

TÍTULO:	EL BLANQUEO PARA EL FOMENTO DE LA CONSTRUCCIÓN (L. 27613) Y SUS IMPLICANCIAS PENALES A LA LUZ DE LOS RECIENTES FALLOS DE LA CSJN
AUTOR/ES:	Ludueña, Gabriel E.
PUBLICACIÓN:	Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)
TOMO/BOLETÍN:	XLII
PÁGINA:	-
MES:	Agosto
AÑO:	2021
OTROS DATOS:	-

---

**GABRIEL E. LUDUEÑA**

## **EL BLANQUEO PARA EL FOMENTO DE LA CONSTRUCCIÓN (L. 27613) Y SUS IMPLICANCIAS PENALES A LA LUZ DE LOS RECIENTES FALLOS DE LA CSJN**

### **I - INTRODUCCIÓN**

En este trabajo nos ocuparemos del nuevo blanqueo para incentivar la construcción creado por ley 27613 (BO: 12/3/2021).

La herramienta despenalizadora del Estado en materia económica no es una novedad en nuestro ordenamiento pues a partir de 1987 se ha dictado innumerable cantidad de leyes de perdón o amnistías, blanqueos o simplemente de condonación de sanciones tributarias, aduaneras, cambiarias (L. 23495; L. 24073; art. 73, L. 25401; L. 26476; L. 26860; L. 27260; L. 27541; L. 27562; y la reciente L. 27613) que tienen efectos liberalizantes en materia de infracciones o delitos.

Este blanqueo de la ley 27613 está inmerso en un cúmulo de medidas para contrarrestar la crisis económica y fue creado en el Título II de dicha ley.

Además, viene acompañado de beneficios tributarios contemplados en el Título I para dejar contentos a los que declararon sus tenencias como a los que no lo hicieron.

Ambos Títulos con distintos y amplios atractivos intentan promover la inversión en la construcción de obras privadas nuevas o que tengan un grado de avance inferior al cincuenta por ciento (50%) respecto de su finalización.

Nadie duda de que las finalidades son loables pues el incentivo de fondos dinerarios en la construcción generará nuevos empleos y al mismo tiempo las nuevas viviendas contrarrestarán un faltante en materia habitacional.

A continuación, explicaremos brevemente este nuevo régimen y focalizaremos el análisis en los beneficios penales del Título II.

Se advierte al lector que las últimas experiencias (L. 26476; L. 26860; L. 27260) no han sido del todo pacíficas para los contribuyentes que se han adherido a dichos regímenes similares pues se han encontrado con oposiciones por parte de los organismos administrativos como judiciales, teniendo que llegar a la instancia del Máximo Tribunal para obtener justicia.

A partir de allí, pronosticamos que este nuevo régimen no estará exento de controversias (¿por qué sería distinto esta vez?).

Al esperarse nuevas polémicas entre la AFIP y los contribuyentes, hemos elaborado este trabajo. El objetivo es desentrañar las pautas interpretativas aplicables a la ley 27613 que serán de utilidad para resolver los conflictos que se aproximen. Tomaremos como guía los recientes precedentes de la CSJN.

### **II - EL RÉGIMEN DE BLANQUEO. TÍTULO II, LEY 27613**

El blanqueo es una herramienta de política fiscal por la cual se reemplazan impuestos debidos (ganancias, IVA, bienes personales, etc.) por uno especial; y en materia sancionatoria implica una amnistía que significa un perdón general de las sanciones.

De manera llamativa, la palabra blanqueo y amnistía no surgen del texto de la ley 27613 pero se encuentran en su naturaleza.<sup>(1)</sup>

Veremos a continuación las principales directrices del régimen.

#### **II - 1. La ley 27613. Beneficios tributarios y blanqueo**

Por la ley 27613 y su régimen complementario<sup>(2)</sup> se creó el Régimen de Incentivo a la Construcción Federal Argentina y Acceso a la Vivienda, destinado a promover el desarrollo e inversión de los proyectos inmobiliarios realizados en el territorio argentino.

Como anticipamos en el Título I se "invita" a los contribuyentes residentes que tienen sus fondos declarados a cambio de beneficios impositivos.<sup>(3)</sup>

En el Título II se "invita" a los que no tienen sus tenencias declaradas a que paguen un impuesto especial pues obtendrán a cambio liberalizaciones tributarias y penales.

El Título I no fue un instrumento suficiente para llegar al fin que es fomentar la construcción y se consagró el Título II, que es obviamente más amplio y propiamente significa un blanqueo. Al Título II se lo ha denominado "Programa de Normalización para Reactivar la Construcción Federal Argentina" e implica la declaración de la tenencia en moneda nacional y extranjera en la medida que esté dirigida a la realización de inversiones en construcción.

En el debate<sup>(4)</sup> que tuvo la ley en el Senado, la doctora Vega señaló: "Aunque podríamos decir que el blanqueo es un premio al que no hizo las cosas bien, en este caso, el fin justifica los medios".

