

EL AJUSTE DE QUEBRANTOS Y LA RESPONSABILIDAD PENAL TRIBUTARIA

ADJUSTMENT OF INCOME TAX BREACHES NOT PERMITTED BY THE TAX ADMINISTRATION AND TAX CRIMINAL LIABILITY

Juan Manuel Álvarez Echagüe¹; Gabriel E. Ludueña²

RESUMEN:

Son habituales los conflictos entre el contribuyente y la administración fiscal en la interpretación de las leyes impositivas en Argentina.

En el caso que analizamos en este trabajo de doctrina el conflicto es simple.

Para la administración fiscal, la normativa del impuesto a las ganancias no permite el computo de los quebrantos impositivos en términos reales o ajustados por el efecto de la inflación. El contribuyente sostiene lo contrario y tiene serios argumentos para ello como por ejemplo el respeto de la propiedad, la capacidad contributiva y la igualdad.

A partir de este conflicto, nos preguntamos si el contribuyente que ha actualizado quebrantos, se le puede imputar evasión o defraudación.

Al respecto adelantamos como conclusión que conforme los principios sancionatorios aplicables, una conducta del contribuyente en tal sentido, no merece reproche sancionatorio. Ni en el plano delictual ni tampoco en el ámbito infraccional.

SUMMARY

Conflicts between taxpayers and the tax authorities regarding the interpretation of tax laws are common.

In the case analyzed in this legal document, the conflict is simple.

For the tax authorities, income tax regulations do not allow the calculation of tax losses in real terms or adjusted for inflation. The taxpayer maintains otherwise and has serious arguments

1 Doctor en Derecho (USAL, 2017). Abogado (UBA). Profesor Titular Regular de Finanzas Públicas y Derecho Tributario en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires. Profesor Titular Regular en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Lomas de Zamora. Profesor Titular en la Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad de Salvador. Profesor de posgrado en diversas universidades del país. Autor de tres libros, coautor de otros treinta y cuatro y director de diez obras colectivas. Director de los Posgrado en Procedimiento Tributario, Penal Tributario y Previsional de la Universidad Nacional de Lomas de Zamora y en Penal Tributario y Económico de la Universidad Siglo 21. N° ORCID /0009-0004-5508-2936. Socio titular del estudio Álvarez Echagüe & Asoc. Cualquier comentario sobre el presente trabajo puede ser dirigido al siguiente correo electrónico: jmae@aeyasoc.com.ar

2 Abogado, Especialista en Derecho Tributario por la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, Experto en Fiscalidad Internacional por la Universidad de Santiago de Compostela, España. Doctorando en Derecho Fiscal en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires. Docente de la Especialidad Tributaria en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, y en la Maestría en Derecho Tributario de la Universidad Austral. N° ORCID /0009-0001-3995-9097. Correo electrónico: gabrielludueña@derecho.uba.ar

for this, such as respect for property rights, tax capacity, and equality.

Based on this conflict, we ask ourselves whether a taxpayer who has updated tax losses can be charged with evasion or fraud.

In this regard, we conclude that, according to the applicable sanctioning principles, such conduct by the taxpayer does not merit sanctioning

PALABRAS CLAVE: Ajustes, quebrantos, inflación, impuesto a las ganancias, responsabilidad penal tributaria.

KEY WORDS: Adjustments, losses, inflation, income tax, tax criminal liability.

1. INTRODUCCIÓN

En materia de ajuste de quebrantos por inflación recientemente ha tomado estado público un dictamen³ negativo de ARCA de fines del 2024 que rechazó dicha posibilidad y un proyecto de ley⁴ de este año para remediar esa mala noticia.

La opinión legal del Fisco significó un baldazo de agua fría para los contribuyentes, que se intentó remediar con el proyecto de ley remitido al Congreso. La propuesta legislativa tiende a despejar la incertidumbre para adelante pues pretende receptar la posibilidad de actualizar dichos quebrantos a partir del periodo 2025, pero establece como requisito (nada es gratis) desistir del cómputo actualizado de quebrantos de ejercicios anteriores. En el proyecto, se utiliza el incentivo de la extinción de la acción penal tributaria en caso de que se regularice la deuda, para lo cual se contemplan cómodas cuotas sin interés.

En el presente trabajo nos preguntamos si esta disputa entre el contribuyente y el Fisco, de claro contenido técnico, pueda ser considerada como delito de evasión impositiva, es decir, que se admita la responsabilidad penal tributaria.

El Fisco deja abierta la posibilidad de denunciar penalmente, al considerar en el proyecto de ley que la cancelación de la deuda traería aparejada la extinción de la acción penal, sabiendo que este beneficio en el actual régimen (art. 16 LPT) es por única vez (lo que sería modificado de aprobarse el recientemente enviando al Congreso proyecto de “Inocencia Fiscal”).

II. CONCEPTOS INVOLUCRADOS EN EL CONFLICTO.

El legislador ha diseñado el denominado Impuesto a las Ganancias para alcanzar las rentas obtenidas luego de deducidos los gastos necesarios para obtenerla.

De esta manera, se pretende captar la capacidad contributiva originada por una renta neta que es la que se mantiene luego de descontados los gastos. Asimismo, los sujetos empresa son alcanzados por la teoría del balance, entonces cualquier ingreso es considerado como tal, independientemente de su periodicidad.

³ Dictamen de Firma Conjunta de la Dirección Nacional de Impuestos IF 2024 13134807 APN DNI#MEC de fecha 29 de noviembre de 2024, suscripto por Marisa Oberkersch y Juan José Imirizaldu.

⁴ Proyecto de ley de fecha el 17 de enero de 2025 (INLEG-2025-06156811-APN-PTE).

Este impuesto, de manera similar con el IVA, se autoliquida,⁵ siendo el contribuyente quien hace el cálculo de los ingresos gravados y de los gastos deducibles. Luego determina el impuesto y luego procede a comunicárselo al Fisco mediante la realización de una declaración jurada.

