REFLEXIONES ACERCA DE LAS POSIBLES CONSECUENCIAS JURÍDICO-TRIBUTARIAS DERIVADAS DE LOS CUADERNOS DE LA CORRUPCIÓN

Por Diego N. Fraga*

1.INTRODUCCIÓN

La causa popularmente conocida como de los "Cuadernos Gloria", "Cuadernos de la corrupción" o simplemente "Cuadernos de las coimas"[1] dio lugar a frondosas investigaciones sobre una serie de delitos penales vinculados a la corrupción que han conmovido a la opinión pública nacional e internacional. Estamos hablando del descubrimiento –arrepentidos mediante[2]- de numerosos delitos que abarcan desde el cohecho hasta el tráfico de influencias, confluyendo en asociaciones ilícitas en las que lamentablemente habrían tenido participación numerosos y diversos personajes que se encontraban en las más altas esferas de la Administración pública, así como del sector privado. Más allá del sinfín de aspectos criminales comunes que involucra esta causa, creemos que también es trascendente deslindar cuáles son los efectos tributarios que pueden derivar de aquella prueba que se produzca o que surja del aludido expediente penal. Ello así, toda vez que -como veremos

* Abogado (UBA), especialista en derecho tributario (Universidad Austral). Profesor de grado y posgrado de Derecho Tributario (Universidad Austral, entre otras). Socio de RCTZZ Abogados.

[1] Causa N° 9.608/2018, que tramita ante el Juzgado Criminal y Correccional Federal N° 11 , a cargo del Dr. Claudio Bonadío.

en el desarrollo del tema- en muchas ocasiones la comisión de delitos comunes tiene una estrecha vinculación con el incumplimiento de obligaciones fiscales e involucra la realización de maniobras en abierta contravención a las leyes tributarias.

En dicho contexto, el objetivo del presente trabajo es trazar un panorama en torno a algunas de esas consecuencias fiscales y delinear hasta dónde podría llegar el accionar de la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante, "AFIP") y de los jueces con competencia en lo penal tributario a raíz de la ventilación de los datos en cuestión. Lejos de aspirar a ser un estudio de carácter exhaustivo, por la heterogeneidad y cantidad situaciones que derivan de esta resonante causa -a la cual no hemos accedido, más allá de los comentarios y sentencia que van apareciendo en los medios de comunicación masiva-, este artículo pretende ser un puntapié inicial que dé lugar al planteo de nuevos interrogantes y reflexiones en cabeza de quienes se encuentran a cargo de la recaudación de los diferentes tributos y de la Justicia.

2.CONSECUENCIAS TRIBUTARIAS PARA QUIENES HAYAN ABONADO SOBORNOS

En un primer acercamiento, entendemos que en las causas abiertas -o en las que se abran con motivo de la investigación de los cuadernos- debería determinarse cómo fue la modalidad para el pago de los sobornos -ya

[2] Ha surtido un importante efecto en el impulso de estas causas la figura del "imputado colaborador", incorporado en el Código Penal mediante la Ley 27.304.

sea que se trate de los delitos de dádivas o de cohecho- en los hechos de corrupción comentados[3].

2.1 La posible utilización de facturas apócrifas para el pago de las coimas

En los medios se informó que la AFIP indagaría acerca de la posible utilización de facturas apócrifas para el pago de los retornos[4]. Esta maniobra por lo general implica la existencia de pagos hacia otras sociedades por bienes o servicios inexistentes[5]. Las sociedades que se utilizan para estas maniobras suelen ser en muchos casos sociedades "fantasmas", creadas especialmente con la finalidad de ser canalizadoras de actividades ilícitas y que se conforman principalmente en verdaderas usinas de facturas apócrifas. Formalmente cumplen con todas o con muchas de las regulaciones

---

[3] Esto sin perjuicio de la probable existencia de casos en los que los pagos a los entonces funcionarios podrían haber sido efectuados con los mismos fondos públicos que se retribuían las obras o concesiones licitadas, situación en la que la figura penal aplicable a los empresarios intervinientes podría inclusive acercarse más a la asociación ilícita.

[4] Se ha sostenido al respecto lo siguiente: "Básicamente los sobornos se pagaron con dinero blanco que luego había que justificar como 'consumido'. El camino que investiga ahora Claudio Bonadio es el siguiente: las empresas cobraban el adelanto del Estado por obra pública (obviamente en blanco); pagaban esos fondos como sobornos y los justificaban después en sus balances como gastos de consultoría, por ejemplo, comúnmente llamados consumidos. En este último punto puede ingresar la AFIP a pedido de la Justicia, aunque en realidad la investigación por esas facturas truchas ya estaba en la mira desde antes" (cfr. RABANAL, Rubén; ."Cuadernos: el blanqueo no se caerá para los empresarios"; Ámbito Financiero, 28/08/2018; obtenido en sitio Web: https://www.ambito.com/cuadernos-el-blanqueo-no-se-caera-los-empresarios-n4031958).

[5] Según las investigaciones judiciales y periodísticas -éstas últimas suelen ser más efectivas que las primeras- se trataría de uno de los métodos más utilizados en muchas de las otras causas de corrupción tristemente célebres. Tal como señala BURGUEÑO: "El dinero de los honorarios de estos servicios se liquidan bajo el esquema de facturas truchas de sociedades creadas ad hoc, las que luego de recibir el dinero lo derivan a cuentas o directamente salen del circuito financiero. Fue el mecanismo utilizado en el caso Skanska de 2005, donde la multinacional usó como mecanismo para crear dinero para luego pagar sobornos, la emisión de unas 118 facturas apócrifas a unas 20 empresas fantasmas o irregulares (la más conocida fue Infiniti Group). El delito fue reconocido por contadores y funcionarios de Skanska, pero por algún motivo judicial la causa quedó empantanada y bajo el paraguas de diferendos entre privados hasta noviembre de 2017 cuando el juez Sebastián

necesarias para su funcionamiento: están inscriptas en los registros de sociedades correspondientes, ante la AFIP y ante las direcciones de rentas provinciales y municipales, emiten facturas electrónicas[6], practican retenciones impositivas para los distintos fiscos. Cuando son más sofisticadas presentan declaraciones juradas y hasta inclusive pagan impuestos y cumplen con otros deberes formales, tales como practicar retenciones y percepciones y actuar como agentes de información. Pero en el mediano o largo plazo, cuando la AFIP detecta su falta de real capacidad operativa, dejan de funcionar y sus responsables las "dejan morir". Como directivos de estos entes suele designarse a sujetos marginales, con muy bajos ingresos y sin patrimonio; también se acude a personas mayores de edad para que, en caso de ser condenadas penalmente por ser partícipes de asociaciones ilícitas, podrían acceder al beneficio de la prisión domiciliaria.

Sin perjuicio de lo anterior también pueden utilizarse para estas maniobras determinadas sociedades que antiguamente tenían una actividad conocida, real, pero con un presente poco promisorio. Sus propietarios -en muchos casos cabe referirse a los "verdaderos propietarios", puesto que para evitar responsabilidades y por cuestiones de anonimato se suele colocar a prestanombres-, cuando no las necesitan más -o cuando dichas estructuras se encuentran en vías de un proceso falencial- las utilizan para obtener algún ingreso extra, vendiéndolas a organizaciones que luego

Casanello la reabrió" (cfr. BURGUEÑO, Carlos; "AFIP prepara segundo capítulo en la causa "cuadernos": la evasión"; Ámbito Financiero, 27/08/2018).

las utilizan para cometer delitos. Entre estos últimos delitos se encuentra el de emitir facturas apócrifas que son "comercializadas" para fines de los más diversos, que pueden ir desde la finalidad de que sus destinatarios tributen menos impuestos hasta constituirse en efectivos vehículos para el pago de sobornos.

