



Procuración del Tesoro de la Nación

BUENOS AIRES, 30 JUL 2007

SEÑOR DIRECTOR DE LA
DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA (AFIP):

Se solicita la intervención de esta Casa en los términos del artículo 19 de la Ley N° 24.769 (B.O. 15-1-97), con motivo del dictado de la Resolución D.G.I. N° 03/07 que dispuso no formular denuncia penal contra el señor Pedro Francisco Celestino por considerar que no se configura, en el caso de autos, la conducta reprimida por el artículo 1° de la ley precitada, por encontrarse ausente el elemento subjetivo para que su conducta encuadre en ese tipo penal (v. fs. 37/41).

- I -

ANTECEDENTES

1. La precitada resolución se dictó con posterioridad a la fiscalización realizada por la División Fiscalización Externa N° 1 de la Dirección Regional Neuquén de la Dirección General Impositiva de la AFIP al señor Pedro Francisco Celestino, quien posee la participación del 50% de la firma Celestino Hnos. S.H. (v. fs. 2 del Anexo I), firma dedicada a la actividad frutícola en la localidad de Chinchinales, Provincia de Río Negro.

Esa fiscalización practicada al señor Celestino se inició como consecuencia de lo dispuesto por la Orden de Intervención N° 81.046 que, el 16 de agosto de 2005, dispuso fiscalizar el impuesto a las ganancias del período fis-

cal 2002 y el régimen de la seguridad social para trabajadores autónomos de los períodos fiscales 01/2004 al 07/2005 (v. fs. 1 id. Anexo).

Según lo expresado por la citada División Fiscalización Externa N° 1, esa Orden de Intervención fue dictada con posterioridad a una fiscalización realizada a la empresa CELESTINO HNOS. S.H., en la cual esa dependencia advirtió que, para determinar el resultado de su ejercicio en el período fiscal 2002, esa firma aplicó indebidamente la normativa relacionada con el ajuste por inflación contenida en el artículo 94, título VI, de la Ley del Impuesto a las Ganancias y, posteriormente, efectuó la atribución del resultado a los socios, trasladando a éstos los efectos impositivos que conllevan la aplicación de ese ajuste (v. fs. 458/466 Anexo 1).

De estarse a ese mismo informe, el contribuyente fiscalizado presentó el 27 de julio de 2005 una rectificativa de sus declaraciones juradas del impuesto a las ganancias del período fiscal 2002, excluyendo en ella el efecto del ajuste por inflación impositivo y presentó ese mismo día los formularios de acogimiento al régimen de Asistencia Financiera ampliada para pagar la deuda resultante, que ascendía al importe de \$ 175.199,10 en concepto de capital, con mas el de \$ 227.857,96 en concepto de intereses.

Agregó, el informe citado, que ese importe supera el presupuesto objetivo del artículo 1° de la Ley N° 24.769 y que la prescripción de las sanciones previstas en los artículos 45 y 46 de la Ley N° 11.683 (B.O. 12-1-33; T.O. 1998 -B.O. 20-7-98- y sus modif.) operaría en el año 2008.

Destacó además que en la causa *Santiago Dugan Trocello S.R.L. c/Ministerio de Economía s/Amparo*, la Corte Suprema



Procuración del Tesoro de la Nación

de Justicia de la Nación denegó la acción de amparo como remedio procesal para que el contribuyente pueda aplicar el ajuste por inflación, aunque no descartó que este pueda aplicarse en caso de acreditarse, por una vía procesal distinta, que las normas que lo impiden resultan arbitrarias por confiscatorias.

2. En la *multinota* presentada el 26 de setiembre de 2005, el señor Pedro Francisco Celestino justificó la aplicación del ajuste por inflación en su declaración jurada primitiva del impuesto a las ganancias del período fiscal 2002, en lo previsto por el artículo 94 de la ley del tributo y en la inflación desatada en el país a partir del mes de enero del año 2002, como consecuencia del abandono de la Ley de Convertibilidad, lo cual -dijo- provocó una importante devaluación del peso.

