

TREATY SHOPPING: ELUSIÓN Y DERECHO PENAL

Universidad Torcuato Di Tella

Maestría en Derecho Tributario (Orientación Penal Tributario)

Tema: delimitación de la trascendencia penal del concepto de elusión en el marco de un caso de Treaty Shopping o abuso de Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional.

Autora: Flavia A. Lamarre

Tutores: Dr. Gustavo Trovato / Dr. Mario Villar

Buenos Aires – Argentina

2014

INDICE	p. 2
I. INTRODUCCIÓN	p. 3
II. LA SITUACIÓN FÁCTICA PLANTEADA EN EL CASO TRAI DO A ESTUDIO	p. 3
III. RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN	p. 5
IV. DESARROLLO DE LA PERSPECTIVA TRIBUTARIA	p. 6
1. CONCEPTO DE EMPRESAS VINCULADAS	p. 6
2. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL (CDI)	p. 9
3. SOCIEDADES CONDUCTO Y TREATY SHOPPING	p. 13
4. PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONÓMICA	p. 16
V. FORMAS DE NO PAGO DE IMPUESTOS: ¿TODAS PENALMENTE RELEVANTES?	p. 19
1. EL REQUERIMIENTO DE LA EXISTENCIA DE FRAUDE FISCAL	p. 20
2. ECONOMÍA DE OPCIÓN Y ELUSIÓN	p. 24
3. EL ABUSO DEL DERECHO	p. 28
4. FORMAS JURÍDICAS ANÓMALAS. CONCEPTO.	p. 30
5. LAS FORMAS JURÍDICAS ANOMALAS Y EL PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONOMICA.	p. 35
6. EVASIÓN	p. 38
7. CRIMINALIZACIÓN DEL ILÍCITO TRIBUTARIO	p. 39
8. LA INCIDENCIA SOCIAL DE LOS COMPORTAMIENTOS TENDIENTES A DISMINUIR LA CARGA TRIBUTARIA DE UN CONTRIBUYENTE	p. 42
9. TIPICIDAD Y CONCEPTO DE RIESGO PERMITIDO	p. 45
10. HECHO IMPONIBLE Y HECHO PUNIBLE	p. 51
11. TESIS CLÁSICA DE LA ELUSIÓN: NEGACIÓN DE SU INCIDENCIA PENAL	p. 54
12. TESIS AMPLIA DE LA ELUSIÓN: RECONOCIMIENTO DE SU INCIDENCIA PENAL.	p. 58
13. LA EXIGENCIA DE ARDID EN EL TIPO PENAL. EL NEGOCIO ANÓMALO COMO ARDID.	p. 61
14. EL ART. 47 DE LA LEY 11.683	p. 69
15. LA ELUSIÓN Y EL ARDID EN LA JURISPRUDENCIA ARGENTINA	p. 72
VI. ALCANCE PENAL DEL CONCEPTO DE ELUSIÓN	p. 79
VII. CONCLUSIONES	p. 82

I. INTRODUCCIÓN

Las posiciones en torno a la planificación fiscal, la elusión y la evasión son muy heterogéneas, lo que permite hallar multiplicidad de respuestas para una misma situación fáctica.

Se reconoce un derecho del contribuyente a utilizar todas las herramientas que le ofrezca el Derecho para reducir la carga tributaria de sus operaciones, pero sin incurrir en comportamientos abusivos o antifuncionales. Además, se circunscribe la posibilidad de sanción penal exclusivamente a aquellos comportamientos que configuren un fraude tributario. La distinción entre los distintos casos no es una tarea sencilla, puesto que la complejidad y versatilidad de las operaciones actuales dificultan la tarea de interpretación y enfoque jurídico de las figuras negociales empleadas.

El presente trabajo tiene por objeto analizar un renombrado fallo dictado por el Tribunal Fiscal de la Nación desde una perspectiva penal tributaria. De este modo se pretende examinar la trascendencia penal que posee el concepto de elusión y la necesidad de fijar sus límites, especialmente en casos en que están involucradas normas de derecho tributario internacional.

A tales fines, se comenzará por reseñar el caso objeto de estudio y analizar los conceptos tributarios invocados en él, para luego introducirse en los conceptos de economía de opción, elusión y evasión. Luego, se estudiará el tipo penal de evasión regulado por el artículo 1 de la ley 24.769 y los elementos exigidos para tener por configurado el delito. Finalmente, se reflexionará sobre si la sanción penal de los comportamientos elusivos requiere que la norma penal lo prevea expresamente, más aún en el caso de maniobras diseñadas por multinacionales tendientes a reducir la carga impositiva global de la firma, para lo que se tomará en consideración la función del derecho penal como orientador del comportamiento social.

II. LA SITUACIÓN FÁCTICA PLANTEADA EN EL CASO TRAIDO A ESTUDIO

El fallo objeto de análisis por el presente texto¹ se inició con motivo de los recursos interpuestos por parte de la contribuyente MOLINOS RIO DE LA PLATA S.A.

¹ Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "D", 14/08/2013, Expte. N° 34.739-I y su acumulado N° 35.783-I, caratulado "MOLINOS RIO DE LA PLATA s/recurso de apelación – impuesto a las ganancias".

contra la decisión adoptada por la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.) por la cual se incorporó a la base imponible del Impuesto a las Ganancias en cabeza de la citada firma, en relación a los ejercicios fiscales 2005 a 2009, los dividendos distribuidos por MOLINOS DE CHILE Y RIO DE LA PLATA HOLDING S.A. – sociedad con domicilio en la República de Chile y vinculada a la sociedad argentina–.

Tal situación motivó que fuera objeto de debate ante los estrados del Tribunal Fiscal de la Nación “si, como sostiene el ente fiscal, las sumas distribuidas en concepto de dividendos por el Holding chileno a la recurrente Molinos Río de la Plata SA se encuentran gravados por la Ley del impuesto a las ganancias –ley 20.628– atento a que el Fisco considera que por aplicación del principio de realidad económica existió por parte de la recurrente un abuso del Convenio para evitar la doble imposición –Ley 23.228–, o bien si tales ingresos se encuentran alcanzados por la regla del art. 11 del citado Convenio y por lo tanto no procede que tribute suma alguna respecto de los montos girados por la sociedad chilena en concepto de dividendos a la firma domiciliada en nuestro país, como lo entiende la actora”(cfr. Considerando V del voto de la Dra. Gómez).

En efecto, Argentina y Chile suscribieron en el año 1976 un Convenio para evitar la Doble Imposición, el cual entró en vigor para la Argentina en el año 1985 (Ley N° 23.228). Por el art. 11 de aquel acuerdo internacional se establecía que los dividendos y participaciones en las utilidades de las empresas sólo serían gravables por el estado contratante donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye. A su vez, por el art. 2, inc. d, segundo párrafo, de aquel tratado se estipulaba que “se entiende que una empresa está domiciliada en el Estado bajo el imperio de cuyas leyes se hubiere constituido y obtenido el reconocimiento de su personalidad jurídica, si procediere”.

Por otro lado, a través de la Ley N° 19.840 (en vigor desde el año 2002) en Chile se reguló la creación de sociedades plataformas de negocios, a las cuales se les concede el beneficio de exención del pago del impuesto a la renta sobre las ganancias de fuente extranjera. En este sentido, para los efectos de la citada ley, aquellas sociedades plataforma de inversión constituidas de conformidad con dicha norma no

se consideran domiciliadas ni residentes en Chile, por lo que tributan en aquel país sólo por las rentas de fuente chilena.

En Chile se constituyó una sociedad holding creada bajo el amparo de la citada norma N° 19.840. La sociedad chilena pasó a ser titular de acciones de otras sociedades radicadas en Uruguay y Perú, en las que hasta ese momento su socio mayoritario había sido MOLINOS RIO DE LA PLATA S.A.. De este modo, las firmas en Uruguay y Perú dejaron de remitir sus rentas directamente a la contribuyente argentina, ya que comenzaron a girarlas a la holding en Chile, que luego las remitió a la compañía en Argentina. En consecuencia, por aplicación del art. 11 del Convenio para Evitar la Doble Imposición Argentina-Chile, MOLINOS RIO DE LA PLATA S.A. no incluyó en su declaración del Impuesto a las Ganancias argentino los dividendos percibidos de la sociedad plataforma con domicilio en Chile –en efecto, en razón de lo dispuesto por el tratado, tales dividendos sólo podían ser objeto de imposición en Chile, donde se domiciliaba la sociedad que los distribuyó, en tanto fue allí donde ésta se constituyó, conforme a la legislación vigente en el país trasandino–. Por otro lado, en razón de lo previsto por la Ley chilena N° 19.840, tales dividendos tampoco tributaron el Impuesto a la Renta chileno, puesto que en razón de aquella legislación se eximen de aquel impuesto a las rentas de fuente extranjera de las sociedades de plataforma de inversión constituidas en Chile. En otras palabras, se suscitó un caso de doble no imposición.

En junio del año 2012 Argentina dejó sin efecto el Convenio para evitar la Doble Imposición suscripto con Chile.

III. RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

El Tribunal Fiscal de la Nación concluyó que le asistía razón al Fisco Nacional en cuanto a que las sumas percibidas por la empresa MOLINOS RIO DE LA PLATA S.A. en concepto de dividendos de otras firmas domiciliadas en Perú y Uruguay y que le fueron giradas por el Holding chileno se encuentran alcanzadas por el impuesto a las ganancias, motivo por el cual confirmó las resoluciones apeladas. Para así resolver sostuvo que:

a) puede resultar válida la constitución del holding en Chile si lo que se intenta obtener es una reducción de la carga impositiva, pero no puede admitirse que el resultado de tal proceder sea la nula tributación.

b) la sociedad de plataforma de inversión chilena actuó como un mero intermediario o sociedad conducto sin constituirse como la beneficiaria efectiva de los dividendos que percibía de las sociedades de Uruguay y Perú, los cuales eran girados inmediatamente a la sociedad argentina -la real beneficiaria-, por lo que el esquema de planificación fiscal llevado a cabo por MOLINOS RIO DE LA PLATA S.A. encuadra dentro del supuesto denominado "Treaty Shopping" o "abuso del tratado".

c) en atención a que el Convenio para evitar la Doble Imposición celebrado entre Argentina y Chile no prevé entre sus cláusulas normas antiabusivas, corresponde aplicar la normativa interna para evitar el aprovechamiento impropio de las ventajas del Convenio, por lo que resulta razonable acudir al principio de la realidad económica plasmado en el art. 2 de la ley de procedimiento tributario 11.683 con el fin de impedir que se continúe perjudicando al erario fiscal. Especialmente si se tiene en cuenta que el régimen fiscal implantado en Chile mediante la Ley N° 19.840 no pudo ser considerado por la Argentina al momento de negociar el Convenio ya que no se encontraba vigente en aquel tiempo.

d) las disposiciones contenidas en la legislación interna no deberían considerarse contrarias a los convenios toda vez que están dirigidas a desarticular maniobras abusivas que pretenden lograr la aplicación de aquéllos a situaciones que los mismos no buscaron cubrir. Estas medidas generales, como aquellas que dan prioridad al fondo por sobre la forma y la regla de la realidad económica, no son consideradas por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante OCDE) como contrarias a los convenios en razón de que los Estados no tienen por qué conceder los beneficios de un convenio de doble imposición cuando se hayan hecho manejos que constituyan un uso abusivo de sus disposiciones.

IV. DESARROLLO DE LA PERSPECTIVA TRIBUTARIA

En principio sería prudente abocarse a realizar una somera descripción de los tópicos de índole tributaria abordados en el fallo, para luego adentrarse en el análisis de si la situación fáctica relatada puede ser subsumible en un tipo penal.

1. CONCEPTO DE EMPRESAS VINCULADAS

En el contexto económico global actual, en el que sobresale la figura de las multinacionales, la regulación de la materia fiscal y la coordinación de las potestades fiscales se han convertido en una imperiosa necesidad para todos y cada uno de los países. Ante este panorama, uno de los principales objetivos que los Estados persiguen a nivel mundial consiste en diseñar un sistema de tributos que sea tanto armónico como equitativo, de modo tal de corregir los problemas de doble o nula imposición internacional.

Las empresas multinacionales o empresas transnacionales son aquellas que operan en varios países: tienen sus casas matrices en un determinado país y sus centros de distribución, compañías holding, servicios financieros offshore, sus aseguradoras, etc., en otros. Aún cuando su sede y principales directivos, así como el origen de su estrategia y la administración en general, puedan tener asiento en su país de origen, poseen unidades de producción, comercialización u operación en distintos lugares del mundo. Las transnacionales conforman un grupo de empresas jurídicamente independientes constituidas en distintos países, las que se encuentran controladas, a su vez, por una casa matriz. “Las casas matrices de los grupos económicos en general constituyen sociedades subholdings y holdings intermediarios. En este contexto, las actividades de desarrollo tecnológico y generación de servicios pueden estar concentradas en sedes que operan para el grupo en su conjunto o para partes específicas de él. Los bienes intangibles, desarrollados por entidades del grupo, pueden estar concentrados en ciertos miembros del grupo, las compañías financieras pueden operar como bancos del propio grupo económico; la producción de partes y ensamblado de productos pueden tener lugar en países diversos. Por estas razones, la toma de decisiones puede concentrarse en un país determinado o, por el contrario, descentralizarse, y la responsabilidad por los resultados puede así ser atribuida a cada unidad integrante del grupo en cuestión”².

² Altamirano, Alejandro C., “La planificación tributaria desde la perspectiva de la economía de opción (vinculación entre la elusión tributaria y la LPT)” en *Derecho penal tributario. Tomo I*, Alejandro C. Altamirano, Ramiro Rubinska coord., Marcial Pons, 2008, p. 224.

Ahora bien, desde una perspectiva legal, no existe una definición universal de vinculación económica entre empresas, sino que cada Estado ha buscado delimitar el concepto a través de sus legislaciones internas o se ha pretendido acordar una definición a través de convenios internacionales.

En este sentido, por el artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE se ha establecido la existencia de tal vinculación cuando: *“a) una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de otro Estado contratante; o b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante; y en uno y otro caso las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes...”*.

En el ámbito local, si observamos el artículo ordenado a continuación del art. 15 de la Ley de Impuestos a las Ganancias, podremos encontrar una definición de este concepto a los fines impositivos: *“la vinculación quedará configurada cuando una sociedad comprendida en los incisos a) y b) del primer párrafo del artículo 49, un fideicomiso previsto en el inciso agregado a continuación del inciso d) de dicho párrafo del citado artículo o un establecimiento contemplado en el inciso b) del primer párrafo del artículo 69 y personas u otro tipo de entidades o establecimientos, domiciliados, constituidos o ubicados en el exterior, con quienes aquéllos realicen transacciones, estén sujetos de manera directa o indirecta a la dirección o control de las mismas personas físicas o jurídicas o éstas, sea por su participación en el capital, su grado de acreencias, sus influencias funcionales o de cualquier otra índole, contractuales o no, tengan poder de decisión para orientar o definir la o las actividades de las mencionadas sociedades, establecimientos u otro tipo de entidades”*.

Dicha normativa se ve complementada por el artículo 5 de la Resolución General (AFIP) 702, por el cual se determina que existe vinculación económica cuando: *“a) un sujeto posea la totalidad o parte mayoritaria del capital de otro; b) dos o más sujetos tengan: 1. un sujeto en común como poseedor total o mayoritario de sus capitales; 2. un sujeto en común que posea participación total o mayoritaria en el capital de uno o unos e influencia significativa en el o los otros; 3. un sujeto en común*

que posea influencia significativa sobre ellos simultáneamente; c) un sujeto posea los votos necesarios para formar la voluntad social o prevalecer en la asamblea de accionistas o socios de otro; d) uno o más sujetos posean directores, funcionarios o administradores comunes; e) un sujeto goce de exclusividad como agente, distribuidor o concesionario para la compra y venta de bienes, servicios y derechos, por parte de otro; f) un sujeto provea a otro la propiedad tecnológica o conocimiento técnico que constituya la base de sus actividades, sobre las cuales este último conduce sus negocios”.

Por lo tanto, las empresas se consideran vinculadas cuando una posee participaciones en el capital de la otra o impera alguna forma de control operativo, contractual o de otra índole de una sobre la otra.

En el caso bajo análisis se indica que la firma actora (MOLINOS RIO DE LA PLATA S.A.) ejerce el control de la sociedad plataforma chilena con el 99,99% de participación accionaria. Por lo demás, también se señala que en distintos momentos durante el año 2004 la sociedad holding en Chile recibió en calidad de aportes de capital efectuados por MOLINOS RIO DE LA PLATA S.A. la totalidad de las acciones de sociedades del grupo económico domiciliadas y constituidas bajo las leyes de la República Oriental del Uruguay y del Perú (cfr. considerando V del voto de la Dra. Gómez).

Cabe en este punto poner de resalto que el progresivo aumento en el número de empresas multinacionales y de las operaciones suscitadas entre cada una de sus unidades de negocios motivó a los Estados miembros de la OCDE a arribar a un consenso a los fines de generar instrucciones y normas generales para sus respectivas administraciones tributarias, especialmente en lo relativo a mecanismos para evitar la doble imposición.

2. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL (CDI)

El gran número de acuerdos bilaterales suscritos entre distintos países con el objeto de evitar la doble imposición internacional (más de 3000), permite afirmar la existencia de un auténtico régimen tributario internacional fundado en ellos. Ahora bien, independientemente de que se coincida o no con esta tesis sobre el desarrollo de un régimen tributario internacional, no es posible denegar la incidencia práctica que tales acuerdos poseen en la configuración y aplicación de las normas tributarias

domésticas, lo que surge palpable de los fundamentos del fallo dictado por el Tribunal Fiscal de la Nación, en el que reiteradamente se citan los comentarios a los artículos del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición elaborado por la OCDE, así como informes elaborados por aquella organización y por el Grupo de Acción Financiera Internacional (“GAFI”).

En efecto, la tributación internacional presenta inconvenientes ya que si un sujeto residente en un Estado obtiene ingresos provenientes de una fuente ubicada en otro Estado, ambas jurisdicciones están en su derecho a reclamar la percepción de un impuesto sobre esas ganancias. Con el objetivo de evitar los casos de doble imposición se han ido desarrollando herramientas legales tendientes a impedir que una misma ganancia sea gravada más de una vez.

Actualmente, la noción que subyace al sistema tributario internacional es la de desarrollar un mecanismo de tributación en el cual las ganancias activas sean gravadas por el país en el que se originan (país de la fuente) y las ganancias pasivas sean gravadas por el país en el que resida el receptor de esos ingresos (país de la residencia). Es por esto que en los tratados internacionales para evitar la doble imposición se torna imprescindible definir en qué consiste una operación activa de negocios (establecimiento permanente) ya que se le otorga al país de la fuente el derecho preferencial a gravar las ganancias que se originen en esa clase de operaciones.

El modelo OCDE de convenio para evitar la doble imposición otorga prevalencia al principio de la residencia, motivo por el cual se persigue que las definiciones de establecimiento permanente abarquen la menor cantidad de supuestos posibles. Por su parte, al país de residencia se le requiere que exima a las ganancias activas del pago de impuestos, al menos en la medida en que fue objeto de gravamen por el país de la fuente, ya sea fijando una exención propiamente dicha para las ganancias de fuente extranjera o garantizando un crédito por el impuesto pagado por esa renta en el otro Estado. A su vez, los tratados internacionales en la materia, si bien no logran abolirlas por completo, buscan reducir las potestades impositivas del país de la fuente sobre las

ganancias pasivas (dividendos, intereses, royalties) para que la facultad de gravar esas ganancias quede en manos del país de residencia³.

Aun cuando el modelo OCDE ha terminado por imponerse⁴, lo cierto es que, en razón del diferenciado desarrollo económico existente entre los países latinoamericanos y los países europeos o Estados Unidos, históricamente los países de la región prefirieron un régimen tributario fundado en el principio de la fuente. El convenio para evitar la doble imposición suscripto por Argentina y Chile se basa en el Modelo Andino, el cual otorga primacía al principio de la fuente por sobre el principio de la residencia. En este modelo se concede mayor poder tributario al país de la fuente. Así, las ganancias activas sólo pueden ser gravadas por el Estado contratante en el que se desarrolle la actividad, para lo que se opta por una conceptualización de establecimiento permanente amplia y abarcadora⁵. Pero también prevalece esta concepción según la cual debe imperar el interés del país en relación a las ganancias pasivas, ya que, tal como se lo menciona en el decisorio del Tribunal Fiscal de la Nación, el Convenio para evitar la doble imposición entre Argentina y Chile (basado en el Modelo Andino) estipula que los dividendos sean gravados por el Estado contratante en donde resida la compañía que los distribuye y no por el país donde se encuentre el receptor de tales beneficios.

La tributación de la renta empresarial activa representa la imposición de los beneficios de la empresa, mientras que la tributación de la renta pasiva representa la imposición sobre la división de esas ganancias entre los inversores de la empresa.

En síntesis, el principio de la residencia y el principio de la fuente son los dos lineamientos de tributación internacional a la renta propuestos para alcanzar una eventual solución al problema de la doble tributación. El principio de la residencia plantea que un país sólo debe gravar la renta de sus residentes, independientemente de cuál sea la fuente de origen de esos ingresos. Además, los ingresos obtenidos por los no residentes en el país no pueden ser sujetos a impuesto. Al proceder de esta

³ Lo expuesto por este apartado hasta este punto se basa en el artículo de Reuven S. Av-Yonah, "The structure of International taxation: a proposal for simplification" en *Texas Law Review*, Vol. 74:1301, 1996.

⁴ Cfr. Baistrocchi Eduardo, *The use and interpretation of tax treaties in the emerging World: theory and implications*, *British Tax Review*, Issue 4, 2008.

⁵ Cfr. Evans, Ronald, *The expanding role of income tax treaties in planning Latin American ventures*, *TNI*, September 4, 2000.

manera cada ingreso es gravado una sola vez, a la tasa del país de residencia de los contribuyentes. El principio de la fuente, por otra parte, establece que un país sólo puede gravar la renta generada por actividades que se desarrollen en él. De esta manera, cada ingreso es gravado una sola vez a la tasa de impuesto del país fuente del ingreso.

En la práctica, no es posible adoptar un mecanismo de tributación fundado exclusivamente en el principio de la residencia dado lo dificultoso que resultaría para las administraciones fiscales el poder determinar el lugar de residencia de las multinacionales o imputar las ganancias de esas multinacionales directamente a sus accionistas. La determinación legal del país donde se encuentra establecido el contribuyente en muchos casos no resulta una tarea sencilla, especialmente para el caso de las multinacionales, como tampoco resulta fácil identificar a los accionistas o inversores sobre los que podría recaer el impuesto dada la alta movilidad de los flujos internacionales de capital⁶.