Entonces, a través de esas empresas "truchas" o "semi-truchas" -como se señalaba, aquellas que en algún momento tuvieron actividades reales y productivas- se suele hacer llegar el dinero mal habido a los funcionarios, empresarios o terceros que tuvieron participación de la maniobra delictiva y quieren percibir sus beneficios. Una práctica que dificulta el descubrimiento de la sociedad que ha emitido las facturas apócrifas para canalizar los sobornos -y ocultar a sus beneficiarios- consiste en la interposición de sociedades intermedias que le prestan servicios reales a la empresa pagadora del soborno y luego diversifican los pagos hacia otras sociedades "truchas" o "semi-truchas". Esta metodología implica un mayor grado de sofisticación y es utilizado por grupos empresarios de envergadura que acuden a este tipo de prácticas criminales.

Por otra parte, cuando los ilícitos tributarios son detectados por la AFIP, las consecuencias fiscales más importantes para la empresa que recibió las facturas apócrifas (y que como consecuencia de ello realizó la deducción del gasto en el impuesto a las ganancias y/o

[6] Mecanismo instrumentado para combatir el informalismo y la evasión pero que paradójicamente facilitó la creación exponencial de usinas de facturas apócrifas.

utilizó el crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado) suelen las siguientes:

-Reclamo del impuesto a las ganancias -35% sobre el monto deducido- con más intereses -actualmente en el 3% mensual desde el momento de consumada la evasión[7]- y multa por defraudación -del 200% al 600% del impuesto que se defraudó-[8].

-Reclamo del crédito fiscal en el IVA -salvo que quepa la aplicación de una alícuota especial, es del 21%- con intereses -3% mensual desde el momento de consumada la evasión[9]- y multa por defraudación -del 200% al 600% del impuesto que se defraudó-[10].

-Reclamo del impuesto a las salidas no documentadas, que es una "sobretasa" para que la AFIP reclame el impuesto que debió haber tributado un sujeto no identificado ni identificable (35% sobre el monto de la factura[11]), con más intereses (3% mensual desde el momento de consumada la evasión[12]) y una multa por omisión -del 50% al 100% del impuesto evadido[13]-.

---

[7] Cfr. Resolución (MEyP) 314/04 y sus modificaciones.

[8] Cfr. art. 46 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.). Tomamos el tope máximo del 600% introducido por la Ley 27.430 y no el 1000%, habida cuenta de la necesaria aplicación del principio de ley penal más benigna.

[9] Cfr. Resolución (MEyP) 314/04 y sus modificaciones.

[10] Cfr. art. 46 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.). Tomamos el tope máximo del 600% introducido por la Ley 27.430 y no el 1000%, habida cuenta de la necesaria aplicación del principio de ley penal más benigna.

[11] Cfr. art. 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

[12] Cfr. Resolución (MEyP) 314/04 y sus modificaciones.

[13] Cfr. art. 45 de la Ley 11.683, texto vigente antes de la reforma introducida por la Ley 27.430, puesto que los hechos de los "Cuadernos Gloria" ocurrieron antes de la referida modificación legislativa y en este campo aplica el principio de ley penal más benigna. Sin perjuicio de ello -y sin desconocer alguna jurisprudencia existente

-Denuncia penal por evasión, agravada por el uso de facturas apócrifas: según el Régimen Penal Tributario estatuido mediante la Ley 27.430, el umbral mínimo de punibilidad para estos casos actualmente es de $ 1.500.000[14]. Estimamos que dicho umbral debería aplicarse a los delitos analizados, por aplicación del principio de ley penal más benigna[15]. Esta denuncia recaerá sobre

---

sobre la materia-, creemos que no deberìa proceder siquiera la aplicación de la multa por omisión para el impuesto a las salidas no documentadas, puesto que el volante de pago estatuido por la RG (AFIP) 893 no cumple, a nuestro humilde criterio, las condiciones para configurar el tipo infraccional del citado art. 45 de la ley de rito fiscal. En mérito a la brevedad, nos remitimos sobre este particular a la opinión de ARCAL, Gastón; "Sobre la aplicación de multa por omisión o defraudación respecto de salidas no documentadas", DPI Cuántico; obtenido en sitio Web: http://dpicuantico.com/sitio/wp-content/uploads/2014/08/doctrina20.8.14.pdf .

[14] Cfr. art. 2, inc. d) del Régimen Penal Tributario.

[15] Existe una polémica en torno a la aplicación de los nuevos montos mínimos de punibilidad a los delitos anteriores a la vigencia del nuevo régimen, toda vez que la Procuración General de la Nación, bajo la nueva conducción de Eduardo Casal emitió la Instrucción 5/2018 (del 21/02/2018), mediante la cual reflotó el criterio adoptado por el exprocurador Esteban Righi en la Instrucción 5/2012. En esa inteligencia, el Procurador Casal decidió "Instruir a los señores fiscales con competencia en materia penal para que asuman la interpretación señalada en la Resolución PGN 5/12 y, en consecuencia, se opongan a la aplicación retroactiva de la Ley 27.430 en cuanto dispone aumentos de las sumas de dinero que establecen un límite a la punibilidad de los delitos tributarios y de contrabando". Hasta ahora, la jurisprudencia mayoritaria ha rechazado el temperamento postulado por dichas instrucciones. A modo de ejemplo, antes de la reforma de la ley 27.430, cabe citar los siguientes antecedentes: CFed. Cas. Penal, Sala I, causa 17.077, "Mármol Úbeda, Ángel y otro s/ rec. de queja", rta. 13/03/2013, reg. 0709.1; causa 16.362, "Chantre, Ángel E. s/ rec. de casación", rta. 26/04/2013, reg. 20.874/1. Sala II CFed. Cas. Penal, causa 15.842, "Lazarczuk, Juan Manuel s/ rec. de casación", rta. 15/04/2013, reg. 288/13/2. Sala III (por mayoría), causa 15.847, "Carrizo, Juan Pablo s/ recurso de casación", rta. 05/10/2012, reg. 1414/12/3; causa 16.513, "Kachonosky, José Luis s/ recurso de casación", rta. 04/03/2013, reg. 148.13.3. Sala IV (por mayoría), causa 10.149, "Porcel, Raúl s/ recurso de casación", rta. 29/02/2012; "Becerra, Julio R. y otros s/ rec. de casación", rta. 17/12/2012, reg. 2396.12.4; causa 16.071, "Bautista, Simón y otros s/ rec. de casación", rta. 05/03/2013, reg. 175.13.4; entre muchos otros. Luego de la reforma de la Ley 27.430 también se han dictado numerosos fallos, la gran mayoría en contra del temperamento de la Procuración General, a saber: de la Cámara Nac. de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala "A", CPE 1500/2015/2/CA1. Reg. Interno 55/2018., CPE 828/2015/5/CA2. Reg. Interno 49/2018, CPE 1500/2015/2/CA1. Reg. Interno 55/2018, todas del 21/02/2018; de la Sala "B" de la referida Cámara, CPE 335/2016/4/CA1. Orden 27.998, del 23/02/2018, CPE 1006/2013/3/CA1. Orden 27.612, del 23/02/208, CPE 594/2016/CA1. Orden 27.666., del 19/02/2018 y CPE 834/2015/CA2. Orden 27.787, del 19/02/2018; de la Cámara Fed. de Córdoba, Sala "A", FSM 37844/2014/CA2, del 22/02/2018 y "Pereyra, Liliana Patricia s/ evasión simple tributaria", del 8/03/2018; de la Cámara Fed. de San Martín, sala I, Secretaría Penal Nº 3, C nro. 51004730/2011/3/CA2 del 16/02/2018;, del Tribunal Oral Federal de Comodoro

la empresa y sus directores. La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión. Un aspecto curioso es que las penas pueden resultar mucho más severas que las aplicables a los funcionarios que percibieron los sobornos, porque a estos últimos se le suele aplicar una pena de prisión o reclusión que va de 1 a 6 años.