El juicio de abstracción o el proceso de concreción normativa está a cargo del contribuyente, quien en la práctica recurre a un profesional -Contador Público- con conocimientos específicos en la materia. Y es en ese momento cuando el contribuyente habrá evaluado utilizar los quebrantos de períodos anteriores actualizados y el cómputo contra las ganancias positivas. Los quebrantos son pérdida en sentido fiscal, y se generan cuando los gastos deducibles de una empresa son mayores a sus ingresos gravables en un determinado período. En base a lo dicho, es lógica la expectativa de compensar dichos quebrantos de ejercicios anteriores con ingresos actuales.

En la causa “Banco de Mendoza” (“Banco de Mendoza SA c/Dirección General Impositiva s/Dirección General Impositiva”, CSJN, 8/5/2001) la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) manifestó que el quebranto:

“... constituye en realidad...un crédito contra el Fisco”... “...” “...la compensación de quebrantos no ha de entenderse, pues, como una franquicia, precisamente porque la apuntada continuidad del giro económico ... hace que sus resultados trasciendan el lapso de un ejercicio o de un año fiscal para insertarse en un proceso de mayor amplitud que comprende -tanto en el caso de las personas físicas como en el de las sociedades de capital,...- períodos de expansión y de contracción, positivos y negativos, de éxito y de fracaso”.

Así las cosas, no tenemos dudas de que estamos ante un crédito del particular contra el Estado, no de una franquicia que el Estado le haya otorgado al contribuyente.

La CSJN lo expuso categóricamente también en “Maleic SA (TF 18.577-I) c/DGI” (Fallos: 330:3552), CSJN, 14 de agosto de 2007, consid. 9): *“...el legislador, al establecer la posibilidad de compensar resultados positivos y negativos de distintos períodos fiscales atiende a la continuidad del giro económico, cuyos resultados trascienden al lapso fijado por conveniencias contables para insertarse en un proceso de mayor amplitud que comprende períodos de expansión y de contracción, positivos y negativos, de éxito y de fracaso (confr. Fallos: 324:1481, cons. 13 y sus citas), con la finalidad de evitar injusticias derivadas de las variaciones cíclicas que se operan en los negocios y ‘estar más cerca de la realidad económica’ (exposición de motivos del decreto 18229/43, modificatorio de la ley 11682 del impuesto a los réditos, directo antecedente de la ley 20628 que instituyó el impuesto a las ganancias)”.*

Estos quebrantos son trasladables a ejercicios futuros para que la capacidad contributiva⁶ de un contribuyente “no quede atascada” en un año fiscal.

Por lo tanto, no actualizar un quebranto es como no utilizarlo o no permitir su compen-

⁵ Hay proyectos legislativos que plantean una reforma en esta cuestión.

⁶ La capacidad contributiva es lo que justifica el impuesto y en este caso la LIG solo busca gravar la ganancia neta, conforme también lo destacó la CSJN en Fallos 182:417. Principio tutelado por la CSJN en autos Fallos “Mera 19/03/2014” “Hermitage Fallos 333:993” “Diario Perfil Fallos 337:62”, “Navarro Viola Fallos 312:2467”.

sación, lo que vulnera la capacidad contributiva buscada por la ley del Impuesto a las Ganancias (LIG).

Actualizar un crédito es adecuarlo a su justa expresión y no implica hacerlo más oneroso. La CSJN ha trazado un concepto de actualización en una decisión en la que tuvo que actualizar una deuda del Estado por una expropiación. Se trata del fallo “Nación c/ Roca de Schröder, Agustina” (Fallos: 295:157) y la CSJN ha dicho que: *“el reconocimiento de la depreciación monetaria sobreviniente a la sentencia no importa establecer una indemnización mayor, sino únicamente mantener constante un valor adquisitivo real”*.

Ello, así pues “actualizar debido a la inflación” alude al solo mantenimiento del valor de una suma dineraria, que se ha visto envilecida, por el transcurso de un periodo de tiempo inflacionario. En este sentido, la inflación es un hecho notorio que no necesita prueba y siempre como fenómeno económico es medible. De esta manera, la LIG siempre contempló en su esquema el ajuste por inflación impositivo, para gravar ganancias reales⁷.

La Procuración del Tesoro de la Nación, en el Dictamen 375/02, señaló, en cuanto al ajuste impositivo por inflación, que *“mediante este sistema se buscó reflejar la situación patrimonial y un resultado económico que adaptara sus valores históricos a los que correspondían a una realidad distorsionada por la inflación”*.

La doctrina sostiene con acierto que *“en situaciones inflacionarias, la pretensión de computar la ganancia sobre la base de cotejar los patrimonios netos al inicio y al final de un período, expresándolos en moneda corriente, conduce a resultados enteramente erróneos, debido a la diferencia de valor de las respectivas unidades de medida empleadas para uno y otro de esos patrimonios netos: de la ganancia que así se determinare corresponde detracer, para obtener la verdadera ganancia o enriquecimiento del período, la suma necesaria para ajustar el patrimonio neto inicial. Si el patrimonio neto al inicio del período, por vía de ejemplo, fuera de \$ 100.000, y la tasa de inflación del período alcanzara el 50%, habría que detracer del resultado del año la suma de \$ 50.000. En otras palabras, sólo se reputaría como verdadera ganancia la parte del patrimonio neto que al final del período excediere de \$ 150.000. Procede aplicar este ajuste del patrimonio, tendiente a mantener incólume el valor del capital fuente, con independencia de los criterios que se adopten para computar la ganancia (momentos de vinculación), o para valorar los rubros del activo y del pasivo. Así, cualesquiera fueran las convenciones o normas utilizadas para determinar los resultados, y sea que ello tuviese propósitos contables o impositivos, dicho ajuste del patrimonio neto constituye el mecanismo para establecer el resultado correcto, ha-*

7 La LIG grava a las empresas por la teoría del balance y en estos términos, como adelantamos, se grava todo aumento de riqueza en una empresa. Y para apreciar la existencia de una variación patrimonial se requiere contar con una unidad de medida que servirá realmente como tal si tiene dimensión constante. La unidad de medida más usualmente utilizada para apreciar la existencia de estas variaciones patrimoniales es la moneda.