En definitiva, la función que se asigna a los convenios para evitar la doble imposición es la determinación de la jurisdicción a la que se le debe reconocer un derecho primario a gravar las ganancias. Si no hay un consenso sobre la asignación de la renta, el resultado es la sobreimposición o subimposición. Si dos jurisdicciones fiscales reclaman gravar los mismos ingresos y no se otorgan créditos por los impuestos pagados en la otra, habrá sobreimposición. Si cada jurisdicción reconoce a la otra un derecho primario a gravar, estaremos ante un caso de subimposición. La cuestión más importante relativa a la gravabilidad de la renta consiste en definir el método apropiado de asignación de la ganancia imponible entre las distintas jurisdicciones fiscales involucradas, especialmente para el caso de las multinacionales.

Es por esto que en el fallo del Tribunal Fiscal de la Nación aquí citado se señaló que la regulación de las sociedades plataforma de inversión impuesta por la ley N° 19.840 de Chile, en conjunción con la normativa del Convenio para Evitar la Doble Imposición Argentina-Chile, culminó por generar la nula tributación en jurisdicción de ambos países contratantes, lo que de manera evidente contraría el objeto y fin del tratado suscripto por ambos países. En definitiva, la finalidad de aquel convenio fue la

⁶ Cfr. Reuven S. Av-Yonah, ob. cit.

de distribuir la base imponible entre los Estado involucrados, no así la de anular por completo la carga tributaria de los contribuyentes.

3. SOCIEDADES CONDUCTO Y TREATY SHOPPING

En la decisión del caso aquí traído a estudio se expresa la existencia de una creciente preocupación en torno al uso impropio de los convenios para evitar la doble imposición. Tal utilización indebida se configura cuando una persona actúa a través de una entidad creada en un Estado contratante con el único propósito de obtener los beneficios del tratado, a los que de otro modo no tendría acceso. Es lo que se conoce como el fenómeno del “Treaty Shopping”, el cual acontece cuando se utiliza a una persona interpuesta para obtener la aplicación del convenio respecto de sujetos que no son residentes de ninguno de los Estados contratantes.

Una compañía conducto es aquella creada en un Estado contratante para actuar como canalizadora de la renta a una persona en otro Estado ajeno al convenio. Esta persona no tiene derecho a invocar el respectivo tratado, pero a través de la sociedad interpuesta logra valerse impropriamente de los beneficios que aquél proporciona. Este tipo de estructuras fiscales se aparta del objetivo de los convenios para evitar la doble imposición internacional, ya que mediante ellas no se pretende facilitar el intercambio de bienes y servicios ni el movimiento de capitales y personas, sino que se logra que las ganancias queden totalmente exentas de impuesto o sean objeto de subimposición, lo que resulta ajeno a la voluntad de los Estados contratantes. En efecto, la concesión de beneficios por parte de los Estados mediante este tipo de acuerdos se funda en el hecho de que la respectiva renta sea gravada por el otro Estado contratante. Si se extienden los beneficios de un convenio negociado por dos Estados a un residente de un tercer Estado se viola el principio de reciprocidad y se genera un desinterés por parte del Estado de residencia del tercero a la hora de suscribir un convenio con los otros Estados. Ello por cuanto los residentes de ese tercer Estado pueden recibir indirectamente los beneficios del tratado sin necesidad de que

ese Estado de residencia otorgue beneficios recíprocamente a los Estados del Convenio⁷.

La ventaja impositiva del uso de las compañías conducto deviene del hecho de que en el Estado donde se localiza la respectiva sociedad conductora exista un régimen fiscal preferencial. Se debe tener en consideración que los tratados internacionales en materia tributaria se limitan a regular mecanismos de distribución de las bases imponibles entre los Estados Contratantes, pero es cada Estado mediante su legislación interna el que regula todo lo relativo a los regímenes de constitución de las sociedades comerciales, así como los regímenes impositivos que rigen en su jurisdicción. Por ello es que resulta relevante determinar en qué casos se deben negar los beneficios de un convenio y evitar así la modalidad del "Treaty Shopping".

Uno de los mecanismos sindicados por la OCDE para evitar los casos de Treaty Shopping consiste en la denegación de la limitación a la imposición en el Estado de la fuente de los dividendos, intereses y royalties si la compañía conducto no es el beneficiario efectivo (beneficial owner). En otras palabras, la limitación no está disponible cuando beneficiaría económicamente a una persona sin derecho a obtener tales beneficios, que interpuso una sociedad conducto como intermediaria entre ella y el pagador de la renta⁸.

Beneficiario efectivo es aquel a quien se le atribuye el ingreso desde el punto de vista fiscal. Entonces, los convenios para evitar la doble imposición no resultan aplicables cuando con ello se beneficia económicamente a una persona sin derecho a invocar la aplicación del respectivo tratado que meramente interpone una sociedad conducto como un intermediario entre ella y el pagador de la renta. La sociedad instrumental o conducto no está llamada a conservar las rentas que obtiene ni las controla, sino que las transfiere al Estado de la residencia de los sujetos que constituyeron la sociedad instrumental, los verdaderos titulares de tales ganancias. Es a través de esta intermediación que se logra reducir o anular la carga tributaria global de un grupo económico, para lo cual es imprescindible reducir la tributación en el Estado de residencia de la sociedad conductora de manera que dicha sociedad esté

⁷ Cfr. Double taxation convention and the use of conduit companies, OECD, November 1997, p. 6.

⁸ Idem.

sujeta a una carga tributaria nula o, al menos, muy baja en el Estado donde fue constituida.

Es en este orden de ideas que en la sentencia bajo examen se sostuvo que “cuando se utilizan sociedades instrumentales, junto con sociedades base, se revela la eliminación de la tributación tanto en el Estado de la fuente como en el Estado de residencia de la sociedad instrumental; asimismo, se elimina la tributación en el Estado de residencia del sujeto que organiza la estructura, dando como resultado un fenómeno evasivo inadmisibles, pues las rentas que se canalizan a través de este tipo de estructuras no tributarán en ningún Estado” (cfr. considerando VII del voto de la Dra. Gómez). Planteada la maniobra, no resulta tan simple determinar si su índole es evasiva (tal como se lo indica en la precedente cita del voto de la Dra. Gómez) o elusiva.

Sin perjuicio de lo hasta aquí expuesto, el empleo del criterio del beneficiario efectivo no resulta simple, especialmente en los casos en los que se utilizan personas jurídicas (en particular las sociedades holding), puesto que se requiere el análisis de cuestiones de hecho relativas al poder de decisión del directorio de la sociedad sobre los rendimientos obtenidos y su destino. En este sentido, se ha dicho que: “El informe del Comité de Asuntos Fiscales se pronuncia (...) afirmando que la cláusula del beneficiario efectivo puede ser aplicada a las denominadas *conduit companies* si, a pesar de la propiedad formal de ciertos activos, ellas tienen poderes limitados que las convierten en meras fiduciarias o administradoras que actúan por cuenta de las partes interesadas (preferentemente los accionistas de la *conduit company*)”⁹.

En efecto, la OCDE ha indicado que: “en la práctica, resultará dificultoso para el país (...) demostrar que la *conduit company* no es el beneficiario efectivo. El hecho de que su principal función consista en la titularidad de activos o derechos no resulta suficiente en sí mismo para categorizarla como mera intermediaria, aún cuando pueda indicar que resulta necesario un examen más profundo”¹⁰.

⁹ Linares Luque, Alejandro, El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición, como prevención de la elusión fiscal internacional en Rev. Arg. de Derecho Tributario (RADT) 2003 (octubre-diciembre), nota 14.

¹⁰ Traducción propia de *Double taxation convention and the use of conduit companies*, ob. cit., p. 10. El texto original es el siguiente: “In practice, however, it will usually be difficult for the country of source to show that the *conduit company* is not the beneficial owner. The fact that its main function is to hold

Es la situación descripta lo que conduce a que en el fallo se analice la composición accionaria de las distintas sociedades involucradas y se señale que “si bien en el caso de autos no se trata en modo alguno de un negocio fiduciario, las partes que aparecen en él se comportan de modo similar a los actores de dicho instituto (...). Así las cosas, en una primera instancia debemos considerar la actuación de la aquí recurrente (...) respecto de sus clientes y respecto de las sociedades uruguayas y la sociedad peruana, puesto que en definitiva la tenencia accionaria de estas sociedades estaba en cabeza de Molinos Río de la Plata S.A., quien sin mayor justificación (...) transfirió a la sociedad plataforma chilena los activos correspondientes a sus controladas” (cfr. Considerando II y III del voto del Dr. Magallón).

4. PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONÓMICA

Para combatir las conductas elusivas las administraciones tributarias recurren a cláusulas generales instrumentadas en la legislación impositiva denominadas “cláusulas antielusión”, las cuales consisten en la asignación al fisco de la potestad de desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio y aplicar el impuesto cuya imposición se intentó evitar.

Ha sido objeto de debate si un Estado Contratante puede aplicar una cláusula general antielusión interna no incorporada al convenio internacional en materia tributaria, especialmente en aquellos casos en que aplicar tal cláusula implica negar a un contribuyente un beneficio derivado de un Tratado Internacional al que se le reconoce una jerarquía superior a las leyes.

Es por ello que en el fallo del Tribunal Fiscal de la Nación se señala que: “Las disposiciones contenidas en la legislación interna no deberían considerarse contrarias a los Convenios, toda vez que están dirigidas a desarticular maniobras abusivas que pretenden lograr la aplicación de aquellos a situaciones que los mismos no buscaron cubrir. Estas medidas generales (...) no son consideradas por la OCDE como contrarias a los convenios, en razón de que ‘...los Estados no tienen por qué conceder los beneficios de un convenio de doble imposición cuando se hayan hecho manejos que

assets or rights is not itself sufficient to categorise it as a mere intermediary, although this may indicate that further examination is necessary”.

constituyan un uso abusivo de las disposiciones del mismo’, es decir, ‘cuando uno de los principales objetivos para realizar determinadas transacciones o arreglos fue asegurar una posición fiscal más favorable y conseguir ese tratamiento más favorable en esas circunstancias sería contrario al objeto y propósito de las disposiciones en cuestión’” (considerando VII del voto de la Dra. Gómez, con cita de Resumen del Dr. Adrián Groppoli “El uso indebido de los Convenios para Evitar la Doble Imposición” XXVIII Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados de Ciencias Económicas; Mar del Plata, noviembre de 2008).

Por su parte, en la sentencia del Tribunal Fiscal también se indica: “Si bien no ha de negarse la primacía de los tratados firmados por Argentina respecto de su derecho interno, la superior posición jerárquica de aquellos necesariamente implica un nivel de ordenamiento jurídico interno que se encuentre ‘por debajo’ de ellos y, por tanto, que sea aplicable en subsidio o bien para asistir al intérprete, haya o no remisión directa al mismo en el Convenio. Es decir, y como en el caso de autos, si el principio de la realidad económica coadyuvara a la interpretación del Convenio en los términos del art. 31, primer párrafo, de la Convención de Viena, no resultaría lógico ni conforme a derecho negarse dogmáticamente a su aplicabilidad. Que sin embargo, tampoco se intenta aplicar directamente la normativa antielusión del derecho interno de nuestro país, sino más bien la aplicación de principios y conceptos de derecho internacional para la interpretación de los tratados que han sido desarrollados con el loable fin de evitar un uso abusivo –y por ende ilegítimo– de los mismos” (considerando IV del voto del Dr. Magallón).

En este orden de cosas, y tal como se lo manifiesta en las citas del fallo efectuadas en los párrafos precedentes, cabe poner de resalto que, conforme surge de los comentarios al art. 1 del Modelo de la OCDE para los Tratados para Evitar la Doble Imposición Internacional, las disposiciones antielusivas locales en principio no serían incompatibles con los Convenios¹¹.

¹¹ Por el párrafo 22 de los comentarios al art. 1 del Modelo OCDE se establece: “Other forms of abuse of tax treaties (...) and possible ways to deal with them, including ‘substance over form’, ‘economic substance’ and general-antiabuse rules have also been analysed, particularly as concerns the question of whether these rules conflict with tax treaties (...). A continuación, en el párrafo 22.1 se indica: “Such rules are part of the basic domestic rules set by domestic tax laws for determining which facts give rise to tax liability; this rules are not addressed in tax treaties and are therefore not affected by them. Thus, as a general rule (...) there will be no conflict (...)”. Finalmente, también aparece provechoso citar el

En la Argentina, la cláusula general antielusión por excelencia está prevista por el artículo 2 de la ley 11.683, en el que puede leerse: “para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos”. Así, si el contribuyente realiza una actividad artificiosa que no se corresponde con la realidad económica subyacente, esta norma le permite a la administración fiscal hacer caso omiso de la forma como las partes estructuraron la transacción y recalificarla de acuerdo con su esencia.

En relación a este precepto se ha dicho que el principio de la realidad económica receptado por el art. 2º de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.) “es una ejemplificación de la doctrina del abuso del derecho consagrada por el artículo 1071 del Código Civil. En efecto, cuando un negocio jurídico se formaliza de manera que resulte manifiestamente inapropiado a la impronta o negocio jurídico que dé acuerdo a su causa (finalidad o contraprestaciones patrimoniales buscadas auténticamente por las partes), y de ello resultare que, por estar gravado el negocio jurídico que auténticamente correspondiera, el Fisco pudiera resultar perjudicado, el acto resultaría abusivo en los propios términos del artículo 1071 del Código Civil y, obviamente, del artículo 2º de la ley de rito (...). En derecho tributario, cuando el contribuyente comete un abuso de las figuras jurídicas, el intérprete está autorizado a

párrafo 9.3 de los comentarios al art. 1 del Modelo OCDE: “Other States prefer to view some abuses as being abuses of the convention itself, as opposed to abuse of domestic law. These States, however, then consider that a proper construction of tax conventions allows them to disregard abusive transactions, such as those entered into with the view to obtaining unintended benefits under the provisions of these conventions. This interpretation results from the object and purpose of tax conventions as well as the obligation to interpret them in good faith (see Article 31 of the Vienna Convention on the Law of Treaties)”.

desarrollar consideraciones económicas para la exégesis de la ley tributaria y para el encuadramiento del acto concreto frente al mandato resultante no sólo de la literalidad del texto legislativo, sino también de su espíritu. Sin embargo, para admitir el empleo del principio de la realidad económica (...) es menester hallarse en presencia de (...) la adopción de una forma jurídica anormal, atípica o inadecuada, aunque permitida por el derecho privado, para la obtención del resultado económico que se tenga en mira concretar (...). No basta, pues, cualquier ventaja fiscal cuya concreción es posible y lícita: es indispensable la atipicidad o anormalidad de la forma cuya utilización sólo se explique por la intención de evadir el tributo (...). [S]e debe determinar si en el caso concreto las formas jurídicas utilizadas ‘no son manifiestamente’ las que el derecho privado ofrezca o autorice para asegurar adecuadamente la intención económica y efectiva del contribuyente, para lo cual debe tenerse presente no sólo el texto de la norma sino las circunstancias fácticas del hecho. Y ello en virtud de que conforme se señalara en el comentario oficial al Decreto 14.341/46 la finalidad otorgada al actual artículo 2º de la ley de rito reconoce como principio dar prioridad a las estructuras jurídicas usadas por los particulares, siendo su impugnación un temperamento subsidiario, lo que implica la excepcionalidad del apartamiento de tales estructuras cuando las formas jurídicas adoptadas sean ‘radicalmente inapropiadas’”¹².

Así como se lo ha expuesto, se trata, entonces, de reconocerle a la Administración Fiscal una facultad recalificadora de los hechos dentro de los márgenes fijados por las leyes tributarias, ya que en ellas se delimitan las situaciones fiscalmente relevantes. En este orden de cosas, la aplicación del principio de la realidad económica “no puede conducir a desvirtuar lo establecido específicamente por las normas legales que regulan concretamente la relación tributaria. Una conclusión contraria afectaría el principio de reserva o legalidad (...) e importaría prescindir de `la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria’”¹³.

En las definiciones jurisprudenciales reseñadas se ha querido, pues, apuntar a que la Administración Fiscal posee autonomía recalificadora, no así la potestad de

¹² Tribunal Fiscal de la Nación, Sala “C”, causa “FERIOLI, JORGE OSCAR”, Expte. N° 21.401-I, 19/8/05.

¹³ Fallos: 319:3208.

adulterar la realidad sustancial declarada por el contribuyente. Por lo tanto, el fisco está facultado a ubicar los presupuestos fácticos en las categorías legales que mejor se ajusten a ellos, con independencia de cómo son declarados por los contribuyentes o la denominación que éstos le hayan asignado. De este modo, el principio de la realidad económica permite al fisco desconocer las formas negociales implementadas por las partes sin necesidad de acudir a algún procedimiento impugnatorio específico en sede judicial.

V. FORMAS DE NO PAGO DE IMPUESTOS: ¿TODAS PENALMENTE RELEVANTES?

En la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que se ha reseñado se indica que existe otra causa originada en los mismos hechos pero que tramita ante el fuero penal. En aquellas actuaciones se investiga la presunta violación del art. 2 de la ley 24.769 y el juzgado de primera instancia dispuso el sobreseimiento de los directivos de MOLINOS RIO DE LA PLATA S.A. imputados. En efecto, según se describe en el fallo del Tribunal Fiscal, por aquel decisorio el juzgado federal concluyó que en la constitución de la sociedad holding chilena se encontraba ausente el ardid requerido por la figura del art. 2 de la Ley Penal Tributaria. Para así resolver, se interpretó que el Fisco tuvo conocimiento del ingreso de los dividendos provenientes de fuente extranjera y su no tributación al amparo del convenio suscripto con Chile en virtud de la información que la propia empresa le brindó a través de las declaraciones juradas presentadas y la información emanada de las Memorias y Estados Contables de la firma MOLINOS RIO DE LA PLATA S.A.¹⁴.

En este orden de ideas, el Tribunal Fiscal de la Nación enfatiza que la decisión adoptada por la justicia penal no le resulta vinculante, puesto que aquel decisorio “se limita a establecer si existió defraudación por parte de los directivos de la firma recurrente en los términos de la Ley Penal Tributaria” de tal modo que “el juez en lo penal tributario se limita a la elucidación de la posible ocurrencia de una conducta disvaliosa reprimida por la Ley Penal Tributaria, mientras que [el Tribunal Fiscal de la

¹⁴ Ver resolución dictada por el Juzgado Federal en lo Criminal y Correccional N° 1 de San Isidro con fecha 19 de noviembre de 2012 en el marco de las actuaciones N° 397/11 caratuladas “MOLINOS RIO DE LA PLATA S/INF. ART. 2 LEY 24.769”.

Nación] actúa conforme a la competencia atribuida por la ley de procedimiento tributario” (cfr. considerando X del voto de la Dra. Gómez).

Asimismo, se aclara que la decisión del juzgado federal de primera instancia fue revocada por la Cámara Federal de Apelaciones de San Martín, la que ordenó la realización de una medida de prueba¹⁵.

Arribado a este punto corresponde preguntarse ¿es el no pago del impuesto a las ganancias como resultado de una maniobra de Treaty Shopping un hecho susceptible de sanción penal?

1. EL REQUERIMIENTO DE LA EXISTENCIA DE FRAUDE FISCAL

Ha sido destacado por la OCDE que las administraciones fiscales han adoptado diferentes clases de penalidades para hacer frente a los casos de evasión impositiva. Esas penalidades pueden involucrar tanto sanciones civiles como penales, sólo que las sanciones penales están casi siempre reservadas para casos muy significativos de fraude fiscal y por lo general estipulan que la carga de la prueba recaiga sobre la parte que afirma la pena (la administración tributaria). A su vez, también ha puntualizado que las sanciones penales no son el principal medio para inducir al cumplimiento en ninguno de los países miembros de la OCDE. Las sanciones civiles (o administrativas) son más comunes y por lo general implican una pena monetaria (aunque puede haber una sanción no monetaria, tal como una inversión de la carga de la prueba, cuando, por ejemplo, no se cumplen los requisitos de procedimiento o el contribuyente es poco cooperativo y una sanción efectiva resulta de un ajuste discrecional)¹⁶.

En este orden de cosas, aparece como relevante esclarecer cuáles son esos casos muy significativos de fraude fiscal que podrían ameritar la aplicación de sanciones penales. Dar respuesta a este cuestionamiento se presenta como una tarea compleja. En efecto, el Comité Europeo de Expertos sobre Tributación Empresarial puso de relieve la falta de uniformidad internacional en materia de delimitación del concepto de fraude fiscal (“Informe Ridding”).

¹⁵ Ver Resolución Reg. N° 6409 dictada con fecha 25 de abril de 2013 por la Cámara Federal de Apelaciones de San Martín.

¹⁶ Ver apartado 4.20 del capítulo IV de OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en) (24/01/14)

Por aquel informe se concluyó que resulta unánimemente aceptado que cada contribuyente tiene derecho a organizar o conducir sus asuntos de una forma que minimice su carga fiscal. Los límites a esa regla general de autonomía de la voluntad se encontrarían en el fraude y la evasión fiscal, sólo que las líneas divisorias entre “tax avoidance” (disminución de la carga fiscal empleando medios lícitos), “tax evasion” y “tax fraud” no sólo difieren sustancialmente entre los Estados miembros de la Unión Europea, sino que no existiría una conceptualización uniforme a nivel internacional. Es por ello que se propusieron los siguientes usos para cada concepto¹⁷:

-Tax Fraud: término empleado para referirse a la intención de evadir o evitar el pago de impuestos empleando mecanismos ilegales;

-Tax evasion: esta expresión tiene distintos significados en las distintas lenguas. En inglés, el vocablo “tax evasion” en si mismo contiene la idea de actividad delictiva, pero implica actividades ilegales de menor gravedad que el “tax fraud”. En francés “evasión” significa lo mismo que “avoidance” (elusión), ya legítima o ilegítima. Por esta razón, el Comité decidió no emplear el término por estimarlo confuso;

-Illegitimate Tax Avoidance: se refiere a aquellas conductas en las que el contribuyente cumple con la letra de la ley pero se considera que actúa en forma abusiva porque el único propósito de su conducta es evitar o disminuir su carga fiscal;

-Legitimate Tax Avoidance: alude a la forma legal que tendrían los contribuyentes de minimizar su carga fiscal. Se reconoce que el obligado al ingreso de tributos puede legítimamente reducir sus impuestos eligiendo una determinada estructura para sus negocios y operaciones que le resulte fiscalmente conveniente.