En todas las hipótesis anteriores habrá que verificar que no haya operado la prescripción de las acciones tributarias ni penales. En materia tributaria, por su particular modo de cómputo[16] y como acaeció una -a nuestro criterio, polémica e inconstitucional- suspensión de la prescripción por un año (precisamente por el art. 17 de la Ley 27.260[17]) podría llegar a sostenerse que el período fiscal 2011 (aunque también el período 2012, por empezarse a computar el cómputo de su prescripción a partir del 1/01/2014) estaría

Rivadavia, FCR 1477/2016/TO1, del 26/02/2018; Tribunal Oral Federal de Mendoza 1, FMZ 2977/2016, del 15/03/2018; de la Cámara Nacional de Casación Penal, Sala IV, "TEXTIL XA S.R.L y otros s/ recurso de casación", CPE 1109/2017/CFC1, del 22/08/2018, CPE 67/2015/3/CFC1. Reg. Interno 153/18, del 20/03/2018, "SACCANI, Virginio Luis y otro s/recurso de casación", causa FSM 659/2013/TO1/3/CFC2, Registro N°705/18.4, del 18/06/2018. En tanto, se ha verificado algún caso aislado a favor de la postura de la Procuración General, como el resuelto por la sala III de la Cámara Nacional de Casación Penal, en la causa "Galetti, Carlos Antonio s/recurso de casación" (de fecha 27/06/2018); con el voto de la mayoría integrada por los Carlos Alberto Mahiques y Eduardo Rafael Riggi, quedando en minoría Liliana E. Catucci.

[16] Cfr. arts. 56, 57 y cctes. de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

[17] B.O. 3/06/2013. Dicha norma suspendió "...con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales". En el caso resuelto por el Juzg. Federal de Ejecuciones Fiscales Tributarias (expediente N° 54203/2015) caratulado "AFIP – DGI c/ FERRER REYES RICARDO s/EJECUCIÓN FISCAL" (sentencia del 27/04/16) se decidió que la referida suspensión no aplica a quienes no hubiesen adherido a los beneficios de la Ley 26.860.

prescribiendo a fines de 2018. Es decir, podrían llegar a reclamarse períodos fiscales hasta 2011 inclusive, si no se tiene en cuenta la inconstitucionalidad de la suspensión dispuesta con carácter general por la Ley 26.860, o su inaplicabilidad a quienes no hubiesen adherido a los beneficios de esa ley.

En materia penal, el plazo de prescripción coincide con el máximo de duración de la pena, que en este caso sería de nueve años, por lo que a lo largo de este año estarían prescribiendo los delitos ocurridos durante el año 2009.

2.2 Posible utilización de fondos ocultos para el pago de los sobornos

Si se descubriese que la metodología utilizada para el pago de las coimas no fue mediante facturas apócrifas sino con fondos ocultos de la empresa -dinero en negro, fuera de sus balances[18]- o de sus accionistas -algunos imputados y procesados en sus declaraciones han sostenido que de allí provenían los pagos realizados-, en estas hipótesis la AFIP podría llevar adelante sus ajustes, en el entendimiento de que se trata de incrementos patrimoniales no justificados (en adelante, "IPNJ").

[18] Cuenta BURGUEÑO que "Otro mecanismo de blanqueo de dinero es la existencia previa de usinas de dinero en negro (muy común en la construcción), que directamente se van reservando en cajas paralelas y utilizadas para el momento de utilizar el efectivo. En este caso se trata de compañías con años de manejo de dineros ilegales, con la clave de no utilizar en ningún momento el sistema financiero (local o extranjero). El mecanismo sólo sirve para los gastos habituales y corrientes, y se complica cuando el requerimiento de fondos es inmediato y sin aviso previo" (cfr. BURGUEÑO, Carlos; artículo periodístico citado en nota 5).

Ahora bien, si se demostrara que los sobornos fueron pagados con dinero declarado en otros países[19], los acusados podrían llegar a evitar la aplicación de la figura del IPNJ. Pero esa prueba correría por cuenta de los interesados, como la de cualquier otro hecho que suponga la exclusión de la responsabilidad tributaria de la empresa[20].

Los IPNJ pueden dar lugar a severos ajustes del fisco, a saber:

- Por un lado, el dinero "negro" se considera en el impuesto a las ganancias, ganancia neta determinada por un monto equivalente a los incrementos patrimoniales no justificados, más un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles[21]. Sobre todos los montos anteriores aplicarán intereses (3% mensual desde el momento de consumada la evasión[22]) y una multa por omisión -del 50% al 100% del impuesto evadido[23].
- En tanto, en el IVA se considerarán montos de ventas omitidas determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente y la

[19] Algunos acusados han sostenido que se habrían pagado los sobornos con dinero de otras empresas vinculadas del exterior, transferido a cuentas extranjeras de "cuevas" locales, quienes habrían a su vez hecho llegar el dinero a los destinatarios en el país.

[20] En torno a la acreditación del incremento patrimonial por parte de la AFIP y la posibilidad de justificación o contradicción por parte del contribuyente, ver FRAGA, Diego N.; "Apuntes sobre la configuración del incremento patrimonial no justificado y sobre su necesaria prueba"; Doctrina Tributaria Errepar, XXXIX, pág. 115 y ss., Febrero 2018.

[21] Cfr. art. 18 inc. f) de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

[22] Cfr. Resolución (MEyP) 314/04 y sus modificaciones.

[23] Cfr. art. 45 de la Ley 11.683, texto vigente antes de la reforma introducida por la Ley 27.430, puesto que los hechos de los "Cuadernos Gloria" ocurrieron antes de la referida modificación legislativa y en este campo aplica el principio de ley penal más benigna.

no generación de crédito fiscal por el pago del impuesto en estas condiciones[24].

-Eventualmente, le aplicarán al sujeto –de corresponder según la actividad- impuestos internos a los montos del punto anterior[25].

-Si bien la AFIP suele efectuar denuncias penales cuando detecta y practica ajustes sobre IPNJ –también serían contra la empresa y sus directores- (en este caso sería por evasión fiscal agravada[26]), muchas veces la Justicia rechaza la aplicación del régimen penal tributario sobre esta figura, porque se basa en una presunción (de que los fondos negros son no justificados), por lo que resultará necesaria la existencia de otra prueba de parte del fisco para la acreditación del delito tributario. En este aspecto, también debe considerarse la vigencia del nuevo art. 19 del Régimen Penal Tributario, en tanto limita la formulación de denuncias penales por parte del Organismo recaudador en casos de ajustes practicados a partir de la utilización de presunciones legales.

-Desde el momento en que se considera que se produjo el IPNJ también podría haberse generado la obligación de tributar el impuesto sobre los bienes personales, por lo que la AFIP podría reclamar este tributo con más sus intereses -actualmente en el 3% mensual desde el momento

[24] Cfr. art. 18 inc. f) de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

[25] Cfr. art. 18 inc. f) de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

[26] Nos remitimos a lo expresado en el punto anterior respecto de este tipo penal.

de consumada la evasión[27]- y multa por defraudación -del 200% al 600% del impuesto que se defraudó-[28]. Eventualmente, deberá determinarse si también en este caso le caben sanciones penales, en función del umbral mínimo de punibilidad.

En todos los casos comentados también habrá que verificar que no hayan prescripto las acciones tributarias ni penales. Para no reiterar conceptos ya explicados, en mérito a la brevedad nos remitimos a las consideraciones formuladas en el punto anterior respecto de estos temas.

2.3 Eventuales consecuencias tributarias a nivel subnacional.

En el caso de verificarse IPNJ, sobre los ajustes de la AFIP podrían llegar a acoplarse algunos reclamos de las provincias y municipios en donde operan las empresas involucradas en las maniobras.

En esa inteligencia, las provincias podrían reclamarles en el impuesto sobre los ingresos brutos -la alícuota varía según la jurisdicción y actividad- las diferencias no tributadas respecto de los ingresos no justificados, con más intereses y multas.

Inclusive los municipios en donde tienen actividad las empresas podrían pretender exigir diferencias en las tasas de seguridad e higiene que suelen cobrar, ya que la mayoría de las municipalidades -por no decir todas-

[27] Cfr. Resolución (MEyP) 314/04 y sus modificaciones.

las calculan -de manera polémica[29]- teniendo en cuenta los ingresos brutos del contribuyente[30].

Los fiscos de tales provincias y municipios podrían tomar conocimiento de esos ajustes y acceder a los datos que les resulten de utilidad mediante el intercambio de información con la AFIP, que tiene sustento en acuerdos interjurisdiccionales y, en algunos casos, resulta bastante fluido[31].