Lamentablemente, en nuestro país, y luego de la paridad cambiaria (año 2001 en adelante) la moneda no ostenta la categoría de ser una unidad de medida constante, debido a que su valor sufre permanentemente oscilaciones.

Atento a que no se ha encontrado un patrón de medición más razonable, lo que se ha logrado hacer es expresar el patrimonio en términos de moneda de igual poder adquisitivo o, lo que es lo mismo, en unidades de moneda ajustadas en función de la variación de su poder de compra.

La moneda ajustada en función de la variación de su poder de compra se denomina moneda constante, en contraposición a la moneda de curso legal.

A los efectos de medir el poder adquisitivo de la moneda corriente, es que se elaboran los distintos índices de precios que permiten ajustar el poder de compra de dicha moneda a determinada fecha.

La variación del poder adquisitivo de la moneda tiene enorme y decisiva influencia en la consideración de las variaciones patrimoniales que podrían llegar a considerarse gravados por el impuesto a las ganancias.

*biendo cuenta de los efectos de la variación en el poder adquisitivo de la moneda corriente*⁸.

A los efectos de corregir los efectos de la depreciación del valor de la moneda en la consideración de las variaciones patrimoniales, y poder así captar la verdadera capacidad contributiva de los contribuyentes, es que oportunamente el legislador estableció una serie de mecanismos, tales como mantener constante el cargo de amortizaciones a través del tiempo, y el establecido en el Título VI de la ley del impuesto a las ganancias, que ha dado en llamarse “ajuste integral por inflación”.

La ley 21.894 (B.O. 1/11/78) fue la que introdujo el ajuste por inflación en el impuesto a las ganancias, y la actualización de los quebrantos impositivos (ver art. 1º, pto. 6 de dicha ley). El mensaje de la ley es altamente esclarecedor al respecto, y señala que las medidas propuestas tienden a lograr una mayor equidad en la distribución de la carga impositiva, basado en el principio que el impuesto no debe recaer sobre ganancias meramente nominales, cuando la empresa ha debido desenvolverse en circunstancia de inestabilidad monetaria.

Ello, porque las ganancias nominales no siempre representan en términos reales la verdadera variación operada en el patrimonio, pudiendo ocurrir que en muchos casos no haya habido variación alguna y que, en otros, la realidad de los hechos demuestre una variación en sentido negativo. El mensaje finaliza señalando que la eliminación de la sobrecarga tributaria que podría significar para los contribuyentes la gravabilidad de ganancias de inflación, constituye una nueva y definitiva etapa en el esclarecimiento de las reglas que han de regir la relación fisco-contribuyente, que sin duda alguna deberá desenvolverse en un marco de estricto cumplimiento de las obligaciones por parte de estos últimos. El Estado, por su parte, en ejercicio de un deber irrenunciable, actuará con el rigor que las circunstancias imponen en defensa de los derechos de la comunidad toda. El mensaje fue citado por el Dr. Sánchez Freytes, en su voto en el plenario “Opizzo” de la Excma. Cámara Federal de Córdoba del 23/06/2008.

III. LA INTERPRETACION FISCALISTA EXPRESADA EN EL DICTAMEN Y EL PROYECTO DE EXTINCION DE LA ACCION PENAL.

El Dictamen ya referido⁹ surgió a raíz de una consulta a la Dirección Nacional de Impuestos respecto de la procedencia o no de la actualización de los quebrantos impositivos a los que se referirá el artículo 25 LIG (t.o. 2019).

La opinión de ARCA respecto de la posibilidad de ajustar los quebrantos es contradictoria con la realidad. Ello pues ARCA considerara aplicable la actualización de los quebrantos acumulados a índice uno (1) que en la práctica significa no actualizar cuando en realidad operaron periodos de significativa inflación.

El Fisco recuerda que mediante la ley 27.430 (B.O. 29/12/2017) se sustituyó el artículo 89 (actual 93) de la LIG:

Las actualizaciones previstas en esta ley se practicarán conforme lo establecido en el artí-

8 “El impuesto a las ganancias” Raimondi, Carlos y Atchabaian, Adolfo, Ed. Depalma, Bs. As., 2000, pág. 10.

9 Dictamen de Firma Conjunta de la Dirección Nacional de Impuestos IF 2024 13134807 APN DNI#MEC de fecha 29 de noviembre de 2024, suscripto por Marisa Oberkersch y Juan José Imirizaldu.

culo 39 de la Ley N° 24.073.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo precedente, las actualizaciones previstas en los artículos 62 a 66, 71, 78, 87 y 88, y en los artículos 98 y 99, respecto de las adquisiciones o inversiones efectuadas en los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1° de enero de 2018, se realizarán sobre la base de las variaciones porcentuales del índice de precios al consumidor nivel general (IPC) que suministre el INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA Y CENSOS, conforme las tablas que a esos fines elabore la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS.

El dictamen recuerda que la actualización de quebrantos se encuentra normada en el art. 25 undécimo párrafo de la ley del impuesto a las ganancias t.o. 2019 que dispone la utilización del índice IPIM, de precios internos al por mayor.

El dictamen sostiene que, más allá de esta particular previsión en el art. 25 de la LIG, se impone la aplicación del art. 93 de la LIG que establece que salvo para las excepciones expresamente mencionadas en su segundo párrafo -entre las que no se encuentran los quebrantos-, en su primer párrafo dispone que debe estarse a lo previsto en el art. 39 de la ley 24.073 (B.O. 13/04/1992) que determina que a los fines de las actualizaciones previstas en las leyes regidas por la ley 11683 como es el caso del IG en la medida que no este alcanzado por las disposiciones de la ley 23.928, los índices para ser aplicados a partir de abril de 1992 deberán tomar como límite máximo las variaciones operadas en el mes de marzo de 1992 inclusive.