De no aplicarse normas que corrijan esas distorsiones -agregó-, los contribuyentes determinarían resultados que no se compadecerían con la realidad de sus negocios y conducirían a pagos de impuestos sobre cifras nominales que no deberían abonarse dentro de una correcta aplicación de la ley y de las normas constitucionales, porque tales obligaciones resultan ajenas a su real capacidad contributiva (v. fs. 9 Anexo I).

Agregó que *...el no aplicar el ajuste por inflación impositivo llevaría a que las empresas determinen un impuesto sobre resultados inflacionarios. Esto provocaría que la obligación tributaria tendría que cancelarse con capital y no resultados, convirtiendo el impuesto en una confiscación, afectando así, una vez más, el principio constitucional de propiedad.*

3. Tras darse por finalizada la fiscalización (v. fs. 471 del Anexo I), se expidió la Sección Penal Tributario de la División Jurídica de la Dirección Regional Neuquén de la Dirección General Impositiva de la AFIP a efectos de verificar si en autos se encuentran reunidos los presupuestos exigidos por el artículo 1° de la Ley N° 24.769 para considerar configurado el ilícito tributario allí reprimido (v. fs. 2/6).

Puntualizó esa dependencia al respecto que, ...aún estando acreditado en estos obrados que el sujeto responsable presento la DDJJ del Impuesto a las Ganancias -Período Fiscal 2002- utilizando el mecanismo de Ajuste por Inflación, no admitido legalmente, ello por sí solo no permite tener por configurada la existencia de una maniobra que implique haber incurrido con su conducta en el ocultamiento exigido por la norma penal.

Señaló sobre el particular que ...el ilícito tributario, tanto en su forma comisiva como en su modalidad omisiva, sólo contempla aquellas conductas que efectivamente atenten gravemente contra el bien jurídico protegido mediante ardid o engaño, y para establecer su concurrencia, corresponde, en cada caso, evaluarlo de acuerdo a las posibilidades que tiene el fisco de detectar la irregularidad considerando la existencia del sistema auto-declarativo de tributos. En este sentido, la evasión debe ser consecuencia de una efectiva maniobra ardidosa concebida de manera que realmente pueda impedir o dificultar gravemente el debido control del ente recaudador.

Agregó que de ello ...puede inferirse, que el accionar desplegado por CELESTINO Pedro Francisco no reúne los requisitos exigidos por el tipo legal del Art. 1° de la Ley



Procuración del Tesoro de la Nación

24769, que permitan tener por configurado el Delito de Evasión Simple, por cuanto la conducta desplegada ha sido claramente exteriorizada, no habiendo inducido al Fisco a engaño u ocultación maliciosa respecto de los datos consignados en su DD.JJ., por cuanto precisamente éstos datos habían sido claramente consignados en el contenido de la DDJJ del impuesto a las ganancias.

Lo expuesto precedentemente -añadió- obedece a que no sólo el contribuyente, sino también doctrina y jurisprudencia contradictorias podrían haber generado en el encartado la convicción de que su actuar era conforme a derecho.

En virtud de esas razones, la dependencia opinante concluyó que *prima facie* no se encontrarían reunidos los elementos típicos del delito de evasión tributaria previsto en el artículo 1º de la Ley N° 24.769, pues el encartado no procedió con el engaño o la ocultación maliciosa respecto de los datos que consignó en su declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2002.

Por ese motivo, consideró procedente no formular denuncia penal contra el contribuyente Pedro Francisco Celestino.

4. Al tomar intervención el Departamento Asesoría Legal B de la Dirección General Impositiva de la AFIP consideró oportuno recordar, en primer término, que esta Procuración del Tesoro de la Nación tuvo ocasión de expresar que: *...Los sujetos comprendidos en el Título VI de la Ley del gravamen (esto es empresas y ciertos auxiliares del Comercio), no están legalmente autorizados a corregir por inflación sus resultados impositivos -cfr. Dictamen 375/02 del 4/10/2002- (v. fs. 22/32).*

Más adelante, puntualizó que de la lectura del artículo 1° de la Ley Penal Tributaria N° 24.769 se desprende que el delito que allí se reprime requiere, para su configuración, no solamente que se produzca la lesión en el bien jurídico que protege la norma (elemento objetivo), sino además que ese daño sea efectuado a través de los medios previstos en ella -declaración engañosa, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño- a fin de ocultar su real capacidad contributiva con el preciso objetivo de evitar el pago íntegro de los tributos nacionales que le corresponde efectivizar por ley (elemento subjetivo).

