

Implicancias penales del nuevo impuesto a la riqueza: el caso de la cesión de bienes en un período anterior de seis meses, la idoneidad del ardid y el error de derecho

Gabriel Esteban LUDUEÑA¹ y Antonio CRICCO²

Fecha de presentación: 20 de enero de 2021

Fecha de aprobación: 28 de febrero de 2021

Resumen

En la presente colaboración se analiza el nuevo impuesto a la riqueza desde la óptica de la responsabilidad penal tributaria. El enfoque abarca tres tópicos. El primero, el supuesto de la cesión de bienes en un periodo anterior a seis meses de su publicación. El segundo y tercer supuesto refieren a la idoneidad del ardid y al error de derecho. Para finalizar los autores esbozan sus conclusiones.

1 Abogado y Especialista en Derecho Tributario por la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (UBA - Argentina). Experto en Fiscalidad Internacional por la Universidad de Santiago de Compostela (España). Doctorando en Derecho Fiscal en la Facultad de Derecho de la UBA. Docente de la Especialidad Tributaria en la Facultad de Derecho de la UBA, y en la Maestría en Derecho Tributario de la Universidad Austral (Argentina). Correo electrónico de contacto: gabrielluduenaderecho.uba.ar

2 Abogado y Contador Especialista en Fiscalidad Internacional por la Universidad de Castilla-La Mancha (UCLM - España). Especialista en Asistencia Jurídica a Entes Estatales por Universidad de Salamanca - España). Doctorando en Ciencias Jurídicas por la Universidad del Salvador (Argentina). Docente de la Especialidad Tributaria en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (UBA - Argentina) y en la Universidad del Salvador (Argentina). Correo electrónico de contacto: antoniocrizzo@gmail.com

Palabras clave

Impuesto a la riqueza, responsabilidad penal tributaria, cesión de bienes, idoneidad del ardid, error de derecho

Criminal Implications of the New Wealth Tax: The Case of the Transfer of Assets in the Previous Period of Six Months, the Suitability of the Scheme and Error of Law

Abstract

This collaboration analyzes the new wealth tax from the perspective of criminal tax liability. The approach covers three topics. The first one, the assumption of the transfer of assets in a period prior to six months from its publication. The second and third assumptions refer to the suitability of ruse and error of law. Finally, the authors outline their conclusions.

Key words

Wealth tax - criminal tax liability - transfer of assets - suitability of ruse - error of law

1. Introducción

El inicio del aislamiento obligatorio coincidió temporalmente con un debate acerca de un proyecto para la creación de un nuevo tributo a las grandes fortunas. Luego de una excepcional repercusión mediática, el 18 de diciembre de 2020 se publicó en el Boletín Oficial la ley 27.605 de aporte solidario y extraordinario para ayudar a mitigar los efectos de la pandemia, más conocido como el “Impuesto a

la Riqueza". Esta ley se ha reglamentado por el decreto 42/21 y por la Resolución General N° 4930/21 de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

Mucho se ha escrito al respecto y la doctrina especializada ha analizado varias aristas que transcurren desde su naturaleza jurídica hasta críticas desde el punto de vista constitucional³. Obviamente también se han analizado las vías procedimentales impugnatorias pertinentes en la etapa administrativa o judicial.

En todos estos aspectos del tributo nos vamos a remitir a las opiniones ya vertidas y expuestas, amén de un breve comentario de tipo conceptual referido al hecho imponible. No obstante, aquí pretendemos hacer un análisis sobre un aspecto poco explorado en general y referido a la posibilidad de que el Fisco Nacional efectúe denuncias penales tributarias en caso de que entienda configurada la evasión impositiva respectiva.

Resta señalar que la ley creadora del aporte determina en su artículo 9° que resulta de aplicación el régimen penal tributario (RPT)⁴ y la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683. He aquí una clara certeza pues es obvio que el aporte es un tributo. Como tal, puede ser evadido y, por lo tanto, tal hecho estar sujeto a penas privativas de la libertad. Ergo, frente a la potencial evasión que pueda configurarse, centraremos el comentario en tres aspectos medulares, todos referidos a la presencia

3 Posible vulneración al derecho de propiedad e igualdad.

4 Artículo 9°. - La aplicación, percepción y fiscalización del presente aporte estará a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, resultando de aplicación supletoria las disposiciones de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, y el Régimen Penal Tributario del título IX de la ley 27.430 y sus modificaciones.

del elemento subjetivo "dolo" que requiere la figura típica de la evasión penal tributaria.

El primero, respecto de la posible configuración de la evasión cuando la AFIP determine el tributo por considerarlo eludido mediante maniobras efectuadas dentro del periodo de sospecha de 180 días anteriores a la publicación de la ley, que prevé la reciente ley 27.605. El segundo aspecto referirá al caso de la sustracción (total o parcial) al pago del tributo, pero presentadas en forma correcta otras declaraciones juradas donde se brinda casi idéntica información patrimonial, ejemplo impuesto sobre los bienes personales e impuesto a las ganancias. Por lo tanto: ¿podemos hablar de un ardid idóneo ante la evasión de este tributo a la riqueza, cuando los otros se declararon correctamente? El tercero y último aspecto surge ante un escenario en el cual el contribuyente plantee un óbice constitucional y no pague el tributo a las grandes fortunas: ¿estaremos ante la presencia de la exclusión del elemento subjetivo dolo por la hipótesis del error de derecho?