Concluye el dictamen afirmando que es la propia norma del impuesto a las ganancias la que no autoriza bajo otro índice que no sea 1 (uno) tal como hubo de pronunciarse en el Espacio de Dialogo con las Cámaras Empresariales (Acta 21 del 05 de marzo de 2020) pregunta N° 6, respuesta ID 24753174.

La postura del Fisco puede resumirse, en que no esta está vigente el ajuste de quebrantos o, que si lo estuviera el índice es uno (1).

Es útil traer a colación, para evidenciar que la postura del Fisco cae en la doctrina de los propios actos, el Decreto 23/2025 (B.O 13/01/2025) que convocó a sesiones extraordinarias al Congreso de la Nación siendo uno de los temas de la convocatoria, más precisamente el p. 6, un “Proyecto de ley sobre Compensación e Índice de Actualización de Quebrantos¹⁰⁹”.

10 Al respecto de este proyecto Martin Caranta (Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), COMENTARIOS AL PROYECTO DE LEY QUE IMPULSA EL PODER EJECUTIVO, fecha 20/01/2025) sostiene: “Si bien no coincidimos con la interpretación que realizan el Fisco Nacional y la Dirección Nacional de Impuestos de la legislación vigente, que conlleva la elaboración del proyecto de ley analizado, bajo la cual la actualización de los quebrantos impositivos está vedada, no hay dudas que cualquier modificación para posibilitarla resulta bienvenida.

Sin embargo, las modificaciones que se promueven respecto del condicionamiento para poder actualizar los quebrantos resultan criticables desde una óptica del Derecho Tributario. Recordemos que la actualización de los quebrantos se condiciona a no haber actualizado antes de esta reforma, sin importar si estamos ante una discusión por confiscatoriedad o si se interpretaba que la legislación vigente lo permitía (legalidad).

Así visto, el ingreso del impuesto a futuro bajo una correcta medición de la capacidad contributiva - actualizando quebrantos- queda sujeto a que se haya ingresado el impuesto de periodos anteriores sin respetarse dicha capacidad contributiva, es decir, sin actualizar quebrantos.

No deja de advertirse un contrasentido conceptual, aunque seguramente justificado desde el prisma de la recaudación -y del extremo recelo del equilibrio fiscal- donde el fin parece justificar los medios. Queda claro así que la propiedad privada, como derecho constitucional, queda menoscabada con esta jugada legislativa.

A pesar de la crítica conceptual realizada, no podemos dejar de mencionar que quienes actualizaron quebrantos anteriores podrán verse seducidos por la posibilidad de “regularizar” -en rigor de verdad, allanarse a la interpretación de las autoridades- con una propuesta de pago que podría resultar muy conveniente en términos económicos y financieros, dado que es a valores nominales, en hasta 36 cuotas, sin intereses ni sanciones, además de tener la seguridad de no ser

El proyecto de ley de fecha el 17 de enero de 2025 (INLEG-2025-06156811-APN-PTE¹¹) en la exposición de motivos, concuerda con el dictamen en cuanto reconoce que sin bien la actualización de quebrantos se encuentra en el undécimo párrafo del artículo 25 de la ley del tributo y que se encuentra plenamente vigente, el coeficiente de actualización que debe considerarse es uno (1), toda vez que el artículo 93 de la ley del impuesto, salvo para las excepciones expresamente mencionadas en su segundo párrafo -entre las que no se encuentran los quebrantos-, en su primer párrafo dispone que debe estarse a lo previsto en el artículo 39 de la Ley N° 24.073.

El propio proyecto de ley propone la admisión de la actualización para los periodos de 2025 en adelante con otro índice (distinto a uno -1-), conforme la realidad o curso inflacionario (IPC). Esta actualización será hipotética y no gratuita, pues está condicionada a que los contribuyentes, según el art. 2, hayan *“...presentado y cumplido con la obligación del mencionado gravamen -de acuerdo con la normativa vigente- por los periodos no prescriptos iniciados hasta el 31 de diciembre de 2024, inclusive. En caso de incumplir dicha condición, podrá regularizar su obligación por los periodos no prescriptos, abonando el importe de ese gravamen, oportunamente no ingresado -quedando condonados los intereses, multas y demás sanciones, como así también extinguida la acción penal tributaria, de corresponder- en la forma y condiciones que, a esos efectos, determine el MINISTERIO DE ECONOMÍA y en hasta TREINTA Y SEIS (36) cuotas mensuales, iguales y consecutivas”*.

Ahora bien, ese proyecto legislativo hace caer a ARCA bajo la “doctrina de los propios actos”¹², pues en realidad para este año 2025 reconoce que los quebrantos deben actualizarse en términos reales, cuando justamente se espera una menor inflación en el periodo 2025 en comparación con los periodos anteriores en los cuales se impide.

En síntesis, el proyecto legislativo reconoce la inflación de aquí en adelante pero no la de años anteriores, algo que es arbitrario e irrazonable.

Por último, a los años anteriores, les adjudica beneficios, como una especie de moratoria, quitando intereses y multas para desalentar discusiones y establece una disposición de extinción de la acción penal que hubiere correspondido o de corresponder, mencionando la amenaza penal con fines recaudatorios.

A continuación, focalizaremos el análisis en dos cuestiones relacionadas con el aspecto objetivo y subjetivo del tipo penal de evasión impositiva.

denunciados penalmente.

Por último, podemos decir que estamos ante una estrategia fiscal similar a la que trajo la Reforma Fiscal de la ley 27430 para la actualización de costos computables y amortizaciones: se permitió hacia adelante, no hacia atrás, excepto que se ingresare un impuesto especial de revalúo impositivo.

Aquí la actualización de quebrantos se permite hacia adelante, no hacia atrás, y siempre y cuando el contribuyente pague el impuesto no ingresado por haber practicado actualizaciones con anterioridad. Es una estrategia incluso más dura que la de la ley 27430: porque hacia adelante la actualización de los quebrantos únicamente será autorizada si el contribuyente renunció -y regularizó- a cualquier actualización por un período no prescripto”.