En lo que concierne a este último elemento, consideró en primer lugar que, al aplicar el contribuyente el ajuste por inflación en contradicción con las normas que impedían su utilización, provocó que el Órgano recaudador desconociera cual era el verdadero monto que el contribuyente debía tributar de impuesto a las ganancias.

Por otro lado, el contribuyente no puso en conocimiento del Fisco, por ningún otro medio -acción de amparo o acción declarativa de certeza-, que había presentado una declaración jurada incorrecta que permitió que el mismo se sustrajera, al menos parcialmente, al cumplimiento de su obligación tributaria.

Recordó a ese respecto que ese servicio asesor sostuvo, con fundamento en lo dispuesto el 23 de diciembre de 2003 por el Juzgado Federal de Córdoba N° 2 en la causa: *Rametta, Ana María p.s.a. Infracción a la Ley N° 24.769* -en un informe conformado por la Dirección de Asesoría Legal mediante Nota N° 2242/04 (DI ASLE)- que *...no puede servir como fundamento excusante de la falta de cumplimiento de la obligación tributaria, el considerar injusto la no aplica-*



Procuración del Tesoro de la Nación

ción del ajuste por inflación, ya que ello implicaría dejar a la voluntad de los particulares implicados en los distintos supuestos normativos decidir acerca de la observancia o no de las disposiciones dictadas por la autoridad, según su conveniencia o entendimiento.

Consideró no obstante que ese criterio debe ser revisado, pues el citado pronunciamiento judicial en el que aquel se funda fue revocado el 24 de septiembre de 2004 por la Sala B de la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, por considerar atendibles los argumentos de la contribuyente ...en cuanto a la situación económica, financiera, política y legal imperante en esa época en nuestro país toda vez que es sabido que fueron innumerables los reclamos judiciales para la aplicación del ajuste por inflación al no guardar los montos debidos con la crisis dominante.

En igual sentido -agregó la citada Asesoría Legal- la Sala A de la Cámara Federal de Apelaciones de Rosario confirmó un sobreseimiento dictado en primera instancia, indicando que ...las valoraciones efectuadas por el juez de la causa resultan ajustadas a derecho al no aparecer demostrado el elemento intencional necesario como para tener por configurada la figura penal acuñada en el art. 1º de la ley penal tributaria..., al concluir que: ...no se advierte que la presentación de declaraciones juradas en las cuales el contribuyente realizara una liquidación de impuestos a las ganancias de acuerdo a reajustes por inflación que -a su criterio- consideraba aplicables, surja el propósito de tergiversar los distintos elementos que constituyen la materia imponible, cuando fue el mismo contribuyente quien presentó al organismo de control toda la documentación que le fuera requerida explicando cuáles fueron las pautas contables que

utilizó para arribar al cálculo del impuesto que debía tributar -cfr. fallo recaído en la causa COINAUTO S.A. S/Inf. Ley 24.769 Art. 1º, de fecha 27/10/2006.

Compartiendo el criterio de los pronunciamientos precitados, el mencionado Servicio jurídico concluyó que ...la aplicación por parte de los contribuyentes del ajuste por inflación se debió a un error en la interpretación de las normas aplicables lo cual elimina el dolo en el actuar de los mismos.

...no puede ser dejado de tener en cuenta -agregó la Asesoría Legal- la existencia de profusa y calificada doctrina que de manera anterior o contemporánea con el momento en que el responsable debía presentar su declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2002, aconsejaban directamente la utilización del referido mecanismo de ajuste. Entre otras razones por considerar que de no obrar los contribuyentes de esa manera se le estarían afectando garantías amparadas por la Constitución Nacional.