## **II - 2. Qué se puede blanquear y quiénes pueden adherir**

Solo se puede declarar la tenencia de moneda fiduciaria que no hubiese sido declarada anteriormente de nuestro país -pesos- o extranjera -generalmente dólares- ya sea que se encuentren en Argentina o en el exterior, en el último caso que no provenga de países identificados por el Grupo de Acción Financiera (GAFI) como de alto riesgo o no cooperantes.<sup>(5)</sup>

La moneda debe depositarse en el país a una Cuenta Especial de Depósito y Cancelación para la Construcción Argentina (CECON.Ar).

La invitación es para el dinero negro (*grey money*) que es aquella tenencia que permaneció oculta al Fisco, excluyéndose el denominado dinero sucio (*dirty money*)<sup>(6)</sup> que es el que proviene de actividades ilícitas.

Como se excluye el dinero proveniente del lavado de activos, no se dispensa a la entidad financiera de la obligación de informar de la sospecha de que la tenencia declarada provenga de operaciones ilícitas. Quedaría en consideración del informante establecer si los montos dinerarios provienen de la evasión y, por lo tanto, solo en ese caso no tendrían la obligación de hacer el reporte de operación sospechosa "ROS".

Esta cuestión motivará que una investigación penal pueda continuar parcialmente. Es decir, recuérdese el fallo de la Sala IV de la Cámara de Casación Penal "Vera Cucchiaro"<sup>(7)</sup> del 7/10/2020, en la cual la adhesión del contribuyente al blanqueo de la ley 27260 fue suficiente para extinguir la acción por la imputación de evasión pero la causa continuó ante un eventual delito de lavado de dinero.

Pueden ingresar al blanqueo, conforme artículo 6<sup>(8)</sup> de la ley 27613, las personas humanas, las sucesiones indivisas, los sujetos empresa que sean residentes en la Argentina.

Existe también un conjunto de sujetos excluidos que son los quebrados, los condenados con sentencia firme que no tengan cumplida la pena, funcionarios públicos, etc. (arts. 15 y 16, L. 27613).<sup>(9)</sup>

Se destaca de manera expresa una exclusión objetiva (art. 13, L. 27613) respecto de las retenciones o percepciones efectuadas no ingresadas.

## **II - 3. Declaración jurada de acogimiento, impuesto especial y su falta de pago**

El acogimiento al régimen deberá exteriorizarse por declaración jurada. El sujeto deberá ingresar con clave fiscal al servicio "Normalización de la tenencia en moneda ley 27613" en el cual se deberán cumplimentar las siguientes etapas:

- (i) registrar la existencia de las tenencias y su valuación;
- (ii) confeccionar la declaración jurada Formulario 1130, determinando el impuesto;
- (iii) generar el Volante Electrónico de Pago del impuesto especial, y;
- (iv) enviar la declaración jurada.

La presentación de dicho formulario implicará para el contribuyente o responsable salvo prueba en contrario el reconocimiento de la tenencia y de la valuación de la moneda declarada.

Los sujetos que exterioricen deben desistir mediante el Formulario 408 de reclamos administrativos o judiciales respecto de ajustes por inflación y desistir de cualquier reclamo de naturaleza tributaria<sup>(10)</sup>. Aquí nos preguntamos si el aporte extraordinario es un tributo y, en caso de respuesta afirmativa, estimamos que se debería desistir.

Este blanqueo, amnistía, no es "gratis", sino que por los montos declarados debe abonarse un impuesto especial conforme artículos 9 y 10 de la ley 27613, el cual no podrá abonarse con los montos declarados.

El impuesto especial se determinará sobre el valor de la tenencia que se declare expresada en moneda nacional (tipo de cambio comprador) al momento de ingreso a la cuenta especial.

Se establecen las siguientes alícuotas y se reduce la carga fiscal para los que ingresan con mayor antelación:

- (i) para los montos ingresados a la cuenta desde la fecha de entrada en vigencia hasta 10/5/2021= cinco por ciento;
- (ii) para los montos ingresados desde el día 11/5/2021 hasta 9/6/2021= diez por ciento;
- (iii) para los montos ingresados desde el día 10/6/2021 hasta 9/7/2021 = veinte por ciento. Este último tramo de alícuota es algo costoso para un impuesto especial.

El impuesto especial se registrará por la ley 11683 y no puede ser deducido del impuesto a las ganancias.

La falta de pago del impuesto especial dentro de los plazos fijados privará al sujeto que realiza la declaración voluntaria de la totalidad de los beneficios (art. 10, L. 27613).