11 https://trivia.consejo.org.ar/ficha/523882quebrantos_impositivos._se_presenta_un_proyecto_de_ley_para_admitir_su_actualizacion_en_iigg

12 Conforme el fallo “Ojea Quintana” (Fallos: 319:1331), resultaría de aplicación la doctrina de los actos propios. En el caso conforme el proyecto de reforma legislativa, y según la doctrina de los actos propios corresponde privar de efectos a las conductas contradictorias con un acto previo según la regla *venire contra factum proprium non valet* (Fallos: 307:1602; 311:1132; 313:367; 323:3035; 336:131, entre muchos otros). Es decir, el legislador a través de una ley o proyecto de ley del PEN reconoce que la actualización para periodos anteriores a 2025 era pertinente.

- (i) Una, referida a la presencia del elemento objetivo que en el caso está representado por la procedencia de la actualización de los quebrantos por índices reales distintos a los que interpreta el Fisco y;
- (ii) Otra, desde la óptica del elemento subjetivo, planteando las objeciones que presenta activar la jurisdicción penal tributaria en casos en que el fisco considere que la utilización de un quebranto actualizado pueda ser considerado una maniobra de evasión fiscal.

IV. SOBRE EL ELEMENTO OBJETIVO. LA ACTUALIZACION DEL QUEBRANTO CORRESPONDE CONFORME UNA ADECUADA INTERPRETACION.

Recuérdese que hay dos interpretaciones en pugna.

La fiscalista, sostenida por ARCA en el dictamen traído a colación y en el proyecto de ley y otra, en la cual nos enrolamos, que denominamos finalista que respeta los postulados de capacidad contributiva y razonabilidad.

Entre dicha doctrina, que adopta una interpretación finalista destacamos a Martin Caranta¹³ que sostiene: *"...consideramos que la actualización de los quebrantos es autónoma, no depende del art. 93 de la LIG (antes 89). Existen conceptos dentro de la LIG cuya actualización sí depende del art. 93, pero son situaciones que tienen un reenvío expreso a dicho artículo. Se trata de la actualización de costos computables y de valores amortizables. También existen otros conceptos que se actualizan en forma autónoma, es decir, sin depender del art. 93. Por ejemplo, el caso de las deducciones personales, y no existe duda alguna de la vigencia de la actualización luego de la ley 27430. Tanto es así, que el mismo Fisco Nacional procede a publicar los importes actualizados".*

La interpretación fiscalista, contrasta con el propio significado del término actualizar, pues actualizar por índice uno (1) es lo mismo que no actualizar, teniendo en cuenta el proceso inflacionario existente en los últimos cinco años.

De esta manera, estaría vigente un mecanismo de actualización que implica no actualizar en un contexto inflacionario.

A partir de la vigencia de la ley 27,430, el texto de la LIG indica que se puede actualizar.

La interpretación finalista o realista, se compadece con el art. 1¹⁴ de la ley 11683 que establece que para la interpretación de las leyes impositivas como es la ley del impuesto a las ganancias debe estarse a la significación económica.

Asimismo, es lógico recurrir a una interpretación sistemática de la LIG que indica que lo que está sujeto a impuesto es la ganancia luego de deducidos los gastos o pérdidas reales y no ficticios.

Por lo expuesto, las normas invocadas por la propia ARCA se interpretan de manera

13 Caranta Martin, Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), COMENTARIOS AL PROYECTO DE LEY QUE IMPULSA EL PODER EJECUTIVO, fecha 20/01/2025.

14 ARTICULO 1° — En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica.

distinta y por lo tanto resulta legal y justo proceder a la actualización de los quebrantos con un índice adecuado.

El respecto Caranta¹⁵ sostiene que: *“la existencia de los quebrantos impositivos en la ley del impuesto a las ganancias se basa en una cuestión de “realidad económica”, la cual pretende una medición dinámica de la capacidad contributiva. Si bien existe una suerte de ficción que divide la vida económica de una empresa en ejercicios contables y fiscales, la vida económica no se encuentra limitada a un período temporal dado (v.gr. el período fiscal liquidado)”*.

Tampoco tenemos dudas del grave proceso inflacionario que ha padecido la economía de nuestro país a lo largo de los últimos años. Como sabemos, en un contexto inflacionario, cuando un concepto no se ajusta lo que sucede es que disminuye su poder adquisitivo. Esto último fue reconocido por nuestro Máximo Tribunal en el caso “Chiara Díaz” (Chiara Díaz, Carlos Alberto c/Estado Provincial s/acción de ejecución” (Fallos: 329:385), CSJN, 7/3/2006), donde quedó acuñado que en el contexto de una economía “indexada”, en la que la generalidad de los precios y salarios se actualiza periódicamente de manera automática, la omisión de reajustar un concepto [las remuneraciones de los jueces] equivale en la práctica a disminuirlo.

Al respecto, Spisso¹⁶ sostiene que *“Como complemento de la ley 23.928, el art. 39 de la ley 24.073, luego de más de un año de vigencia de la ley 23.928, ya lograda la estabilidad monetaria, dispuso que a los fines de la actualización de valores previstos en la ley 11.683 y en las leyes de los tributos regidos por ella, las tablas e índices que a esos fines elabora la Dirección General Impositiva deberán, en todos los casos, tomar como límite máximo las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992.*

Superadas las causas que originaban el envilecimiento de la moneda, ese tope máximo, a tener en cuenta para la actualización de los valores nominales, no suscitó ninguna conculcación del derecho de propiedad. En cambio, mantener dicho tope luego de reiniciada la depreciación del signo monetario nacional... suscita agravio constitucional, ya que la diferencia en el patrimonio de una persona al final del ejercicio fiscal, en el que no se ha practicado el ajuste por inflación, ni reexpresado a valores de moneda constante los importes nominales, no constituye total o parcialmente una mayor riqueza. Por lo tanto, deviene manifiestamente irrazonable, y por ende inconstitucional, el mantenimiento de un sistema, cuando han cambiado las causas que justificaron su adopción”.

Por todo lo expuesto en este apartado, debe primar en este caso una interpretación realista o finalista que determina la procedencia legal de ajustar quebrantos por inflación. Interpretar como lo hace el Fisco nos lleva a la existencia de un impuesto que resulta confiscatorio e irrazonable, tal como lo explicaremos a continuación.