3.CONSECUENCIAS TRIBUTARIAS PARA QUIENES HAYAN RECIBIDO FONDOS PROVENIENTES DE LA CORRUPCIÓN

En caso de que aquellos fondos recibidos con motivo de la comisión de diversos delitos en contra de la administración pública -ya sea por ex funcionarios como por otros terceros, que podrían haber sido sus

---

[28] Cfr. art. 46 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.). Tomamos el tope máximo del 600% introducido por la Ley 27.430 y no el 1000%, habida cuenta de la necesaria aplicación del principio de ley penal más benigna.

[29] Adherimos a la opinión de LALANNE, Guillermo (ver entre muchos otros trabajos de su autoría sobre el particular: "El principio de capacidad contributiva y las tasas", en DPI Diario; obtenido en sitio Web: https://www.pensamientocivil.com.ar/system/files/2015/07/Doctrina1423.pdf), quien expresa que la capacidad contributiva sólo puede ser empleada como criterio para distribuir entre los contribuyentes el *costo* total del servicio prestado retribuido por la tasa.

[30] La utilización de la capacidad contributiva como un parámetro para el cálculo de las tasas es aceptada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación desde hace mucho tiempo. Ya en la causa "Banco de la Nación Argentina c/ Municipalidad de San Rafael" (Fallos 234:663) afirmó el máximo tribunal que "(n)o se ha considerado injusto y se ha tenido más bien por equitativo y aceptable que para la fijación de la cuantía de la tasa se tome en cuenta, no sólo el costo efectivo de ellos en relación con cada contribuyente, sino también la capacidad contributiva de los mismos representada por el valor del inmueble o el de su renta, a fin de cobrar a los menos capacitados una contribución menor que la requerida a los de mayor capacidad, equilibrando de ese modo el costo total del servicio público".

[31] El intercambio de datos con los fiscos subnacionales está contemplado como una de las posibles excepciones al secreto fiscal del art. 101 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

cómplices, sus familiares o hasta los mismos empresarios[32]-, más allá de las consecuencias de carácter penal que les pudieran caber por los delitos no tributarios, dentro de los que se encuentra -entre otros- el delito de lavado de dinero -para el caso en que se hubiesen reintroducido esos fondos en el circuito legal- es menester también referirse a los efectos tributarios derivados del descubrimiento de este tipo de bienes.

En esa inteligencia, si se probase la percepción de esos dineros mal habidos, la AFIP también debería practicar a sus destinatarios determinaciones impositivas por cada uno de los impuestos omitidos con más sus accesorios. Estas consideraciones también aplican a aquellos empresarios, gobernadores e intendentes que fueron destinatarios de sobornos cuando ello fuera probado en las respectivas causas[33].

Por un lado, estimamos que a tales activos les podrían caber las consecuencias de los IPNJ descriptas precedentemente. No obsta a su gravabilidad en los distintos impuestos involucrados su proveniencia de hechos ilícitos[34]. Sin embargo, podrían presentarse

---

[32] Algunos de estos también habrían formado parte de la asociación ilícita tendiente a saquear las arcas públicas.

[33] Ello es lo que surge de diferentes testimonios recopilados por el periodismo (ver, por ej. ALCONADA MON, Hugo; "Cómo se repartían las coimas entre constructores y funcionarios", nota del Diario La Nación, 26/08/2018; obtenido en el siguiente link: "https://www.lanacion.com.ar/2165808-como-se-repartian-coimas-constructores-funcionarios).

[34] Coincidimos con GALARZA en que no existen argumentos éticos o morales sólidos que se opongan de pleno a la tributación de los actos ilícitos. Dicho autor -el más prolífico de la doctrina local en estudiar y abordar estos temas- sostiene que "cuando la comisión de un acto ilícito encuadra en todos sus aspectos en el hecho imponible de un tributo, podría ser factible exigir su tributación sin que, a nuestro entender, ello constituya en un proceder alejado de la ética por parte del Estado, ya que éste se encontraría así, únicamente dando cumplimiento a lo preceptuado por la norma del tributo". Asimismo, agrega que "... en el caso de no exigirse el tributo por tratarse de un acto ilícito aunque encuadre en el hecho imponible, se vulneraria con

algunos obstáculos para el fisco en la hipótesis de que tales bienes hubiesen sido reingresados al circuito económico a través de alguna de las amnistías fiscales dictadas en los últimos años. A continuación, analizaremos tales supuestos y las posibilidades de que se den por decaídos tales jubileos fiscales a raíz de situaciones como las planteadas, situación que habilitaría el cobro de los impuestos omitidos.

3.1 Análisis sobre el eventual decaimiento de las diversas amnistías tributarias dictadas en los últimos años.

Se trata de un tema que, a pesar de su importancia, hasta hace poco tiempo no había sido motivo de planteos o análisis por parte de la doctrina y la Justicia. Tampoco se habían difundido casos que podían llegar a encuadrar en las causales de exclusión o de decaimiento de las referidas amnistías. Pero a raíz de la causa de los famosos cuadernos esta cuestión ha sido finalmente puesta sobre el tapete[35]. El problema no es

ello el principio de igualdad puesto que existiría deuda tributaria cuando el acto es lícito, pero no cuando el mismo acto es llevado a cabo en torno a circunstancias ilícitas, resultando entonces éste para su autor mucho más redituable que si realizara uno lícito" (cfr. GALARZA, César, "Tributación y actos ilícitos: existen trabas éticas o morales para la tributación de los actos ilícitos?"; Periódico Económico Tributario, 14/04/2004, pág. 1) .

[35] Ver entre otros artículos y notas periodísticas los siguientes: PASSARELLI, Ezequiel; "El blanqueo y la causa de los cuadernos: ¿qué ocurre con los arrepentidos?"; Infobae, 23/08/2018; obtenido en sitio Web: https://www.infobae.com/opinion/2018/08/23/el-blanqueo-y-la-causa-de-los-cuadernos-que-ocurre-con-los-arrepentidos/ ; JUEGUEN, Francisco; "La AFIP podría aplicar multas y la baja del blanqueo a empresas"; diario La Nación, 27/08/2018; obtenido en sitio Web: https://www.lanacion.com.ar/2166000-la-afip-podria-aplicar-multas-baja-del; "La AFIP analiza penalidades para los empresarios que integren la lista del blanqueo"; El Destape Web, 27/08/2018; obtenido en sitio Web: https://www.eldestapeweb.com/la-afip-analiza-penalidades-los-empresarios-que-integren-la-lista-del-blanqueo-n48311 ; RABANAL, Rubén ;"Cuadernos: el blanqueo no se caerá para los empresarios"; Ámbito Financiero, 28/08/2018; obtenido en sitio Web: https://www.ambito.com/cuadernos-el-blanqueo-no-se-caera-los-empresarios-n4031958 ; GAFFOGLIO, Loreley; "Cuadernos de las coimas K: los empresarios arrepentidos no perderán los beneficios del blanqueo", 28/08/2018, obtenido en sitio Web: https://www.infobae.com/politica/2018/08/28/cuadernos-de-

menor, ya que en un período de tiempo de tan solo ocho años (entre 2008 y 2016) se aprobaron nada menos que tres regímenes de blanqueo impositivo. Y ello ha dado lugar a suspicacias en torno a quiénes podrían haber sido especialmente beneficiados.

3.1.1 Las amnistías fiscales aprobadas en los años 2008 y 2013.

Hacemos un especial énfasis en los regímenes de blanqueo o regularización impositiva aprobados durante este período, toda vez que buena parte de los fondos de la corrupción que se investigan en la causa de los cuadernos habrían sido abonados alrededor de dichos años. Por lo menos esto es lo que se informa en los medios. Por ello es que nos referiremos en el presente título a algunas normas incluidas en las leyes 26.476[36] y 26.860[37].