Por su parte, en la legislación de los Estados Unidos se efectúa una distinción entre lo que sería el fraude fiscal penal y el civil. La principal diferencia entre uno y otro estaría dada por el grado de prueba requerido para establecer la existencia de fraude por parte de los contribuyentes: el fraude penal exige pruebas suficientes para probar la culpabilidad más allá de toda duda razonable, mientras que el fraude civil exige pruebas claras y convincentes de fraude con la intención de evadir impuestos.

¹⁷ Las definiciones reseñadas fueron tomadas de Dell’Isola Marccello Franco, “Los delitos tributarios y el lavado de dinero” (www.fder.edu.uy/contenido/penal/pdf/art2011/lavado-activos-delito-fiscal.pdf) y Tondini, Bruno M., “El problema del fraude y evasión internacional, su relación con la delincuencia organizada y su solución a través de los mecanismos de cooperación en materia fiscal”, UNLP 2012-42, p. 182.

Debido al nivel más bajo de la prueba en los casos civiles, la pena de fraude civil puede ser impuesta a un contribuyente que no haya sido condenado por evasión fiscal criminal¹⁸.

De lo reseñado hasta aquí se infiere que para que el no pago del impuesto de lugar a la aplicación de una sanción penal debe tratarse de un caso muy significativo de fraude fiscal, lo que importaría el uso de mecanismos ilegales con la intención de evitar el pago del tributo.

¿Qué es lo que se quiere decir cuando se emplea el vocablo “fraude”? Según el diccionario de la Real Academia Española, las definiciones de fraude son las siguientes:

a.- Acción contraria a la verdad y a la rectitud, que perjudica a la persona contra quien se comete.

b.- Acto tendente a eludir una disposición legal en perjuicio del Estado o de terceros.

c.- Delito que comete el encargado de vigilar la ejecución de contratos públicos, o de algunos privados, confabulándose con la representación de los intereses opuestos.

d.- (en ~ de acreedores) Se dice del acto del deudor, generalmente simulado y rescindible, que deja al acreedor sin medio de cobrar lo que se le debe.

De lo expuesto se deduce que en el lenguaje cotidiano la palabra fraude puede resultar equívoca, pues identifica diversas conductas. Por esa razón, deviene imprescindible delimitar el concepto cuando se lo invoca normativamente.

En el ámbito del derecho penal nuclear local parece que el término fraude se emplea con un sentido de engaño. Al menos, tal parece ser el significado que se le atribuye en el tipo penal de la estafa (art. 172 del Código Penal). Según este artículo “será reprimido con prisión de un mes a seis años, el que defraudare a otro con nombre supuesto, calidad simulada, falsos títulos, influencia mentida, abuso de confianza o aparentando bienes, crédito, comisión, empresa o negociación o valiéndose de cualquier otro ardid o engaño”. Este tipo penal se refiere a aquellas situaciones en las que un sujeto despliega una actividad engañosa que induce a error a una persona quien, en virtud de ese error, realiza una prestación que es perjudicial

¹⁸ 20.1.5.14.4 (01-24-2012), Civil and Criminal Fraud (http://www.irs.gov/irm/part20/irm_20-001-005-cont01.html) (24/01/14)

para su patrimonio. Las defraudaciones que se perpetran por medio de fraude son aquellas “en las que el agente (...) provoca con su actividad (que constituye un despliegue de ardid o engaño) un error en el sujeto pasivo, lo cual motiva que éste realice la prestación perjudicatoria de su propio patrimonio o del de un tercero; puede decirse por tanto que es el fraude del agente el que determina la prestación”¹⁹. Así, puede decirse que en el derecho penal argentino el fraude está integrado por las acciones tendientes a simular hechos falsos, disimular los verdaderos o falsear de cualquier modo la verdad²⁰.

Asimismo, también está tipificada en el Código Penal argentino la figura de la quiebra fraudulenta, en las que las acciones típicas que constituyen el delito están destinadas a disminuir ficticia o realmente el patrimonio del deudor con respecto a sus acreedores. En efecto, por el artículo 176 del Código Penal nacional se estipula que: “Será reprimido, como quebrado fraudulento, con prisión de dos a seis años e inhabilitación especial de tres a diez años, el comerciante declarado en quiebra que, en fraude de sus acreedores, hubiere incurrido en algunos de los hechos siguientes: 1º Simular o suponer deudas, enajenaciones, gastos o pérdidas; 2º No justificar la salida o existencia de bienes que debiera tener; substraer u ocultar alguna cosa que correspondiere a la masa; 3º Conceder ventajas indebidas a cualquier acreedor”.

De este modo se ha dicho que en este caso “la expresión fraude está tomada en su *sentido original de engaño*; el engaño se determina aquí por la simulación del pasivo o por la disimulación del activo o por la disminución subrepticia del acervo patrimonial a espaldas de los acreedores o de algunos de ellos”²¹ (el resaltado es de la presente).

No obstante, a los fines de discernir en qué situaciones existiría un fraude fiscal que amerite la aplicación de una pena, parece prudente aproximarse a los conceptos de evasión, elusión y economía de opción. El delimitar los rasgos definitorios de estos conceptos nos ayudará a establecer la trascendencia de tales actos en el ámbito penal.

2. ECONOMÍA DE OPCIÓN Y ELUSIÓN

¹⁹ Creus, Carlos, *Derecho penal, parte especial. Tomo I*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 1998, p. 463.

²⁰ Idem, p. 466.

²¹ Idem, p. 538.

En este apartado resulta oportuno destacar que la distinción entre los casos de economía de opción, elusión y evasión fiscal siempre ha sido problemática. La línea divisoria entre uno y otro caso en ocasiones es muy tenue, difusa y compleja de precisar, e incluso una misma estrategia de planeamiento fiscal puede ser lícita en un país e ilícita en otro.

En general se entiende que la economía de opción (o planeamiento fiscal) abarca aquellos casos en que, entre diversas alternativas posibles para encuadrar su negocio jurídico, el contribuyente elige la que le otorga mayores beneficios y menores costos impositivos. Detrás de este concepto se encuentra la noción de que cada sujeto puede organizar su patrimonio de modo tal de pagar la menor cantidad de impuestos posible, ya que no existiría un deber moral que obligue al contribuyente a adoptar una forma de negocios que implique un mayor provecho para el fisco.

El fundamento de la economía de opción radicaría, entonces, en la autonomía de de voluntad y libertad de empresa de la que gozan los individuos, lo que los facultaría a optar por la forma de negocio que consideren más oportuna o conveniente desde el punto de vista impositivo.

Así, se ha sostenido que “la economía de opción (...) constituye un derecho que los contribuyentes no pueden ni deben resignar y de ningún modo puede recibir reproche por parte de la Administración Tributaria ni de los jueces, aun cuando con ella el contribuyente haya ingresado un impuesto menor al que debería haberse ingresado de haberse utilizado otra figura jurídica o en caso de que el legislador hubiese regulado de distinta manera dicha operación o negocio (...). [L]as herramientas que tiene el Estado para evitar la realización de economía de opción o planificación fiscal por parte de los contribuyentes es a través de una depurada técnica legislativa que corrija los defectos o asincronismos existentes en la legislación tributaria”²².

En el supuesto de la economía de opción el sujeto se encuentra dentro de la ley y su conducta no puede ser pasible de reprobación: “en la medida en que el contribuyente interprete razonablemente la norma tributaria, pueda esgrimir evidencias en tal sentido y despliegue un negocio jurídico con una estructura apta

²² Lalanne, Guillermo A., “Economía de opción y fraude de ley en el derecho tributario” en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* N° 44, abril 2006, p. 109.

ofrecida por el derecho privado, el mejor impacto tributario que así logra no es, en forma alguna, reprochable”²³.

Se entiende, por tanto, que en los casos de economía de opción el contribuyente opta por un negocio jurídico entre aquellos que se le ofrecen como alternativas posibles por el propio derecho tributario, estando tal selección basada en criterios de incidencia fiscal: se opta por la forma menos onerosa desde el punto de vista tributario. Por esta razón se ha dicho que: “para que pueda caracterizarse a un suceso como un caso de economía de opción, deberá existir realmente la posibilidad de adoptar dos regímenes distintos para un mismo hecho, sin que aquel doble o triple encuadre resulte de algún modo controversial”²⁴.

Por lo general se interpreta que en los supuestos de economía de opción existe el aprovechamiento de una laguna legal que da lugar a la existencia de un doble sistema. El contribuyente se vale de los resquicios de la propia legislación para ahorrar impuestos. “La utilización de una figura jurídica determinada, cuya implementación reduce la carga tributaria, puede obedecer a la sagacidad del operador jurídico en encontrar la fisura de la ley o en el aprovechamiento de las contradicciones que la legislación ofrece por descuido, impericia o ineficiencia en la función legislativa”²⁵.

Al partir de la base del reconocimiento de la economía de opción, los casos de elusión se definen como aquellos en que se utilizan formas jurídicas anómalas para minimizar la carga tributaria. En otras palabras, se recurre a formas jurídicas inadecuadas o anormales con relación al negocio jurídico que se pretende llevar a cabo con el deliberado propósito de pagar menos impuestos. Ahora bien, en este tipo de maniobras elusivas el contribuyente elimina, reduce o demora el cumplimiento de una obligación tributaria, para lo que, al igual que en los casos de economía de opción, recurre a instrumentos que le ofrece la propia legislación, sólo que se hace un uso antifuncional de ellos.

En la elusión también existe un resultado de ahorro fiscal, pues al referirnos a ella se entiende que existe un ingreso menor al fisco. Ello por cuanto la disminución de la carga tributaria para el contribuyente representa una reducción del dinero al que se

²³ Altamirano, Alejandro C., ob. cit., p. 208.

²⁴ Catania, Alejandro, Régimen penal tributario: estudio sobre la ley 24.769, Buenos Aires, Del Puerto, 2007, p. 84.

²⁵ Altamirano, Alejandro C., ob. cit., p. 208.

estima el Estado tiene derecho a percibir. Esta estimación se funda en la creencia de que en los casos de elusión, a diferencia de lo que acontece en la planificación fiscal, el contribuyente obtiene la reducción o completa eliminación de su carga fiscal en condiciones que se estiman abusivas, en tanto se recurriría a formas jurídicas anormales o inapropiadas para el negocio que se pretende realizar. “(...) [L]a catalogación de lo que ha de entenderse como una forma jurídica inapropiada dependerá de muchas variables enraizadas en la tradición de cada ordenamiento jurídico. Así, en los ordenamientos de tradición continental-europea, el carácter inapropiado del negocio va a depender de que se lleve a cabo un negocio anómalo desde el punto de vista civil (...); en aquellos ordenamientos de corte causalista habrá negocio anómalo cuando se vulnere la causa del mismo y el negocio sin causa o con causa ilícita (fraude de ley, negocio indirecto, negocio simulado) se utilice como instrumento de elusión. En los ordenamientos donde el papel de la causa como elemento de control de la autonomía de la voluntad sea desarrollado por la forma, como en Alemania, habrá negocio anómalo cuando haya abuso de las formas jurídicas. Por el contrario, en los ordenamientos anglosajones, donde predomina una visión abstracta del negocio jurídico, es frecuente entender que la anomalía negocial gira en torno a la existencia de un negocio carente de sustancia económica, o lo que es lo mismo, existe anomalía negocial cuando existe un acto o negocio que no supere el test de propósitos comerciales (business purpose test)”²⁶.

El reconocimiento de la economía de opción se funda en la autonomía de la voluntad, la cual faculta a las partes a adoptar formas jurídicas diversas, entre ellas, tipos negociales que les permitan sustraerse a la aplicación de una norma tributaria. Por su parte, distinguir fenómenos elusivos como supuestos distintos a la economía de opción importa reconocer un espacio a comportamientos cuya gravabilidad es problemática. Así, “la economía de opción (planificación fiscal) conlleva la evitación del hecho imponible mediante el uso de formas jurídicas que generan un resultado económico que el legislador tributario no intentó alcanzar. Las personas actúan en el ámbito de la libertad contractual que la ley les otorga. No se produce tensión alguna

²⁶ Cfr. Conclusiones de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Tema 1: La elusión fiscal y los medios para evitarla) del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, 2008, p. 26/27 (http://www.ipdt.org/editor/docs/RELATORIA_GENERAL_ILADT2008_TEMA-1.pdf -26/01/14).

entre la conducta del sujeto y el fin de la ley tributaria. La elusión, en cambio, involucra la obtención de un resultado que la ley se propuso alcanzar con el tributo, pero cierto déficit legislativo ha permitido que el contribuyente, en abuso de la ley tributaria, lo evite con figuras negociales alternativas. Es la artificialidad de ese camino alternativo y su falta de correspondencia con la causa típica de todo acto jurídico la que define la elusión. Así, pues, economía de opción y elusión son conceptos diferentes, que no corresponde identificar”²⁷.

3. EL ABUSO DEL DERECHO

Por el art. 1071 del Código Civil se estipula que: “El ejercicio regular de un derecho propio o el cumplimiento de una obligación legal no puede constituir como ilícito ningún acto. La ley no ampara el ejercicio abusivo de los derechos. Se considerará tal al que contraríe los fines que aquélla tuvo en mira al reconocerlos o al que exceda los límites impuestos por la buena fe, la moral y las buenas costumbres”.

Este artículo es el resultado del desarrollo en materia civil de la tesis según la cual los derechos deben ser ejercidos correctamente, sin que se desvíen del fin para el cual han sido reconocidos. Esta noción importa admitir que los derechos poseen un espíritu, un fin legítimo, que da razón a su reconocimiento como tales. No pueden ser usados de manera nociva o injusta para otros, porque ello constituye un abuso del derecho. Dado un caso de ejercicio antifuncional de un derecho, su titular será responsable con relación a las víctimas posibles.

“En cuanto al criterio para definir cuándo es abusivo el ejercicio de un derecho, la ley establece una doble directiva (...). Una primera, es específica y se relaciona con la índole del derecho que se ejerce (...): hay abuso de derecho cuando se lo ejerce contrariando el objeto de su institución, a su espíritu y a su finalidad; cuando se lo desvía del destino para el cual ha sido creado; cuando se contrarían los fines de su reconocimiento (...). La segunda directiva, es más amplia y traslada a esta situación –el ejercicio de un derecho– la necesaria subordinación del orden jurídico al orden moral.

²⁷ Tarsitano Alberto, *La cláusula antiabuso en el derecho tributario argentino ¿El fin de la elusión?* En <http://www.albertotarsitano.com.ar/interpretacion/13clausulaantiabuso.pdf> -26/01/14-.

Por ello, (...) [se califica] como abusivo el ejercicio de un derecho que excede los límites impuestos por la buena fe, la moral y las buenas costumbres”²⁸.

El acto abusivo es el contrario al espíritu o finalidad del derecho, es aquel que persigue un fin distinto al que tuvo en miras el legislador y que justificó su reconocimiento como tal.

En materia tributaria el contribuyente cuenta con la legítima facultad de colocarse en la situación impositiva que le resulte más ventajosa, sólo que en aquellos casos en que se genere un perjuicio al fisco por el uso de formas jurídicas inadecuadas se estará frente a un ejercicio abusivo del derecho. Para hacer frente a tales casos, el fisco acude al principio de la realidad económica como cláusula general antiabusiva. Es por esto que en la jurisprudencia local se afirma que el principio de la realidad económica es una ejemplificación de la teoría del abuso del derecho.

“En la economía de opción, el contribuyente sabe que está actuando dentro de las posibilidades que la ley le brinda y la pasividad del intérprete le ratifica que la norma no ha querido gravar el resultado alcanzado. En la elusión, el contribuyente cree que está alcanzando un ahorro fiscal legítimo, pero su conducta es recalificada fiscalmente porque produce una tensión con el propósito atribuido a la ley fiscal, que se propuso alcanzar esa situación”²⁹.

El principio de la realidad económica le concede al fisco la facultad de examinar la correspondencia entre la voluntad de los particulares con la pretendida sustancia económica que el legislador procura gravar. “Para la tesis de la realidad económica, lo que verdaderamente le interesa al derecho tributario –y por ello, al intérprete– es el hecho económico. De allí que se proclame la indiferencia de los efectos jurídicos declarados por las partes –incluso queridos por éstas– en tanto conduzcan a un resultado menos gravoso en el plano fiscal. La consecuencia obligada (...) es que, cuando el presupuesto de hecho aparece vinculado a un acto jurídico, es legítimo entender que la voluntad de la ley ha sido abarcar con el impuesto todo otro negocio o

²⁸ Llambías, Jorge Joaquín, Tratado de Derecho Civil, parte general, Tomo II, Editorial Emilio Perrot, Buenos Aires, 1995, p. 187.

²⁹ Tarsitano, Alberto, El derecho - diario de doctrina y jurisprudencia, 29/09/04, N° 11.099, Año XLII.

figura jurídica a la que pueda atribuirse un resultado económico análogo”³⁰. Lo que se quiere significar es que más allá de las apariencias, si está receptada como hipótesis de incidencia por una norma impositiva, la manifestación de riqueza estará alcanzada por el tributo, con independencia de la forma en que se la haya exteriorizado.

Detrás del principio de la realidad económica se encuentra la concepción según la cual el derecho tributario coloca en el centro de la escena la necesidad de capturar la capacidad contributiva subyacente en las relaciones jurídicas. Lo que interesa es el hecho económico, el hecho imponible. El principio de la realidad económica permite al intérprete desentenderse de las estructuras jurídicas en tanto resulten inadecuadas para reflejar la verdadera intencionalidad económica. En concreto, el principio de la realidad económica ha sido utilizado por la jurisprudencia para reprimir actos abusivos del derecho, que serían aquellos en los que hay un uso desviado de las figuras jurídicas por apartamiento de su causa típica.

Cabe cuestionarse, entonces, cuándo se considera que una forma jurídica es anómala, de modo tal que de razón a la recalificación por parte del fisco.

4. FORMAS JURÍDICAS ANÓMALAS. CONCEPTO.

La noción de formas jurídicas anómalas parece implicar el reconocimiento de que las formas que el derecho privado disciplina no son formas vacías de contenido económico, sino que el ordenamiento es nada más y nada menos que una regulación de esas formas: a cada figura típica le corresponde una determinada sustancia económica. De este modo, el legislador vincula cada forma negocial con el reconocimiento de derechos y la imposición de obligaciones a quienes participan en ellas, a menos que exista una disonancia entre la forma elegida y su sustancia económica.

“El principio calificador edificado sobre la expresión ‘formas inadecuadas’ (o sus sinonimias atípicas, inapropiadas, anormales) absorbe conductas que denuncian distintos niveles de desajuste entre forma y contenido, pero cuya finalidad es identificar aquella conducta que, cercana a la economía de opción, se distingue de ella

³⁰ Tarsitano Alberto, *Presupuestos, límites y consecuencias de la recharacterización tributaria de actos jurídicos* en Interpretación económica de las normas tributarias, José Osvaldo Casás Coord., Ábaco, Buenos Aires, 2004, p. 84.

por el recorrido artificial que autoriza a tener por verificado el hecho imponible. La desestimación de las formas depende del desvío causal; la dificultad surge cuando se trata de establecer la transgresión indirecta, que se ampara en la legitimidad provisoria que al resultado de la acción le confiere una norma de cobertura. Todo resulta aún más confuso cuando la motivación de la conducta se encamina a la obtención de un resultado económico que, en el plano fiscal, a diferencia del civil, no es un resultado prohibido sino un resultado aliviado del impuesto. (...) El abuso de las formas es la prueba que demuestra una apariencia que esconde la realidad gravada. No es el resultado, sino el camino artificial, apartado del cauce normal del derecho, lo que debe ser advertido”³¹.

Así las cosas, el principio de la realidad económica facultaría a la Administración a examinar la correspondencia entre la pretendida finalidad perseguida por los particulares mediante el negocio realizado con la sustancia económica detrás de la forma negocial empleada. Sería esa sustancia económica lo que el legislador procuraría gravar como manifestación de capacidad contributiva, con independencia de la forma negocial por la que se haya optado. Esta consistencia debería hallarse en la indagación de la causa típica de los actos jurídicos que encauzan la voluntad de las partes.

Una concepción objetiva de la causa la entiende como el fin propio del acto jurídico. Ahora bien, “cuando se habla del fin, no debe creerse que se trata de los móviles personales y psicológicos de cada contratante, sino de los elementos materiales que existen en todo contrato”³². La causa es el fin inmediato, concreto y directo que tienen en mira las partes al celebrar el acto, es la razón directa y concreta de tal celebración y representa el propósito típico y general que cumple el negocio. Es la finalidad o función económica que identifica al negocio de que se trata y lo diferencia de los otros. Por tanto, debe haber una correspondencia entre la causa típica del negocio exteriorizado y la operación económica que se concreta en la realidad, sino se estará en presencia de un negocio jurídico anómalo.

Constituyen el empleo de formas jurídicas anómalas las siguientes:

³¹ Tarsitano Alberto, *La cláusula antiabuso en el derecho tributario argentino ¿El fin de la elusión?*, ob. cit. p. 32/33.

³² Borda Guillermo Antonio, *Manual de derecho civil: contratos*, Buenos Aires, La Ley, 2012, p. 85.

a) Negocio indirecto: las partes adoptan una forma negocial para conseguir finalidades distintas a la típica del negocio utilizado. Los motivos que impulsan a las partes a la adopción de la forma negocial empleada son diferentes a los efectos típicos del negocio. Se trata de casos en los que los motivos exceden a la causa típica propia del acto. Las partes acuerdan un negocio que sirve para un fin determinado, pero por su intermedio alcanzan otro fin. El negocio se celebra con la intención de alcanzar un fin diverso al que constituye su causa, en otros términos, se pretenden conseguir unos fines que normalmente se obtienen con otro negocio.

b) Negocio Fiduciario: se emplea una forma contractual que excede los intereses de las partes. A diferencia del negocio jurídico indirecto, no es que se pretenda obtener un fin distinto a los que contempla la forma negocial adoptada, sino que, si bien se persigue la finalidad propia del negocio, no se la quiere en toda su extensión, sino que se la acota o limita en sus efectos. En estos casos, la causa típica del negocio excede la finalidad perseguida por las partes.

c) Abuso de las formas jurídicas: consiste en la persecución de objetivos económicos a través de formas jurídicas que objetivamente no están al servicio de esos fines. El negocio excede la finalidad económica a la que está consagrado.

d) Fraude de ley: son aquellos negocios jurídicos que se realizan al amparo de una ley vigente (ley de cobertura) pero que permiten alcanzar un resultado análogo o equivalente al prohibido por otra norma (ley defraudada) u obtener un tratamiento más favorable que el que hubiese correspondido de haberse instrumentado el negocio conforme lo dispuesto por la norma defraudada. Se hace referencia a aquellos negocios jurídicos que, no obstante estar fundados en la autonomía de la voluntad y tener apariencia de legitimidad, contradicen al ordenamiento jurídico concebido como un todo, en otras palabras, se respeta la letra de la ley pero se viola su espíritu; se genera un resultado prohibido por una norma jurídica bajo el amparo de otra norma dictada con distinta finalidad. Esta noción de fraude de ley, propia del derecho civil, ha querido ser extendida al ámbito tributario, pero se ha señalado como una distinción imprescindible que en el fraude de ley civil se vulnera el ordenamiento jurídico, mientras que en el fraude de ley tributario no se vulnera norma alguna, sino que lo que las partes generan mediante su negocio jurídico es un hecho no gravado por la ley

pero en circunstancias tales que el ordenamiento considera procedente aplicar el gravamen.