2. Breve reseña del Impuesto a la Riqueza

El legislador ha creado un impuesto nacional (aunque lo denominó aporte), extraordinario, personal, no coparticipable y por única vez, que se aplicará en los hechos fácticos⁵ sobre los patrimonios que valuados al 18 de diciembre de 2020⁶ (todo conforme las normas del impuesto sobre los bienes personales)⁷, superen en su conjunto los doscientos millones de pesos. Se destaca que para la medición de la

5 La ley grava todos los patrimonios, pero exime a los inferiores en su global a \$ 200.000.000, todo conforme segundo párrafo del artículo 2° de la novel norma.

6 Fecha de publicación en el Boletín Oficial.

7 Ley 23.966, título VI.

base imponible sujeta a impuesto, la ley 27.605 ha considerado todos los bienes que posee el contribuyente, sin interesar si en el impuesto sobre los bienes personales están exentos o no gravados. Con lo cual, es indudable que, aunque desde el punto de vista informativo administrativo ambos tributos son muy parecidos, desde la óptica de la gravabilidad efectiva sobre el universo de bienes gravables del sujeto pasivo del tributo, este novel impuesto es mucho más gravoso. A su vez, como no podía ser de otra forma, repite idéntica fórmula en relación con el impuesto sobre los bienes personales⁸ e incrementa la carga efectiva para los bienes de residentes nacionales situados en el exterior⁹.

El impuesto mínimo para todos los sujetos será de pesos cuatro millones (conforme alícuotas progresivas). Al respecto consideremos que el umbral más bajo de evasión penal (art. 1º, RPT) está situado en pesos un millón quinientos mil y es más que evidente que desvíos que generen un pago en defecto, ya sea total o parcial, será relevante para el caso por sus probables consecuencias penales¹⁰ e infraccionales.

8 Conforme reforma ley 27.541 (art. 28) y decreto 99/19 (art. 9º).

9 No obstante, vuelve a otorgar, más allá de lo siempre discutible de tal finalidad extrafiscal para un tributo de emergencia que se monta en la capacidad contributiva del sujeto pasivo y la consecuente necesidad de allegar inmediatamente fondos al Estado, en la posibilidad de repatriar bienes, en este caso 30% del total de activos financieros del exterior (art. 6º ley 27.605), y de esta forma igualar a ambos alojamientos de bienes en idéntico tratamiento al por supuesto vernáculo más benévolo.

10 No obstante desvíos más significativos podrían generar penas fiscales más severas, art. 2º inc. a) RPT (evasión agravada), o por efecto de determinadas formas, aunque los montos involucrados no sean importantes, ejemplo art. 2º inc. b) también del RPT, en evasión calificada.

3. Primera cuestión: la famosa cláusula elusión de movimiento patrimonial previo a los ciento ochenta días

En derecho tributario es conocida la facultad del fisco para prescindir de las formas inadecuadas y calificar los hechos desentendiéndose de los instrumentos jurídicos utilizados cuando estos evidencien que han tenido la sola finalidad de eludir el tributo. En relación con ello, la ley trajo como previsión una disposición en su tercer párrafo del artículo 9° que señala de modo textual

[c]uando las variaciones operadas en los bienes sujetos al aporte, durante los ciento ochenta (180) días inmediatos anteriores a la fecha de entrada en vigencia de esta ley, hicieran presumir, salvo prueba en contrario, una operación que configure un ardid evasivo o esté destinada a eludir su pago, la Administración Federal de Ingresos Públicos podrá disponer que aquellos se computen a los efectos de su determinación.

Asimismo, el art. 9° del decreto 42/2021 establece que la AFIP:

será la encargada de instrumentar regímenes de información a los fines de recabar los datos que estime pertinentes para la oportuna detección de las operaciones que puedan configurar un ardid evasivo o estén destinadas a la elusión del pago del aporte, a las que se refiere el último párrafo del artículo 9° de la Ley ... 27.605.

Un estudio singular de la norma en cuestión nos indica que indudablemente la intención legislativa ha sido la de evitar la fuga o elusión del pago del impuesto por el obligado a partir de realizar este último ciertos actos de disposición de su patrimonio por anoticiamiento del proyecto legislativo, con la intención de i) no

quedar gravado por la novel gabela al poseer un patrimonio global menor al efectivamente alcanzado al momento de la vigencia normativa; o ii) disminuir tal carga en un grado importante. Por consiguiente, se entiende que el legislador se anticipó a tal probable maniobra,¹¹ y redactó esta cláusula que aquí nos ocupa y el Poder Ejecutivo ha facultado a la AFIP por el decreto 42/2121 a que recabe la información para detectar dichas maniobras elusivas. El ente recaudador ha establecido por la RG N° 4930/21 (arts. 10 y 11)¹² la obligatoriedad de presentar declaraciones juradas informativas entre las fechas 22 de marzo al 30 de abril del 2021.

11 Cláusula que atiende a lo que comúnmente se conoce como efecto “noticia”, el cual genera que ni bien se conozca la posible innovación legislativa, aunque sea en grado de proyecto, el eventual obligado cambie radicalmente su postura y busque quedar por fuera del hecho imponible o demás elementos materiales constitutivos de la obligación jurídica tributaria. Tal fenómeno, que indudablemente es lícito, en los hechos genera como consecuencia lógica una menor recaudación fiscal, con lo cual es común encontrar en la legislación comparada clausula como la contenida en la ley 27.605, la que se conoce por lo general como efecto “candado”.