Después de efectuar una reseña de la doctrina jurídica, que en esos tiempos bregó para que se admitiera la utilización del ajuste por inflación en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias, expresó que el obrar del contribuyente de autos ...se enmarca dentro de un contexto general de contribuyentes que si bien obraron en contradicción con la normativa en vigencia, lo hicieron en el entendimiento de que dicha normativa, en particular la que vedaba la aplicación del ajuste por inflación, era contraria al orden constitucional.

Agregó al respecto que, a pesar de saber que su proceder resultaba contrario a la legislación impositiva entonces vigente, el citado contribuyente pudo haber incurrido



Procuración del Tesoro de la Nación

en un error de derecho sobre la base de la falta de contenido de conocimiento del dolo y considerar que su accionar no resultaba criminoso. Remitiéndose a reconocida doctrina en la materia puntualizó que ese error de derecho puede admitirse, a título excepcional, como excluyente de la intencionalidad propia del dolo.

En virtud de esas apreciaciones, el citado servicio jurídico concluyó que se está frente a un supuesto legal previsto por el artículo 19 de la Ley N° 24.769 pues, si bien se encuentran reunidos los presupuestos objetivos del tipo penal reprimido por el artículo 1° de ese texto legislativo, no se encuentra en cambio cumplido el extremo subjetivo que ese precepto exige para tener por configurado el delito *...al haber actuado sin la intención de evadir el tributo, por estar inmerso en un error al interpretar las normas aplicables.*

Sin perjuicio de ello, la citada Asesoría Legal señaló que ese error, susceptible de descartar la intencionalidad dolosa y el ánimo de evadir requerido por la Ley Penal Tributaria, no puede en cambio servir de eximente de las sanciones establecidas en el artículo 45 de la Ley de Procedimiento Tributario que prevé la omisión de impuestos en su forma culposa.

5. Posteriormente, la Dirección de Asesoría Legal Impositiva y de los Recursos de la Seguridad Social del ente recaudador compartió las conclusiones precedentemente reseñadas, y elevó a la Subdirección General de Asuntos Jurídicos de la Dirección General Impositiva de la AFIP un proyecto de resolución, fundado en los términos del artículo 19 de la Ley N° 24.769, para que, de compartirse su criterio, fuera firmado por el Director General, destacando que

la prescripción de las acciones para aplicar la multa operaría el 31 de diciembre de 2007 (v. fs. 35).

6. Compartiendo la opinión de la Dirección de Asesoría Legal Impositiva y de los Recursos de la Seguridad Social, la citada Subdirección General de Asuntos Jurídicos elevó el precitado proyecto de resolución al Director General, reiterando lo referente al vencimiento del término de prescripción (v. fs. 36).

7. Seguidamente, la Dirección General Impositiva dictó la Resolución N° 03/2007 que resuelve no formular denuncia penal contra el contribuyente Pedro Francisco Celestino (v. art. 1°) y dar intervención en autos a esta Procuración del Tesoro de la Nación de acuerdo con lo normado en el artículo 19 de la Ley N° 24.769 (v. art. 2° -v. fs. 37/41-).

Al fundar esa resolución se expresó que: *...existe jurisprudencia que respalda la hipótesis de que la aplicación del ajuste por inflación por parte de los contribuyentes en sus declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2002 se debió a un error en la interpretación de las normas aplicables, lo cual eliminaría el dolo en el actuar de los mismos (v. párr. 10 del Considerando).*

Agregó el citado Considerando que: *...además de la jurisprudencia en cuestión, también existe profusa y calificada doctrina que de manera anterior o contemporánea con el momento en que el responsable debía presentar su declaración jurada del Impuesto y período fiscal indicados, aconsejaban directamente la utilización del referido mecanismo de ajuste (v. párr. 11).*



Procuración del Tesoro de la Nación

Añadió que, si bien sabía que su accionar resultaba contrario a la ley impositiva vigente en esa época, el contribuyente pudo haber incurrido en un error de tipo, interpretando que se encontraba amparado por un orden legal superior que surgía de la Constitución Nacional y concluido que su proceder no resultaba criminoso (v. párr. 12).