En la doctrina civilista argentina se ha dicho que: “Los negocios abusivos y los negocios fraudulentos (‘in fraudem legis’) tienen mucho en común. Pero mientras en los negocios abusivos la norma es aplicada y hecha servir de medio a un fin que no es el suyo (en un ejercicio irregular o antifuncional) en los ‘in fraudem legis’, una norma es rodeada, evitada y relegada su aplicación, haciéndolo con otra en su lugar, al menos en la medida en que no es aplicable la primera. Mientras la ilicitud de los negocios abusivos proviene de poner en ejercicio derechos contrariando los fines que la ley tuvo en mira al reconocerlos, la ilicitud de los en fraude a la ley deviene de comparar dos resultados prácticos, el que la ley veda por considerar contrario a la moral social o al orden público, y el que las partes tratan de conseguir y de arribar a la conclusión acerca de su analogía”³³.

e) Simulación: hay dos concepciones posibles. Por un lado se la interpreta como un vicio propio del acto jurídico, como la declaración de un contenido de la voluntad no real, emitido conscientemente por las partes, para producir con fines de engaño la apariencia de un negocio jurídico que no existe o es distinto de aquél que efectivamente se ha llevado a cabo. Mientras que para otra corriente de opinión el acto simulado debe vincularse con la teoría de la causa de modo tal de concebirlo como aquel en el que hay una divergencia consciente entre la causa típica del negocio y la determinación casual, o sea, la intención práctica perseguida por las partes.

Las dos concepciones posibles de la simulación han dado lugar a distintas interpretaciones sobre las formas jurídicas anómalas en general.

Hay quienes interpretan que si el negocio tiene una causa típica, existe como tal y es un caso de economía de opción. Si tal causa no existe, tampoco existiría el negocio y por lo tanto cabría hablar de simulación³⁴. Es decir que, para esta concepción, toda forma de negocios anómala sería reconducible a la simulación en tanto existe una desviación de la causa típica. En este orden de ideas, si, tal como siempre se la ha interpretado, la simulación es considerada un ejemplo de evasión punible, en tanto todo otro negocio anómalo también sea considerado una apariencia,

³³ Mosset Iturraspe Jorge, “El fraude a la ley”, en Revista de derecho privado y comunitario N° 4, p. 41.

³⁴ Cfr. Lalanne, Guillermo A., ob. cit., p. 122, Nota 49.

los supuestos de elusión por empleo de formas jurídicas anómalas deberían evaluarse como casos de evasión, lo que abriría las puertas a su sanción penal.

No obstante, desde otro punto de vista se entiende que debe distinguirse entre el negocio real, efectivo, que es funcional a la elusión, con la apariencia de realidad exhibida en la simulación como conducta que oculta el negocio verdadero. Así, mientras los casos de simulación constituirían supuestos de evasión, el empleo de las restantes formas jurídicas anómalas sólo podría ser concebido como casos de elusión.

Quien niega la posibilidad de la reconducción de todos los negocios anómalos a la simulación se basa en que en aquéllos está ausente la discrepancia entre la voluntad aparente y real de las partes involucradas, como así tampoco existe ocultación en tanto que los contribuyentes declaran y muestran lo que hacen al fisco.

Veamos un ejemplo. Es el caso de dos empresas europeas en las que una era propietaria de una siderometalúrgica y la otra una compañía naviera. El negocio a realizar por las partes era que la empresa siderúrgica le compraba a la naviera barcos para desguace y ésta última, por su parte, compraba un sector de la siderometalúrgica. De realizarse dicha operación el costo impositivo del negocio representaba el 12% del valor de las transacciones por lo que se decidió que cada una de las sociedades aportasen los activos a vender a una sociedad formada por ambas a un costo del 1% del valor de los bienes aportados y que pasados unos meses se decidiese la disolución de la sociedad (con un costo impositivo del 0,5%) atribuyéndose los barcos aportados a la sociedad siderometalúrgica y los activos aportados por ésta a la sociedad naviera. En definitiva, las partes realizaron el negocio querido mediante la utilización de una forma jurídica no pensada o creada para esa clase de negocio. De esta manera, no existe coincidencia entre la voluntad de las partes (adquirir cosas por un precio) con la causa típica del negocio realizado (un contrato de sociedad) aprovechándose del tratamiento impositivo menor dado por el legislador al negocio instrumentado como cobertura³⁵. No obstante, no puede decirse que exista una divergencia entre la voluntad real y aparente de las partes, ya que lo hecho coincide con lo querido e informado al fisco, independientemente de que el actuar de las partes haya encontrado motivación en el ahorro fiscal.

³⁵ Ejemplo tomado de Lalanne Guillermo A., ob. cit., p. 124.

En definitiva, para aquellos que promueven su tratamiento como dos fenómenos diversos, la diferencia entre la simulación y los demás negocios anómalos sería la siguiente: en la simulación hay dos actos o negocios jurídicos, cada uno de los cuales se adecua a la finalidad que, realmente el uno y aparentemente el otro, persiguen; por el contrario, en los demás casos de empleo de formas jurídicas anómalas se observa un único negocio jurídico en el que la causa objetiva y la finalidad material perseguida por las partes discrepan. Se entiende que en los casos de empleo de formas jurídicas anómalas distintas a la simulación, a diferencia de lo que acontece en ésta última, la voluntad real y aparente de las partes coinciden, aunque se le da una forma jurídica que no se compadece con la establecida por el legislador para dichos casos³⁶.

Así, sobre la base de la distinción entre una y otra, se afirma que mientras que en la simulación tributaria se verifica el hecho imponible, que permanece oculto y, por tanto, ajeno a los efectos fiscales, en el negocio realizado empleando formas jurídicas anómalas las partes declaran querer y quieren realmente los efectos del negocio formalmente realizado, cuya forma les permite eludir una tributación más gravosa justamente porque no se realiza el hecho imponible.

En definitiva, no se discute que en la simulación se emplean engaños o artificios por los cuales se oculta la relación jurídica auténtica incidida por el impuesto. La particularidad que presentan los demás casos de empleo de formas jurídicas anómalas es que los negocios realizados por las partes están a la vista del fisco, ya que le son informados por los propios contribuyentes, aun cuando con ellos se pretenda disimular el sustrato causal adecuado a la pretensión económica de las partes involucradas.

No obstante, en tanto en teoría parecería fácil distinguir un supuesto de otro, no resulta ser una tarea sencilla. En efecto, el uso de sociedades interpuestas en el plano de la tributación internacional es un ejemplo del debate que se suscita entre los doctrinarios respecto a su carácter simulado o anómalo: “Si bien pudiera parecer que la mera creación de una sociedad ‘sin contenido social, empresarial o económico de ninguna clase’, podría considerarse un supuesto de simulación, algún sector de la doctrina opina, por el contrario, que la constitución efectiva de una sociedad, con la correspondiente inscripción registral, excluye el requisito de la falsedad ideológica o

³⁶ Idem, p. 123.

creación de una apariencia. En cualquier caso, se trate o no de un supuesto de simulación subjetiva, la creación de sociedades artificiales carentes de actividad económica es la base de muchas actuaciones de los particulares calificadas como elusorias; piénsese, por ejemplo, en las *conduit companies*, instrumento del *treaty shopping*³⁷.

5. LAS FORMAS JURÍDICAS ANOMALAS Y EL PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONOMICA.

Ahora bien, detrás de las distinciones entre economía de opción, elusión, simulación o evasión se encuentra la necesidad de establecer si en los casos abarcados por cada una de aquellas categorías conceptuales se realiza o no el hecho imponible previsto por la ley o si se ejecuta un hecho distinto que trae aparejado una real disminución de la obligación tributaria. La respuesta a este interrogante también resulta útil para echar luz sobre la función y efectos de las cláusulas generales antiabusivas como la del principio de la realidad económica previsto en la legislación nacional.

En este orden de ideas, la pregunta gira en torno a si la norma antielusión crea un hecho sustituto por analogía o simplemente declara un hecho efectivamente existente, lo que incide en el reconocimiento o no de la potestad sancionadora del Estado en materia de elusión. “Si la elusión ‘evita’ el hecho imponible, la cláusula general lo recrea desde la analogía, y no corresponden entonces sanciones de ninguna especie. Si la elusión aparenta evitarlo, pero en sustancia lo verifica, queda abierta la posibilidad de sanciones contravencionales, porque se ha omitido el pago del impuesto”³⁸.

En efecto, según la concepción que se tenga, el efecto de una cláusula antiabusiva puede ser: consagrar un hecho imponible sustituto por analogía o declarar el hecho imponible existente.

³⁷ Conclusiones de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, ob. cit., p. 31.

³⁸ Tarsitano Alberto, *Presentación. A la luz de la experiencia argentina*, Revista Latinoamericana de Derecho Tributario 02 –La evasión y elusión fiscal. Normas antielusivas–, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (<http://www.albertotarsitano.com.ar/interpretacion/12evasionyelusionfiscal.pdf> - 26/01/14)

Según la tesis clásica, en la elusión, aún cuando el negocio anómalo efectuado por las partes persigue evitar la carga tributaria (lo que delataría una intencionalidad fraudulenta por parte de los contribuyentes), no se verifica el hecho imponible. Por lo tanto, la aplicación de una cláusula general antiabusiva a estos casos conlleva una extensión del hecho imponible fundada en la ilegitimidad de la conducta como consecuencia de la divergencia entre el resultado obtenido y el fin de la legislación tributaria. Según esta postura, los negocios en los que se emplean formas jurídicas anómalas son ciertos y verdaderos, por lo que no puede confundírseles con la simulación, aun cuando tal uso pueda generar confusión a la Administración en torno al verdadero fin del negocio: el ahorro fiscal. De este modo “la elusión consistirá en evitar realizar el hecho imponible (no entrando en la relación jurídica tributaria) o en realizar un hecho alternativo (evitando el que sería procedente). Pero estas actuaciones deben hacerse en condiciones tales que quepa excluir que nos encontramos ante una planificación fiscal lícita. Esto es, deben llevarse a cabo en condiciones abusivas”³⁹.

No obstante, en contraposición a la postura expuesta, desde otra perspectiva es posible considerar que con la utilización de formas negociales anómalas no se impide el nacimiento de la deuda tributaria, sino que se oculta o disimula esa circunstancia. De este modo se concluye que en la elusión se produce el hecho imponible, sólo que a través del negocio anómalo se favorece su ocultamiento. Atendiendo al propósito de ahorro fiscal que mueve el actuar del contribuyente, es posible “[refutar] la conclusión de acuerdo con la cual en el fraude de ley se está en presencia de una mera abstención del hecho imponible, de su evitación (premisa en que se sustenta, por consiguiente, la aplicación analógica del gravamen) por considerarla excesivamente simplificadora del fenómeno, en tanto que aquél (hecho imponible) ‘no se realiza en un sentido formal: esto es precisamente lo que pretende quien realiza la operación fraudulenta, para lo cual tiene que ampararse en una calificación inaceptable: pero sí se realiza en un sentido sustantivo’ (...)”⁴⁰.

³⁹ Conclusiones de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, ob. cit., p. 25/26.

⁴⁰ Braccia Mariano F., *Elusión tributaria: aplicación de la teoría de la causa al principio de la realidad económica. Introducción a la trascendencia penal tributaria de los negocios jurídicos anómalos*, Cuadernos del Instituto AFIP, p. 106 (con cita de Palao Taboada citado por García Novoa, “La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria”, Marcial Pons, 2004).

Recapitulando, negocios jurídicos anómalos son aquellos en los que no se verifica una correspondencia entre la causa típica del negocio exteriorizado y la operación económica realmente pretendida por las partes. “Si los actos son legítimos para el Derecho Privado porque han respetado su causa típica y no se han desviado de la finalidad atribuida, generando el conjunto de consecuencias jurídicas previstas en el ordenamiento jurídico, no hay fraude de ley. Si hay discordancia entre el uso de una figura y su causa típica, es decir, un divorcio entre los medios y los fines de la institución jurídica, entonces sí se podrá hablar de uso inadecuado y quedará abierta la posibilidad de recalificar los hechos bajo el mandato del art. 2º [de la ley 11.683]”⁴¹.

A través del uso de formas jurídicas anormales los contribuyentes canalizan un negocio querido a través de una figura jurídica no pensada para eso. No hay coincidencia entre la causa típica del negocio efectuado y la voluntad de las partes en torno a la finalidad económica perseguida. Así, a través de la interpretación, el principio de la realidad económica serviría para reconducir el negocio realizado a aquel que contempla al objetivo perseguido por las partes como su causa típica. Lo que se discute es si la aplicación de este principio importa una aplicación analógica de la norma tributaria o si se limita a declarar la existencia de un hecho imponible cuya verificación efectiva es realizada por el contribuyente de manera disimulada mediante el empleo del negocio anómalo.

En este orden de cosas, hay quienes sostienen que el principio de la realidad económica, como potestad recalificadora del fisco, debería utilizarse embebido del concepto de causa típica propio del derecho privado. El límite del derecho de los particulares a adoptar la configuración negocial que les plazca –aun con fines de planificación fiscal– encontraría su límite en el derecho civil. Así, si la forma negocial elegida por el contribuyente no es válida y eficaz según la óptica del derecho privado, así también debe interpretarlo la Administración Tributaria. Esta concepción presupone que las pretensiones económicas tienen formas jurídicas pertinentes a través de las cuales pueden ser alcanzadas.

(http://webdms.ciat.org/action.php?kt_path_info=ktcore.actions.document.view&fDocumentId=7351 - 26/01/14).

⁴¹ Tarsitano Alberto, El principio de la realidad económica y el exceso de la potestad calificadora del fisco”, AA.VV. (Director R. Asorey): Protección constitucional de los contribuyentes, Facultad de Derecho y Ciencias Políticas UCA, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 267.

En definitiva, “[el derecho tributario] como disciplina jurídica cuyo objeto concierne a las instituciones que integran el régimen de los recursos derivados con que cuenta la economía del Estado, no puede permanecer al margen de la unidad general del derecho, ni que, no obstante formar parte del derecho público, no admita compatibilidad con principios comunes del derecho privado, en especial del derecho civil, generalmente con vigencia en todo el sistema jurídico”⁴².

6. EVASIÓN

Si la planificación fiscal o economía de opción (legitimate tax avoidance) es legítima puesto que el contribuyente tendría un derecho a optar por aquellas formas negociales que le permitan reducir o minimizar su carga tributaria (no existiría un deber del ciudadano de pagar al fisco más de lo que la ley exige) y la elusión fiscal (illegitimate tax avoidance) comprende aquellos casos en los que el método de ahorro impositivo implementado configura un ejercicio abusivo o antifuncional del derecho (se eligen formas anómalas para concertar el negocio jurídico con el propósito de evitar el pago de tributos), parecería ser que la evasión fiscal es algo más que las anteriores categorías y que por eso se encontraría justificada la aplicación de sanciones a las conductas evasivas.

Según la postura mayoritaria, la diferencia entre la elusión y la evasión se da en el plano de la configuración del hecho imponible: mientras que en la elusión se evita el hecho imponible, en la evasión existe como tal, pero no se cumple la obligación tributaria respectiva. “Parece que existe un acuerdo generalizado para aceptar que lo que caracteriza a la evasión fiscal, en oposición a la elusión, es que el ahorro fiscal se produce vulnerando la norma tributaria. En tanto la norma tributaria obliga a pagar sólo cuando el tributo es legalmente exigible (...) para que haya evasión es necesario que se haya realizado el hecho imponible y, por tanto, que no se haya evitado el mismo. La evasión, como modalidad de la contravención tributaria, puede identificarse con el concepto de fraude (...) que no cabe confundir con fraude de ley, que es una modalidad de elusión (...)”⁴³.

⁴² Fallos 190:142, 205:200.

⁴³ Cfr. Conclusiones de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, ob. cit., p. 9/10.

En los casos de evasión hay un no pago del impuesto pese a que se ha realizado el hecho imponible, lo que supone una transgresión normativa. En efecto, el ordenamiento tributario es un conjunto normativo de obligaciones legales, cuyo nacimiento se encuentra ligado al acaecimiento de determinados hechos imponibles. Así, realizado el hecho imponible previsto en la norma, nace la obligación tributaria en cabeza del respectivo contribuyente. En consecuencia, en estos casos el incumplimiento del correspondiente pago del tributo o el pago de un monto inferior al debido se considera una conducta antijurídica.

La identificación de la evasión con el fraude tributario (único comportamiento pasible de sanción penal, según lo dejan en claro las directrices de la OCDE) parece requerir que la existencia o cuantía de la obligación tributaria (nacida como consecuencia de la realización de un hecho imponible) sean disfrazadas u ocultadas a la Administración Tributaria mediante maniobras ardidosas. Recordemos que detrás del concepto de fraude se encuentra la noción de engaño.

7. CRIMINALIZACIÓN DEL ILÍCITO TRIBUTARIO

Aun cuando desde las directivas de la OCDE se señala al fraude tributario como el único acto de no pago de impuestos cuya sanción penal es admisible, el interrogante permanece y gira alrededor de la demarcación del umbral a partir del cual podemos afirmar la existencia de un ilícito tributario merecedor de reproche penal y por ende pasible de sanción con pena privativa de la libertad.

Ahora bien, el fundamento de la criminalización tributaria no puede ser la mera recaudación, ya que de lo contrario se vulneraría la prohibición de la prisión por deudas reconocida en los tratados internacionales de derechos humanos. Es por ello que cuando la República Argentina ratificó la Convención Americana sobre Derechos Humanos (ley 23.054) efectuó una reserva según la cual: "...el artículo 7, inciso 7, debe interpretarse en el sentido que la prohibición de la 'detención por deudas' no comporta vedar al Estado la posibilidad de supeditar la imposición de penas a la condición de que ciertas deudas no sean satisfechas, cuando la pena no se imponga

por el incumplimiento mismo de la deuda sino por un hecho penalmente ilícito anterior independiente...”⁴⁴.

La construcción de la justificación de la aplicación de penas de prisión para los ilícitos tributarios, por tanto, comenzó por circunscribirse a formas graves de defraudación tributaria, equiparables jurídicamente al delito de estafa o fraude a la administración pública.

En ese sentido, para fundar la conveniencia de la criminalización de los ilícitos tributarios constitutivos de fraude se ha sostenido que: “Considerando que las sanciones de naturaleza criminal se deben reservar solamente para los casos en los cuales los restantes medios de tutela jurídica se revelan insuficientes para la protección de intereses o para la realización de valores de fundamental importancia; considerando la extensión del daño social producido por las infracciones tributarias de mayor gravedad y la sobrecarga tributaria injusta que producen para la generalidad de los contribuyentes; considerando que la incriminación de las infracciones tributarias más graves, además de no herir el sentimiento de justicia de aquellos ciudadanos que posean una recta conciencia de sus deberes sociales, puede ser un elemento valioso para la formación o para el fortalecimiento de esa conciencia; considerando la insuficiencia de los medios de tutela jurídica no criminal –específicamente de las sanciones administrativas pecuniarias– para evitar aquellas infracciones tributarias en las cuales el infractor espera obtener con su comportamiento ilícito importantes ventajas injustas, de cuantías elevadas que compensan incluso el riesgo de la sanción pecuniaria administrativa (...) [se recomienda:] 1º Está justificado y es conveniente el establecimiento de un tipo legal de delito con el objetivo específico de la tutela (jurídico-criminal) de los derechos del acreedor de la relación jurídico tributaria (...) El establecimiento del mencionado tipo legal de delito debe, sin embargo, ser acompañado de un esfuerzo serio para el perfeccionamiento del respectivo sistema jurídico tributario material, específicamente en lo que se refiere a la distribución equitativa de la carga fiscal y de la aplicación adecuada del gasto público. 2º El tipo legal del delito tributario abarcaría solamente las violaciones más graves, pudiendo determinarse esa gravedad en función de factores tales como la cuantía mínima del

⁴⁴ Cfr. art. 7.7 de la Convención Americana de Derechos Humanos (vid. reservas y declaraciones interpretativas hechas al ratificar la Convención, del 14/8/84).

daño efectivamente producido al acreedor de la relación jurídica tributaria o mediante la reincidencia (o multi-reincidencia) del sujeto de la infracción en lo que se refiere a la violación de deberes tributarios (...) 3º El tipo legal subjetivo del delito tributario debería tener como elemento esencial el dolo (...) 6º Las penas aplicables al delito tributario nunca deberían ser menos graves que las previstas en la respectiva legislación penal para un delito de estafa que fuese cometido en circunstancias semejantes (...)⁴⁵.

En las primeras jornadas tributarias del Mercosur celebradas en el año 1994 se abordó el tema de la criminalización y se concluyó: “I) Que la defraudación fiscal constituye un fenómeno complejo que deriva de factores de carácter público, económico, social y jurídico, así como que la preservación de los bienes jurídicos protegidos por la norma penal tributaria, encuentra su fundamento en la actividad del Estado como realizador del bien común y en el diseño de un sistema fiscal fundado en la irrestricta vigencia de los principios de legalidad, seguridad jurídica, igualdad, capacidad contributiva, razonabilidad y no confiscatoriedad (...) V) Que bajo la dogmática penal tributaria no se encuentra justificada desde un punto de vista ontológico, la distinción entre infracciones y delitos para calificar el fraude fiscal, en tanto ambos reprimen un mismo tipo de conductas con sanciones de igual naturaleza; y VI) Que las sanciones previstas para reprimir la defraudación fiscal poseen carácter punitivo con prescindencia de que sean aplicadas por la Administración o por los tribunales judiciales [por lo que se propicia] 1º) El interés y el compromiso de los Estados miembros del Mercosur en la represión de la defraudación fiscal resulta esencial para no desvirtuar las estructuras fiscales nacionales, factor decisivo en la eliminación de las asimetrías de carácter económico (...) 4º) El concepto de defraudación fiscal y su sanción deben respetar los caracteres de tipicidad, culpabilidad y antijuridicidad y es responsabilidad de los Estados miembros asegurar la vigencia de los principios materiales y procesales derivados de los mismos, como son: a) Personalidad de la pena; b) Responsabilidad de las personas jurídicas; c) Prohibición de tipos abiertos o ‘en blanco’; d) Irretroactividad de la ley penal; e) Retroactividad de

⁴⁵ Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario: Estatutos – Resoluciones de las Jornadas, Acta Constitutiva del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, p. 108 y ss. El resaltado es de la presente.

la ley penal más benigna; f) Proporcionalidad de la pena; g) Extinción de la pena por muerte del infractor; h) Non bis in idem; i) Presunción de inocencia; j) Carga de la prueba; k) Tutela jurisdiccional (...) 9º) La pena privativa de la libertad debe ser reservada para la represión de los casos de defraudación fiscal agravada sea por el monto, por las circunstancias, o por los antecedentes del autor (...)”⁴⁶.