12 “Artículo 10.- A los fines previstos en el artículo 9° del Decreto N° 42/21, los sujetos que se detallan a continuación deberán informar con carácter de declaración jurada los bienes de su titularidad al 20 de marzo de 2020: // a) Sujetos alcanzados por el aporte solidario y extraordinario en los términos del artículo 4° de esta resolución general, // b) Sujetos no comprendidos en el inciso a) cuyos bienes al 31 de diciembre de 2019 se encontraran valuados –conforme la declaración jurada del impuesto sobre los bienes personales correspondiente a dicho período fiscal- en una suma igual o superior a PESOS CIENTO TREINTA MILLONES (\$ 130.000.000.). // c) Sujetos no comprendidos en el inciso a), cuyos bienes al 31 de diciembre de 2018 se encontraran valuados –conforme la declaración jurada del impuesto sobre los bienes personales correspondiente a dicho período fiscal- en una suma igual o superior a PESOS OCHENTA MILLONES (\$ 80.000.000.-). // Adicionalmente, los sujetos mencionados en los incisos b) y c) deberán informar los bienes de su titularidad al 18 de diciembre de 2020”.

“Artículo 11.- La información mencionada en el artículo 10 deberá suministrarse a través del servicio “DDJJ Informativa – Aporte extraordinario”, el que se encontrará disponible en el sitio “web” de este Organismo (<http://www.afip.gob.ar>). // La presentación de la respectiva declaración jurada informativa deberá efectuarse desde el 22 de marzo y hasta el 30 de abril de 2021, inclusive”.

Entrando en un somero análisis normativo vemos que el obligado tributario debió de haber realizado operaciones que provoquen efectivamente una variación de su patrimonio en menos o defecto¹³ pues si realizó variaciones cualitativas¹⁴ o que generen un aumento de valor patrimonial la cláusula obviamente no es de aplicación.

Por otro lado, como las normas reglamentarias no disponen al respecto,¹⁵ para el conteo del plazo de inicio de este “estado de sospecha temporal”, según la manera de calcular los plazos en el derecho tributario (art. 4º, ley 11.683)¹⁶ señala que los días deben ser hábiles administrativos y no corridos, cuestión que hubiere simplificado su determinación.

En tercer lugar, además del aspecto temporal señalado y de la variación cuantitativa en defecto que se debería de presentar, el sujeto alcanzado va a tener siempre el derecho a demostrar, conforme prueba en contrario, que la presunción legal es improcedente en su caso, y por ende debería la misma ceder y por lo tanto no tener implicancias tributarias en su contra.

13 Modificaciones cuantitativas.

14 Mutó la conformación del mismo, no habría nada para reprochar desde lo fiscal.

15 El decreto 42/21 puede ser de utilidad interpretativa en materia de plazos pues por el artículo 5 para el término de repatriación de bienes de treinta (30) días establece que son días hábiles administrativos, por lo cual entendemos que también serán hábiles los 180 días del periodo de sospecha.

16 La ley 11.683, aplicable al impuesto a la riqueza, en su artículo 4 dispone: “Para todos los términos establecidos en las normas que rijan los gravámenes a los cuales es aplicable esta ley, se computarán únicamente los días hábiles administrativos, salvo que de ellas surja lo contrario o así corresponda en el caso”.

Ahora, lo que resulta del caso más llamativo y significativo, todo ello conforme redacción otorgada al precepto legal, es que salvo que el sujeto pasivo haga caer ante la AFIP con prueba en contrario la presunción legal, el principio general es que si ésta no es destruida, automáticamente generaría la existencia de un "ardid evasivo" o "una maniobra tendiente a eludir el pago", provocando por consiguiente que se adeude no solo el impuesto por tales bienes sustraídos de tributación, sino que la aplicación de la presunción de comentario: ¿operará como un disparador punitivo?

Como se podrá ver la ley pone en estado de sospecha toda alteración del patrimonio de cualquier residente fiscal en la Argentina por un período de ciento ochenta días hábiles administrativos¹⁷ anteriores a la publicación de la ley 27.605. Decimos que son todos los sujetos, más allá de que a una buena cantidad de ellos, obviamente, por no llegar al valor mínimo, la cláusula presuntiva les resulta inocua. Sin embargo, en otros casos esto no es así pues la alteración de bienes convertiría al eventual patrimonio personal en sujeto alcanzado, o le generaría una carga fiscal ostensiblemente mayor.¹⁸ Se destaca que la ley posee una excepción y es que no todos los bienes ingresarían a este estado de sospecha pues ya hay una serie de operaciones realizadas con ellos que directamente la novel norma desconoce en sí

¹⁷ No obstante lo ya indicado de las jornadas hábiles que considera la ley 11.683 de aplicación supletoria, indudablemente el Legislador debió de haber aclarado que los días fuesen corridos, pues por efecto de las diferentes normativa vinculadas con el Aislamiento Social Preventivo y Obligatorio (ASPO) se podría presentar la discusión en relación a la habilidad o utilidad administrativa de un buen lapso de tiempo donde la actuación presencial de las oficinas fiscales fue nula o muy limitada. Salvo que se interprete de una particular forma el segundo párrafo del art. 4° ley 11.683 y se entienda que a los fines de las normas sustantivas, todos los días son útiles o hábiles, implicando por ende que los 180 días sean exactamente 6 meses aniversarios.