Al respecto interpretamos que en caso de existir diferencias de alícuotas o de valuación de la moneda extranjera (tipo de cambio), la AFIP debería intimar al contribuyente conforme artículo 14, ley 11683, o iniciar el procedimiento de determinación de oficio, artículo 16 y siguientes de la ley 11683. Asimismo, podrá reclamar intereses o sanciones pero estas cuestiones no darían derecho a la AFIP a considerar caído el régimen, pues no existiría una falta total de pago del impuesto especial.

Lo mismo si el contribuyente abonare una suma que excediere del impuesto establecido por ley; estimamos que podrá repetirlo.

Esta línea interpretativa es conteste a la doctrina de la CSJN en la causa "López, Eduardo c/Dirección General Impositiva" de fecha 10/5/1972 (Fallos: 282:380), en la que se expresó: "5) Que no cabe, pues, deducir del incumplimiento a las disposiciones de ese decreto-ley consecuencias más gravosas para el contribuyente y que no se encuentran incluidas en la norma, so pretexto del carácter restrictivo del beneficio por el instituido cuando, como en el caso, la presentación fue hecha en término, a pesar de que pudiera haber resultado errónea o adolecer de las insuficiencias de que hizo mérito el Fisco en su momento".

Pero también surge del fallo "Peirano, Leopoldo" de la CNFed. Cont. Adm., Sala III, de fecha 18/2/2020 que mantuvo la firmeza de la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación que había confirmado la adhesión del contribuyente a la ley 26476, a pesar de que el Fisco podía reclamar diferencias e intereses por haber liquidado en defecto el impuesto especial. Hay que destacar que este fallo fue mantenido en la CSJN en fecha 27/5/2021 al rechazar la queja interpuesta por la AFIP con base en artículo 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (CPCC).

## **II - 4. El destino de los fondos. Hasta cuándo está disponible el régimen. Una posible prórroga**

No es un blanqueo de libre disponibilidad pues los fondos declarados deberán encontrarse afectados al desarrollo o la inversión, en proyectos inmobiliarios, con anterioridad al 31/12/2022, inclusive (art. 7, *in fine*, D. 244/2021). A tal fin debe realizarse una declaración jurada de afectación antes del 31/3/2023 (art. 20, RG 4976).

El blanqueo estará abierto hasta el plazo máximo de 120 días a contar desde su publicación. Por lo tanto, se podrá ingresar desde el 12/3/2021 al 9/7/2021. No se facultó al Poder Ejecutivo Nacional a prorrogar los plazos del blanqueo. Este fue el motivo para que exista un proyecto de ley con la finalidad de ampliar el plazo de adhesión.

## **II - 5. Los beneficios tributarios**

Señala la ley en su artículo 11 que los sujetos que efectúen la declaración voluntaria de moneda extranjera y/o moneda nacional no estarán obligados a informar a la AFIP, sin perjuicio del cumplimiento de la ley 25246 y sus modificaciones, y demás obligaciones que correspondan, la fecha de compra de las tenencias ni el origen de los fondos con las que fueran adquiridas, y gozarán de los siguientes beneficios por los montos declarados:

(a) no estarán sujetos al incremento patrimonial no justificado;

(c) quedan eximidos del pago de los impuestos que hubieran omitido declarar (impuesto a las salidas no documentadas; ganancias, IVA, internos, impuesto al capital sobre cooperativas, bienes personales).<sup>(11)</sup>

El régimen por el artículo 11, apartados a) y c), libera impuestos. Se libera el incremento patrimonial no justificado por el apartado a) y por el c), los otros impuestos, y entendemos que la enumeración es enunciativa, encontrándose incluidos, por ejemplo, los tributos aduaneros. En este sentido el artículo 10 del decreto 244/2021 señala que están comprendidas dentro de las liberaciones referidas en el artículo 11 de la ley 27613 las obligaciones que se encuentren en curso de discusión administrativa, contencioso administrativa o judicial en los ámbitos penal tributario, penal cambiario y aduanero.

Los sujetos que exterioricen no están obligados a informar a la AFIP la fecha de compra de las tenencias ni el origen de los fondos con que fueron adquiridas. Como manifestamos anteriormente, estas liberalidades no se aplican a las retenciones o percepciones practicadas y no ingresadas.<sup>(12)</sup>

Respecto de los impuestos provinciales conforme artículo 26, ley 27613, se invita a las provincias a dictar normas que eximan de tributos locales de manera de acompañar al régimen. Entendemos que el legislador nacional debió haber eximido a los montos declarados del impuesto sobre los ingresos brutos [conf. art. 75, inc. 18), CN, Fallos: 68:227, "Ferrocaril CA c/Pcia. de Santa Fe"] para brindar seguridad al adherente.

