volumen en función de la naturaleza? ¿La determinación del volumen, y, en su caso, de la naturaleza, es facultad de la Dirección o del Poder Ejecutivo? ¿Interpreta o reglamenta la ley la fijación del volumen y la determinación de la naturaleza? Otro conjunto de dudas que hace sumamente impreciso el texto legal.
- c) ¿Cuál es "la cuantía de los beneficios obtenidos" que hace susceptible al infractor de la multa por defraudación? ¿Esa "cuantía" es única o graduable según los gravámenes, los sujetos de la imposición, o los otros elementos a considerar? ¿Quién se halla facultado para establecerla? ¿Es solamente aplicable al impuesto a los réditos o a los otros gravámenes que se recaudan según el régimen de la ley 11683?
- d) Y por lo que hace a la "personalidad" del infractor, vocablo usado para referirse, presumiblemente, a su capacidad para comprender que su infracción lo hace susceptible de constituirse en defraudador fiscal, se entra en un campo de subjetividad tal que desaparece uno de los atributos principales del derecho y de la justicia. Caben también aquí, por otra parte las dudas que asaltan al intérprete al considerar las anteriores características. ¿Cuáles son las personalidades sujetas a esta penalidad? ¿Cuál es el órgano investido de la facultad de definirlas? ¿Qué índices legales existen para ello?

2. *Error en la interpretación del juez administrativo.*

No es necesario seguir estos razonamientos para afirmar que no ha sido feliz el agregado hecho por la ley 16450 para penar la omisión por algunos contribuyentes de su obligación de presentar declaraciones juradas. Pero, más merecedor de ese calificativo, es, aún, la interpretación que pretende la Dirección General Impositiva, basada en una interpretación literal de un texto más que

asaz impreciso, cuya impropiedad lo hace reñido con algunos principios básicos del derecho penal tributario que repudian la analogía o la generalización.

Criterios que pueden llevar al intérprete a incurrir en discrecionalidad arbitraria, cuando no a la persecución del adversario político.

Pero, esto no es todo. La reforma del artículo 45, hecha por la ley 16656, comporta un agravamiento de la situación, pues "la Dirección General Impositiva dispondrá la publicación periódica, por los medios de divulgación que estime adecuados, del nombre, domicilio y actividad de cada infractor y del importe de la sanción impuesta". Y, como tal publicación es obligatoria, será factible encontrarse con que integren la lista responsables que han incurrido en defraudación por no haber presentado su declaración jurada, si la multa aplicada a mérito de la presunción del art. 46, inc. g) ha quedado firme¹⁰.

IV. LA INTERPRETACIÓN QUE PROPUGNAMOS

Dicho todo esto, es justo que expresemos para qué casos debe entenderse que se ha incorporado el inciso censurado. Ellos no son otros que aquellos en los cuales la omisión de la declaración jurada impide al órgano fiscal determinar el gravamen adeudado, esto es cuando el contribuyente no se halla inscripto o ha dejado de presentar declaraciones durante mucho tiempo.

Pero tal impedimento no existe cuando el contribuyente está inscripto y la Dirección conoce por declaraciones anteriores la magnitud presunta del gravamen adeudado. En tal caso, ella está en condiciones de efectuar una determinación de oficio, que, incluso, puede llegar a ser cierta si usa de los medios que le permite la ley en su artículo 23, complementado con los posibles arbitrios que resultan del ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización que prevé el artículo 40 y siguientes de la ley¹¹.

¹⁰ La derogación de la norma que establecía el secreto fiscal mereció, en su momento, muchas críticas. A ellas debe agregarse las que formula Freytes en trabajo específicamente dedicado al tema (ver Freytes, Roberto O., "El secreto fiscal", en *Derecho Fiscal*, Tomo XVI, pág. 1).

¹¹ Según lo comenta Jarach ("Curso Superior de Derecho Tributario", Tomo I, pág. 311), el ejercicio de los poderes de verificación por el órgano recaudador debe llevarlo a la determinación cierta de la materia imponible. Y, por lo que hace al tema

Esta interpretación es, por otra parte, congruente con la legislación que rige en la Provincia de Buenos Aires, cuyo Código Fiscal (art. 27) autoriza al órgano recaudador cuando no se presenten declaraciones juradas a iniciar un procedimiento de determinación (cierta o presuntiva), pero no considera defraudación fiscal a la omisión de presentar la declaración jurada, pues tal omisión no aparece expresamente mencionada en la enumeración del artículo 34, ni tampoco, en la que a título de presunción, hace el artículo 35.

La procedencia de nuestra interpretación se funda, también, en el criterio que sigue la ordenanza fiscal de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, cuyo artículo 58, aplicable al impuesto a las actividades lucrativas, solo prevé para el caso en que se omita presentar la declaración jurada un pago "a cuenta del impuesto que en definitiva les corresponda abonar, de una suma equivalente al total del impuesto declarado o determinado en el período fiscal más próximo, para cada uno de los años omitidos". Pago que deberá efectuarse si el contribuyente no presenta la declaración jurada dentro del término fijado en un emplazamiento que a tal efecto le hará previamente la Municipalidad ¹².

La conveniencia, entonces, de aceptar la interpretación que propugnamos evitará que una misma infracción —no presentar declaraciones juradas— tenga sanciones distintas según la jurisdicción en que ella se produce. Máxime si se tiene en cuenta la importante diferencia de la sanción impuesta en la ley 11.683 (multa de una a diez veces el impuesto omitido) con la benignidad con que la situación es contemplada en las mencionadas legislaciones locales. Donde, pese a ello, no se carece de efectividad en la acción que corresponde al órgano de la administración tributaria para lograr que los contribuyentes satisfagan los impuestos que se determinan a base de declaraciones juradas.

que nos ocupa, cuando la declaración jurada no exista sólo debe admitirse que se acuda a la "determinación presuntiva", llamada también "estimación de oficio". Situación esta última que también puede darse ante otros supuestos en que no sea posible practicar la mencionada "determinación cierta".

¹² Ver decreto municipal 1805/66 en A. D. L. A. Bol. 8, p. 34.

no se han inscripto en la Dirección, para quienes sería, en nuestra interpretación, especialmente dedicada la sanción del inciso g) del art. 46¹⁶.

La aberración del texto que criticamos según la aplicación que se le ha dado, se verifica también cuando quien omite presentar declaración jurada con la intención de no pagar el gravamen es un contribuyente o responsable que no puede ser encuadrado en las características descriptas por el art. 46, inc. g). En efecto, en ese caso, pese a la defraudación fiscal, el Fisco carece de norma legal para reprimirla.

¹⁶ Aunque a primera vista parezca forzado el criterio que propugnamos, creemos haber documentado suficientemente que él es el único admisible. En cambio, el que preconiza la aplicación de la multa por defraudación cuando la "personalidad del infractor", "naturaleza de las operaciones realizadas", "cuantía de los beneficios obtenidos", encuadren en la presunción del art. 46, inc. g) sólo tiene a su favor un endeble fundamento basado en el llamado "interés fiscal". Fundamento que se destruye por sí mismo si se piensa que él puede llevar incluso a la pena confiscatoria cuya repugnancia con nuestro ordenamiento institucional es obvio recordar.