¹⁸ Recordar que las alícuotas son progresivas por escalones o tipos, mientras que exclusivamente para los bienes radicados en el exterior, el impuesto es progresivo por escalas o clases a partir de la clase que implique el total de bienes en el mundo.

y, por supuesto, preestablece quién es el titular encargado de la declaración (art. 3°).

No obstante que la cuestión de alteración de bienes cuestionables por la ley es muy casuística, queremos centrarnos en aquellos casos donde la disminución en el período de sospecha efectivamente operó¹⁹ y, por lo tanto, la carga impositiva, ya sea porque disminuyó fuertemente o directamente desapareció a causa de un hecho lícito (completamente válido) como lo serían una transferencia o cesión patrimonial (es decir, desde una perspectiva civil, comercial, etc.) a terceros.

Tal alteración en defecto pudo haber ocurrido por ejemplo por una donación entre vivos a título gratuito y cualquier otro desprendimiento patrimonial, que no sean los referidos en el artículo 3° de la ley²⁰, pues como ya se dijo para estos la propia norma les otorga un tratamiento gravado en cabeza del aportante²¹. Se destaca que el movimiento patrimonial no solo sería el gratuito, sino hasta también el oneroso, pues conforme redacción legal el Fisco podría cuestionar los valores involucrados en las operaciones de transferencia de bienes, ejemplo una permuta de bienes al 100%, donde los valores de mercado no serían equivalentes, o ventas concluidas por importes que estén por debajo del valor de mercado.

19 Pues de lo contrario nos encontraríamos ante un hecho simulado, que entendemos no encuadra en la presunción que contiene la manda legal.

20 "Para los sujetos alcanzados en virtud de lo dispuesto en el inciso a) del artículo 2° de la presente ley, la base de determinación allí mencionada se calculará incluyendo los aportes a *trusts*, fideicomisos o fundaciones de interés privado y demás estructuras análogas, participación en sociedades u otros entes de cualquier tipo sin personalidad fiscal y participación directa o indirecta en sociedades u otros entes de cualquier tipo, existentes a la fecha de entrada en vigencia de esta ley."

21 Independientemente de lo discutible de este tópico, que escapa obviamente al contenido del presente.

Ahora ante tales escenarios es obvio que, desde el punto de vista de la norma material tributaria, objetivamente el Fisco puede impugnar la operación, e independientemente de reconocer a otros fines su existencia,²² debería incorporar ese bien al acervo patrimonial del sujeto pasivo incrementando la carga fiscal del caso.

Pero entonces: ¿qué ocurre desde lo penal tributario y sancionatorio administrativo? A nuestro entender nada, es totalmente impune. Y ¿por qué? Por la sencilla razón que al momento de haberse configurado el hecho de cesión o venta, el mismo fue pretérito a la existencia de la norma legal anti elusión, por lo tanto es obvio que al no estar ella vigente, no se le pueden imputar consecuencias o efectos jurídicos punitivos (sean penales o administrativos) por una situación regulada luego de tales hechos pretéritos.

Habrà acción, típica, pero no será antijurídica, porque casualmente al momento de haberse realizado el movimiento patrimonial en defecto lo más probable es que no estuviese, ni aprobada, ni promulgada, ni publicada la ley 27.605. La referida presunción legal solo puede operar en el reducido marco de la obligación jurídica tributaria material, no pudiéndose extender al plano punitivo infraccional²³ ni mucho menos penal tributario.

Todo como ya se dijo, porque al momento de realizarse esos hechos bajo sospecha la ley que crea el aporte no estaba vigente, no existía, y por consiguiente

²² Efectos civiles, comerciales y hasta administrativos. Si se desconociese la operación a todos los efectos, en nuestro entender tal resolución respondería a un acto que cae bajo la teoría de la simulación (arts. 333 y subsiguientes del CCyCN).

²³ Ejemplo multa en los términos del artículo 45 de la ley 11.683.

por más que la redacción normativa presuncional tuviese una clara disposición anti elusión, y aunque evidentemente la intención del obligado tributario hubiese sido la de disminuir o remover por completo la carga fiscal del impuesto extraordinario, es obvio que al momento de producirse los hechos sospechosos no estaba vigente la norma con rango legal y por lo tanto toda conducta lícita, anterior a la aprobación de la misma, es totalmente impune. Se destaca que nuestra CN señala en su art. 19 que nadie está obligado a hacer lo que no manda la ley o privado de lo que ella no prohíbe, y acá es evidente que en el plazo del período de sospecha, por la alegada falta de norma legal (27.605) vigente, no se permite acreditar comportamiento antijurídico alguno y por lo tanto no puede tener el obligado pena alguna.

4. Segunda cuestión: la declaración jurada y el ardid idóneo

El fisco cuenta con una inmensa cantidad de datos que le permitieron estimar cuantos serían los potenciales contribuyentes y la recaudación que se generaría por el aporte extraordinario. Tan cuantiosa es la base de datos del fisco (a partir de propias declaraciones juradas de otros impuestos [Impuesto a los Bienes Personales, Impuesto a las Ganancias], último blanqueo, régimen de información) que nos preguntamos si puede ser engañado con facilidad.