## **II - 6. Los beneficios penales**

El régimen en el artículo 11, inciso b), libera la acción penal en materia delictual e infraccional. Es un beneficio por los montos declarados y dice textualmente la ley: "*Los sujetos que efectúen la declaración voluntaria de moneda extranjera y/o moneda nacional en los términos de este Capítulo no estarán obligados a informar a la Administración Federal de Ingresos Públicos, sin perjuicio del cumplimiento de la ley 25246 y sus modificaciones, y demás obligaciones que correspondan, la fecha de compra de las tenencias ni el origen de los fondos con las que fueran adquiridas, y gozarán de los siguientes beneficios por los montos declarados: ... b) quedan liberados de toda acción civil, comercial, penal tributaria, penal cambiaria, penal aduanera e infracciones administrativas que pudieran corresponder*".

El artículo 11 del decreto 244/2021 señala que esta liberación respecto de procesos judiciales en curso en los fueros civiles y/o penales procederá a pedido de parte interesada mediante la presentación ante el juzgado interviniente de la documentación que acredite el acogimiento. Entendemos que debería canalizarse bajo la excepción de falta de acción por efecto de la amnistía por resultar la nueva ley penal más benigna.

Al respecto nos preguntamos si hay alguna figura delictual penal tributaria, penal cambiaria, aduanera, infracción que haya sido excluida de las mencionadas expresamente -lavado de dinero, agentes de retención percepción-.

Al respecto respondemos que no hay otra exclusión de manera expresa que las mencionadas y nótese que al liberarse la acción penal en inciso aparte (b) se desliga de cualquier obligación material incumplida [incs. a) y c)].

Seguramente a partir de la adhesión se extingan un sinnúmero de actuaciones infraccionales y delictuales por esta disposición. Incluso se extingan varias inspecciones fiscales y sumarios en curso.

En situaciones incipientes, se dispensa a la AFIP de realizar denuncias penales tributarias en relación con el blanqueo y al Banco Central de la República Argentina de sustanciar sumarios penales cambiarios y de formular denuncias penales cambiarias, salvo por la prohibición a operar en cambios.

## **III - LA LEY 27613 ES UNA AMNISTÍA**

El Código Penal en el artículo 59, inciso 2), establece la amnistía como modo de extinción de la acción penal. Hemos dicho que en ninguna parte de su articulado la ley 27613 refiere que los beneficios en materia penal, es decir, la extinción de la acción del artículo 11, inciso b), significan una amnistía.

La ley de blanqueo 27260, en el artículo 46, inciso b), estableció que la liberación de las acciones penales previstas en este artículo equivale a la extinción de la acción penal prevista en el inciso 2) del artículo 59 del Código Penal.

Estamos convencidos de que este blanqueo de ley 27613 implica una amnistía y si existiere alguna duda al respecto entendemos que queda despejada por la propia interpretación que ha hecho la Procuración del Tesoro de la Nación (PTN) cuando tuvo que analizar un blanqueo anterior (L. 26476) a la que le propinó dicha cualidad en línea con otros precedentes de la CSJN.

A mayor detalle, la PTN en dictamen 269:118 de fecha 5/5/2009 dijo que las amnistías, como la ley 26476 (BO: 24/12/2008), debían interpretarse ampliamente (conf. Fallos: 287:306, "Franklin Lucero").

Ese dictamen fue importante pues la ley 26476, artículo 32, inciso b), había olvidado mencionar expresamente entre los beneficios penales la liberalización de la acción penal cambiaria (L. 19349). Una interpretación literal podría concluir en que dicha liberalización no estaría incluida. Es decir, la ley promovía el blanqueo de dinero negro, pero lo sometería a una infracción cambiaría por un olvido expreso de la ley. Pero la PTN conforme fallos de la CSJN (Fallos: 301:67; 259:62; 298:180) señaló que estos beneficios penales a modo de amnistía deben interpretarse ampliamente para respetar la voluntad del legislador por lo que las liberalizaciones abarcan a las sanciones cambiarias.

## **IV - LOS PRECEDENTES DE LA CSJN COMO ADECUADA INTERPRETACIÓN**

---

Tanto los beneficios tributarios como los penales serán interpretados por los actores involucrados (AFIP, jueces, fiscales, contribuyentes, asesores).

En los blanqueos anteriores, la AFIP ha incorporado expresamente (por norma de inferior jerarquía que la legal) o ha exigido a partir de criterios interpretativos restrictivos ciertos requisitos que los contribuyentes entendieron como limitantes y que no surgían de la letra de la ley.

Para ello el Órgano Fiscal ha priorizado una interpretación restrictiva (criterio reduccionista) de los blanqueos al igual que otras normas que crean privilegios para evitar que las excepciones se conviertan en regla. Hay fallos de la CSJN en este sentido (Fallos: 314:1842; 315:807) en los cuales el Organismo Fiscal se apoyó como autoridad.

Estas cuestiones de requisitos administrativos hicieron que el legislador incorpore a otra norma despenalizante como la ley 27562 el artículo 8, el cual señala "... Para la adhesión al presente régimen no podrán establecerse condiciones adicionales a las explícitamente estipuladas en la presente ley".