IV.1. La irrazonabilidad en la postura del Fisco

La Corte Nacional¹⁷ ha señalado que una ley pierde su razonabilidad cuando no es incorrecta en su origen, pero ha devenido indefendible, pues no se adecua a los fines tomados en consideración para su sanción y en su aplicación práctica causa graves perjuicios

¹⁵ Op. cit.

¹⁶ “Derecho Constitucional Tributario”, Spisso, Rodolfo, Editorial Depalma, Bs. As., 1991, pág. 382.

¹⁷ “Itzcovich, Mabel. c. Anses” 29/03/2005

a los justiciables; y que el principio de razonabilidad exige que deba cuidarse especialmente que los preceptos mantengan coherencia con las reglas constitucionales durante todo el lapso que dure su vigencia, de suerte que su aplicación no resulte contradictoria con lo establecido por la Constitución Nacional (Fallos: 316:3104, considerando 11).

Sentenció que cuando un precepto carece de la racionalidad exigida por la Ley Fundamental, debe declararse su invalidez, toda vez que cuando un precepto frustra o desvirtúa los propósitos de la ley en que se encuentra inserto o bien su aplicación torna ilusorios aquéllos, de modo tal que llegue, incluso, a ponerse en colisión con enunciados de jerarquía constitucional, es deber de los jueces apartarse de tal precepto y dejar de aplicarlo a fin de asegurar la supremacía de la Constitución Federal, pues precisamente esa función moderadora constituye uno de los fines supremos del Poder Judicial y una de las mayores garantías con que éste cuenta para asegurar los derechos contra los posibles abusos de los poderes públicos (Fallos: 308:857; 311:1937).

Por lo expuesto, es impropio actualizar pues equivale a no actualizar y así la normativa prevista en la ley 24.073, art. 39 devino irrazonable.

De esta manera, o no se aplica a partir de una adecuada interpretación o cabe decretarla inconstitucional.

IV.2. La confiscatoriedad.

Nuestra Constitución Nacional reconoce el derecho de propiedad (arts. 14 y 17 CN). Debido a esa cuestión la evolución jurisprudencial se pronunció en el sentido de que un tributo es confiscatorio cuando absorbe una parte sustancial del capital o la renta.

Obviamente que el que invoca una situación de confiscación debe probarla. La configuración de esa excepción debe ser debidamente fundada y acreditada por el contribuyente que solicita la aplicación de la actualización en cuestión. Carga probatoria que, en principio, sólo podría cumplirse a través del peritaje contable ("Bertoto, Bruera y Cía S.A.C. y F. c/ Estado Nacional - AFIP - DGI s/demanda de repetición", del 19-05-2010, Fallos 333:631).

En el fallo "Candy"¹⁸ la CSJN entendió además que si entre la ganancia neta sujeta al Impuesto a las Ganancias, calculada sin el ajuste por inflación y el importe que resulta de la aplicación de dicho mecanismo de actualización "...se presenta una desproporción de magnitud tal que permita extraer razonablemente la conclusión de que la ganancia neta determinada según las normas vigentes no es adecuadamente representativa de la renta, enriquecimiento o beneficio que la ley del impuesto a las ganancias pretende gravar" ("Candy", considerando 14), deberá aplicarse el mecanismo de ajuste. Y dicha desproporción fue advertida por el Máximo Tribunal al observar que "si se determina el impuesto a las ganancias sin aplicar el ajuste por inflación, la alícuota efectiva del tributo a ingresar no sería del 35 % sino que representaría el 62 % del resultado impositivo ajustado al ejercicio 2002, o el 55 % de las utilidades -también ajustadas obtenida para la actora durante el ejercicio de ese mismo año" (considerando 9).

El quebranto es un crédito del contribuyente contra el Estado y por lo tanto no actuali-

18 "Candy S. A. c/ AFIP y otros s/ acción de amparo" de fecha 3 de julio de 2009.

zarlo en un periodo inflacionario puede resultar confiscatorio, prueba que estará a cargo del contribuyente.

En el decisorio “Telefónica”¹⁹ y en base a lo antes manifestado en el fallo “Candy”, atento a la necesidad de custodiar el derecho constitucional de propiedad, se convalidó que para la conformación de la base imponible del Impuesto a las Ganancias se actualicen los quebrantos computables de períodos fiscales anteriores ya que de no hacerlo se habría afectado una parte sustancial de la renta o el patrimonio. Al respecto, la Corte sostuvo: «El legislador, al establecer la posibilidad de compensar resultados positivos y negativos de distintos períodos fiscales atiende a la continuidad del giro económico, cuyos resultados trascienden al lapso fijado por conveniencias contables para insertarse en un proceso de mayor amplitud que comprende períodos de expansión y de contracción, positivos y negativos, de éxito y de fracaso, con la finalidad de evitar injusticias derivadas de las variaciones cíclicas que se operan en los negocios y «estar más cerca de la realidad económica» (Fallos 330:3552).

Es decir, mediante los quebrantos se busca mantener la intangibilidad del capital, reconociendo la realidad económica del contribuyente lo que resulta en línea con el principio de capacidad contributiva y el derecho de propiedad.

V. SOBRE EL ELEMENTO SUBJETIVO. LA DECLARACION JURADA DEL IG QUE COMPUTA LA ACTUALIZACION DE QUEBRANTOS.

Como la declaración del hecho imponible que contempla la LIG reposa en los contribuyentes, estos pueden omitir presentarla o hacerla de manera inexacta o fraudulenta, cuestiones ambas que resultan reprochables por el ordenamiento infraccional y delictual²⁰.

El tema será si un ajuste fiscal basado únicamente en impugnar la procedencia de actualización de los quebrantos impositivos puede subsumirse en el delito de evasión fiscal, y en este supuesto nos adentraremos a la posibilidad de considerar que ha habido un actuar doloso en el contribuyente que pretendió computar el ajuste de quebrantos.