A partir del hecho imponible del tributo a la riqueza y de la reglamentación nos encontramos ante un impuesto que será liquidado mediante una declaración jurada del contribuyente y que el último día para efectuar el pago es el 30 de marzo del 2021, inclusive (arts. 4° y 5°, RG N° 4930/21 de AFIP²⁴ y art. 11, 1° párr., ley

²⁴ Los artículos 4 y 5 de la RG N° 4930/21 de AFIP señalan: "Artículo 4°.- Los sujetos alcanzados -y en su caso, los responsables sustitutos- deberán cumplir con la presentación de la declaración jurada e ingresar el aporte solidario y extraordinario por la totalidad de los bienes, de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 4° y 5° de la ley, cuando el valor de los mismos supere los pesos doscientos millones (\$

11.683²⁵). Como la declaración del hecho imponible reposa en el contribuyente o responsable sustituto estos pueden omitir presentarla o hacerla de manera inexacta o fraudulenta, cuestiones ambas que resultan reprochables por el ordenamiento infraccional y delictual.²⁶ El tema será si ese reproche puede subsumirse en el delito de evasión fiscal, hecho que obviamente dependerá de la casuística en general y de las consideraciones que en particular haremos a continuación. Para ello debemos traer a colación la discusión que se observa en la doctrina, en relación a que si el delito de evasión en su aspecto subjetivo es similar al de la estafa al Estado. Si ello es así tal como viene pregonando parte de la doctrina y la jurisprudencia, no sería suficiente para configurar la evasión un ardid común, sencillo o fácilmente

200.000.000.-). // Artículo 5°.- La confección de la declaración jurada deberá realizarse utilizando el servicio informático denominado “Aporte Solidario y Extraordinario”, disponible en el sitio “web” institucional (<http://www.afip.gob.ar>). A dichos efectos, los contribuyentes y/o responsables deberán contar con “Clave Fiscal” con nivel de seguridad 2 o superior, obtenida conforme al procedimiento dispuesto por la Resolución General N° 3.713 y sus modificatorias. Por cada tipo de bien declarado se deberán detallar los datos solicitados por el Sistema...”. Nos había anticipado el decreto reglamentario 42/2021 que serían los sujetos obligados quienes debe declarar, determinar y luego ingresar el importe que resulte por impuesto a la riqueza (arts. 2° y 3°).

25 “Artículo 11 — 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. Cuando ésta lo juzgue necesario, podrá también hacer extensiva esa obligación a los terceros que de cualquier modo intervengan en las operaciones o transacciones de los contribuyentes y demás responsables, que estén vinculados a los hechos gravados por las leyes respectivas...”.

26 “Artículo 13 — La declaración jurada está sujeta a verificación administrativa y, sin perjuicio del tributo que en definitiva liquide o determine la Administración Federal de Ingresos Públicos, hace responsable al declarante por el gravamen que en ella se base o resulte, cuyo monto no podrá reducir por declaraciones posteriores, salvo en los casos de errores de cálculo o errores materiales cometidos en la declaración misma. El declarante será también responsable en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer dicha responsabilidad...”.

detectable, sino que deberá requerirse la presencia de un ardid idóneo que provoque un error en el fisco.

Doctrina calificada nos recuerda que la jurisprudencia de la Sala A de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico (CNAPE) y de la Sala I de la Cámara Nacional de Casación Penal (CNCP) se enrolan en la postura de la necesidad de un ardid idóneo y que, por lo tanto, mentir en una declaración jurada tributaria no es un hecho típico en el delito de evasión fiscal, si dicha falacia es en los hechos fácilmente detectable por el fisco (ELMEK, 2011).²⁷

En sentido contrario, la Sala B de la CNAPE y las Salas II, III y IV de la CNCP se enrolan en la tesis de que basta el mero ardid o engaño para configurar el delito, sin requerir algún plus agravante (ELMEK, 2011). La simple mentira es suficiente. Esta postura se compadece con la interpretación literal del tipo penal de evasión pues refiere a declaraciones engañosas u ocultación maliciosa o cualquier otro ardid o engaño sin necesidad de un aditamento especial en éstos. Es indiferente un “ardid pequeño” que una *mise en escène* pues ambas son mentiras. Al respecto EMLEK (2011) se muestra conforme con esta jurisprudencia al aclarar que:

no se requiere un ardid adicional a los medios expresamente incluidos en la norma, ni mucho menos una característica especial en el ardid, sino que cualquiera de los dos medios contemplados específicamente en la ley son idóneos por definición, por cuanto no se podría pensar que los medios

²⁷ EMLEK (2011) trae a colación para reflejar esta postura los fallos de la Sala I de la CNCP, i) “Schvartzman, Héctor O. s/recurso de casación”, causa 5285, registro 6679, 30/4/2004; ii) “Senn Kenneth”, 28/4/2009; y iii) “Eurnekian, Eduardo s/rec. Casación”, causa 9127, 21/8/2008. En lo que respecta a la Sala A de la CNAPE, en la causa “Hochtief Argentina SA”, 14/7/2006, se ha establecido que “[e]l castigo como delito con penas privativas de la libertad, está reservado para comportamientos ardidosos susceptibles de inducir en error al encargado de la recaudación”.

comisivos taxativamente receptados por el legislador pudieran no serlo. Lo contrario, sería hacerle decir a la norma lo que ella no dice, o —en otras palabras— desincriminar lo que el legislador claramente definió como ilícito, más allá de analizar los restantes niveles de la teoría general del delito.