Los contribuyentes y sus asesores también tienen en claro que la CSJN ha dicho que los beneficios fiscales no deben interpretarse con el alcance más restringido que el texto admite, sino, antes bien, en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 308:2554; 310:177). A este segundo criterio lo denominaremos "amplio" para contraponerlo con el fiscal "reduccionista".

Nos preguntamos entonces frente a un conflicto interpretativo que sea llevado a los estrados judiciales cuál criterio debe primar sobre el otro.

Para responder a ello vamos a recurrir a ciertos precedentes de la CSJN, algunos de reciente aparición.

Con respecto a la interpretación de la ley 26860, la CSJN se pronunció en "Copparoni SA"<sup>(13)</sup> (Fallos: 343:498) de fecha 2/7/2020. Aquí el Órgano Fiscal intentó infructuosamente limitar los alcances de la ley 26860 también de amnistía fiscal o blanqueo. La CSJN dijo en "Copparoni", a través del dictamen de la procuración, que la ley 26860 exige al impuesto al valor agregado que oportunamente se omitió declarar, sin distinguir si se origina en débitos o en créditos fiscales inexactos, en tanto no cabe presumir la inconsecuencia o falta de previsión del legislador, quien podría haber excluido de la liberación al crédito fiscal del IVA proveniente de facturas consideradas apócrifas por parte de la AFIP, tal como lo reguló en otros regímenes [cfr. art. 46, inc. c), pto. 2, L. 27260] y, sin embargo, no lo hizo.

Este fallo no es un precedente aislado, sino que también en casos análogos la CSJN se pronunció con respecto a la misma ley 26860, en autos "Marcos Fernández SRL"<sup>(14)</sup> de fecha 15/4/2021. Asimismo, en otro caso análogo, la CSJN en fecha 22/4/2021 confirmó por artículo 280, CPCC, lo resuelto en autos "Widmer" por parte de la Sala III de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal (sent. del 14/7/2020).

La propia CSJN en el fallo "Ruiz Julio" de fecha 10/6/2021 rechazó el recurso de queja interpuesto por la AFIP y confirmó por artículo 280 del CPCC el fallo de la Sala IV de fecha 4/6/2019. La Cámara había fallado en favor del contribuyente al señalar que la compra de cedines extinguía el ajuste de incremento patrimonial no justificado y por lo tanto se aceptaba el acogimiento del contribuyente al régimen y la aplicación de los beneficios de la liberación (art. 9, L. 26860). La AFIP se oponía a que se otorguen los beneficios del blanqueo por el valor del tipo de cambio utilizado por el contribuyente.

Con respecto a la amnistía de la ley 27260, la CSJN resolvió en el caso "Bunge"<sup>(15)</sup>, Fallos: 343:702, de fecha 6/8/2020, otra cuestión controvertida. En este caso, la AFIP señalaba que para que proceda la condonación de intereses el contribuyente debía desistir de la acción de repetición. Sin embargo, la CSJN y la Procuración interpretan que de la letra de la ley 27260 no surge ese requisito.

En relación con la ley 26476, en el caso "Peirano, Leopoldo"<sup>(16)</sup> (CSJN - 27/5/2021) el Máximo Tribunal rechazó la queja interpuesta por la AFIP sobre la base del artículo 280 del CPCC, por lo cual dejó firme lo resuelto por la Sala III de la CNFed. Cont. Adm. de fecha 18/2/2020. A través de estas dos decisiones adquirió firmeza la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación en favor del contribuyente que había mantenido su adhesión a la ley 26476 a pesar de que el Fisco podía reclamar diferencias e intereses por haber liquidado en defecto el impuesto especial. El Fisco pretendía que se den por decaído los beneficios del blanqueo.

Los fallos de la CSJN tratan distintos aspectos de los blanqueos de las leyes 26476, 26860 y 27260 y todos concuerdan con los precedentes referidos a las amnistías donde se prioriza una interpretación amplia del régimen.

De esta manera, quedan desterradas las interpretaciones limitantes, reduccionistas que puedan desprenderse de la ley 27613.

## **V - REFLEXIONES FINALES**

---

Nadie que adhiere a un blanqueo ve con agrado que los beneficios penales o fiscales tengan que ser confirmados por la CSJN.

Por el blanqueo de la ley 27613 la afectación de lo declarado con finalidad constructiva y el pago del impuesto especial es el precio del declarante para obtener los beneficios en materia impositiva y penal. Se borra por lo tanto cualquier disvalor de la acción y se repara el daño causado.

Ello puede parecer injusto frente al principio de generalidad, que alude al deber que tienen todos para pagar los impuestos. Pero en términos de justicia el blanqueo de la ley 27613 no fue una sorpresa sino que es una medida más donde se prioriza la recaudación fiscal por sobre la pretensión punitiva. Lo mismo sucede en el actual régimen penal tributario en el cual se permite extinguir la acción por la cancelación de lo adeudado.