De la reseña efectuada surge, entonces, que la sanción penal de los casos de fraude tributario que revistan gravedad encuentra su motivación en la consideración de que configuran un comportamiento antijurídico merecedor de reproche en tanto atentatorios de la vigencia del sistema fiscal organizado por la sociedad para la procuración de bienes públicos. El recurso a la pena resultaría entonces admisible sólo en los casos de supuestos de fraude fiscal trascendentales o de suma importancia, ello con fundamento en el carácter de *ultima ratio* del derecho penal y el principio de proporcionalidad de las penas.

8. LA INCIDENCIA SOCIAL DE LOS COMPORTAMIENTOS TENDIENTES A DISMINUIR LA CARGA TRIBUTARIA DE UN CONTRIBUYENTE

No puede dejar de percibirse que en la planificación fiscal “siempre ronda el hábito de ilegalidad, de oportunismo, de falta de solidaridad, de abuso y aprovechamiento”⁴⁷. Parecería ser que mediante tal planificación se desvía el dinero de los impuestos a las arcas de los accionistas o dueños de las empresas y se priva a la sociedad de educación, salud, seguridad, transporte y otros bienes públicos.

Actualmente es creciente la sensación en la sociedad de que cualquier forma de planificación fiscal constituye por si misma una evasión impositiva. Esta tendencia encuentra fundamento en ejemplos recientes de grandes empresas que, mediante el diseño de sus políticas fiscales, lograron canalizar hacia el exterior sus cifras de facturación con el fin de no pagar impuestos o pagarlos en cantidades mínimas en una determinada jurisdicción⁴⁸. De esta suerte, algunos entienden que si las compañías se involucran o desarrollan este tipo de políticas no se estarían comportando del modo en que debería hacerlo un buen ciudadano corporativo global. Esta tendencia ha dado

⁴⁶ Doctrina Tributaria Errepar, Tomo XV, Sección: Documentación Técnica, p. 540/541

⁴⁷ Altamirano, Alejandro C., ob. cit., p. 209.

⁴⁸ Ver http://www.eldiario.es/economia/negocio-Amazon-Starbucks-Google-impuestos_0_74192730.html (10/11/13).

origen a los problemas de riesgo de reputación que deben afrontar las empresas ante el repudio social que generan sus políticas de planificación fiscal.

Esta situación ha dado lugar a que una de las preocupaciones de los gobiernos a nivel mundial consista en poder determinar en qué situaciones se configura una conducta tributaria ilegítima que amerite una reacción estatal y cuándo tal clase de comportamiento puede ser calificado de fraudulento (en términos de la OCDE) y ser pasible de reproche penal.

Esta tarea se presenta como altamente dificultosa si se tiene en cuenta que, por más que las autoridades fiscales u organizaciones no gubernamentales consideren las políticas fiscales como inmorales por los perjuicios que puedan irrogar al fisco (y, en consecuencia, a la sociedad), para los ejecutivos y accionistas de las multinacionales se trata de una herramienta válida que permite a la compañía incrementar sus ganancias post-impuestos a nivel mundial.

Ante este panorama, puede afirmarse que, desde la perspectiva de lo que podríamos llamar una “ética tributaria”, parece ser que la responsabilidad social de una compañía es maximizar a escala global las ganancias de sus accionistas, dentro de los límites fijados por la ley y sin que exista fraude. Desde que los países involucrados en las operaciones de las compañías transnacionales son siempre dos o más, la legislación tributaria se torna cada vez más compleja. Son las lagunas en el derecho interno de cada uno de los Estados involucrados lo que provee a las multinacionales de oportunidades para planificar sus políticas fiscales de modo tal de reducir sus costos impositivos al máximo. De este modo, aun cuando la finalidad perseguida por la compañía a través de la planificación fiscal sea disminuir su carga tributaria mediante la desviación de sus ganancias de una jurisdicción a otra según su conveniencia, si esa actividad se efectúa dentro de los límites que establece la propia legislación, no sería posible sostener válidamente que existe una actividad ilegítima por parte de la empresa. No obstante, si detrás de la transacción cuestionada no hay sustancia alguna, si sólo hay un ejercicio antifuncional del derecho, entonces la operación de la que se trate sí puede ser cuestionada por el Estado, aunque no está claro si puede ser sancionada con pena de prisión. En efecto, si la aplicación de esta clase de penalidades debe reservarse para casos importantes de fraude, surge imprescindible determinar si tal ejercicio antifuncional del derecho puede ser calificado de fraudulento.

De lo expuesto es posible concluir, entonces, que desde el punto de vista de una “ética tributaria”, si la multinacional cumple las reglas del juego y está diseñada para plasmar la responsabilidad social de una empresa (maximizar las ganancias de sus accionistas) las políticas fiscales son aceptables.

Por otra parte, desde una posición que podríamos denominar “ética social”, podría decirse que las multinacionales son organizaciones corporativas que tienen responsabilidades más allá de los intereses particulares de sus accionistas, de cuyo ejercicio derivan beneficios para las propias compañías, tales como una reputación positiva que las legitime frente a la sociedad en su conjunto. En este orden de ideas, las políticas fiscales deberían diseñarse de modo tal de no producir ningún daño social, en otras palabras, deberían practicarse de forma tal que parezcan correctas y justas a todas las partes involucradas: accionistas, gobiernos y ciudadanía de cada país involucrado. Así, las multinacionales se comportarían de la manera en que debería hacerlo un buen ciudadano corporativo global. Ahora bien, si el comportamiento empresarial genera un daño, ese acto sería ilegítimo.

De esta suerte, no puede más que inferirse que estas dos posturas que hemos denominado “ética tributaria” y “ética social” tienen un punto en común: si hay fraude, hay daño y entonces la actividad es claramente inaceptable. En donde los puntos de vista de una y otra posición parecen diferir es en la calificación y tratamiento que debe darse a los casos en los que hay generación de daño social por un uso abusivo de las normas: ¿constituyen esta clase de comportamientos antifuncionales un fraude significativo en los términos de la OCDE? ¿Deben ser tales conductas abusivas sancionadas penalmente?

9. TIPICIDAD Y CONCEPTO DE RIESGO PERMITIDO

La esencia del derecho penal es la de indicar las valoraciones fundamentales de una sociedad. De esta forma, los tipos penales señalan los presupuestos necesarios para imputar a la conducta de un agente la realización del hecho que interesa al derecho penal. “El tipo en sentido estricto consiste en la descripción de la conducta contraria a la prohibición o mandato a la que se refiere la conminación penal (...). La tipicidad significa tan sólo que la conducta contradice la prohibición o el mandato

asegurados penalmente (...). [D]e las innumerables formas de conducta humana, los tipos deben resaltar aquellas que se desvían gravemente del orden social regular”⁴⁹.

Uno de los criterios construidos por el derecho penal a los fines de atribuir responsabilidad por el hecho ilícito a su autor es el de la imputación objetiva, que tiene como concepto central, entre otros, al de riesgo permitido. Una conducta riesgosa que produce un resultado lesivo no configura un comportamiento subsumible en el tipo penal si ese riesgo es un riesgo permitido, esto es, socialmente adecuado o tolerado. El concepto de riesgo se refiere a la probabilidad o contingencia de la ocurrencia de un resultado dañoso.

Gran parte de la doctrina entiende que la misión del derecho penal es la protección de bienes jurídicos. De este modo, el derecho penal sólo debe emplearse para proteger bienes jurídicos de real importancia, siempre que los demás mecanismos de control social resulten insuficientes para alcanzar aquel fin. En definitiva, el derecho penal revestiría un carácter subsidiario respecto de los demás mecanismos jurídicos previstos para el mantenimiento del orden social, de modo que sólo puede optarse por su aplicación cuando no existan o no resulten efectivos mecanismos menos lesivos de protección. En efecto, no todo ataque a un bien jurídico configura un delito, sino únicamente aquellos que son más graves y peligrosos y sólo éstos ameritan la aplicación de una pena. El injusto penal se presenta, por tanto, como afectación de un bien jurídico, esto es, como lesión o puesta en peligro de un bien jurídico, ya sea individual (vida, integridad corporal) o colectivo (administración de justicia, hacienda pública).

En este orden de cosas, se explica que: “si el Derecho Penal quiere proteger bienes jurídicos frente a las afectaciones humanas, esto es solamente posible mediante la prohibición de creación de riesgos no permitidos para la existencia de bienes jurídicos y mediante la calificación como injusto penal de la realización antijurídica de aquellos riesgos en forma de una afectación de bien jurídico. Las conductas típicas son siempre afectaciones de bienes jurídicos en forma de realización de riesgos no permitidos creados por los hombres (...). La teoría de la imputación objetiva (...) realiza (...) la tarea central de cada Derecho Penal en un Estado de

⁴⁹ Stratenwerth Günter, *Derecho penal. Parte general I. El hecho punible*, Buenos Aires, Hammurabi, 2005, p. 127/128.

Derecho: el equilibrio de intereses entre seguridad estatal y libertad individual. En el predominio de los intereses de seguridad concurre un riesgo no permitido, que conduce en su realización hacia una imputación del resultado típico. Cuando predominan los intereses de libertad individual el riesgo es permitido, y en caso de realización del riesgo está exenta una imputación del resultado (...). [E]l injusto penal presupone una lesión o puesta en peligro del bien jurídico y (...) la teoría de la imputación objetiva establece en detalle, sobre esta base, el ámbito de la prohibición penal a través de la ponderación de los intereses de protección y de libertad”⁵⁰. En definitiva, desde esta perspectiva, el derecho penal protege bienes jurídicos contra riesgos no permitidos, los que se definen en un caso concreto según deba prevalecer el interés de seguridad del Estado o la libertad individual.

No obstante, resulta pertinente traer a colación en este punto que la tesis según la cual el derecho penal protege bienes jurídicos no ha sido ajena a las críticas. En este sentido, se ha puesto de resalto que la norma penal no protege bienes jurídicos, al menos no en un sentido físico, ya que interviene luego de que la afectación de tal bien ya aconteció. Por lo demás, la teoría de la protección de los bienes jurídicos no proporcionaría ningún criterio para identificar qué bienes jurídicos deben ser protegidos por la ley penal, con lo que no establecería un límite claro a la injerencia penal del Estado, que podría extenderse a ámbitos propios de la moral particular. Además, si se interpreta que la norma penal está para producir protección, la lógica induciría a interpretar que para estar más protegidos debería extremarse la reacción penal contra el quebrantamiento de la norma tanto como fuera posible, lo que conlleva el riesgo de acuñar un derecho penal exorbitante⁵¹. En razón de estos argumentos, se ha concluido que antes que la protección de bienes jurídicos, la función del derecho penal es netamente simbólica o comunicacional. En este sentido, se explica que: “El quebrantamiento de una norma advierte a todos que la expectativa de la conducta debida que encierra la norma está en discusión. La pena demuestra

⁵⁰ Roxin Claus, “El injusto penal en el campo de tensión entre protección de bienes jurídicos y libertad individual”, LNC 2006-5-461.

⁵¹ Cfr. Sancinetti Marcelo A., *Casos de derecho penal –parte general 1–*, Buenos Aires, Hammurabi, 2005, p. 35/41.

que, para la sociedad, en cambio, todo aquel que se atenga a la norma está en lo correcto; quien la quebrante, en lo erróneo”⁵².

En torno al debate planteado, puede decirse que en el ámbito de los delitos penal tributarios aun no se ha arribado a un completo acuerdo en torno a cuál sería el bien jurídico tutelado, aunque, por lo general, la postura mayoritaria coincide en afirmar que el bien jurídico protegido es la hacienda pública en sentido dinámico: la actividad financiera del Estado como proceso dirigido a obtener recursos y realizar el gasto público. Por otro lado, desde una perspectiva comunicativa, si el derecho penal no ampara bienes jurídicos como objetos valorados positivamente, el delito económico constituye la defraudación de una expectativa normativa de conducta en el sector económico para cuya reestabilización normativa es necesaria la imposición de una sanción penal⁵³.

En razón de la asignación al derecho penal de una función simbólica, se ha afirmado que: “Las normas penalmente sancionadas regulan el comportamiento humano no porque sí, sino para posibilitar la vida social, que no puede existir sin la seguridad de las expectativas (...) ya para mantener una oferta diferenciada de posibilidades de contacto social hay que asumir algunas defraudaciones de expectativas, resultando tanto más posible aceptar un riesgo como permitido cuanto más amplíe la libertad de actuación propia en cada caso. El exonerar de responsabilidad por determinadas consecuencias no sólo aumenta el abanico de posibilidades de comportamiento ajeno, sino también el número de acciones entre las que cada uno puede elegir, sin comportarse incorrectamente (...)”⁵⁴.

En efecto, para esta visión existe un comportamiento delictivo cuando se infringen las expectativas derivadas del rol que ocupa cada ciudadano. Las personas son portadoras de roles y el derecho penal viene a garantizar la seguridad de las expectativas conforme a esos roles. Cualquier resultado lesivo que se ocasione sin violar esas expectativas de rol no es imputable objetivamente al agente. El comportamiento socialmente adecuado o inocuo, aunque genere daños, no puede ser imputado penalmente al autor. Desde esta perspectiva, el derecho penal no protege

⁵² Idem, p. 48.

⁵³ Cfr. García Caveró P., *Derecho Penal Económico, parte general*, Lima, ARA Editores, 2003, p. 43.

⁵⁴ Jakobs Günther, *Derecho penal parte general. Fundamentos y teoría de la imputación*, Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 243.

bienes jurídicos, sino la vigencia de la norma. El obrar delictivo importa un no reconocimiento de la vigencia de la norma, lo que, como proceso comunicativo, requiere una objetivación, un acontecimiento significativo que se manifieste en el plano fáctico.

Ahora bien, Jakobs señala que no forma parte del rol de ciudadano eliminar todo riesgo de lesión de otro, de lo contrario las interacciones sociales no serían posibles. Si se prohibiera toda puesta en peligro de bienes jurídicos sería imposible realizar cualquier comportamiento social⁵⁵. Así, el concepto de riesgo permitido implica reconocer que determinadas acciones no suponen defraudación de expectativas, porque, pese a que generan o pueden generar un resultado lesivo, su aceptación es necesaria o al menos usual para poder mantener la posibilidad del contacto social. Por tanto, la delimitación de los riesgos permitidos estará dada por la observación de lo que es un comportamiento tolerado por la sociedad históricamente. En razón de ello, la configuración del riesgo permitido podrá alterarse en el tiempo, ya que, por distintas motivaciones, una sociedad puede verse inclinada a modificar esos límites, ampliándolos o reduciéndolos. “El riesgo permitido no resuelve una colisión de bienes, sino que establece lo que son supuestos normales de interacción, ya que la sociedad (...) no es un mecanismo para obtener la protección de bienes, sino un contexto de interacción (...). [F]recuentemente se intenta presentar el riesgo permitido como resultado de un cálculo de costes y beneficios: el beneficio estaría constituido por la libertad de comportamiento que se obtiene con ayuda de la permisión de riesgos, mientras que los costes serían la pérdida de aquellos bienes a cuya destrucción conduce el riesgo, debiendo ambos lados mantener una relación adecuada (...). Sin embargo, la esperanza de haber encontrado una especie de fórmula del riesgo permitido por medio de una proporcionalidad entre costes y beneficios, concretamente entre libertad de comportamiento y puesta en peligro de bienes, se ve defraudada, pues falta un criterio válido de valoración, criterio sin el cual todo cálculo pierde su validez (...). [N]o sólo se trataría de completar una determinada configuración social conocida en sus rasgos generales, sino de fundamentar por qué una sociedad puede lícitamente tener la configuración que de hecho tiene. Esa

⁵⁵ Cfr. Jakobs Günther, *La imputación objetiva en derecho penal*, Buenos Aires, Ad Hoc, 2009, p. 13/40.

fundamentación no se puede llevar a cabo, y en todo caso, no se puede realizar con medios jurídicos”⁵⁶.

En este orden de cosas, la delimitación del riesgo permitido en el ámbito penal tributario requiere que, a partir de la observación de las conductas propias de las interacciones económicas, puedan distinguirse aquellas que no son penalmente relevantes, ya sea porque son consideradas socialmente como adecuadas al ejercicio de la libertad económica, o porque generan mayores beneficios que costos, o porque pueden ser evitadas con costos inferiores a la sanción penal.

La consecuencia inevitable de ahondar en el concepto de riesgo permitido es reconocer que, al igual que en otros ámbitos, en el campo penal tributario no toda conducta riesgosa (o susceptible de generar un daño) es penalmente relevante. No todo comportamiento que evita el pago total o parcial de tributos con la consecuente disminución de expectativas para el fisco constituye una conducta penalmente típica, porque no en todos los casos se genera un riesgo jurídicamente desaprobado. Si se reconoce como principio la libertad de los ciudadanos para organizar su actividad económica, no toda omisión del pago de cargas fiscales por el obligado, aun cuando pueda afectar el bien jurídico hacienda pública, crea un riesgo no permitido que torne a la conducta en penalmente ilícita. “[N]o es suficiente comprobar la no percepción del tributo para alcanzar la tipicidad del comportamiento, es necesario además considerar que ello está fuera de las reglas de libertad de acción, propias del sistema de libertades estatuido en el Estado de Derecho (...). El desvalor de la acción no se confunde entonces con la afectación o lesión de bienes que, en la dinámica diaria, son de todos modos lesionados (...). El juicio normativo del comportamiento supone su contradicción con la axiología normativa de la sociedad. Dice FRISCH que toda acción puede comportar la presencia o producción de condiciones capaces de lesionar un bien. Sin embargo, ello no puede bastar para desaprobado una conducta, pues de lo contrario las limitaciones de la libertad alcanzarían una magnitud tal en la que nadie está interesado. A su entender, si no hay creación desaprobada de un peligro unido a la conducta, entonces lo que en realidad falta es una conducta prohibida. La

⁵⁶ Idem, p. 45/46.

vinculación de la conducta con un determinado peligro desaprobado para los bienes es el elemento nuclear de la conducta típica en los delitos de resultado”⁵⁷.

Hay, pues, un campo de libertad económica en el que los comportamientos, por más que produzcan alteraciones o afectaciones en la percepción de los tributos, no son punibles, idea esta que ha motivado el debate en torno a los conceptos de economía de opción, elusión y evasión. Así, se ha dicho que “los términos ingeniería fiscal, economía de opción, evitación y elusión, más allá de sus diferencias lingüísticas, intentarían expresar una misma situación normativa. Es decir, la existencia de un peligro o afectación de las expectativas fiscales, pero dentro de un ámbito de riesgos jurídicamente permitidos o aceptados por su adecuación al orden de libertad, que gobierna la organización de los comportamientos de los ciudadanos e impide el nacimiento –total o parcial– de una fuente de obligaciones fiscales”⁵⁸.

El tipo penal del delito de evasión previsto en la legislación argentina establece que: “Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año”.

En definitiva, para que se configure un delito penal tributario no basta con la existencia de un deber de pagar que sea incumplido, aun cuando en tales ocasiones existe lesión del bien jurídico hacienda pública, sino que lo que la norma exige es que tal incumplimiento se encuentre ligado a un engaño. Sólo cuando la omisión del pago o el pago en una cuantía inferior a la debida se efectúa mediante una conducta ardidosa o engañosa existe un riesgo no permitido, un comportamiento socialmente no adecuado, una grave lesión al bien jurídico hacienda pública, una vulneración de la norma que amerite una sanción penal para revalidar o reconfirmar su vigencia.

⁵⁷ Yacobucci Guillermo J., “La conducta típica en la evasión tributaria (un problema de interpretación normativa), en *Derecho penal tributario. Tomo I*, Alejandro C. Altamirano, Ramiro Rubinska coord., Marcial Pons, 2008, p. 109/110.

⁵⁸ *Idem*, p. 113.

Sólo son considerados como portadores de una significación de lesión grave a normas centrales aquellos comportamientos de omisión de pago de todo o parte del impuesto que se hallen acompañados de un ardid o engaño que confiera a la situación presentada por el contribuyente de una verosimilitud que no tiene. “[Q]uien simplemente no paga una deuda no expresa –no necesariamente– que las deudas no deben ser honradas; no proyecta una realidad del derecho diferente a la vigente. Las razones que podrían explicar la falta de pago son múltiples (...). El no pago de la deuda tributaria no tiene un sentido inequívoco acerca de la no validez del derecho: no se sabe si es una manifestación contraria al derecho, o un error, o un olvido, o la imposibilidad de cumplir el deber por estar convencido de que no corresponde”⁵⁹.

10. HECHO IMPONIBLE Y HECHO PUNIBLE

La tipificación tributaria y penal configuran los medios de selección de las conductas gravables y punibles, respectivamente, de modo que sólo pueden imponerse las consecuencias tributarias o penales en los supuestos expresamente tipificados.

El tipo penal de evasión previsto en la normativa argentina estipula que la conducta punible es aquella efectuada por “el obligado”, en otros términos, el sujeto sobre el cual recae el deber de pagar. La obligación tributaria es “la vinculación establecida por una norma jurídica entre una circunstancia condicionante (la realización del hecho imponible) y una consecuencia jurídica (el mandato de pago)”⁶⁰. En definitiva, aquel en cabeza de quien recae la obligación se constituye en el sujeto pasivo en una relación jurídico obligacional en la que el sujeto activo que pretende el cobro del tributo es el propio Estado.

El deber de pagar surge en la medida en que se compruebe la realización de un hecho imponible a través del cual se exterioriza una realidad económica que la norma encuentra reveladora de capacidad contributiva.

En toda norma tributaria se estipula un hecho imponible, en el cual pueden reconocerse cuatro aspectos:

⁵⁹ Orce, Guillermo, “Función de la pena y delitos tributarios”, en *Derecho Penal y Sociedad*, Montealegre Lynnett (cood), Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2007, p. 220.

⁶⁰ Villegas, Héctor Belisario, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Astrea, Buenos Aires, 2003, p. 318.