Es oportuno cotejar las dos posturas con el supuesto particular del aporte extraordinario y queremos compartir las siguientes líneas a modo de reflexión. Recuérdese que este extraordinario tributo es “pariente cercano” del rutinario impuesto sobre los bienes personales que se devenga los días 31 de diciembre de cada año. Podría suceder que el contribuyente o responsable declare bienes personales periodo 2020, y no presente la declaración jurada del otro impuesto (aporte extraordinario), no obstante la cercanía entre ambas fechas de generación de la obligación jurídica tributaria material.

Por lo tanto, la alternativa “A” se daría si se presenta en forma correcta la declaración jurada del impuesto sobre los bienes personales periodo 2020 pero falta la presentación de la declaración jurada por el impuesto extraordinario ¿podría considerarse configurado el elemento subjetivo (ocultación maliciosa) del tipo penal?²⁸ Como otra alternativa “B” podría ser el caso que para reducir la cuantía del Impuesto a la Riqueza se presente una declaración jurada engañosa (deliberada falta de declaración de activos, o subvaluación de estos), pero no ocurra tal ocultamiento de bienes (o eventual menor valuación) en la respectiva declaración jurada del impuesto sobre los bienes personales²⁹ del año 2020, cuyo corte temporal

²⁸ “[E]l obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión” (art. 1º, RPT).

²⁹ Que tal cual como se expuso entre el devengamiento de uno y otro impuesto solo lo separan trece días corridos.

de devengamiento, tal cual como se indicó, es de pocos días después. Por lo tanto volvemos a preguntarnos si esta ocultación maliciosa (A) o declaración engañosa (B) frente al impuesto a la riqueza serán hábiles al respecto como ardid, teniendo en cuenta la conducta correcta del contribuyente frente al impuesto sobre los bienes personales periodo 2020.

A nuestro entender en el supuesto "A", la simple falta de presentación de declaración jurada del Impuesto a la Riqueza no sería penalmente relevante, cuando el Fisco tiene esos casi idénticos datos en otro impuesto. No obstante, si por otro lado presenta una declaración jurada que no es correcta (caso "B") pues faltaron denunciar bienes o existieron situaciones de subvaluación aquí obviamente podemos estar en presencia de un ardid o engaño conforme la posición jurisprudencial mayoritaria. Aunque no descartamos un supuesto excepcional que elimina el ocultamiento o engaño, producto de la similitud de tributos, donde el contribuyente alegue que atento que cumplió con declaraciones presentadas por impuestos sincrónicos similares o aportes de información del caso sostenga que su maniobra no ha sido penalmente relevante en atención a que el Fisco detectaría, por la propia declaración del obligado y sin ningún tipo de esfuerzo adicional lo notable y evidente de la falsa declaración en que incurrió en el tributo extraordinario. Para ello hacemos jugar un rol relevante en la materia fáctica del ardid idóneo a la sistemática información y respectivo procesamiento que de ella actualmente, conforme adelantos tecnológicos, el Fisco puede realizar sin ningún tipo de inconvenientes, detectando maniobras como las aquí descriptas en momento temporal casi sincrónicos con su materialización (*on-line*). De consuno todos sabemos las cuantiosas inversiones en equipamiento informático y demás quehaceres relacionados que anualmente destina el Estado Nacional Argentino para tal fin, obviamente con la intención de mejorar la eficiencia recaudatoria, que

llega a su máxima expresión hoy en día al poderse contar con herramientas por cantidad de datos, fuentes diversas y procesamientos de los mismos que detecten desvíos declarativos u omisiones deliberadas de forma muy sencilla y en breve lapso de tiempo.

Por consiguiente, es más que evidente que con respecto al notorio avance tecnológico en la relación fisco-contribuyente ocurrido en los últimos treinta años, sostener las mismas plataformas fácticas que en las décadas de 1980 o 1990 para encuadrar un hecho típico de evasión, nos parece ciertamente insostenible, debiendo avanzar la jurisprudencia y doctrina hacia un concepto actualizado, sistemático y global de ardid idóneo, abandonándose los ejemplos de casos de evasión penalmente relevante que se diseñaron cuando las declaraciones juradas eran presentadas en formulario papel y los registros se transcribían a mano y con pluma tinta. De hecho opinamos que así se le daría operatividad a un concepto un poco olvidado de la parte general del Código Penal de la Nación, y que consiste en el “delito imposible” (art. 44), el cual en el ámbito tributario opinamos que perfectamente se puede presentar por el indudable adelanto tecnológico cuando se observan y comparan las maniobras desplegadas para materializarse y el momento evolutivo en el tiempo en que se efectuaron.

5. Tercera cuestión: error de derecho

En este apartado nos centraremos a analizar la eventual responsabilidad penal tributaria delictual por no haber abonado el Impuesto a la Riqueza en la inteligencia de que el obligado lo considera inconstitucional. Vale aclarar que una declaración de inconstitucionalidad será el único supuesto que admita lícitamente

no pagarlo o abonarlo en menor cuantía.³⁰ Por lo tanto, este último análisis intenta echar luz sobre un enfoque de mucha utilidad para los contribuyentes que pretendan llevar a la justicia una discusión relativa a la eventual inconstitucionalidad del tributo.