En la investigación que está llevando adelante el Juez Bonadío están colaborando activamente organismos de control del Poder Ejecutivo Nacional con importante información -particularmente de carácter patrimonial-, además de fluidos intercambios de datos con otros países del exterior. Entre esos organismos se encuentran la AFIP[38] y la Unidad de Información

---

las-coimas-k-los-empresarios-arrepentidos-no-perderan-los-beneficios-del-blanqueo/ .

[36] B.O. 24/12/2008.

[37] B.O. 3/06/2013.

[38] Ver en este sentido: "La AFIP aportará datos al juez para agilizar la investigación de los cuadernos"; diario La Nación, 8/08/2018; obtenido en sitio Web: https://www.lanacion.com.ar/2160438-la-afip-aportara-datos-al-juez-para-agilizar-la-investigacion-de-los-cuadernos . La AFIP está exceptuada de la aplicación del secreto fiscal en estos casos, habida cuenta de la previsión del tercer párrafo del art. 101 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), que estipula que "Las informaciones expresadas no serán admitidas como pruebas en causas judiciales, debiendo los jueces rechazarlas de oficio, salvo… en los procesos criminales por delitos comunes cuando aquéllas se hallen directamente relacionadas con los hechos que se

Financiera (UIF)[39]. En tales intercambios podrían llegar a detectarse bienes que fueron incluidos o "regularizados" en alguna de las amnistías fiscales de la anterior Administración por eventuales testaferros de exfuncionarios -o testaferros de testaferros, sorprendentes situaciones que han sido últimamente develadas en los medios-. Estos sujetos podrían haber incurrido en el delito de lavado de activos, por lo que cabe analizar si -además de la posibilidad de que se le congelen los bienes y eventualmente, con sentencia penal en contra, se les decomisen- llegar a perder los beneficios de los referidos regímenes de regularización, en la medida en que los períodos fiscales en curso no se encuentren prescriptos. Esto es así, ya que ambas leyes excluyeron de sus beneficios a las sumas de dinero producto del lavado de activos, tal como a continuación se analizará.

3.1.1.1. ¿Es factible el decaimiento de los beneficios estatuidos por la Ley 26.476?

En primer lugar es menester recordar que dicho plexo legal estatuyó en su Título III un régimen de "Exteriorización de la tenencia de moneda nacional, extranjera, divisas y demás bienes en el país y en el

investiguen…". En la causa analizada, la información en poder de la AFIP pareciera ser que se encuentra directamente relacionada con los hechos que se investigan.

[39] Ver entre muchas de las notas periodísticas sobre el particular las de: CAPIELLO, Hernán; "Cuadernos de las coimas: la UIF investiga si los fondos permanecen escondidos en Miami"; diario La Nación, 3/08/2018; obtenido en sitio Web: https://www.lanacion.com.ar/2158858-cuadernos-de-las-coimas-la-uif-investiga-si-los-fondos-permanecen-escondidos-en-miami ; SANTORO, Daniel; "Mariano Federici: 'Los cuadernos de las coimas son un hilo conductor de la asociación ilícita'"; diario Clarin, 11/08/2018; obtenido en sitio Web: https://www.clarin.com/politica/mariano-federici-cuadernos-coimas-hilo-conductor-asociacion-ilicita_0_BJcEiAhrQ.html ; SALINAS, Lucía; "Cuadernos de la coimas: Fabián Gutiérrez fue aceptado como arrepentido y quedó en libertad"; diario Clarín, 1/10/2018; obtenido en sitio Web: https://www.clarin.com/politica/juez-claudio-bonadio-espera-revelaciones-fabian-gutierrez-aceptarlo-arepentido_0_Hzm4IrNG1.html .

exterior", con importantes beneficios de diverso tipo, a saber: liberación del pago de impuestos adeudados, condonación de multas, sanciones penales y de una parte de los intereses; es más, el régimen contenía hasta la liberación de acciones civiles, comerciales, administrativas y profesionales que pudieren corresponder[40].

En lo que nos compete -la posible exclusión por el lavado de activos provenientes de la corrupción-, la Ley 26.476 dispuso en su art. 40 -puntualmente en su segundo párrafo- que quedan excluidas del ámbito de sus disposiciones "...las sumas de dinero provenientes de conductas susceptibles de ser encuadradas en los términos del artículo 6º de la Ley 25.246". Recordemos que dicho artículo -contenido en la Ley sobre Encubrimiento y Lavado de Activos de Origen Delictivo y al que remite la Ley 26.476- se refiere a los delitos que debe combatir la UIF en su accionar. Dentro de estos delitos está el lavado de activos (actualmente penado por el artículo 303 del Código Penal[41]), que -

---

[40] Cfr. art. 32.

[41] El texto anterior de esa norma (que es el que aplica a las conductas acaecidas durante la vigencia de la Ley 26.476, salvo que existiese alguna norma posterior más benigna) se encontraba en el art. 278 del Código Penal (incorporado por la propia Ley 25.246), introduciendo la represión del lavado de activos a este cuerpo como una forma agravada del encubrimiento, a saber:

"Artículo 278: 1) a) Será reprimido con prisión de dos a diez años y multa de dos a diez veces del monto de la operación el que convirtiere, transfiriere, administrare, vendiere, gravare o aplicare de cualquier otro modo dinero u otra clase de bienes provenientes de un delito en el que no hubiera participado, con la consecuencia posible de que los bienes originarios o los subrogantes adquieran la apariencia de un origen lícito y siempre que su valor supere la suma de cincuenta mil pesos ($ 50.000), sea en un solo acto o por la reiteración de hechos diversos vinculados entre sí;

b) El mínimo de la escala penal será de cinco (5) años de prisión, cuando el autor realizare el hecho con habitualidad o como miembro de una asociación o banda formada para la comisión

continuada de hechos de esta naturaleza;

c) Si el valor de los bienes no superare la suma indicada en este inciso, letra a, el autor será reprimido, en su caso, conforme a las reglas del artículo 277;

según esa misma norma- puede ser proveniente de la comisión de diversos delitos[42], a los que se les da carácter preferente para ser investigados por la UIF. Por otro lado, el citado art. 6º de la comentada Ley 25.246 alude al delito de financiación del terrorismo (artículo 213 quater del Código Penal).

De lo expuesto, interpretamos que en el régimen de exteriorización previsto por la Ley 26.476 no eran pasibles de regularización las sumas de "dinero" provenientes de la comisión de delitos cometidos en la causa de los cuadernos. Ello así, puesto que entre tales conductas criminales que podrían haber dado origen al dinero espurio se encuentran los delitos de fraude contra la administración pública (artículo 174, inciso 5, del Código Penal) y los delitos contra la Administración

---

2) El que por temeridad o imprudencia grave cometiere alguno de los hechos descriptos en el inciso anterior, primera oración, será reprimido con multa del veinte por ciento (20%) al ciento cincuenta por ciento (150%) del valor de los bienes objeto del delito; [Este inciso es observado por el Decreto 370/2000]
3) El que recibiere dinero u otros bienes de origen delictivo, con el fin de hacerlos aplicar en una operación que les dé la apariencia posible de un origen lícito, será reprimido conforme a las reglas del artículo 277;
4) Los objetos a los que se refiere el delito de los incisos 1, 2 ó 3 de este artículo podrán ser decomisados".

[42] La lista que enumera es la siguiente:
"a) Delitos relacionados con el tráfico y comercialización ilícita de estupefacientes (ley 23.737);
b) Delitos de contrabando de armas y contrabando de estupefacientes (ley 22.415);
c) Delitos relacionados con las actividades de una asociación ilícita calificada en los términos del artículo 210 bis del Código Penal o de una asociación ilícita terrorista en los términos del artículo 213 ter del Código Penal;
d) Delitos cometidos por asociaciones ilícitas (artículo 210 del Código Penal) organizadas para cometer delitos por fines políticos o raciales;
e) Delitos de fraude contra la administración pública (artículo 174, inciso 5, del Código Penal);
f) Delitos contra la Administración Pública previstos en los capítulos VI, VII, IX y IX bis del título XI del Libro Segundo del Código Penal;
g) Delitos de prostitución de menores y pornografía infantil, previstos en los artículos 125, 125 bis, 127 bis y 128 del Código Penal;
h) Delitos de financiación del terrorismo (artículo 213 quáter del Código Penal);
i) Extorsión (artículo 168 del Código Penal);
j) Delitos previstos en la ley 24.769;
k) Trata de personas".