Concluyó que todo ello autoriza a sostener que, si bien se encuentran configurados los presupuestos objetivos exigidos por el artículo 1° de la Ley N° 24.769, *...de las circunstancias de hecho que rodearon su accionar surge manifiesto que no se ha ejecutado conducta punible al haber actuado sin la intención de evadir el tributo, por estar inmerso en un error de interpretación de las normas aplicables, con entidad suficiente como para excluir la concurrencia del elemento subjetivo requerido por el tipo penal de evasión (v. párr. 13).*

8. En ese estado se requiere mi intervención (v. fs. 43).

- II -

EXAMEN DE LA CUESTIÓN

1. Como bien lo recuerda el dictamen obrante a fojas 22/32, esta Procuración del Tesoro de la Nación concluyó en su momento que: *...Los sujetos comprendidos en el título VI de la Ley del gravamen -impuesto a las ganancias- (esto es empresas y ciertos auxiliares del comercio), no están legalmente autorizados a corregir por inflación sus resultados impositivos (v. Dictámenes 243:37, Capítulo III, ap. 1).*

No me propongo reexaminar esa cuestión, sino establecer si un contribuyente, que se creyó legalmente autorizado

a aplicar el ajuste por inflación, cometió el delito tipificado por el artículo 1° de la Ley N° 24.769. Adelanto no obstante que, en líneas generales, comparto el contenido y conclusiones de lo expresado en ese asesoramiento -que adjunto al presente- y me remito a la reseña normativa y a las apreciaciones en él contenidas.

2. Si bien no encuentro razones para apartarme de la tesis que se sustentara en esa ocasión, considero oportuno destacar que, a raíz del posterior planteo en sede judicial, por muchos contribuyentes, de numerosas medidas cautelares, acciones de amparo y declarativas de certeza e inconstitucionalidad, sobrevino el dictado de diversos pronunciamientos judiciales de primera y segunda instancia favorables a la aplicación del ajuste por inflación que poseen una importancia significativa para la solución de la cuestión que ahora se somete a mi opinión (v. CNCAFed., Sala 1ª, in re *Agropecuaria Las Catalinas S.A.*, 8-7-03; CNCAFed., Sala 5ª, en autos *SIDERCA S.A.I.C.*, 15-11-04, en criterio reiterado, en igual sentido, en las causas: *Industria Metalúrgica Sudamericana INSA S.A.C.E.I.*, *Fritzche S.A.I.C.E.A* y *Russ, Máximo E.*, del 16-6-04; CFed. Bahía Blanca in re *Sociedad Rural ed Coronel Dorrego c/ Estado Nacional -AFIP- DGI*, del 18-12-03; CFed. de La Plata, autos *E., H.R. c/Estado Nacional*, del 21-12-04; CFed. de Mendoza, Sala A, en autos *Transporte de Energía Eléctrica por Distribución Troncal de Cuyo S.A. c/Poder Ejecutivo Nacional*; CFed. de Paraná, autos *Trocello S.R.L. c/Poder Ejecutivo Nacional*, del 28-4-03, caso éste que más tarde diera lugar al pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, del 30 de junio de 2005 al que me referiré más abajo).



Procuración del Tesoro de la Nación

Aunque esa jurisprudencia no fue uniforme y, a medida en que la situación económica del país se fue estabilizando, resultó cada vez menos frecuente, durante un período, existió en algunos contribuyentes la expectativa -y en otros la convicción- de que la autoridad fiscal admitiría la utilización del ajuste por inflación por preservar éste, de una manera más efectiva, el derecho de propiedad amparado por el artículo 17 de la Constitución Nacional.

Un límite a esa tendencia jurisprudencial lo marcó el dictado del fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos *Santiago Dugan Trocello S.R.L. c/Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía s/amparo*, recaído el 30 de junio de 2005.