La hipótesis del contribuyente es que, como entiende contrario a la Constitución Nacional el tributo, intentará, por un medio de impugnación sin previa declaración y pago, que el Poder Judicial así lo resuelva y, obviamente, no abonar dicha gabela o hacerlo en menor cuantía a la legalmente señalada en ese lapso de tiempo. Concretamente, es el supuesto por el cual el fisco realizará una determinación de oficio y el contribuyente la controvertirá planteando un óbice constitucional o directamente el obligado se presentará ante la Justicia Nacional por una acción declarativa de inconstitucionalidad u otro medio afin.

No obstante, entendemos que no será sencillo que la Justicia Nacional declare la inconstitucionalidad de este impuesto pues la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación es que la declaración de inconstitucionalidad de una norma implica un acto de suma gravedad institucional, de manera que debe ser considerada como *última ratio* del orden jurídico (*Fallos*: 302:457), y que la alegación y prueba respectiva está a cargo de quien invoca la irrazonabilidad (*Fallos*: 247:121, consid. 4°). Asimismo, la CSJN ha sostenido que (*Fallos*: 307:1656 y 316:687):

el interesado en la declaración de inconstitucionalidad de una norma debe demostrar claramente de qué manera ésta

³⁰ La CSJN tiene dicho que “no cabe admitir una interpretación de las disposiciones legales o reglamentarias que equivalga a la prescindencia de su texto, si no media debate y declaración de inconstitucionalidad o ilegalidad (*Fallos*: 285:353; 301:958; 307:2153), pues la exégesis de la norma debe practicarse sin violencia de su letra y de su espíritu (*Fallos*: 308:1873).

contraría la Constitución Nacional, causándole de ese modo un gravamen y que para ello es menester que precise y acredite fehacientemente el perjuicio que le origina su aplicación, resultando insuficiente la invocación de agravios meramente conjeturales.

A lo expuesto, como contrapunto, decimos que las principales críticas del Impuesto a la Riqueza tienen fundamento constitucional, y la igualdad ante las cargas públicas o la confiscatoriedad se destacan en este punto.

Entonces nos preguntamos, ¿puede el contribuyente evitar la responsabilidad penal por entender que cayó en un error extrapenal fundando en la inconstitucionalidad de este tributo? Al respecto, recordamos el voto de los Ministros Belluscio y Petracchi (CSJN, 1993) donde se entendió que (consid. 6°):

el error o ignorancia respecto de las obligaciones impuestas por el organismo fiscal puede constituir una causal de exculpación, toda vez que el Tribunal ha reconocido en numerosas oportunidades que el principio de culpabilidad — el cual exige, como presupuesto ineludible para la aplicación de una sanción, la posibilidad real y efectiva de ajustar la conducta individual a los mandatos de las normas jurídicas— rige en el campo del derecho represivo tributario (casos "Parafina del Plata", Fallos: 271:297; "Usandizaga", Fallos: 303:1548 y sus citas; "Cosecha Cooperativa de Seguros", Fallos: 312:149 y su cita; y las sentencias dictadas en las causas M.526.XXI. "Mazza, Generoso", Fallos: 312:447, y sus citas; y M.38.XXIV. "Morillas, Juan Simón", cit. supra, sentencia de la fecha).

Al respecto recuérdese que la propia ley 11.683 ha conceptualizado al error como una causal que exime la culpabilidad³¹ pero lo ha acotado a los supuestos respecto de los cuales una norma admite varias interpretaciones. Entonces nos queda el supuesto en el cual el contribuyente discute y obviamente no se aviene al pago, y el fisco determina de oficio siendo el monto mínimo de umbral delictivo superior el contemplado en el actual RPT.

Aquí dos corolarios ineludibles que se desprenden de esta situación. El primero, que el fisco utilice la herramienta contemplada en el artículo 19 del RPT para justificar la dispensa de efectuar denuncia penal por la ausencia de ocultamiento, ardid, engaño u omisión del obligado. El segundo, si se realizase denuncia penal, entendemos que se presentaría un claro supuesto de error de derecho extrapenal pues el obligado, apoyado con opiniones autorizadas, sostiene que el tributo en todo o en parte es inconstitucional y, por ello, resiste su declaración y pago bajo tales condiciones, no pudiéndose entonces considerar que su conducta, guiada por tal convencimiento, pueda ser pasible de persecución penal y hasta infraccional defraudatoria, más allá de la decisión final sobre la constitucionalidad de la argumentación efectuada.³²

A lo expuesto hay que aclarar que, no obstante, parecer lógico que la simple invocación de la inconstitucionalidad no constituye *per se* el error de derecho sino

31 “Artículo ...- Error excusable. Se considerará que existe error excusable cuando la norma aplicable al caso —por su complejidad, oscuridad o novedad— admitiera diversas interpretaciones que impidieran al contribuyente o responsable, aun actuando con la debida diligencia, comprender su verdadero significado. En orden a evaluar la existencia de error excusable eximente de sanción, deberán valorarse, entre otros elementos de juicio, la norma incumplida, la condición del contribuyente y la reiteración de la conducta en anteriores oportunidades”.