Pública previstos en los capítulos VI[43], VII, IX y IX bis del título XI del Libro Segundo del Código Penal. Por lo tanto, consideramos de interés analizar la posibilidad de que la AFIP pueda decretar la caducidad de los beneficios de la Ley 26.476, en caso de verificar que alguno de los involucrados en la causa de los cuadernos ha exteriorizado dinero proveniente de alguno de estos delitos y se ha acogido a los beneficios del citado plexo legal.

A ello cabe agregar la expresa exclusión de las disposiciones de la Ley 26.476 de "Los que ejerzan o hayan ejercido la función pública, sus cónyuges y parientes en el primer grado de consanguinidad ascendente o descendente en referencia exclusivamente al título III, en cualquiera de los poderes del Estado nacional, provinciales, municipales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires" (cfr. art. 41, inc. e). Si bien resulta sencillo burlar esta disposición -en aquellos casos en los que quien se acoge a los beneficios del régimen sea un tercero sin los vínculos familiares mencionados en la norma con el funcionario-, es menester estar alertas para el caso de que en la causa de los cuadernos se detecte que alguno de ellos ha ingresado en el régimen.

Ahora bien, por la forma en que ha sido redactada la ley surgen muchos e importantes problemas y dudas de carácter práctico:

[43] Este capítulo del Código Penal trata el delito de cohecho, una de las *vedettes* de la causa de los cuadernos en conjunto con la asociación ilícita.

-Si lo regularizado hubiesen sido bienes que no sean dinero[44], más allá de que éstos provengan de los delitos mencionados, por la defectuosa forma en que se encuentra redactada la ley, resultaría difícil alegar la caducidad de los beneficios.

-Suponiendo que lo regularizado mediante la ley hubiese sido dinero, en virtud de la insuficiente redacción de la norma cabe también preguntarse cuál es el momento en que la AFIP podría determinar su origen espurio y, en consecuencia, la caducidad de los beneficios de la Ley 26.476. ¿Bastará con una simple imputación? ¿Se requerirá un procesamiento?¿Una sentencia?¿Una sentencia firme? Dada la vaguedad de la norma, entendemos que la AFIP podría avanzar en la exclusión contando con una simple imputación, aunque el imputado también podría llegar a impugnar dicho acto con razonables argumentos.

-Vinculado con lo anterior, también resulta crucial la forma en que debería instrumentarse la referida caducidad o exclusión del régimen de beneficios. Estimamos que la AFIP debería proceder a dictar un acto administrativo en el cual se determine la exclusión de los beneficios y, a continuación, iniciar la determinación de oficio para la aplicación de los tributos y accesorios adeudados.

-Finalmente habrá que analizar que se trate de obligaciones tributarias que no se encuentren prescriptas. Y, lamentablemente, éste es el principal obstáculo que encontramos para la AFIP

[44] Resulta insólito, pero la ley no se refirió a la regularización de otro tipo de bienes que no sean dinero en esta sección dedicada a las exclusiones del régimen.

respecto de quienes se hubiesen acogido a este régimen, toda vez que las obligaciones que se podían incluir eran aquellas vencidas al 31/12/2007.

A los graves defectos en las normas comentadas -que evidencian cuanto menos el desinterés por este tema de parte de los redactores de la ley- cabe agregar el evidentemente escaso o nulo control por parte de las autoridades encargadas en ese entonces del control y combate del lavado de dinero. Claro está que la Ley 26.476 prácticamente delegaba dicho control en la buena fe de quien se acogía al régimen, así como en los controles usuales de las entidades y operadores privados obligados por la normativa vigente, como a continuación analizamos:

-En este sentido, como pretendido método de control la citada Ley 26.476 estatuía que quienes deseasen acceder a sus beneficios debían "...formalizar la presentación de una declaración jurada al respecto; ello sin perjuicio de cualquier otra medida que resulte necesaria a efectos de corroborar los extremos de viabilidad para el acogimiento..." (cfr. art. 40, segundo párrafo). No tenemos conocimiento de otras medidas de relevancia que se hubiesen adoptado para corroborar tales extremos de viabilidad del acceso a la amnistía.

-Por otro lado, se preveía que la exteriorización voluntaria de los bienes ocultos no eximía del cumplimiento de las obligaciones de control establecidas por la Ley 25.246 en cuanto a la

fecha de compra de las tenencias o el origen de los fondos con las que fueran adquiridas (cfr. art. 32 de la Ley 26.476). Aquí se ve reflejado que la ley "descansaba" también en un criterioso y diligente accionar -que nunca existió- por parte de la UIF.

-Asimismo, el art. 40 de la citada ley estipulaba en su primer párrafo que ninguna de las disposiciones de dicho cuerpo legal liberaba "...a las entidades financieras o demás personas obligadas, sean entidades financieras, notarios públicos, contadores, síndicos, auditores, directores u otros, de las obligaciones vinculadas con la legislación tendiente a la prevención de las operaciones de lavado de dinero, financiamiento del terrorismo u otros delitos previstos en leyes no tributarias, excepto respecto de la figura de evasión tributaria o participación en la evasión tributaria". Aquí puede advertirse el peso de la carga del control que se pretendió imponer o delegar en el sector privado.

Por lo expuesto podemos sostener que además de las dificultades prácticas que acarrearía la eventual caducidad de los beneficios de la Ley 26.476, quienes se hubiesen acogido indebidamente a los beneficios de la exteriorización voluntaria de capitales allí prevista, en la medida en que no hubiesen sido detectados -y excluidos- oportunamente -situación de muy difícil concreción por las condiciones previamente descriptas-, se han visto injustamente beneficiados por una generosa amnistía.

Ahora bien, estas circunstancias no empañan la posibilidad de que los bienes que hubiesen sido blanqueados a través del sistema de la Ley 26.476 puedan ser congelados y eventualmente decomisados, en la medida en que no se hubiese cumplido el plazo de prescripción penal del delito de lavado de activos. Esto no es un tema menor tratándose de un régimen de regularización que ha concluido hace muchos años. De acuerdo con el art. 62 del Código Penal, la acción penal prescribe después de transcurrido el máximo de duración de la pena señalada para el delito si se tratare de hechos reprimidos con reclusión o prisión. En el caso de lavado de dinero la pena máxima es de diez años, por lo que este año estarían prescribiendo los delitos cometidos en el año 2008. Ello, sin perjuicio de la ocurrencia de causales de suspensión (por ej., mientras los sujetos involucrados hubiesen ocupado un cargo público, cfr. art. 67 del CP) o interrupción de dicha prescripción (por ej., por la comisión de otro delito; cfr. art. 67 del CP).

3.1.1.2 ¿Es factible el decaimiento de los beneficios estatuidos por la Ley 26.860?

Esta ley estatuyó un régimen de exteriorización voluntaria de la tenencia *de moneda extranjera* en el país y en el exterior al 30 de abril de 2013, que obligaba a invertir en títulos aplicables a la compra de inmuebles -el famoso Certificado de Depósito para Inversión o "CEDIN"- o en títulos públicos para inversión en determinados proyectos -Bono Argentino de Ahorro para el Desarrollo Económico o "BAADE"-. Los beneficios de dicha exteriorización eran muy amplios, pues abarcaban desde una generosa

condonación de impuestos omitidos -con todos sus intereses y accesorios- hasta la liberación de toda acción civil, comercial y penal tributaria —con fundamento en las leyes 23.771 y 24.769— administrativa, penal cambiaria —dispuesta en la Ley 19.359, salvo que se trate del supuesto previsto en el inciso b) del artículo 1° de dicha ley[45]— y profesional que pudiera corresponder.

Este régimen -publicado el 30/06/2013-, que ha resultado un ostensible fracaso en materia de recaudación, tuvo la sorprendente particularidad de haber sido prorrogado varias veces desde su aprobación hasta fines del año 2015[46], teniendo una vigencia total de un año y medio.