La materia penal y la tributaria por el principio de legalidad están reservadas al Congreso Nacional (arts. 18, 19, 17, párr. 3), regla que no puede quebrantarse ni aun en materia de necesidad y urgencia [art. 99, inc. 3), CN] ni en el marco de la delegación

(art. 76, CN). La misma reserva existe en materia de amnistías, pues solo el Congreso puede establecerlas [art. 75, inc. 20), CN]. El legislador debe ser muy cuidadoso en estas tres materias de estricta legalidad.

*Ergo*, es válido concluir que en este tipo de leyes donde confluyen estas materias no debe permitirse ningún tipo de limitación por parte del Poder Ejecutivo o Judicial.

Ante los posibles conflictos interpretativos que surjan en la aplicación de la ley 27613, la CSJN nos ha fijado el rumbo conforme los precedentes que trajimos a colación. De todos estos se concluye que el criterio interpretativo que debe imperar es el amplio, propio de las amnistías, donde la ley no distingue, no debe hacerlo el intérprete y menos aún en contra del adherente.

---

## Notas:

(1) La CSJN tiene dicho que el *nomen iuris* asignado por el legislador a un instituto no define su naturaleza sino que hay que avizorar su verdadera esencia jurídica. Así ha dicho: *"Las instituciones jurídicas no dependen del nomen iuris que se les dé o asigne por los otorgantes del acto o legislador inclusive, sino de su verdadera esencia jurídica económica"* ["Horvath, Pablo c/Fisco Nacional (DGI) s/ordinario (repetición)" - CSJN - 4/5/1995 - Cita digital EOLJU122102A - Fallos: 318:676]; precedente en el cual declaró constitucional el ahorro obligatorio por significar en la práctica un impuesto

(2) D. 244/2021 (BO: 19/4/2021); RG 4976 (BO: 27/4/2021); comunicación A (BCRA) 7269 (BO: 22/4/2021); RG (CNV) 884/2021 (BO: 23/4/2021)

(3) Son beneficios tributarios para los inversores en tales proyectos inmobiliarios, en materia del impuesto sobre los bienes personales y del impuesto a las ganancias o del impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas, según corresponda

(4) En la versión taquigráfica del debate en la Cámara de Senadores (24/2/2021) el senador Cobos dijo: *"... Viene la crisis, se paraliza la construcción; queremos salir de la crisis, vamos a incentivar la construcción"*. La senadora Giménez dijo: *"Se trata de un régimen de incentivo a la construcción en un momento en que el tema de la vivienda es una gran demanda social"*

(5) Hay que advertir que no se puede declarar cualquier tipo de tenencia pues los fondos declarados no pueden provenir de paraísos fiscales conforme normativa del GAFI (art. 8, último párr., L. 27613), ni del lavado de dinero (art. 14, párr. 2, L. 27613)

(6) Vicente O. Díaz enseñaba que *"el delito fiscal no es precedente del delito de lavado de dinero, atendiendo que la llamada evasión fiscal es la catalogada como grey money porque está situada en el borde entre la economía formal e informal ... Riqueza negra es aquella cuyo titular la mantiene al margen de las instancias establecidas del control fiscal, quedando con ello el contribuyente liberado de contribuir. Dinero sucio, por el contrario, es aquel que además de permanecer a espaldas de los circuitos económicos oficiales encuentra su origen en una actividad criminal. La riqueza obtenida en una actividad plenamente legal, pero desarrollada al margen de la oportuna imposición, no puede ser tachada de dirty money, dado que solo merece el calificativo de ventaja económica lograda por la evasión fiscal, lo cual traduce solamente una ilegalidad a las normas impositivas sustantivas o instrumentales"* (Díaz, Vicente O.: "La persecución y el control del delito de lavado de dinero" - ERREPAR - DTE - T. XXXII - junio/2011 - pág. 535 - Cita digital EOLDC080999A)

(7) "Vera Cucchiari, Javier s/recurso de casación" - Cám. Fed. Casación Penal - Sala IV - 7/10/2020 - Cita digital EOLJU192803A

(8) *"Art. 6 - Las personas humanas, sucesiones indivisas y los sujetos establecidos en el artículo 53 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, residentes en la República Argentina, podrán declarar de manera voluntaria ante la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía, la tenencia de moneda extranjera y/o moneda nacional en el país y en el exterior, en las condiciones previstas en el presente Capítulo, dentro de un plazo que se extenderá desde la fecha de entrada en vigencia de esta ley y hasta transcurrido el plazo de ciento veinte (120) días corridos desde dicha vigencia, ambas fechas inclusive."*

*La tenencia de moneda extranjera y/o de moneda nacional en el país y en el exterior, que se exteriorice en los términos de este régimen, es aquella que no hubiera sido declarada a la fecha de entrada en vigencia de esta ley, de acuerdo al procedimiento que a esos efectos establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos"*