32 Claro que para que tenga relevancia para el caso bajo estudio debería ser contraria a los intereses del obligado fiscal.

que será necesario que tenga un fundamento argumentativo fuerte, más allá de recordarse que no hay precedentes diáfanos y nítidos de confiscatoriedad o vulneración de igualdad en impuestos globales al patrimonio. A su vez entendemos que deberá sustentarse en un dictamen o pericia técnica que avale la situación de hecho referida por el contribuyente, que seguramente será de gran utilidad en la faz contenciosa judicial y eventual penal tributaria.

A nuestro criterio, entonces, la sola y exclusiva presentación de una multinota ante el Fisco señalando que no se abonará el tributo por considerarlo inconstitucional no constituirá motivo suficiente para que el aquél evite denunciarlo penalmente, si tal presentación luego no se funda o avala con una seria y pormenorizada pretensión fundante de la inconstitucionalidad alegada, ya sea en propia sede administrativa o judicial, único poder este último investido de facultades para su declaración. Esto se morigera en grado sumo si el contribuyente obtiene una medida cautelar suspensiva del pago del tributo pues, en ese caso, más allá de que el Fisco determine la deuda, entendemos que se vería impedido de denunciar penalmente al obligado, a causa de la indudable verosimilitud en el derecho que pareciese haber encontrado el juez que avaló el no ingreso del tributo.

6. Conclusión

El Impuesto a la Riqueza recientemente instaurado indudablemente tiene ribetes muy particulares que lo transforman en altamente conflictivo para la relación fisco-contribuyente. Cualquiera de esos puntos de alta conflictividad, por los eventuales importes monetarios en ciernes, puede devenir en amenazas de fuertes penas, incluyendo hasta denuncias para aplicar pena privativa de libertad.

No obstante, en base a las breves pautas que apuntamos en el presente, vemos difícil que prosperen acciones penales en tal sentido pues, tal cual indicamos, si el fisco atribuyese acciones deliberadas de merma patrimonial en el período de sospecha por el obligado para generar menor carga tributaria, tales circunstancias estarían fuera del ámbito temporal de aplicación de la ley material, con lo cual no habría norma legal vigente que indicase que la maniobra era antijurídica al momento de realizarse. Por lo tanto, ahí descartamos de plano que pueda haber consecuencia sancionatoria. Similar situación entendemos se produciría si el obligado entendiese que cuenta con bases sólidas para impugnar desde el punto de vista jurídico constitucional el tributo.

Por otro lado, de no presentarse declaración del novel tributo pero sí hacérselo con un impuesto similar y temporalmente cercano (impuesto de bienes personales) parecería difícil entender que la detección del fisco de la evasión no se basó en la propia información y declaración presentada por el obligado para un tributo de similar estructura y característica al denunciado, descartándose por ende ardid, que a nuestro entender debe ser idóneo, lo que implica un ocultamiento no sencillo de detectar. A su vez, estimamos que sucedería algo similar si el sujeto pasivo presentase declaración de valuación con una notable diferencia de importes o tenencias de bienes entre uno y otro impuesto.

Por lo dicho, consideramos que la evasión penalmente reprochable por el aporte extraordinario ley 27.605 queda reducida a muy pocos casos fácticos, en los cuales el ocultamiento de activos sucede en todos los tributos vinculados o relacionados del obligado. Además, tal conducta del contribuyente debe ser inveterada, relevante, sin justificación y asertiva, debiendo significar tal proceder un claro ejemplo de ardid idóneo. Y para comprobar dicho ardid idóneo se debería

considerar las herramientas con las que cuenta el fisco para detectar dicho ocultamiento, pues si resulta de sencilla detección deviene irrelevante en el estadio penal.

Fuentes

Doctrinarias

EMLEK, P. (2011) “La inidoneidad del ardid de los medios comisivos, en el delito tributario (primera parte)”, en el *Periódico Electrónico Tributario*, año 2011 (octubre-477), volumen 6.

— (2011a) “La inidoneidad del ardid de los medios comisivos, en el delito tributario (primera parte)”, en el *Periódico Electrónico Tributario*, año 2011 (noviembre-478), volumen 4.

Jurisprudenciales

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN (CSJN) (1960) “Callao (Cine) s/ interpone recurso jerárquico c/ resolución dictada por Dirección Nac. Serv. Empleo”, 22/06/1960, en *Fallos*: 247:121.

— (1980) “Halladjian, Jorge Adolfo s/ apela resolución del Registro de Estado y Capacidad de las Personas”, 20/05/1980, en *Fallos*: 302:457.

— (1985) “Dirección Nacional de Recaudación Previsional c/ La Cantábrica S.A.M.I.C.”, 10/09/1985, en *Fallos*: 307:1656.

— (1985a) “Benes, Mónica y Bernasconi Cooperativa Limitada s/ causa N° 28.950”, 08/11/1985, en *Fallos*: 307:2153.

— (1986) “Short, Ernesto Felipe c/ Provincia de Córdoba”, 30/09/1986, en *Fallos*: 308:1873.

— (1993) “Moño Azul S.A. s/ ley 11.683”, 15/04/1993 publicado en *Fallos*: 316:687.

— (1993) “Krill Producciones Graficas SRL s/ apelación de clausura”, 08/06/1993, en *Fallos*: 316:1239.