Al respecto lo primero a tener en cuenta es la propia la ley penal tributaria que contempla situaciones en las cuales el Fisco no debe realizar la denuncia penal tributaria.

En concreto el art. 19 de la LPT señala en lo pertinente que el organismo recaudador no formulará denuncia penal cuando surge manifestamente que no se ha verificado la conducta punible dadas las circunstancias del hecho o por mediar un comportamiento del contribuyente o responsable que permita entender que el perjuicio fiscal obedece a cuestiones de interpretación normativa o aspectos técnico-contables de liquidación. La determinación de no formular la denuncia penal deberá ser adoptada mediante decisión fundada con dictamen del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quie-

19 “Telefónica de Argentina SA y otros c/ EN – AFIP – DGI s/ Dirección General Impositiva” es del 25 de octubre de 2022.

20 ARTICULO 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...”.

nes se les hubiese asignado expresamente esa competencia y siguiendo el procedimiento de contralor que al respecto se establezca en la reglamentación.

Una primera lectura de la norma nos indica que está dirigida exclusivamente a los funcionarios del Fisco y nos sitúa en el principio general respecto de que el funcionario público del organismo recaudador debe denunciar solamente en situaciones en las cuales existió un delito.

Por lo tanto, en situaciones en las cuales no hay delito, no debe denunciar y nos consta que existieron muchas denuncias infundadas, por lo cual entendemos la aparición de esta normativa.

De hecho, la CSJN en un fallo muy reciente “Courel”²¹ -de fecha 1 de Julio de 2025- ha recordado el deber institucional de realizar la denuncia penal solamente cuando haya delito.

Destacada doctrina²² sostiene que “este artículo demuestra la originalidad del legislador nacional, por no encontrarse en la legislación comparada normativa similar. Contrario sensu, varios países decidieron incorporar cláusulas que refuerzan el procedimiento tendiente a la formulación de la denuncia penal, pero no la decisión de no hacerlo”.

Sin embargo, es una norma cuya finalidad es representar una guía de buenas prácticas para los funcionarios fiscales ante situaciones en que si bien puede existir deuda fiscal la conducta del contribuyente de manera evidente pudo obedecer a cuestiones interpretativas complejas²³ o errónea aplicación de una alícuota²⁴; o aspectos de liquidación que en nuestra opinión se enmarcan en la hipótesis de un error de derecho, ardid inidóneo²⁵ o inclusive por la utilización de formas jurídicas que a criterio del fisco sean inadecuadas en supuestos que para el contribuyente sean mecanismos de ahorro legítimo o economía de opción²⁶.

Esta decisión del Fisco de no denunciar tiene que estar fundamentada con un informe legal a los fines de realizarse un control de legalidad. En este sentido el Fisco dictó la

21 En el caso la justicia federal de Tucumán, que tiene facultades para decidir sobre el elemento objetivo del tipo penal de evasión tributaria, sobreesayó al imputado por ausencia del hecho imponible, al considerar exenta frente al impuesto a las ganancias, la renta de una expropiación que había sido cedida como derecho litigioso. El Fisco pretendió ante el fuero contencioso reanudar dicha discusión pasada en autoridad de cosa juzgada. Para ello sostenía que exención se limitaba a la indemnización al propietario, pero no así a los que la obtenían por vía de sesión.

22 Ortiz Dendarys, Agustina M. “La no configuración de la conducta punible en los términos del art. 19 del nuevo Régimen Penal Tributario” en el libro “El derecho penal económico del siglo XXI”, Volumen 1, Directores: Catania, Alejandro J. – Scoconi, Cristian F. – Fridenberg, Juan P., Editorial Ad Hoc, Año 2019, pags. 177 y ss.

23 Al respecto el fallo de la Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala A, “Most S.A. s/inf. ley 24.769”, 12/8/2005 señaló que las diferencias de interpretación de las normas aplicables al caso, no constituye una maniobra ardidosa que por sí sola sea demostrativa de hechos que deban encuadrarse en el art. 1º de la ley 24.769.

24 En relación a los errores de alícuota la jurisprudencia se ha pronunciado en que no constituye ardid idóneo CNPE, Sala B, “Adecco Recursos Humanos Argentina S.A. s/inf. ley 24.769”, 18/9/2012, misma sala en “Italcred S.A. s/evasión previsional simple”, causa 61.993 del 31/10/2011. En el mismo sentido, la Sala A, en los precedentes “Teledigital Cable S.A. s/evasión previsional simple”, causa 61.912, 15/7/2011, “La Rural S.A. s/inf. ley 24.769”, causa 61.992, 01/09/2011.

25 Traemos a colación un precedente referido a la inidoneidad del ardid por utilización de un método para valorar las acciones que originó un ajuste fácilmente detectable por el fisco CNCP, Sala I, “Moneta, Raúl Juan Pedro s/recurso de casación”, causa n° 8130, 27/11/2007, consultada en https://www.mpf.gob.ar/ufitco/Newsletter_1_UFITCO.pdf

26 Es elocuente en este sentido el fallo de la CSJN en la causa “Molinos Río de la Plata c DGI” de fecha 2 de septiembre de 2021 en la cual quedo firme la deuda por entender que existió un abuso de tratados para evitar la doble imposición, pero esta conducta no mereció reproche delictual. Sin embargo, es importante traer a colación la opinión de Juan Manuel Álvarez Echagüe en cuanto señala que “la vulneración del principio de buena fe, el abuso de los tratados, la afectación del principio de razonabilidad parecen ser criterios vinculados a un accionar fraudulento y doloso que necesariamente conlleva a la aplicación de una pena en los términos del régimen penal tributario o de la ley 11683”. “Combatiendo la Elusión Fiscal, Problemas Terminológicos y Conceptuales”, Ed. Ad Hoc, Bs. As. 2024, pág. 220.

Disposición 192/2018²⁷ que indica el procedimiento a aplicar a los fines de realizar la denuncia penal o de no realizarla.