En esa oportunidad la Corte compartió los fundamentos del Procurador General de la Nación que, en apretada síntesis, propició el rechazo *in limine* la demanda sobre la base de que no se evidenciaba clara y palmariamente que las normas cuestionadas (artículo 39 de la Ley N° 24.073, artículo 4° de su similar la N° 25.561 y artículo 5° del Decreto de Necesidad y Urgencia N° 214/02) fueran contrarias a las disposiciones invocadas.

Agregó a ello el Alto Tribunal que *Sin perjuicio de ello, se estima pertinente agregar que el mero cotejo entre la liquidación del impuesto efectuado sin el ajuste por inflación, y la suma que correspondería abonar por el tributo en caso de aplicarse tal mecanismo de ajuste no es apto para acreditar la afectación al derecho de propiedad alegado por la actora. En efecto, pese a que en el segundo supuesto el importe sería sensiblemente inferior -y al margen de que se trata de cálculos presentados por la demandante sobre una materia compleja, como lo es la determinación de impuesto a las ganancias, efectuados*

sin intervención y sin haberse dado oportunidad de un adecuado control al organismo recaudador- resulta aplicable lo expresado al respecto por el tribunal en un caso que guarda cierta analogía con el sub examine (Fallos: 320:1166) en el sentido de que "tal compulsión no trasciende el ámbito infraconstitucional, y sólo podría derivar de ella la mayor o menor bondad o equidad de un sistema por sobre el otro, pero no la demostración de la repugnancia de la solución establecida por el legislador con la cláusula constitucional invocada", máxime habida cuenta de que para que proceda la declaración de inconstitucionalidad se requiere que tal repugnancia sea "manifiesta, clara e indudable".

3. Ahora bien, esta Procuración del Tesoro ya ha tenido oportunidad de examinar esta cuestión, en virtud de lo dispuesto por el artículo 19 de la Ley N° 24.769, habiendo compartido la opinión de que no procedía iniciar la acción penal tributaria en supuestos en que, por distintas razones, el sujeto se había formado la convicción de estar actuando con arreglo a derecho (v. Dictámenes 238:400; 243:226 y 247:135).

En efecto, en los dos últimos casos expresó que "...la alta complejidad y la mutabilidad de la materia impositiva permiten excepcionar en sus proyecciones penales y cuando se verifican determinadas circunstancias la regla error iuris nocet.

También manifestó en otra ocasión que "...la existencia de pronunciamientos judiciales que autorizaban al contribuyente a proceder del modo en que actuó permite admitir que no medió dolo (Dictámenes 237:456).

Finalmente, debe tenerse en cuenta que, tal como ha puntualizado este Organismo en su Dictamen N° 375 del 4 de octubre de 2002, "...las normas de evaluación e imputación



Procuración del Tesoro de la Nación

previstas en el ajuste por inflación impositivo contemplado en el Título VI de la Ley del Impuesto a las Ganancias en puridad no han sido derogadas..., lo que también constituye un elemento que pudo respaldar y robustecer la creencia de la contribuyente de estar actuando con arreglo a derecho.

5. Por esas razones, comparto lo expresado a fojas 22/32 por el Departamento Asesoría Legal B de la Dirección General Impositiva, en el sentido de que las circunstancias del caso permiten concluir que el contribuyente obró en la convicción de que la normativa vigente lo autorizaba a practicar el ajuste por inflación en su declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio del año 2002.

La existencia de esa convicción autoriza a mi juicio a sostener que no existió el conocimiento de la criminalidad del acto, que es propio del dolo que requiere el elemento subjetivo del tipo penal reprimido por el artículo 1° de la Ley N° 24.769.

- III -
CONCLUSIÓN

Por las razones expuestas, no tengo objeciones que formular a lo dispuesto por la Resolución D.G.I. N° 03/2007 obrante a fojas 37/41.

Así opino.

DICTAMEN N° 207

OSVALDO DESAR CUGLIELMINO
PROCURADOR DEL TESORO DE LA NACIÓN