- a- el aspecto subjetivo: señala quién es el sujeto que se encuentra obligado al cumplimiento de la prestación tributaria.
- b- el aspecto objetivo: precisa qué se está gravando, o sea, describe la situación fáctica que como exteriorización de capacidad contributiva será objeto de gravamen.
- c- el aspecto temporal: indica el momento en el cual debe tenerse por configurado el hecho imponible.
- d- el aspecto espacial: especifica el lugar donde debe desarrollarse la operación para tener por configurado el hecho imponible.

Para que un acontecimiento determinado sea considerado como hecho imponible debe corresponderse a la hipótesis de incidencia tributaria prevista por la legislación.

La obligación tributaria es la consecuencia de la realización del hecho imponible: la realización de tal hecho trae aparejada como consecuencia jurídica el deber de ingresar un monto dinerario al fisco.

Esta configuración de la relación tributaria ha conducido a afirmar que “para considerar los presupuestos idóneos de criminalización tributaria, siempre y en todos los casos, se deben considerar las condiciones determinantes de la violación impositiva. Ello, en buen romance, significa que no existe hecho punitivo sin la existencia previa de un hecho tributario disvalioso”⁶¹.

Existe un hecho tributario disvalioso cuando, acontecido el hecho imponible, hay un incumplimiento de la obligación tributaria que es su consecuente. De este modo, “no hay hecho punible si no hay hecho imponible, toda vez que como lo dice la ley penal tributaria, sólo puede ser punible ‘el obligado’, es decir aquel deudor de la obligación tributaria que nació como consecuencia de la verificación de los presupuestos de hecho establecidos en la ley tributaria sustantiva”⁶².

Por lo tanto, el ilícito tributario requiere para su configuración:

- a.- el acaecimiento del hecho imponible generador de la obligación contributiva;

⁶¹ Díaz, Vicente O., Periódico Económico Tributario, 8/09/08, Año XVI-Nº 402.

⁶² Tarsitano, Alberto, Las formas jurídicas inadecuadas en el derecho tributario y en el derecho penal tributario, Sup. E. Derecho Económico, L.L., febrero 2004, <http://es.scribd.com/doc/130434604/Derecho-Tributario-Tarsitano> -26/01/14)

b.- que la obligación tributaria sea incumplida.

Es ante tales requisitos que cobran relevancia las distinciones que se efectúan entre los conceptos de elusión y evasión y los efectos que se le asignan a las cláusulas generales antiabusivas como el principio de la realidad económica. En este sentido se ha indicado que “la clásica oposición a (...) [la] derivación penal [de la elusión] se fundaba en lo que (...) [se] denomina el ‘criterio cronológico’: en la elusión tributaria no se realiza el hecho imponible, lo que sí ocurre en la evasión, caracterizada por un incumplimiento de la deuda tributaria. Sin embargo, si se concuerda en que en el negocio jurídico anómalo existe una realidad subyacente que determina la adecuación del régimen fiscal a la causa típica respectiva (...), la evitación del hecho imponible se circunscribiría exclusivamente al supuesto de economía de opción. Por el contrario, en la elusión tributaria, el empleo del negocio anómalo resultaría indicativo de un proceder ilícito para ocultar un hecho imponible cuya verificación efectiva realizan las partes de manera disimulada”⁶³.

Los que piensan que mediante la elusión se evita el hecho imponible deben explicar cómo se llega a la obligación tributaria. Para eso acuden a la analogía o la ficción. De esta forma, la función de la norma general antiabusiva, sobre la base del principio de igualdad y la noción de capacidad contributiva, consiste en facultar a la administración a tener por configurada la obligación tributaria sin violar el principio de legalidad.

La problemática en examen pasa a ser, por tanto, la de la trascendencia penal de la elusión: ¿la tiene o no? La respuesta a este interrogante dependerá de la interpretación que se haga del concepto de elusión fiscal y su correlación con las cláusulas generales antiabuso, en el sentido de establecer si en tales casos se tiene o no por configurado el hecho imponible. En la medida en que efectivamente se verifique un hecho imponible, los casos de elusión podrían, en principio, ser alcanzados por la norma penal, puesto que, como se dijo antes, no hay hecho punible sin hecho imponible. Ahora bien, para que los supuestos de elusión puedan ser considerados delictuales será necesario, a su vez, determinar si en tales casos media el ardid o engaño exigido por el tipo penal. En caso contrario, se tratará de hechos desprovistos de relevancia penal.

⁶³ Braccia Mariano F., ob. cit., p. 120/121.

11. TESIS CLÁSICA DE LA ELUSIÓN: NEGACIÓN DE SU INCIDENCIA PENAL

Para la tesis tradicional, en la elusión no hay realización del hecho imponible, por lo que su comisión no puede traer aparejada una sanción de pena privativa de la libertad, sino que lo que el ordenamiento prevé es la anulación de ese negocio jurídico y la imposición de la norma eludida, con lo que se evita el resultado injusto y se restaura el orden perturbado.

De esta manera, en caso de elusión “no se contraviene el mandato de una norma, sino que se evita mediante artificios la realización del presupuesto de hecho del que nace el mandato. Sin infracción de la norma de determinación no existe posibilidad de injusto penal. Porque en el caso de fraude de ley no se ha realizado el hecho imponible, se ha eludido su realización. Por tanto, no ha surgido la obligación tributaria asociada al hecho imponible eludido. Por ello la infracción tributaria, y el delito fiscal, se reduce a los casos en que se ha realizado el hecho imponible, ha surgido la obligación tributaria y se ha eludido el pago del impuesto (...) [en la infracción tributaria] el hecho imponible se ha realizado y, por tanto, ha surgido una deuda tributaria a cargo del sujeto pasivo, mientras que en el caso del fraude de ley se intenta eludir la realización del presupuesto de hecho de la imposición”⁶⁴.

De acuerdo a esta formulación, en los casos de elusión no acontece el hecho imponible al que se refiere la norma fiscal eludida, sino que se realiza otro acto con efectos económicos similares, por lo que el comportamiento del contribuyente no puede ser pasible de sanción puesto que ello comportaría una aplicación analógica de la norma penal. En efecto, la aplicación de la norma penal tributaria responde a la omisión del pago de un impuesto debido, es decir que requiere, como elementos esenciales, el acaecimiento de un hecho imponible y el incumplimiento de la obligación de pago del impuesto nacida de la realización de tal suceso fáctico. Si no hay obligación tributaria efectivamente generada e incumplida, la subsunción de los supuestos de elusión en la norma penal tributaria implicaría extender el ámbito de aplicación de la norma penal a hechos no comprendidos en ella.

⁶⁴ Choclan Montalvo José Antonio, “Anomalía del negocio jurídico y delito fiscal”, *Actualidad Jurídica Aranzadi* N° 551/2002, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2002. Ref. BIB 2002/1775. (La ley Nexus.com 31/10/2006). Tener en cuenta que el fraude tributario es un mecanismo de elusión, conforme se lo mencionó por el apartado V. 4 de la presente.

En este orden de ideas, se ha señalado que “en los supuestos calificados como fraude de ley la aplicación de la norma preferente eludida comporta siempre un procedimiento de aplicación analógica de la norma. En el fraude de ley no se ha realizado el supuesto de hecho de la norma eludida, luego la aplicación de la norma defraudada comporta un procedimiento de aplicación analógica al hecho equivalente efectivamente realizado por las partes del negocio anómalo. Tampoco se habría realizado, en consecuencia, el supuesto de hecho típico de la norma penal, pues no se puede eludir una obligación tributaria que no ha nacido al no haberse realizado el hecho imponible. Desde este punto de vista (...) [en la infracción tributaria] el hecho imponible se ha realizado y, por tanto, ha surgido una deuda tributaria a cargo del sujeto pasivo, mientras que en el caso del fraude de ley se intenta eludir la realización del supuesto de hecho de la imposición (...) La deuda tributaria sólo surge como consecuencia de la aplicación analógica de la norma fiscal eludida, como si se hubiera realizado el correspondiente hecho imponible, de haber concertado las partes el negocio en la forma usual. La aplicación analógica de la norma fiscal eludida conlleva también la aplicación analógica de la norma penal cuando se considera eludida la deuda tributaria sólo nacida por la aplicación de la consecuencia jurídica del fraude de ley”⁶⁵.

Así las cosas, en los casos de elusión, el fisco, haciendo uso de estándares de corrección, puede cobrar el impuesto omitido o evitado tal como si el hecho imponible hubiera efectivamente existido (en otras palabras, como si la situación fáctica hubiera podido subsumirse en el tipo tributario respectivo). Para ello, deberá demostrar que el objetivo perseguido por las partes mediante el respectivo negocio fue la de evitar el surgimiento del hecho imponible. En definitiva, los sostenedores de esta postura entienden que como esta clase de operaciones son reales, independientemente de lo ilegítimo que pueda considerarse el propósito que haya motivado la elección de la forma comercial de la que se trate, no se configuraría un delito penal porque no hay acaecimiento del hecho imponible ni surgimiento de la consecuente obligación tributaria. Asimismo, el principio de legalidad, en cuanto requiere la determinación

⁶⁵ Choclan Montalvo José Antonio, “Fraude a la Ley Tributaria y delito fiscal. Una reflexión desde los principios constitucionales del derecho penal (A propósito de la STC 120/2005 de 10 de mayo)”, *Diario La Ley España*, Nº 6296, 15/07/05, Ref. D -178. (La ley Nexus.com 31/10/2006).

precisa y circunstanciada de la conducta prohibida o mandada (*lex certa*), obstaría a que, mediante la invocación de un estándar, luego de efectuada pueda interpretarse la operación como constitutiva de un obrar delictivo, lo que sí puede hacer el fisco para cobrar el impuesto debido.

El derecho penal está altamente formalizado: “el principio de legalidad y el mandato de certeza son garantías establecidas en el sistema penal, en el que existe una larga tradición acerca de que es preferible que ciertas conductas similares a la prohibida queden sin ser penadas a que exista un riesgo de manipulación estatal en la aplicación de las penas. El principio de tipicidad, la prohibición de analogía, el mandato de certeza son reglas que contribuyen al alto grado de formalización del sistema. La producción de un ‘resultado’ por caminos similares al descrito en la ley penal no es considerado delito”⁶⁶.

Desde esta perspectiva, en los casos de elusión no se infringe norma alguna, sino que se usan estructuras jurídicas atípicas para un determinado negocio jurídico de un modo que no resulta tolerable, justamente porque se emplean como estratagema para evitar la producción del hecho imponible, presupuesto de la obligación tributaria. El medio con el que contarían las administraciones fiscales para afrontar esta clase de comportamientos son las cláusulas generales antielusión. Los fiscos pueden valerse de tales cláusulas para desconocer el negocio jurídico anómalo (con vulneración de la causa típica) y hacer tributar el acto como si fuera aquel propio a los fines perseguidos por las partes.

Asimismo, quienes adhieren a la tesis tradicional de la elusión estiman que la creencia de que se trata de conductas reprobables y contrarias al espíritu del ordenamiento jurídico no es suficiente para avalar su sanción con pena. Ello por cuanto “no toda lesión de los intereses de la Hacienda Pública debe enfrentarse con la represión a través del mecanismo sancionador (...) su valoración negativa se refiere al concreto incumplimiento de una obligación tributaria, que es lo que justifica la reacción sancionadora. Pero es que, además, el que en la elusión no exista una obligación surgida que sea objeto de incumplimiento impide singularizar el bien jurídico protegido por el delito contra la Hacienda Pública, que no es la función

⁶⁶ Orce, Guillermo, Trovato, Fabián, *Delitos Tributarios. Estudio analítico del régimen penal de la ley 24.769*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2008, p. 79.

tributaria en abstracto, sino cada concreto crédito tributario (...). Si bien se puede decir que las conductas abusivas y en fraude de ley no son queridas por el ordenamiento, ello simplemente se traduce en la circunstancia (ya de por sí importante) de la posibilidad excepcional otorgada por el ordenamiento de gravarlas, aun tratándose de conductas atípicas, a través de la aplicación de una cláusula general antielusión (...)"⁶⁷.

De este modo, en los casos de elusión no cabría aplicar una sanción administrativa o penal, precisamente porque existen normas antielusión de carácter general que sirven como instrumento de aplicación analógica de la norma fiscal. Tal aplicación analógica de la norma penal no es admisible. "No se trata (...) de si se sanciona o no por analogía, sino de si el tipo del injusto aparece suficientemente definido en la ley sancionadora, cuando su concurrencia depende de la aplicación por la Administración de una potestad más o menos libre (...). Una cláusula general (...) es (...) una norma sin contenido material, simplemente atributiva de una competencia a la Administración para decidir si una conducta es abusiva o en fraude de ley. Utilizada como instrumento de tipificación del delito contra la Hacienda Pública dejaría en manos de la Administración la concurrencia de la conducta delictiva, lo que supondría una transgresión a las exigencias de la tipicidad (...). [U]na eventual descripción del tipo infractor del conflicto en la aplicación de la norma tributaria a partir de la apreciación administrativa de que el negocio es <notoriamente inusual o impropio> no vendría a contemplar los elementos de la conducta infractora con suficiente certeza"⁶⁸. Un tipo penal que admitiera semejante discreción del fisco no cumpliría con el mandato de certeza del principio de legalidad (*lex certa*).

Por lo tanto, según se lo expresa desde esta visión, sin perjuicio de que la construcción jurídica empleada por las partes para llevar a cabo un negocio pueda parecer inadecuada porque es elegida por no estar gravada o estarlo en menor medida que el negocio que, según las previsiones del ordenamiento, sería el adecuado para alcanzar esos fines, en tales casos no existiría hecho imponible y, por tanto, tampoco hecho punible.

⁶⁷ García Novoa, César, "La sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo. Fraude de ley y delito fiscal", en *Diario La Ley España* Nº 6381, 19/12/05, Ref. D-293 (LaLeyNexus.com 31/10/2006).

⁶⁸ *Idem*.

En efecto, quienes apelan a la tesis de la analogía sostienen que si bien es posible interpretar que en los casos de elusión existe un quebrantamiento indirecto de la norma tributaria, aquel puede ser suficiente para recalificar la conducta a los efectos fiscales, pero no para tener por configurado un ilícito penal. Aun cuando el comportamiento elusivo reviste cierto halo de ilegitimidad porque a través de él se alcanzan resultados que se oponen a los fines de la legislación tributaria, no es merecedor de reproche penal porque no se constituye el hecho imponible y, por ende, no hay obligación tributaria que haya sido incumplida, requisito que exige el tipo penal de evasión previsto por el art. 1 de la ley 24.769.

En este orden de ideas, aparece apropiado aludir a los argumentos que, siguiendo esta concepción de la elusión, son vertidos en la resolución penal del caso objeto de análisis por el presente trabajo, en tanto hacen referencia a la ausencia de hecho imponible como un obstáculo para la aplicación de la normativa penal. Así, por aquella decisión se indicó: "...ante la vigencia del Tratado internacional suscripto con Chile (...) no reposó, al menos respecto de los períodos denunciados, en cabeza de 'Molinos Río de la Plata S.A.' la obligación de tributar ante el Fisco Nacional bajo el Impuesto a las Ganancias, las sumas percibidas originadas en dividendos de fuente extranjera. Es decir, no se ha constatado el surgimiento de la obligación tributaria de pago, circunstancia que deriva en la consecuente atipicidad de la conducta denunciada"⁶⁹.

12. TESIS AMPLIA DE LA ELUSIÓN: RECONOCIMIENTO DE SU INCIDENCIA PENAL.

Partiendo de una perspectiva opuesta a la hasta aquí descrita, es posible interpretar que, a través del empleo de una cláusula general antiabuso se reconstruye el negocio jurídico efectuado por las partes y se lo vincula con el efecto fiscal que es su consecuencia indisociable. Se revela la causa típica del negocio y se la concilia con el coste fiscal que le es adecuado. Se trata de la investigación del sustrato causal del negocio, lo que equivaldría al develamiento de las relaciones económicas subyacentes.

La elusión sería, entonces, una alteración de tipología jurídica. El negocio se configura bajo una determinada forma jurídica pero cumple la función de otra. El contribuyente apela a una forma negocial anómala a los efectos de procurarse un

⁶⁹ Ver Nota 14.

ahorro fiscal, ya que la operación se grava de acuerdo con la forma adoptada y no según la otra –adecuada– que fue dejada de lado. De este modo, se evita el costo fiscal de la operación económica por la que las partes efectivamente se rigen en la práctica, costo que se traslada al fisco.

Para la tesis clásica el objeto de la elusión diverge del de la evasión: con la primera se evita el nacimiento de la deuda tributaria, mientras que con la segunda se omite el cumplimiento de una obligación impositiva efectivamente nacida. Pero hay quienes cuestionan la pertinencia de estas conclusiones en tanto conciben a la elusión como la discordancia entre el tipo negocial efectivamente aprovechado y el coste fiscal de transacción soportado que exige la adecuación del régimen conforme lo establece la norma fiscal para cada caso. “La constatación de la falta de correspondencia entre el régimen jurídico efectivamente aprovechado por las partes y el régimen fiscal del negocio anómalo exteriorizado, constituye una de las modalidades del ejercicio de la función calificadora del Administración. Inserto en el marco de la genérica aplicación del tributo, a través suyo ésta penetra en las relaciones económicas subyacentes al negocio anómalo. En abstracto, esta función importa revelar la verdadera causa típica del negocio, recalificarlo y atribuirle el coste fiscal respectivo de acuerdo a su configuración como objeto del hecho imponible eludido, operación que reproduce un principio de réplica o de reconstrucción del contrato perfecto (...) por el [que] se recupera la situación originaria del supuesto de hecho respecto del que correspondió ser aplicada la norma defraudada”⁷⁰. En este orden de ideas, se estima que toda operación económica tiene un costo fiscal que constituye un costo de transacción. Definida la causa final adecuada del negocio jurídico, el efecto fiscal es una consecuencia cuya indisociable.

Desde esta perspectiva se interpreta que cada hecho imponible recepta una causa fin que distingue a un negocio económico de otros, por lo que la adopción de un determinado tipo contractual, aún anómalo, no alteraría el perfeccionamiento del hecho imponible en tanto la causa que mejor se adecue a la finalidad económica perseguida se corresponda con aquella comprendida por la norma fiscal.

En definitiva, para quien afirma que en los casos de elusión se verifica el hecho imponible, cabría la posibilidad de la aplicación de sanciones penales a estos

⁷⁰ Braccia Mariano F., ob. cit., p. 113.

comportamientos puesto que no se darían las objeciones planteadas en el apartado precedente en torno a la no realización del hecho imponible. “Lo que resulta trascendente de acuerdo con la reconstrucción del contrato o principio de réplica, es la constatación de la causa típica adecuada a la operación comercial efectivamente aprovechada por los contrayentes, puesto que la aplicación del coste fiscal de transacción es su consecuente necesario. Ello así, comprobada la existencia de un ‘negocio anómalo’, la realidad subyacente respecto de la que corresponde la adecuación de régimen fiscal a su causa típica, trasunta la circunstancia evidente de que aún en la elusión tributaria se produce el hecho imponible cuyo perfeccionamiento negaba la teoría clásica, sólo que a través del negocio anómalo se favorece su ocultamiento. En otras palabras, la elusión no impediría el nacimiento de la deuda tributaria sino que ocultaría esta circunstancia”⁷¹.

En efecto, desde esta perspectiva, no es que a través de la elusión se realiza un acto jurídico al que se le extienden los efectos de la regulación tributaria ya que la voluntad de la ley ha sido abarcar con el impuesto todo otro negocio o figura jurídica a la que pueda atribuirse un resultado económico análogo, sino que, por el contrario, el hecho imponible efectivamente tiene lugar. Así, el resultado económico alcanzado por las partes del negocio no se considera como uno liberado total o parcialmente de impuesto, al que se le termina aplicando de manera extensiva un tipo tributario, sino que se estima que el hecho imponible ocurre y se lo oculta tras la anormalidad de la forma negocial empleada.

En caso de ausencia de tipificación del resultado económico, no hay perfeccionamiento del hecho imponible y la conducta podrá ser calificada como una economía de opción. En cambio, si la elección del tipo contractual genera una ruptura del nexo causal entre el hecho económico y la hipótesis de incidencia fiscal, se tratará de un supuesto de elusión: las partes se sirven de un tipo contractual que no es el adecuado en función de la finalidad económica pretendida.

En los casos de elusión habría una divergencia entre el contribuyente y el fisco en lo que respecta a la calificación tributaria de la operación, lo que podría redundar en una asignación ineficiente de los recursos económicos con la consecuente generación de costes sociales.

⁷¹ Idem, p. 17.

13. LA EXIGENCIA DE ARDID EN EL TIPO PENAL. EL NEGOCIO ANÓMALO COMO ARDID.

Ya hemos analizado que una de las objeciones a la incriminación penal de los casos de elusión se funda en la opinión de que en tales casos no se verifica un hecho imponible. Ahora bien, aun si nos aferramos a la tesis amplia de la elusión, lo cierto es que otro de los elementos del tipo penal de evasión es el del ardid o engaño. En este punto lo relevante es dilucidar si, considerado acaecido el hecho imponible en los casos de elusión, el empleo de formas jurídicas anómalas puede constituir un ardid o engaño en los términos de lo requerido por la legislación nacional para tener por configurado el obrar delictivo.

El análisis de esta temática se vincula especialmente con la admisibilidad de la equiparación jurídica del delito tipificado por el art. 1 de la ley 24.769 con el delito de estafa y la consecuente exigencia de la producción de un error en el fisco.

Un sector de la doctrina entiende que la conducta prohibida debe tener como característica la cualidad de ser ardidosa o engañosa, pero que no es necesaria la generación de un error en algún sujeto. “Debe entenderse al ardid o al engaño como una *cualidad de la acción*; esto es, en cuanto resulta una acción ardidosa o engañosa, toda vez que resulta la exteriorización de una falsedad, sin importar que se trate de una astuta y compleja realización o de una sencilla mentira de fácil revelación”⁷². Sólo serán relevantes las exteriorizaciones de falsedad vinculadas a algunos de los aspectos de la relación tributaria: el hecho imponible (su aspecto material, personal, espacial o temporal) o a la obligación tributaria.

Por otra parte, otros autores sostienen que el delito de evasión se asemeja al de la estafa en tanto uno y otro tipo penal requieren la disminución del patrimonio tolerada por la víctima a causa del error. En este sentido, se ha afirmado que el hecho de “que el art. 1º LPT [Ley Penal Tributaria] no contenga la idea de una ‘disposición patrimonial’, porque el Fisco deja de percibir antes que producir activamente una disposición patrimonial, no implica ninguna diferencia con el tipo común de estafa del Código Penal. Lo esencial es que el Fisco sufre un perjuicio patrimonial, sin saber (es decir, inmerso en un error, producto del ardid del autor) que ha sido vulnerado su

⁷² Catania, Alejandro, ob. cit., p. 71.

derecho a percibir más de lo que el autor ha ingresado (ya sea que se haya ingresado menos o que no haya pagado absolutamente nada)”⁷³. En consecuencia, para esta postura el ardid debe revestir cierta entidad como para provocar el error en la Administración. No basta una mera mentira, sino que deben existir maniobras tendientes a otorgar un viso de realidad a la falsedad que se expone.