Sera muy difícil de justificar una denuncia penal que tenga como causa el rechazo de la actualización de los quebrantos. Lo expuesto tiene fundamento en la puja interpretativa que mencionamos supra y que lleva al contribuyente a pensar que realmente ha procedido con corrección y que no le debe nada al fisco y; a todo evento o de manera subsidiaria si la justicia confirmare la postura fiscal estaríamos ante un supuesto de clara ausencia de elemento subjetivo que lo ubicaría frente a una omisión fiscal culposa (art. 45 Ley 11683).

Para ello debemos traer a colación la discusión que se observa en la doctrina, con relación a que si el delito de evasión en su aspecto subjetivo es similar al de la estafa al Estado.

Debemos aditar al análisis si la circunstancia de la existencia de un dictamen de ARCA en contra de la postura que admite la actualización de quebrantos puede ser entendida como demostrativa del dolo. Es decir, como el contribuyente insiste en su afán de computar el quebranto puede decirse que su actuación fue con intención, conocimiento y voluntad.

Si ello es así, no sería suficiente para configurar la evasión un ardid común, sencillo o fácilmente detectable, sino que deberá requerirse la presencia de un ardid idóneo que provoque un error en el fisco.

La jurisprudencia de la CNAPE Sala A y la jurisprudencia de la Cámara de Casación Penal, Sala I, 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 fisco²⁸.

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 vasta el mero ardid o engaño para configurar el delito, sin requerir algún plus agravante. 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 escéne" pues ambas son mentiras.

27 El Título II referido a la no formulación de la denuncia penal dispone que las secciones o la división penales elaborarán un informe circunstanciado de los hechos, presupuestos y elementos sobre los cuales se concluye en la pertinencia de no formular denuncia penal, a cuyo efecto ponderarán: a) el informe final de inspección o verificación impositiva o de determinación de deuda en materia de los recursos de la seguridad social, que debe ser preciso, completo y circunstanciado, fundando los ajustes propuestos en función de la prueba obtenida. Las jefaturas del área de fiscalización o verificación deberán incorporar su opinión fundada evaluando el resultado de la inspección, y b) el informe técnico debidamente circunstanciado -en los casos de determinación de oficio impositiva o impugnación de deuda en materia de seguridad social- del que resulte cada uno de los conceptos ajustados y la diferencia que generen.

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

Al respecto, Pablo Emlek se muestra conforme con esta jurisprudencia y doctrina 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 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”²⁹.

Descartamos que pueda pensarse en un ardid si se computa la actualización del quebrando, pues resulta algo fácilmente detectable por ARCA y seguramente el propio contribuyente le pueda explicar al Fisco que no aplicar el ajuste de quebrantos es inconstitucional.

Al respecto, es preciso poner de resalto que está a cargo de quien invoca una irrazonabilidad la alegación y prueba respectiva (confr. Fallos: 247:121, considerando 4°). Y también cabe destacar que, la CSJN ha dicho que “el interesado en la declaración de inconstitucionalidad de una norma debe demostrar claramente de qué manera ésta 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 (confr. doctrina de Fallos: 307:1656 y 316:687)”. A lo expuesto hay que aclarar, no obstante parecer lógico que la simple invocación de la inconstitucionalidad no constituye per se el error de derecho, sino que será necesario que tenga un fundamento argumentativo fuerte, serio o justificado.

Sería conveniente que la postura del contribuyente se sustente en un dictamen o pericia técnica que avale y justifique su DDJJ original, que seguramente será de gran utilidad en la faz contenciosa judicial y eventual penal tributaria.

Entonces, el planteo sobre la procedencia o improcedencia de la actualización del quebranto será invocado por el contribuyente como un supuesto de inidoneidad del ardid dado los serios planteos de ilegalidad o de inconstitucionalidad conlleva la interpretación fiscal.

Inclusive podemos considerar la ocurrencia de un error extrapenal o error de prohibición en el caso en que el ajuste fiscal quede confirmado. Y en este supuesto el contribuyente podría repeler la pretensión sancionatoria de multa infraccional conforme art. 45 ley 11.683 ante el supuesto del error.

La CSJN ha dicho que “...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:

29 EMLEK P. (2011).

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)".³⁰

Al respecto, recuérdese que la propia ley 11.683 en el art. a continuación del art. 50 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, regresando al supuesto en el cual el contribuyente discute y obviamente no se aviene al pago, y el Fisco determina de oficio el IG al rechazar el ajuste de quebrantos, nos encontraremos ante dos escenarios posibles: El primero, que el Fisco utilice la herramienta contemplada en el art. 19 del RPT y en base a la misma justificar, por la ausencia de ocultamiento, ardid, engaño u omisión del obligado, la dispensa de efectuar denuncia penal.

- El segundo, si se realizase denuncia penal, entendemos que se presentaría un claro supuesto de ardid no idóneo u error de derecho extrapenal pues el obligado, apoyado con opiniones autorizadas, sostiene la procedencia del ajuste de quebrantos 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 el éxito de la argumentación efectuada.

VI. CONCLUSION.

El ajuste de quebrantos de ejercicios anteriores y su computo frente al IG genera opiniones encontradas y significa una disputa entre el fisco y el contribuyente.

En concreto la administración dictaminó por la improcedencia de realizar el cómputo de la actualización de los quebrantos impositivos, pero que dicha deuda podría ser adherida a una moratoria que generaría la extinción de la acción penal tributaria de corresponder. Este conflicto, como muchos otros, acontece en el marco del impuesto a las ganancias, pero tiene connotaciones bajo la mirada del derecho penal tributario.

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 se tratan de cuestiones de dificultad interpretativa que excluyen el elemento objetivo y en subsidio el elemento subjetivo.

30 Considerando 6° del Voto en Disidencia de los Dres. Augusto Belluscio y Santiago Petracchi en la causa "Krill Producciones Graficas" de fecha 8 de Junio de 1993.

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.

Por lo dicho consideramos que la evasión penalmente reprochable por ajustes de quebrantos queda reducida a muy pocos casos fácticos y entendemos el Fisco no deberá denunciar o que, efectuada la denuncia, será muy difícil que se arribe a sentencias condenatorias.