Ahora bien, respecto de las exclusiones y eventuales decaimientos del régimen por la exteriorización de dinero proveniente de la corrupción, se previó -de manera similar a la Ley 26.476- que quedaban excluidas del ámbito de la ley "...las sumas de dinero provenientes de conductas susceptibles de ser encuadradas en los términos del artículo 6° de la ley 25.246 relativas al delito de lavado de activos y financiación del terrorismo" (cfr. art. 14). Remitimos a las consideraciones del título anterior en torno a estas causales, en mérito a la brevedad.

---

[45] Operar en cambios sin estar autorizado a tales efectos.

[46] Por el art. 1° del Dec 2008/2015 (B.O. 30/9/2015) se prorrogó por tres meses calendarios a partir del 1° de octubre de 2015. Las prórrogas anteriores son las establecidas por las siguientes normas (de la última a la más antigua): Dec. 1232/2015 (B.O. 1/7/2015), Dec. 471/2015 (B.O. 31/3/2015); Dec. 2529/2014 (B.O. 23/12/2014); Dec. 1705/2014 (B.O. 1/10/2014); Dec. 1025/2014 (B.O. 27/06/2014); Dec. 440/2014 (B.O. 1/4/2014); Dec. 2170/2013 (B.O. 31/12/2013) y Dec. 1503/2013 (B.O. 01/10/2013).

El art. 14 de la Ley 26.860 también contemplaba una norma similar a la de la Ley 26.476 para quienes hubiesen pretendido acceder a sus beneficios, en cuanto debían formalizar una inocente declaración jurada tendiente a manifestar que tales sujetos no se encontraban en los casos de exclusión del régimen[47]. También se aclaró que, en los supuestos contemplados en el inciso j), del punto 1 del artículo 6° de la ley 25.246 (Delitos de la Ley Penal Tributaria), la exclusión sería procedente en la medida en que el sujeto se encuentre imputado.

Al igual que la anterior amnistía, la Ley 26.860 no eximió de los controles en torno al cumplimiento de la Ley 25.246 ni a los deberes de control por parte del sector privado tendientes a la prevención de las operaciones de lavado de dinero, financiamiento del terrorismo u otros delitos previstos en leyes no tributarias. Es decir, se incluyeron las mismas normas inocuas que en la ley anterior, acompañadas de una -cuanto menos- notoria inoperancia de la autoridad de aplicación en esa materia.

Por otro lado, se aclaró en la ley que quedaban excluidos de las disposiciones de la ley "Los imputados por delitos vinculados con operaciones de lavado de dinero o financiamiento del terrorismo, sus cónyuges y parientes en el segundo grado de consanguinidad o afinidad ascendente o descendente" (cfr. art. 15, inc. d). Esto implicará que, para que se pueda aplicar el decaimiento -mediante la exclusión- del régimen

[47] Ello "...sin perjuicio de cualquier otra medida que resulte necesaria a efectos de corroborar los extremos de viabilidad para el acogimiento al presente" (otra norma verdaderamente declamativa e inocua).

respecto de aquellos sujetos que participaron en los delitos que se ventilan en la causa de los cuadernos, deberían encontrarse estos últimos imputados por delitos vinculados con operaciones de lavado de dinero. Estimamos que a quienes se han acogido a esta amnistía fiscal con activos provenientes de la corrupción podría llegar a imputárselos con el delito de lavado de dinero y, por lo tanto, es factible el decaimiento de los beneficios del régimen de la Ley 26.860.

También debería prestarse atención a la exclusión legal de quienes "...ejerzan o hayan ejercido la función pública, sus cónyuges y parientes en el segundo grado de consanguinidad o afinidad ascendente o descendente..., en cualquiera de los poderes del Estado nacional, provinciales, municipales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires" (cfr. art. 15, inc. f). Como en el caso de la norma similar prevista en la Ley 26.476, más allá de las posibilidades que se vislumbran para eludir la prohibición -mediante el acogimiento al régimen por medio de un tercero que no se encuentre incluido entre los parientes del precepto- debería investigarse el eventual acogimiento a la Ley 26.860 de los funcionarios -y sus parientes- involucrados en la causa de los cuadernos. Si bien se vislumbran dificultades similares a las de la Ley 26.476, podría llegar a localizarse fondos espurios obtenidos en períodos no prescriptos que podrían dar lugar al decaimiento de los beneficios de la Ley 26.860 y al reclamo de los tributos adeudados por tales enriquecimientos.

En cuanto al procedimiento para el referido decaimiento, nos remitimos a las consideraciones formuladas en el punto anterior.

3.1.1.3 La amnistía fiscal aprobada mediante la ley 27.260[48] y su eventual decaimiento para algunos de los sujetos que cometieron delitos incluidos en la causa de los cuadernos.

Cobra especial interés esta normativa puesto que -según ha sido ventilado en los medios- varios acusados en la causa de los cuadernos -o sus parientes- han adherido al blanqueo de capitales en allí contemplado[49]. Por lo que ha trascendido, se trata de algunos de los empresarios o empresas involucrados en la famosa causa.

Cabe recordar que la Ley 27.260[50] estableció una amnistía para quienes declaren al fisco sus capitales ocultos, denominada "Sinceramiento fiscal", y un régimen de regularización de deudas tributarias (moratoria) con importantes beneficios fiscales para quienes se acojan a sus términos, entre los que se encuentra la condonación de sanciones penales, multas y hasta de intereses resarcitorios[51]. Este cuerpo legal estableció una lista de delitos que impedían acogerse a los beneficios del régimen: entre ellos están el delito de lavado de activos, fraude contra la administración

[48] B.O. 22/07/2016.

[49] Cfr. CABOT, Diego; "Varios de los acusados por los cuadernos adhirieron al blanqueo", diario La Nación, 21/10/2018; obtenido en sitio Web: https://www.lanacion.com.ar/2183742-varios-de-los-acusados-por-los-cuadernos-adhirieron-al-blanqueo .

[50] Aprobada durante el gobierno de Mauricio Macri, es decir, por un gobierno diferente de aquel durante el que se produjeron los hechos delictivos que dieron origen a la causa de los cuadernos.

pública y otros delitos contra la administración pública[52].

Además de ese impedimento, la ley de blanqueo estableció que el procesamiento posterior al acogimiento a los beneficios del régimen implicaría la pérdida automática de tales beneficios.

En ese orden de ideas, el espíritu de la Ley 27.260 siempre fue permitir el sinceramiento fiscal del dinero "negro" (producto de la evasión impositiva) pero no del "sucio" (producto de otros delitos más graves). Por ello es que -al igual que las anteriores amnistías fiscales- la propia ley aclaró que subsistían las obligaciones de control de lavado de dinero para aquellos que participaron en el procedimiento tendiente al sinceramiento fiscal. Dentro de esos obligados está la propia AFIP, a la que se le impone el deber de cooperar con la UIF. Por la forma en que quedó redactada pareciera que los beneficios del régimen no decaerían para aquellos que al momento de acogerse a sus beneficios no tenían una causa penal en curso. Esto es así porque la ley impedía acogerse -entre otros- a quienes estuviesen procesados por una serie de delitos que generan dinero "sucio" (prostitución, narcotráfico, delitos contra la administración pública, etc.) y permitía acogerse "condicionalmente" a aquellos que tenían una causa penal en curso (denunciados o imputados). A estos últimos, el procesamiento posterior les haría perder los beneficios del sinceramiento.

Desde la AFIP ya se adelantó que a las compañías y empresarios que se acogieron al sinceramiento fiscal no

[51] Ver arts. 54 a 57 y cctes.

les decaerían sus beneficios aunque hubiesen participado de los delitos que se investigan en la causa de los cuadernos[53].

Según la ley, el punto de referencia para quedar fuera del sistema es haber sido imputado por algún delito de aquellos excluidos de la posibilidad de adherirse al régimen de la Ley 27.260 antes del 31 de marzo de 2017 —cuando finalizó el blanqueo— y ser ahora procesado.