En definitiva, en lo que respecta a la elusión, la cuestión gira en torno a determinar si el empleo de formas jurídicas anómalas constituye o no un ardid en los términos del art. 1 de la Ley Penal Tributaria. En este tono, se ha afirmado que “en aquellos casos en que la realidad se disfraza o disimula empleando estructuras jurídicas inadecuadas existirá una conducta de evasión fiscal. En consecuencia, debe diferenciarse la actividad lícita por la que se intenta seleccionar la estructura que mejor se condice con la voluntad negocial, y por la cual se produce una utilización óptima de los recursos, entre las que realmente existe una opción, de la perversa utilización de una pantalla jurídica por medio de la cual se exterioriza falsamente el verdadero hecho imponible (...). [D]esde mi punto de vista, la necesidad de efectuar una diferenciación entre la *elusión tributaria* y la *evasión tributaria*, posee más un aparente interés académico que una realidad. En efecto, no cabe duda que los actos de elusión tributaria configuran un actuar engañoso y no develar lo oculto podrá constituir una omisión engañosa, sin importar que la forma misma adoptada resulte una forma lícita para el derecho”⁷⁴.

Para esta postura se trata, en definitiva, de la reconducción a la simulación de todos los casos de utilización de formas jurídicas anómalas en la configuración del negocio. Ello en la medida en que en los comportamientos elusivos existiría una apariencia, tal como ocurre en la simulación. En este sentido, el propio negocio anómalo constituiría por sí mismo una conducta ardidosa en tanto se trataría de una ocultación maliciosa. En definitiva, en tanto no se considere un requisito del tipo penal la generación de un error en la Administración, el empleo de formas negociales anómalas podría considerarse un ardid. Ello por cuanto se trataría de maniobras tendientes a generar una apariencia, independientemente de que se logre o no que el fisco incurra en un error.

⁷³ Orce Guillermo, Trovato Gustavo, ob. cit., p. 26.

⁷⁴ Catania, Alejandro, ob. cit., p. 85/86.

A mayor abundamiento, cabe poner de resalto que hay quienes entienden que en los supuestos de empleo de formas jurídicas anómalas el ardid no pasa por una mera ocultación, sino por la disimulación del sustrato causal adecuado. Es la complejidad inherente a la ingeniería fiscal desplegada lo que eximiría de ocultarla. “La disimulación constituye un elemento connatural a los negocios anómalos, sea porque el negocio simulado encubre al subyacente; el negocio indirecto o fiduciario soslaya o excede la verdadera intención; porque en el fraude de ley una norma de cobertura ampara un estado diverso; o porque en un abuso de las formas jurídicas la inadecuación de estas últimas no se patentiza de forma que la realidad económica sea ocultada o tergiversada gravemente (...), por lo que en todos estos casos, hace a la esencia de las maniobras elusorias que estos negocios vehiculizan, el que sea justamente la complejidad en desentrañar sus fenómenos subyacentes lo que constituya la razón de su empleo por el contribuyente. Si se obvia esta circunstancia relevante se consagra únicamente la trascendencia penal de un ardid con notas de burdaldad o patencia, aún conscientes que ello pueda significar una contradicción en los términos. Si se desprecian como supuestos ardidosos los de maniobras eminentemente disimuladoras como todas aquellas involucradas en los negocios anómalos, lo mismo significa que condescender el empleo de las ingenierías fiscales que los instrumentan. En definitiva, respecto de los negocios anómalos no se puede concluir en el hecho de que sean fácilmente detectados como tales por la Administración, más allá de la declaración de su información relativa, a través de una rutinaria labor de fiscalización de la autodeterminación impositiva, puesto que la maniobra se ha desplegado en previsión de dicha circunstancia, de modo que sea la complejidad de su análisis, lo que inhiba o dificulte la detección de la anomalía causal. La consignación en la respectiva declaración jurada de la información relativa a un negocio anómalo a través del cual se elude un impuesto reproduce el esquema anómalo del propio negocio: lo que aparece exteriorizado no es tal y requiere de una exhaustiva indagación para establecer su causa típica adecuada”⁷⁵.

Esta postura presupone que en los casos de elusión no hay evitación del hecho imponible, sino que, por el contrario, éste tiene lugar y es disimulado a través de la forma negocial anómala empleada, lo que configura por si solo el ardid requerido por

⁷⁵ Braccia Mariano F., ob. cit., p. 43.

el tipo penal, puesto que, aun cuando se declare al fisco la maniobra empleada, la elección de la forma negocial inusual dificultaría el ejercicio de las funciones de control fiscalizador propias de la Administración Tributaria. En efecto, sería tarea del fisco el dilucidar si la finalidad económica que las partes han querido verdaderamente alcanzar se condice con los efectos jurídicos que emergen del tipo de negocio elegido.

A partir de una visión opuesta a la anterior, se entiende que si bien en los casos de elusión existen artificios diseñados para evitar el pago del impuesto o para el pago de un importe menor al que hubiera correspondido en caso de no haberse acudido a formas negociales anómalas, tales estratagemas están a la vista, no hay ocultación ni existe acaecimiento de hecho imponible que sea objeto de disimulo alguno.

En atención a que en la Argentina rige un sistema autodeclarativo de tributos y se le reconocen a la administración tributaria amplias facultades de verificación y fiscalización, se sostiene que en los comportamientos elusivos no existe falseamiento o ocultación de la base imponible, sino que, por el contrario, se trata de una actuación transparente, por más que pueda tildársela de artimaña dirigida a la reducción de la carga fiscal y, por ende, considerarlo un comportamiento tributariamente disvalioso. En este sentido, si el artificio empleado salta a la vista, si no existe engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes que induzcan a error al fisco, no hay fraude tributario sancionable con pena.

Si la información que el contribuyente aporta al fisco es verdadera, si no hay ocultamiento de datos, aunque se elija una forma negocial perjudicial para el patrimonio del Estado o se interprete las normas tributarias de manera distinta a como lo haría el fisco sin falsear dato alguno, no existe delito penal. “El derecho penal, como instrumento de *ultima ratio*, sólo puede intervenir cuando, en el marco de la anonimidad de los contactos sociales, la barrera que impide el conocimiento de la situación real que naturalmente implica que la información sea dada por un desconocido con el cual no existe un lazo de comunión basado en el conocimiento de la contraparte, es elevada aún más mediante un ardid que aporta un *plus* que refuerza esta veracidad sólo aparente. Es decir, el derecho penal como protección de la libertad y la toma de decisiones racionales respecto del propio patrimonio comienza a actuar

allí donde el ardid le otorga un *plus* de verosimilitud a la información errónea aportada que ya no puede ser superada con un actuar razonablemente diligente”⁷⁶.

Para esta concepción el ardid o engaño ya no es una mera cualidad de la acción, sino que se requiere que la conducta ardidosa o engañosa llevada a cabo por el contribuyente induzca a error a la Administración (una concepción de engaño como resultado).

En este sentido, si se le exhiben al fisco todos los datos de las operaciones efectuadas, aún cuando la forma empleada sea anómala, no hay engaño posible porque es el acceso a esa información lo que faculta al Estado a sacar sus propias conclusiones. El abuso de las formas jurídicas es detectable para el fisco en el desarrollo de sus funciones. La administración tributaria puede ejercer plenamente sus facultades de comprobación porque la operación está a la vista y puede ser recalificada e imponérsele la norma eludida.

“La frontera entre el fraude de ley –no punible– y la simulación punible se encuentra en la necesidad de que el delito fiscal tenga como presupuesto la ocultación del hecho imponible. Esta tesis margina del campo de la infracción tributaria las situaciones artificiosas pero que están a la vista. Ese estar a la vista, la ausencia de disimulo, la posibilidad de que la Administración Tributaria reaccione con los mecanismo de autotutela que dispone, probablemente afianza la tesis de que el comportamiento elusivo sólo conlleva un injusto relevante penalmente en los casos de ocultación o simulación de la riqueza imponible (...). Y es que, ciertamente, el futuro del delito fiscal (...) pasa por el entendimiento de que no todo acto de elusión es punible. Sólo cuando el sujeto activo del delito ha desarrollado una conducta disvaliosa consistente en ocultar o disimular su situación patrimonial real, de tal modo que el ingente aparato de autotutela de la Administración se revela insuficiente, entonces, la conducta merece la atención de la ultima ratio, el derecho penal. Pero hasta entonces, precisamente ese aparato autoprotector cumple una función de tutela primaria (...) Hay que distinguir a estos efectos la utilización de sociedades vacías para poder ocultar la titularidad real de un activo patrimonial, en cuyo caso la ausencia de empresariedad es ciertamente relevante; de aquellas otras situaciones en las que la sociedad es utilizada, no para la ocultación de un patrimonio, sino simplemente para la

⁷⁶ Orce, Guillermo, Trovato, Fabián, ob. cit., p. 36

realización de una operación real que está a la vista, por mucho que la utilización de la sociedad en la operación es jurídicamente anómala o desacostumbrada en atención al fin perseguido por las partes. En la primera situación la sociedad es utilizada de forma fraudulenta; en la segunda situación sólo de forma anómala”⁷⁷.

En este orden de ideas, no habría necesidad de pena cuando la prevención de la lesión del bien jurídico puede ser efectuada por su titular. Si el derecho penal es la *ultima ratio* en materia de protección de bienes jurídicos, sobre la base de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad, el derecho penal está dirigido a cubrir los espacios en los que la autoprotección de la víctima no resulta posible. De este modo, si el fraude tributario es concebido como engaño resultado, por lo que la víctima no puede, en tales circunstancias, protegerse a si misma, si no puede evitar incurrir en error, el derecho penal puede intervenir como instrumento de tutela subsidiario. Si el artificio empleado por las partes para evadir el impuesto está a la vista, esto es, el fisco puede reaccionar con los mecanismos de autotutela con los que cuenta porque no media disimulo u ocultación alguna, entonces no existe la necesidad de acudir a la normativa penal tributaria. Precisamente, la conducta disvaliosa desde el punto de vista de la normativa penal tributaria consistiría en disimular u ocultar la situación patrimonial real del contribuyente de manera tal que los mecanismos de autotutela del fisco se presenten como insuficientes para hacer frente a la situación y neutralizar el perjuicio ocasionado.

Vistas las cosas de este modo, si nos preguntamos cuándo el derecho penal resulta de aplicación para la protección del orden socio-económico, cuándo el derecho penal se expande fuera de los contornos de su ámbito nuclear típico para proteger el orden jurídico tributario, no cabe más que reconocer que se trata de una herramienta de última ratio a la que debe acudirse cuando las demás herramientas que ofrezca el derecho en sus distintas vertientes resulten insuficientes para tales fines.

En este sentido, se ha puesto de manifiesto que “todos los delitos económicos –y no constituye excepción el delito fiscal– padecen o gozan de secundariedad, y ello significa que la norma penal se limita a ofrecer un plus de protección, pero asentándose de modo necesario aunque no suficiente en la previa existencia de un injusto civil, mercantil, administrativo o laboral. Por ello, el delito fiscal se construye

⁷⁷ Choclán Montalvo José Antonio, “Anomalía del negocio jurídico y delito fiscal”, ob. cit.

sobre la base de un comportamiento ya ilícito en el ordenamiento antes de su criminalización (...) [E]n aquellos supuestos en los que un determinado bien jurídico recibe protección de otros sectores del ordenamiento jurídico es necesario que quede perfectamente determinado en la ley penal el límite mínimo de la punibilidad (...) [P]artiendo de la idea de que no todo injusto es penado sino sólo el <injusto penal>, el principio de subsidiariedad en la protección penal comporta que la pena criminal sólo debe asociarse como consecuencia a hechos de especial dañosidad social. Así, el injusto penal es una forma cualificada de injusto por el especial merecimiento de la pena, bien por la importancia del bien lesionado (desvalor de resultado), bien por la mayor reprobabilidad de la modalidad de acción (desvalor de acción). Compartiendo, pues, el ilícito penal y el administrativo la idea de constituir infracciones de la norma tributaria, y más ampliamente del orden jurídico, la subsunción del hecho en el tipo penal requiere elementos adicionales de injusto que justifiquen el recurso a la pena”⁷⁸.

Por lo tanto, conforme a esta vertiente interpretativa, el delito penal se configura en la medida en que la realidad económica del contribuyente sea ocultada o tergiversada con apoyo en un ardid o engaño. El ardid o engaño no se configura con una simple mentira o una declaración falsa, sino que se trata de maniobras tendientes a otorgar una apariencia de realidad a la información incorrecta transmitida por el contribuyente. “[L]a mera afirmación de hechos falsos no es suficiente para traspasar el umbral del derecho penal. Como instrumento de ultima ratio y represión de conductas socialmente intolerables, el derecho penal sólo puede intervenir cuando la vulneración de la confianza necesaria para llevar a cabo un negocio (o para que el fisco se conforme con el monto ingresado en carácter de tributo) viene reforzada con un ardid. Un ardid es una maniobra que también es el aporte de una información falsa, sí, pero que pretende estar ‘objetivada’ respecto de la manifestación del autor, es decir, tiene la apariencia de afirmar un hecho con independencia de la transmisión de información del autor. Es cierto que vivimos en una sociedad de contactos anónimos, pero ello no implica que la distribución de las cargas de la frustración de un negocio esté en cabeza (lo cual debería ser expresado mediante la aplicación de una pena) de quien simplemente miente en un intercambio. En ese caso, el derecho civil y el derecho administrativo sancionador otorgan suficientes herramientas para la

⁷⁸ Idem.

reparación del daño, tanto patrimonial de la víctima, como a la confianza general en la buena fe de los negocios”⁷⁹

De esta manera, según esta postura, en los negocios anómalos (a excepción de la simulación) no hay ocultación maliciosa o falseamiento de la base imponible, sino que, por el contrario, la actuación del contribuyente es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendiente a la reducción de la carga fiscal, con la consecuente merma de los ingresos correspondientes al fisco. Semejante rodeo a la ley constituye la realización de un comportamiento que persigue disminuir la carga impositiva del contribuyente mediante el aprovechamiento de las vías ofrecidas por la propia normativa vigente, si bien utilizadas de forma tal que no se corresponde con el espíritu de la legislación impositiva.

A esta posición de falta de ardid en tanto exista una actividad transparente del contribuyente adhiere la sentencia dictada por la jueza federal en lo penal en el caso “Molinos”, en tanto afirmó: “‘Molinos Río de la Plata S.A.’ detalló en sus declaraciones juradas correspondientes al ‘Impuesto a las Ganancias’ los montos recibidos como dividendos de fuente extranjera, especificando su concepto, y aclarando respecto a los mismos, la aplicación de las disposiciones del Convenio de Doble Tributación. Vale decir, la firma no ocultó en dichas declaraciones formuladas ante el organismo tributario, el ingreso de aquellos dividendos provenientes de la holding chilena y mucho menos la eximición de tributar en nuestro país que sobre los mismos correspondía a la luz del Tratado Internacional”. La jueza federal sostuvo también que en tanto los planes de expansión internacional de la empresa obraban en sus estados contables consolidados, de conocimiento público, “(...) el concepto ‘ocultación maliciosa’ mal puede asignarse en este caso a la actividad llevada a cabo por los directivos de ‘Molinos Río de la Plata S.A.’”.

En definitiva, quienes afirman que la elusión no es pasible de reproche penal deben reconocer una distinción entre la simulación y las demás formas anómalas de concreción de un negocio, fundada en la transparencia de la conducta del contribuyente. “La *simulación*, que es un modo de concreción del *engaño* exigido como núcleo de significación del comportamiento típicamente relevante en punto al

⁷⁹ Orce Guillermo, “Precio de transferencia y fraude tributario”, en *Tratado Régimen Penal Tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2010, p. 553.

nacimiento de los deberes, supone entonces el ocultamiento material de una voluntad negocial que tiene la aptitud para dar lugar al hecho imponible que busca eludirse. La objetivación formal de esa voluntad es diversa a la que las partes en realidad desenvuelven, por eso no se trata de una evitación sino de un engaño, pues se simula algo que no es”⁸⁰.

En relación a la concepción según la cual el uso de formas jurídicas inadecuadas (excepto la simulación) no encarnaría un comportamiento fraudulento, se ha subrayado que la simulación, a diferencia de los demás negocios anómalos, no se explica por el uso de formas jurídicas que puedan interpretarse como contrarias a una determinada racionalidad económica. En efecto, algunos autores entienden que el empleo de formas negociales anómalas distintas a la simulación son recalificadas por la Administración en tanto configurarían un uso de formas negociales opuestas a la racionalidad económica del fisco, sólo que los sujetos realizarían, tanto jurídica como económicamente, un negocio determinado que no podría calificarse como defraudatorio por el sólo hecho de que supuestamente podrían haber celebrado otro que resultara más conforme a esa racionalidad económica⁸¹.

14. EL ART. 47 DE LA LEY 11.683

Por el artículo 46 de la ley 11.683 se establece que “El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el importe del tributo evadido”. En definitiva, la figura infraccional de defraudación fiscal se asemeja en su configuración a la figura de la defraudación fiscal delictual.

Por su parte, el art. 47 de la ley 11.683 dispone: “Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: (...) e) Cuando se declaren o hagan valer tributariamente formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas de comercio, siempre que ello oculte o tergiverse la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa sobre la determinación de los impuestos”.

⁸⁰ Yacobucci Guillermo J., ob. cit., p. 116.

⁸¹ Cfr. Silva Sanchez, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Barcelona, Atelier, 2005, p. 35 y ss.

Según esta norma, si alguien se vale de formas jurídicas inadecuadas o impropias se presumirá que existe la intención de defraudar al fisco. En principio, esta presunción conllevaría a considerar que los casos de elusión (o empleo de formas negociales anómalas) podrían asimilarse a casos de defraudación. Y en tanto el tipo infraccional del artículo 46 de la ley 11.683 se asemeja al delictual del artículo 1 de la ley 24.769, podría concluirse que los casos de elusión se encuentran abarcados también por el tipo penal. En efecto, ambas figuras dolosas prevén como medio comisivo declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, aunque en la norma penal éstas son señaladas a modo ejemplificativo, ya que se agrega que el delito puede ser cometido mediante “cualquier otro ardid o engaño”.

En relación a los artículos citados se ha sostenido que “[s]i por forma jurídica inadecuada se identifican sólo las conductas elusivas, la ley argentina consagraría un precedente probablemente único en el mundo. En efecto, desde una lectura literal, el texto parece indicar, en principio, que toda forma inadecuada (incluidas las elusivas) conduce a la defraudación fiscal (infracción). Y si, como se vio, se asume la identidad entre defraudación fiscal (infracción) y evasión fiscal (delito de la ley 24.769), el razonamiento podría incluso consagrar la presunción de que la elusión puede terminar en defraudación fiscal. Esta conclusión es inadmisibles. En su reemplazo la norma debe ser analizada desde una perspectiva más acorde a la indeterminación que traduce la expresión forma jurídica inadecuada. Lo que la ley administrativa hace es agregar un indicio del dolo requerido por la figura típica que se describe como declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas. No se agrega un tipo penal especial. Se crea sólo una presunción, que va acompañada de la exigencia de que la forma jurídica inadecuada se haga valer como construcción ardidosa que vehiculice la evasión. La forma inadecuada a que se refiere la norma es aquella que tiene la aptitud de ocultar, disimular, desfigurar, la realidad de los hechos que caen bajo el alcance de la ley. Con este agregado, el contribuyente puede probar que no se aplica la presunción de dolo si lo que existe es una distinta consideración sobre los alcances impositivos de negocios jurídicos y cláusulas que se exhiben abiertamente, con sinceridad, a la consideración de las autoridades fiscales”⁸².

⁸² Tarsitano Alberto, *La cláusula antiabuso en el derecho tributario argentino ¿El fin de la elusión?*, ob. cit., p. 37

La existencia de las citadas normas de la ley 11.683 ha conducido a algunos a entender que para distinguir los casos de infracción de aquellos de evasión tributaria debe acudirse a la “detectabilidad” del ardid. Así, si el ardid empleado es fácilmente detectable, ya sea por lo burdo de la maniobra o como consecuencia del ejercicio normal del fisco de sus facultades de contralor, se estará ante un supuesto infraccional. En cambio, si el ardid o engaño reviste una entidad tal que compromete seriamente el control estatal, exigiendo un esfuerzo extraordinario para detectarlo, se está en presencia de un supuesto delictual. De este modo, se ha concluido que la conducta elusiva por uso de formas jurídicas inapropiadas “dejaría de ser infracción para encuadrar en la figura delictual del art. 1 de la ley 24.769, en el caso de que el uso de las formas se vea acompañado con otros actos que impidan o dificulten gravemente el control del ente recaudador, por ejemplo simulación de escrituras o contabilidades, etc. Solamente se justificaría el reproche penal por la complejidad de la maniobra elusiva llevada a cabo por el contribuyente, con el fin de tergiversar la realidad económica de tal manera que imposibilite prácticamente ser conocida por el ente recaudador”⁸³.

Ante esta interpretación, en la decisión adoptada por el fuero penal en el caso de la firma Molinos Río de la Plata S.A. se destaca que: “(...) el cuadro probatorio reunido (...) descarta de plano todo argumento por parte del organismo tributario sustentado en una imposibilidad de detectar cualquier maniobra mediante los mecanismos normales de control. Arriba a esa conclusión a partir del conocimiento en que fue puesta la AFIP por parte de la rubrada respecto del ingreso de dividendos provenientes de fuente extranjera y su no tributación al amparo del CDI; ello mediante sus declaraciones juradas (...), y a la información de carácter pública aportada por la empresa es sus respectivas Memorias y Estados Contables. De tal modo cobra valor la argumentación formulada por la defensa es su presentación (...), cuando señaló que ‘... la AFIP-DGI también fue informada de todo lo relacionado con el accionar de Molinos (...). En consecuencia, queda claro que no fue necesaria ninguna tarea de fiscalización por parte de la AFIP-DGI para tomar conocimiento de que Molinos generaba rentas

⁸³ Bonzón Rafart Juan Carlos, Defraudación fiscal infraccional y delictual. Evasión fiscal, Sup.E.Derecho Económico febrero (2004), p. 19.

exentas en virtud del CDI (...) fue la propia Compañía quien se lo comunicó al fisco...”⁸⁴.