(9) *"Art. 15 - Quedan excluidos o excluidas de las disposiciones del presente Capítulo quienes se hallen en alguna de las siguientes situaciones:*

*a) declarados o declaradas en estado de quiebra, respecto de los o las cuales no se haya dispuesto continuidad de la explotación, conforme a lo establecido en la normativa vigente;*

*b) los condenados o las condenadas por alguno de los delitos previstos en las leyes 23771 y sus modificaciones, 24769 y sus modificatorias, el Título IX de la ley 27430 y sus modificaciones o en la ley 22415 (Código Aduanero) y sus modificaciones, respecto de los cuales se haya dictado sentencia y se encuentre firme con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley, siempre que la condena no estuviera cumplida;*

*c) los condenados o las condenadas por delitos dolosos que tengan conexión con el incumplimiento de obligaciones tributarias, respecto de los cuales se haya dictado sentencia y se encuentre firme con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, siempre que la condena no estuviere cumplida;*

*d) los condenados o las condenadas por delitos vinculados con operaciones de lavado de dinero o financiamiento del terrorismo respecto de los cuales se haya dictado sentencia y se encuentre firme con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, siempre que la condena no estuviere cumplida; sus cónyuges, convivientes y parientes en el segundo grado de consanguinidad o afinidad ascendente o descendente;*

*e) las personas jurídicas en las que, según corresponda, sus socios, socias, administradores o administradoras, directores, directoras, síndicos, síndicas, integrantes del consejo de vigilancia, consejeros, consejeras o quienes ocupen cargos equivalentes en estas, hayan sido condenados o condenadas por infracción a las leyes 23771 y sus modificaciones, 24769 y sus modificatorias, al Título IX de la ley 27430 y sus modificaciones, la ley 22415 (Código Aduanero) y sus modificaciones, o por delitos dolosos que tengan conexión con el incumplimiento de obligaciones tributarias, respecto de los cuales se haya dictado sentencia y se encuentre firme con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, siempre que la condena no estuviere cumplida."*

*"Art. 16 - Quedan excluidos de las disposiciones del presente Título los sujetos que entre el 1/1/2010, inclusive, y la vigencia de la presente ley, hubieran desempeñado las siguientes funciones públicas:*

*a) presidente y vicepresidente de la Nación, gobernador, vicegobernador, jefe o vicejefe de gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o intendente municipal;*

*b) senador o diputado nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o concejal municipal, o parlamentario del Mercosur;*

*c) magistrado del Poder Judicial nacional, provincial, municipal o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires;*

*d) magistrado del Ministerio Público nacional, provincial, municipal o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires;*

- e) defensor del pueblo o adjunto del defensor del pueblo nacional, provincial, municipal o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires;
- f) jefe de Gabinete de Ministros, ministro, secretario o subsecretario del Poder Ejecutivo Nacional, provincial, municipal o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires;
- g) interventor federal, provincial, municipal o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires;
- h) síndico general de la Nación, síndico general adjunto de la Sindicatura General, presidente o auditor general de la Auditoría General, autoridad superior de los entes reguladores y los demás órganos que integran los sistemas de control del sector público nacional, provincial, municipal o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y los miembros de organismos jurisdiccionales administrativos en los tres niveles de gobiernos;
- i) miembro del Consejo de la Magistratura o del jurado de enjuiciamiento;
- j) embajador, cónsul o funcionario destacado en misión oficial permanente en el exterior;
- k) personal en actividad de las fuerzas armadas, de la Policía Federal Argentina, de la Policía de Seguridad Aeroportuaria, de la Gendarmería Nacional, de la Prefectura Naval Argentina o del Servicio Penitenciario Federal, con jerarquía no menor de coronel o equivalente, personal de la policía provincial, municipal o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires con categoría no inferior a la de comisario, o personal de categoría inferior, a cargo de comisaría;
- l) rector, decano o secretario de las universidades nacionales, provinciales, municipales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires;
- m) funcionario o empleado con categoría o función no inferior a la de director nacional o equivalente, que preste servicio en la administración pública nacional, provincial, municipal o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, centralizada o descentralizada, las entidades autárquicas, los bancos y entidades financieras del sistema oficial, las obras sociales administradas por el Estado, las empresas del Estado, las sociedades del Estado o personal con similar categoría o función y en otros entes del sector público;
- n) funcionario colaborador de interventor federal, provincial, municipal o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, con categoría o función no inferior a la de director nacional o equivalente;
- o) personal de los organismos indicados en el inciso h) del presente artículo, con categoría no inferior a la de director nacional o equivalente;
- p) funcionario o empleado público encargado de otorgar habilitaciones administrativas para el ejercicio de cualquier actividad, como también todo funcionario o empleado público encargado de controlar el funcionamiento de dichas actividades o de ejercer cualquier otro control en virtud de un poder de policía;
- q) funcionario que integra los organismos de control de los servicios públicos privatizados, con categoría no inferior a la de director nacional o equivalente;
- r) personal que se desempeña en el Poder Legislativo nacional, provincial, municipal o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, con categoría no inferior a la de director nacional o equivalente;
- s) personal que cumpla servicios en el Poder Judicial o en el Ministerio Público nacional, provincial, municipal o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, con categoría no inferior a secretario o equivalente;
- t) funcionario o empleado público que integre comisiones de adjudicación de licitaciones, de compra o de recepción de bienes, o participe en la toma de decisiones de licitaciones o compras en cualquiera de los tres niveles de gobierno;
- u) funcionario público que tenga por función administrar un patrimonio público o privado, o controlar o fiscalizar los ingresos públicos cualquiera fuera su naturaleza;
- v) director o administrador de las entidades sometidas al control externo del Congreso de la Nación, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 120 de la ley 24156;
- w) personal de los organismos de inteligencia, sin distinción de grados, sea su situación de revista permanente o transitoria.