El Decreto 895/2016[54], que reglamentaba el blanqueo por aquel entonces, dispuso a su vez que se entendería como "proceso penal en trámite" a aquel en el que el agente fiscal haya promovido la acción u ordenado medidas de impulso de la acción penal.

Según afirmó la AFIP, la posibilidad de que se vislumbre el decaimiento del sinceramiento fiscal es la reactivación de otras viejas causas vinculadas a la corrupción que deriven en nuevos procesamientos. Estimamos que la defectuosa letra de la ley avala esta interpretación.

En este sentido, entendemos que la ley adolece de serias fallas, puesto que según su redacción podría dar lugar a que quienes cometieron serios delitos (por ej.,

---

[52] Ver art. 84.

[53] Ver en este sentido SALINAS, Lucía; "Cuadernos: la AFIP estima que a los empresarios no se les debe caer el blanqueo"; diario Clarín, 28/08/2018; obtenido en sitio Web: https://www.clarin.com/politica/cuadernos-afip-estima-empresarios-debe-caer-blanqueo_0_Hy3F7ezDm.html ; también, entre muchos otros: "Cuadernos del chofer: el Gobierno no dará de baja el blanqueo a los empresarios involucrados"; El Destape Web, 28/08/2018; obtenido en sitio Web: https://www.eldestapeweb.com/cuadernos-del-chofer-el-gobierno-no-dara-baja-el-blanqueo-los-empresarios-involucrados-n48333 ; SPALTRO, Santiago; "Cuadernos: la AFIP no anulará blanqueo de los procesados"; El Cronista, 28/08/2018; obtenido en sitio Web: https://www.cronista.com/economiapolitica/Cuadernos-la-AFIP-no-anulara-blanqueo-de-los-procesados-20180828-0012.html .

[54] 28/07/2016.

narcotráfico, venta de armas, trata de personas, etc.) y hubiesen sincerado el producto de tales ilícitos a la luz de los beneficios de la Ley 27.260, por el mero hecho de no haber tenido una causa penal en trámite al momento en que se publicó la ley no les decaerían los beneficios del sinceramiento fiscal. Ese mismo razonamiento también aplicaría al empresario que cometió cohecho -o inclusive a quien participó de una asociación ilícita tendiente a saquear al Estado- y sinceró el producido de esos delitos. Esto no implicará, no obstante, que por otras normas penales esos bienes producto del ilícito les sean arrebatados por la Justicia. Pero aun así subsistirían los beneficios fiscales obtenidos por la Ley 27.260.

Lo que pierde el Estado con esta deficiente redacción legal (como ocurriría en buena medida con las anteriores amnistías comentadas) es la posibilidad de reclamarle impuestos sobre las actividades ilícitas a los que han cometido los delitos en cuestión.

Otro aspecto a tener presente es que, con la información que puede surgir de las causas, o a partir del fluido intercambio que están manteniendo la AFIP y la UIF con otros organismos del país y del exterior, puede surgir la existencia de bienes no declarados en este sinceramiento fiscal y, en la medida en que resulten superiores al 1% de los bienes exteriorizados podrían hacer caer el blanqueo (cfr. art. 16 del Dec. 895/16[55]).

[55] B.O. 28/07/2016.

4. CONSIDERACIONES FINALES: EL ROL Y EL INTERÉS DE LA AFIP EN LAS INVESTIGACIONES PENALES.

Como ha sido explicado precedentemente, más allá de algunas dificultades que se vislumbran para la AFIP en el reclamo de impuestos y accesorios respecto de aquellos sujetos que han obtenido fondos estatales de manera delictual -ya sea que se trate de funcionarios de todos los niveles de gobierno o de cualquier tercero que ha percibido tales dineros- existe un claro interés fiscal en cada uno de los aspectos de la famosa causa en análisis. Ese interés se vuelve bastante atractivo para el fisco respecto de los fondos utilizados para el pago de los sobornos, puesto que la AFIP cuenta con importantes herramientas legales para determinar las deudas fiscales que se generan en caso de haberse utilizado fondos ocultos de los particulares o por la aplicación de facturas apócrifas en las operaciones tendientes a retribuir a los funcionarios involucrados. En este último caso, la detección se puede complicar cuando se ha utilizado un número importante de sociedades intermedias y destinatarias finales.

Según se ha informado en los medios, la AFIP está trabajando en estos días en dos líneas principales junto con la Justicia: por un lado, contesta aquellos pedidos de información que son cursados por el juez Claudio Bonadio y otros magistrados, con relación a datos patrimoniales o movimientos de fondos. Esta información también se les requiere a la UIF y al Banco Central de la República Argentina (BCRA), entes que estarían actuando con un bastante mayor entusiasmo que durante las anteriores gestiones de gobierno. Por

otro lado, el organismo recaudador habría creado dentro del área de Fiscalizaciones un grupo de trabajo dedicado a monitorear especialmente a las empresas que trabajan en la obra pública .

Para acceder a los datos en cuentas y bienes *offshore,* la UIF puede intercambiar información con otras agencias de control de lavado de dinero y este intercambio suele ser rápido y bien fluido. La AFIP podrá también utilizar los diferentes sistemas de intercambio de información fiscal que han sido concertados con otros países, ya sea mediante las cláusulas insertas en los Convenios para Evitar la Doble Imposición, como por medio de los acuerdos interadministrativos con otras Administraciones tributarias (celebrados a raíz de una delegación contenida en el art. 101 de la Ley 11.683, t.o. 1998 y modif.), o a través de los instrumentos multilaterales que permiten el intercambio automático y global. A modo de ejemplo, respecto de las plazas que pueden resultar de interés en este tipo de investigación, con Suiza habría comenzado el intercambio de información fiscal en el ejercicio 2018 (a raíz de la reciente firma de un CDI con cláusula de intercambio de información) y en 2019 este intercambio se proyecta como de carácter automático. Por otra parte, con Uruguay ya se están intercambiando datos fiscales (en virtud de un acuerdo de intercambio de información[56] aprobado hace algunos años) y en 2019 el intercambio también será automático, en virtud del acuerdo multilateral auspiciado por la OCDE y que establece un *Common*

[56] Con cláusula para evitar la doble imposición.

Reporting Standard. Por ese mismo acuerdo va a ser enviada a la Argentina, con carácter automático, la información de cuentas financieras situadas en muchos de los otrora denominados paraísos fiscales. Existen *early adopters* de la Convención (estos son los que adoptaron tempranamente sus normas) que han empezado a intercambiar información automáticamente con otros países en 2017. Dentro de tales *early adopters* están algunas jurisdicciones que en el pasado han servido para el ocultamiento de activos y sociedades, tales como Barbados, Bermudas, Islas Caimán, Curacao, Chipre, Isla de Man, Jersey, Liechtenstein, Luxemburgo, Malta, San Marino, Islas Seychelles, Trinidad y Tobago y las Islas Turcas y Caicos. Otros de los viejos paraísos fiscales son *late adopters* y comienzan en 2018 el intercambio automático, como por ejemplo Panamá, Andorra, Antigua and Barbuda, Aruba, Bahamas, Bahréin, Belice, Islas Cook, Granada, Hong Kong (China), Macao (China), República de Mauricio, Mónaco, San Cristóbal y Nevis, Samoa, San Vicente y las Granadinas, Arabia Saudita, Singapur y Saint Maarten.

A todo ello cabe agregar el flamante intercambio de datos con los EE.UU. de América, que si bien tiene como base un acuerdo de intercambio de información "a requerimiento" -es decir, no automático- según han comentado los funcionarios de la AFIP está funcionando de manera muy aceitada y con información que ha resultado de gran utilidad para esta causa.

En definitiva, los funcionarios de la AFIP cuentan con una oportunidad histórica no sólo para colaborar con la resolución de una de las causas más resonantes de los

últimos tiempos, sino también para recaudar cuantiosas sumas de impuestos provenientes de las operaciones vinculadas a los delitos. Creemos que en el organismo cuentan con adecuados recursos humanos, materiales y legales[57] como para avanzar en ambos sentidos y dejar una huella imborrable en esta sinuosa página de la vida de nuestro país.

[57] Sin perjuicio de algunos defectos previamente comentados.