Quedan asimismo excluidos los cónyuges, los padres y los hijos menores emancipados de los sujetos alcanzados en los incisos a) al w) del presente artículo"

(10) "Art. 17 - Los sujetos que se acojan al régimen establecido en el presente Título deberán previamente renunciar a la promoción de cualquier procedimiento judicial o administrativo para reclamar con fines impositivos la aplicación de procedimientos de actualización de cualquier naturaleza. Aquellos que a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley ya hubieran promovido tales procesos, como así cualquier otro de naturaleza tributaria, deberán desistir de las acciones y derechos allí invocados.

En el caso de la renuncia a la que hace referencia el párrafo anterior, el pago de las costas y gastos causídicos se impondrán en el orden causado, renunciando el Fisco al cobro de multas"

(11) Señala la L. 27613 en el art. 11, inc. c), lo siguiente: "Quedan eximidos del pago de los impuestos que hubieran omitido declarar, de acuerdo con las siguientes disposiciones: 1. impuestos a las ganancias, a las salidas no documentadas conforme al artículo 40 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas y sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias: respecto del monto de la materia neta imponible del impuesto que corresponda, el importe equivalente en moneda nacional de la tenencia de moneda extranjera y/o moneda nacional, que se declara voluntariamente.

2. Impuestos internos y al valor agregado: el monto de operaciones liberado se obtendrá multiplicando el valor en moneda nacional de las tenencias exteriorizadas, por el coeficiente resultante de dividir el monto total de operaciones declaradas -o registradas en caso de no haberse presentado declaración jurada- por el monto de la utilidad bruta, correspondientes al período fiscal que se pretende liberar.

3. Impuesto sobre los bienes personales y de la contribución especial sobre el capital de las cooperativas: respecto del impuesto originado por el incremento de los bienes sujetos al impuesto o del capital imponible, según corresponda, por un monto equivalente en moneda nacional a las tenencias declaradas voluntariamente.

4. Impuesto a las ganancias por las ganancias netas no declaradas: en su equivalente en moneda nacional, obtenidas en el exterior, correspondiente a las tenencias que se declaran voluntariamente".

En este sentido el art. 12 dispone: "La declaración voluntaria efectuada por las sociedades comprendidas en el inciso b) del artículo 53 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, liberará del impuesto a las ganancias correspondiente a los socios, en proporción a la materia imponible que les sea atribuible, de acuerdo con su participación en estas. Igual criterio corresponderá aplicar con relación a los sujetos referenciados en el inciso c) del referido artículo con relación a los y las fiduciarios, beneficiarios, beneficiarias y/o fideicomisarios y/o fideicomisarias.

La liberación dispuesta procederá solo en el supuesto en que los sujetos mencionados en los incisos b) y c) del artículo 53 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones no hubieran ejercido la opción a la que se refiere el punto 8 del inciso a) del artículo 73 de la mencionada ley.

*Las personas humanas y sucesiones indivisas que efectúen la declaración voluntaria prevista en este Capítulo podrán liberar con esta las obligaciones fiscales de las empresas unipersonales de las que sean o hubieran sido titulares"*

(12) El artículo 13 señala que *"la liberación establecida en el inciso c) del artículo 11 de la presente ley no podrá aplicarse a las retenciones o percepciones practicadas y no ingresadas"*

(13) "Copparoni SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo" - CSJN - 2/7/2020 - Cita digital EOLJU191238A

(14) "Marcos Fernández SRL" - CSJN - 15/4/2021

(15) "Bunge Argentina SA c/DGA s/recurso directo de organismo externo" - CSJN - 6/8/2020 - Cita digital EOLJU191793A

(16) "Peirano, Leopoldo Segismundo TF 35899-i c/DGI s/recurso directo de organismo externo" - CSJN - 27/5/2021

---

Cita digital: EOLDC104213A

Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.