15. LA ELUSIÓN Y EL ARDID EN LA JURISPRUDENCIA ARGENTINA

Uno de los primeros casos en que se suscitó el debate sobre la trascendencia penal de la elusión fue aquel en el que se imputaba a un contribuyente el haberse aprovechado de la figura del fideicomiso para no ingresar el monto correspondiente a distintos impuestos que le correspondían por la venta de su participación en el capital accionario de varias empresas. En efecto, el contribuyente declaró como donaciones en el exterior sumas que, percibidas en virtud de operaciones de compraventa de acciones de distintas empresas, fueron giradas a fideicomisos constituidos en el exterior, pero de modo tal que, según la acusación, el contribuyente conservaba indirectamente la disponibilidad de tales bienes. Ello por cuanto las sociedades fiduciarias debían administrar los fondos ajustándose a las indicaciones de un comité integrado por personas que el propio instituyente se reservó designar y remover en cualquier momento a su exclusivo arbitrio. En efecto, en tanto el destino de los fondos declarados como donaciones era determinado por un comité que el contribuyente local nombraba o reemplazaba sin limitación alguna, la A.F.I.P. cuestionaba que hubiera existido una real cesión de la disponibilidad de los bienes presuntamente donados⁸⁵.

En el fallo de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, la mayoría entendió que “aun admitiendo (...) que no se deba calificar a los fideicomisos como negocios simulados, de todos modos se establecen con ellos una serie de artificiosas y alambicadas convenciones con las que queda muy bien disimulado el hecho de que el mismo fideicomitente es quien conserva facultades de administrar, invertir o disponer de los fondos sin ninguna restricción, salvo la intermediación de un comité que él mismo designa y remueve a voluntad. (...) El pretexto de sustraer los bienes a los avatares de las crisis económicas de nuestro país no da cuenta del empleo de tan complicadas formas de contratación cuando hubiera bastado una simple transferencia de los fondos al exterior y una sencilla disposición testamentaria. La

⁸⁴ Ver Nota 14.

⁸⁵ Cfr. CNAPE, Sala “A”, “Eurnekian Eduardo s/ inf. Ley 24.769”, 06/08/03.

única explicación (...) es que todo ese artificio tiene el único propósito de defraudar al fisco sustrayendo el patrimonio a la tributación que le correspondía (...). Que la circunstancia de que algunas declaraciones presentadas por el imputado al organismo de recaudación tributaria pusieran de manifiesto los importes girados al exterior no alcanza a desvirtuar la sospecha del propósito defraudatorio. Era obvio, por la cuantía de los importes percibidos por Eurnekian, que no podrían pasar desapercibidos al fisco ni bastaba para ocultarlos con solamente omitirlos en las respectivas declaraciones anuales. Esas declaraciones, lo mismo que la espontánea e inmediata presentación de los instrumentos de constitución de los fideicomisos se muestran más bien como el despliegue del medio ardidioso previamente preparado” (voto del Doctor Hendler).

En definitiva, el voto reseñado recepta, aun sin manifestarlo expresamente, la postura según la cual la maniobra elusiva empleada en el caso constituye una ocultación maliciosa en los términos del artículo 1 de la ley 24.769, en tanto afirma que, sin perjuicio de que el contribuyente declaró lo hecho a la A.F.I.P., la anormalidad de la forma negocial empleada habría servido para disimular el acaecimiento del hecho imponible.

Por su parte, la minoría sostuvo que “sólo justificaría el reproche penal si la realidad económica verdadera fuera ocultada o tergiversada de tal manera por el procesado que por su gravedad imposibilitara prácticamente al ente recaudador conocerla y opinar sobre su debido tratamiento legal en base a la aplicación del referido principio consignado en el artículo 2º de la ley procedimental (...). Cuando se aprecia una exclusión de la tipicidad penal se exime de responsabilidad en el ámbito de la punición tributaria, pero no de la responsabilidad administrativo-tributaria que pudiera corresponder. Por lo tanto, el criterio de la realidad económica puede surtir sus efectos en sede civil pero de manera alguna tiene identidad para insertarse como tipicidad de una conducta penal tributaria relevante (...) [L]o que debe analizarse es la transparencia de la conducta observada por el procesado al poner en conocimiento del fisco su situación tributaria, mediante presentación de sus declaraciones juradas (...)” (Voto del Dr. Bonzón).

De las posturas expuestas no puede más que inferirse que, mientras la mayoría consideró que la instrumentación del fideicomiso habría constituido una simulación tendiente a ocultar la existencia de la obligación tributaria, lo que configuraría el ardid

requerido por el tipo penal, la minoría entendió que no existía ardid en los términos del artículo 1 de la Ley Penal Tributaria puesto que el fisco podía sacar sus propias conclusiones respecto a lo actuado por el contribuyente a través de la información aportada por éste a la Administración Fiscal.

En la instancia oral terminó por prevalecer una posición similar a la sostenida en minoría en la decisión de la Cámara de Apelaciones en lo Penal Económico, puesto que se especificó que el principio de la realidad económica no podía, en este caso concreto, fundar la existencia de una simulación y consecuente existencia de un hecho imponible que habilitara la acción penal por incumplimiento punible de una obligación tributaria. “[P]arece ser exagerado sostener que [el contribuyente] debió recurrir a otro tipo de contrato para plasmar su voluntad, como por ejemplo una donación, por la sola circunstancia de que el ente fiscal así lo estima, invadiendo así el campo de la libertad de contratación, cuando esa donación pudo no haber sido del interés del contribuyente, por cualquier tipo de razón. Lo cierto es que por un acto de disposición se desprendió de la propiedad de los bienes y, no obstante la existencia del ‘comité’, esa propiedad no volverá a él, sólo le quedaban acciones contra el fiduciario que hubiere incumplido con sus obligaciones, del mismo modo que a los beneficiarios. El mantenimiento de la disponibilidad indirecta, vistas así las cosas, se diluye aún bajo el imperio del principio previsto por el artículo 2 de la ley 11.683 (...). En resumen, significa ello que el principio interpretativo en cuestión [el de la realidad económica], en el caso particular de autos, no puede darnos la pauta de la existencia de simulación por utilización de fideicomisos legítimamente constituidos (...). Si la conclusión es que el hecho imponible no se ha verificado, tampoco puede surgir su consecuencia legal, la obligación tributaria. Ahora bien, la falta del sustrato fáctico que impide, entonces, la configuración del elemento objetivo del tipo, cual es la obligación tributaria, hace impensable que pueda hablarse de delito, determinando la inexistencia de acción penal (...)”⁸⁶.

Por otra parte, sobre la base de distinguir los supuestos delictuales de los infraccionales, la Cámara Nacional de Casación Penal ha interpretado que si la conducta imputada es de tal gravedad que compromete seriamente el control estatal fiscal al exigir un esfuerzo fuera de lo normal para detectarla, debe ser encuadrada

⁸⁶ Tribunal Oral en lo Penal Económico Nº 1, “Eurnekian Eduardo s/leyes 23.771 y 24.769”, 13/08/04.

como delictual; por el contrario, si la conducta desarrollada es fácilmente detectable mediante el rutinario pero adecuado control, debe ser encuadrada como infraccional: “Es común que en la práctica cotidiana se den con relativa frecuencia discrepancias técnicas entre la AFIP y el contribuyente sobre criterios de imputación de ingresos o gastos, en los que nada se oculta ni se despliegan artificios o maniobras disimuladoras de la realidad realmente aptas para burlar al Fisco, pero eso de por sí no consume el delito. Y es así por cuanto con la sanción de la ley 24769 -y su precedente la L. 23771- lo que se pena en el caso de la evasión tributaria es la conducta de evadir el pago de los tributos mediante conductas fraudulentas u omisivas, por lo cual, para ser punible esta figura (...) debe estar acompañada de fraude. En este orden de ideas ha dicho la Sala (...) que ‘cuando el ardid o engaño detenta tal gravedad que torna prácticamente imposible detectar la maniobra mediante el rutinario y normal control..., la conducta ilícita encuadra en el tipo penal previsto por el artículo 1 de la ley penal tributaria 24769. Esta diferenciación propuesta es solo una manera de particularizar una fórmula genérica de distinción entre delitos e infracciones económicas que puede enunciarse de la siguiente manera: ‘Si la conducta imputada ilícita es de tal gravedad que compromete seriamente el control estatal (fiscal, aduanero, cambiario, etc.), al exigir un esfuerzo fuera de lo normal para detectarla, debe ser encuadrada como delictual. Por el contrario, si la conducta desarrollada es fácilmente detectable mediante el rutinario pero adecuado control, debe ser encuadrado como infraccional’. En otras palabras, a efectos de distinguir dos ilícitos dolosos, uno delictual y otro infraccional, debe estarse a la menor o mayor afectación al bien jurídico tutelado. Reitero entonces que considero que la relación causa-efecto entre el fraude desplegado y el error en que incurre el Estado, conjuntamente con la capacidad práctica y modalidad operativa del ente controlador, deben ser suficientemente analizadas en el caso concreto, a fin de determinar la gravedad y magnitud del engaño causado, ya que en tales graduaciones debe buscarse la diferencia entre delitos e infracciones económicas’ (...)”⁸⁷.

En definitiva, según este razonamiento de la Cámara de Casación Penal, parecería ser que si el contribuyente incluye en la información que aporta al fisco mediante las declaraciones juradas los datos que le permitirán a la A.F.I.P., llegado el

⁸⁷ CNCP, Sala 1, Reg. N° 13754/09, “Senn Kenneth Waldemar s/ regimen penal tributario”, 28/04/09.

caso, la aplicación del principio de la realidad económica, no hay delito posible, porque se entiende que la conducta desarrollada, aunque anómala, sería fácilmente detectable por el rutinario control que debe ejercer la Administración tributaria.

En otro caso se atribuyó a una persona la evasión del impuesto a las ganancias al habersele otorgado el carácter de ingresos exentos no gravados a gratificaciones que recibiera bajo el ropaje de una supuesta donación. En esta oportunidad, la Cámara Nacional de Casación Penal entendió que una causa penal por evasión tributaria no puede sustentarse en meras afirmaciones dogmáticas respecto de que las cosas sucedieron de una manera diferente a la declarada por el contribuyente, sin elemento probatorio alguno que respalde tal aserción, pues implicaría una vulneración del principio de inocencia. Siguiendo el criterio sustentado por el magistrado instructor, se interpretó que para que en el caso se pueda afirmar la existencia de simulación debe mediar prueba legal que permita descartar la forma jurídica negocial alegada y que, en ese terreno, no basta con invocar el principio de la realidad económica contenido en el artículo 2 de la ley 11.683, sino que debe probarse la afirmación de que el acto jurídico no fue el efectivamente declarado. Además, se dijo que aun cuando se admitiera la simulación del carácter jurídico del acto, no hubo simulación en el hecho mismo de haber percibido el importe ni su monto, con lo que el acreedor (A.F.I.P.) pudo hacer valer sus derechos y, por consiguiente, se descartó la existencia de fraude. Esta posición se vincula con el criterio de la transparencia a la hora de establecer si medió o no ardid o engaño: “lo declarado por el imputado, aún en el caso de ser tributariamente discutible, no constituye una maquinación idónea para engañar al organismo recaudador”⁸⁸.

En otro caso, la A.F.I.P. denunció que un contribuyente habría evadido el pago del impuesto a las ganancias simulando, por un lado, que la renta que habría obtenido por una cesión de derechos provenía de la enajenación de las acciones que poseía en una sociedad anónima y ocultando, por otro lado, que parte de lo percibido retribuía la obligación de no hacer que había asumido. En esta oportunidad, la Cámara de Apelaciones en lo Penal Económico sostuvo que: “el comportamiento delictivo que la Ley Penal Tributaria describe como declaración engañosa, ocultación maliciosa o cualquier otro ardid o engaño, no puede entenderse incurrido con la mera

⁸⁸ C.N.C.P., Sala 1, Reg. Nº 1235/08, “Gerold Walter s/ régimen penal tributario”, 24/07/08.

presentación de una declaración jurada que podría ser considerada inadecuada cuando no existe algún despliegue adicional. La evasión debe ser consecuencia de una efectiva maniobra ardidosa o engañosa con idoneidad suficiente para impedir o dificultar el debido control del ente recaudador. En el caso, teniendo en cuenta las distintas particularidades y características de la operación comercial efectuada por Grosskopf, el monto de la transacción y la circunstancia de que el fisco haya tomado conocimiento de la misma a raíz de lo declarado como exento de tributación por el propio contribuyente, las sumas percibidas difícilmente podrían haberse mantenido ocultas a través de aquella supuesta declaración incorrecta (...) [L]a imputación de haber omitido ingresar el tributo en su justa medida basada en una diversa interpretación de la norma aplicable al caso, tampoco constituye una maniobra ardidosa que, por si sola, resulte configurativa del delito de evasión tributaria. Para esa clase de transgresiones existen otras consecuencias previstas en la ley y el castigo con penas privativas de la libertad está reservado para comportamientos que sean susceptibles de inducir a error al organismo recaudador”⁸⁹.

En definitiva, en la jurisprudencia prevalece la noción de que para tener por configurado el delito no basta con la mera omisión de pago del impuesto debido, sino que se requiere el despliegue de medios ardidosos por parte del contribuyente tendientes a disimular u ocultar el acaecimiento del hecho imponible o el incumplimiento de la consecuente obligación tributaria, de modo tal que la inobservancia de las prescripciones legales resulten desapercibidas por parte del fisco en el ejercicio de su actividad normal de contralor. La invocación del principio de la realidad económica no sería suficiente para tener por configurado el ardid exigido por el tipo penal, sino que resulta imprescindible acreditar la existencia de un actuar simulatorio. Tal simulación no tendría lugar por el mero empleo de una forma negocial anómala, en tanto que, más allá de la calificación legal otorgada por el contribuyente al comportamiento realizado, éste declara al fisco los hechos y datos que la Administración podría considerar en el ejercicio rutinario de sus funciones de contralor a la hora de recalificar el hecho en base a lo prescripto por el artículo 2 de la ley 11.683.

⁸⁹ C.N.A.P.E., Sala “A”, “Grosskopf, Sergio M.”, 21/10/08, cita Abeledo Perrot nº: 70051326.

“La diferente interpretación y aplicación de las normas tributarias por sí sola puede dar lugar a un ajuste técnico pero de ninguna manera a un ajuste defraudatorio. Para la configuración del delito de evasión, se deberá corroborar imprescindiblemente el despliegue de un medio ardidoso (...). Autorizada doctrina tiene dicho que el juicio de tipicidad en materia penal tributaria requiere de una valoración de sentido jurídico que relacione la libertad de la actividad económica con el orden que el Estado impone, particularmente a los sujetos intervinientes, en aras del bien común político. Es decir, no existe lugar para el delito de evasión en los casos en los que los contribuyentes hacen uso de la libertad que tienen para formular la planificación fiscal más adecuada a sus intereses particulares. El límite estaría dado por el despliegue de medios engañosos tendientes a justificar indebidamente el contenido de una declaración jurada particular lo que -en principio y salvo manifiesta inaplicabilidad- no se da cuando un contribuyente exterioriza sus declaraciones juradas sin mediar ocultaciones y de acuerdo a hechos reales los cuales fueron interpretados jurídicamente de otra manera de parte del Fisco”⁹⁰.

Ahora bien, si se informa al fisco sobre el uso de una determinada forma jurídica, no se falta a la verdad por el hecho de que el empleo de tal configuración comercial pueda considerarse anómala en relación al objetivo económico perseguido por los contribuyentes. Aquella información verídica no se convierte en falsa por el hecho de que el fisco pueda o no detectar lo impropio del uso de la respectiva forma comercial. En este orden de ideas, parece que el sentido delictual o no del comportamiento del autor se debe determinar objetivamente y no quedar librado a la arbitrariedad de la víctima mediante la mera invocación del principio de la realidad económica.

VI. ALCANCE PENAL DEL CONCEPTO DE ELUSIÓN

La libertad comercial del ciudadano deja de ser socialmente adecuada y se subsume en el tipo penal del delito tributario si se despliegan mecanismos ardidosos o engañosos, porque de ese modo se crea un riesgo jurídicamente desaprobado que

⁹⁰ Sarabayrouse, Facundo, Una interpretación del tipo objetivo del delito de evasión tributaria. Comentario al fallo "Cargill SACEI s/Inf. Ley N° 24.769", <http://www.ijeditores.com.ar/articulos.php?idarticulo=47842&print=2> – 01/03/14 –.

pone en crisis la configuración normativa de la comunidad o afecta gravemente el bien jurídico hacienda pública.

En este orden de ideas, con relación al tipo penal de evasión previsto en la legislación argentina se ha dicho que: “En sentido de máxima de orientación de los comportamientos, se podría expresar (...): exterioriza tu libertad económica de forma tal que no engañes –ocultes, simules, mientas o desfigures– sobre aquello que en la realidad posee una naturaleza imponible que el fisco tiene el derecho de conocer. Por eso, los términos que mejor cuadran semánticamente a la realidad que expresa la libertad de los ciudadanos en sus negocios frente a las exigencias estatales, incluso cuando haya afectación de la hacienda pública, son las de evitación, ahorro fiscal, economía de opción o ingeniería financiera. Sin embargo, también podría ser de recibo la utilización de los términos elusión o fraude de ley (...) en tanto se aclare su significado de neutralidad típica expresado en la falta de ocultamiento o simulación (...). En conclusión, cada ciudadano tiene la libertad de desenvolver su actividad económica dentro de un marco de regulaciones fiscales que buscan controlar y asegurar los ingresos públicos. A esa libertad de organización le corresponde una responsabilidad penal por las consecuencias sobre la hacienda pública, sólo cuando se hayan afectado mediante engaño ciertos deberes fiscales que recaen en el estatus del sujeto o el negocio realizado por éste. Por eso, en el tipo penal (...) se integra un aspecto propio de los delitos comunes: la exigencia de organizar la actividad sin lesionar a terceros, que presupone la inexistencia de engaño y otro correspondiente a la infracción de deberes: el incumplimiento de las obligaciones fiscales emergentes de los comportamientos que realmente se han realizado”⁹¹.

Lo que se pretende poner de resalto es, por tanto, que la conducta de un contribuyente de omitir o evitar total o parcialmente el pago de un tributo constituye un riesgo permitido a menos que medie ardid o engaño, esto es, el empleo de maniobras fraudulentas que tergiversen la realidad económica del agente.

Se pretende restar importancia a la discusión doctrinal sobre los conceptos de elusión y evasión y se suele negar su relevancia a nivel penal, pero lo cierto es que la delimitación de tales conceptos y de su trascendencia penal no resulta banal.

⁹¹ Yacobucci Guillermo J., ob. cit., p. 118/119.

En efecto, por un lado se ha dicho que “desde el punto de vista estrictamente penal, todo lo que importa es la distinción entre delito (penal) y no delito. Una vez establecido que no hay delito tributario penal, el nombre genérico que se le dé a la conducta penalmente lícita es irrelevante. Ahora bien, desde el punto de vista terminológico, quizás sea preferible aclarar los nombres que es preferible dar a estas categorías (...). Parece preferible reservar la palabra ‘evasión’ para toda forma de no pago de los impuestos debidos. Evade tanto quien realiza una maniobra defraudatoria (ilícito penal) como quien simplemente no paga los impuestos sin realizar una maniobra (no hay delito penal, sino una mera deuda). También evade (pero no de manera penalmente ilícita) quien realiza un negocio jurídico bajo formas contractuales inusuales (...). Esta última configuración puede recibir el nombre de la ‘elusión tributaria’ (penalmente lícita, pero generadora del deber de pagar los impuestos que el autor quería evadir)”⁹².

Por otra parte, con un criterio opuesto al reseñado antes, también se ha pretendido negar relevancia a la conceptualización de los supuestos de elusión y evasión al tiempo de establecer la existencia o no de un delito penal tributario, sólo que, en lugar de considerar a la elusión como una conducta penalmente lícita, se entiende que la distinción entre elusión y evasión es irrelevante penalmente en tanto que una y otra configurarían un actuar engañoso y la no revelación de lo oculto podría constituir una omisión engañosa, sin importar que la forma misma adoptada resulte una forma lícita para el derecho⁹³.

En definitiva, o la elusión es penalmente lícita o ilícita, pero entonces la delimitación del concepto, de los comportamientos por él abarcados y de su trascendencia penal se presenta como sustancial. “Corresponde investigar cómo perseguir las formas de elusión pasibles de ser criminalizadas, ya sea con normas especiales contra la elusión comprobada, o con normas dirigidas a atacar los efectos económicos y no la forma de los contratos, siempre con el cuidado de preservar para ello los principios rectores del derecho penal. Al incursionar en el llamado fraude de ley, abuso de derecho y negocio ficticio, es necesario definir si taxativamente están

⁹² Orce, Guillermo, Trovato, Fabián, ob. cit., ps. 74/75.

⁹³ Ver Nota 72.

incluidos en la reprimenda penal tributaria, de modo tal que no admita discusión alguna”⁹⁴.

En esta tarea de comprensión del concepto de elusión y del modo de enfrentar las conductas elusivas, no puede dejar de destacarse que la globalización ha inducido a los países a competir en la captación de recursos, transformando a la fiscalidad en un elemento estratégico para atraer inversiones y no perder ingresos públicos, con lo que puede apreciarse que la cualificación social de una conducta como disvaliosa variará en función de los intereses en juego, lo que torna aún más dificultoso dilucidar los distintos significados que pueden tener los conceptos de economía de opción, fraude fiscal o elusión en cada legislación nacional y, por tanto, si una operación determinada vulnera o no la normativa fiscal de un Estado.

En efecto, en tanto la actividad de las empresas sea socialmente útil o ventajosa, se tolerarán con más facilidad determinadas conductas. Así, por ejemplo, las cortes de justicia pueden valerse de los estándares propios de la regulación tributaria para la adopción de decisiones estratégicas. En este sentido, apropiado es consultar la sentencia de la Corte Suprema de la India en el caso “Union of India v. Azadi Bachao Andolan” del 7 de octubre de 2003, en la que, con fundamento en un análisis de costo-beneficio, el tribunal consideró admisible el tax treaty shopping objeto de enjuiciamiento ante el tribunal. En el caso se deliberó sobre el Convenio para evitar la Doble Imposición entre India y Mauricio, en tanto que por aquel tratado se estableció que fuera el país de residencia el que pudiera gravar las ganancias de capital y, dado que en Mauricio no se recaudaba ningún impuesto sobre las ganancias de capital, las empresas multinacionales se establecían en aquel país para canalizar desde allí sus inversiones en India y así evitar el pago del impuesto en uno y otro Estado Contratante. Para fundar su decisión, la Corte de la India sostuvo que los países en desarrollo necesitan de la inversión extranjera y que las oportunidades de tax treaty shopping pueden ser un factor adicional para atraerlas. A su vez, indicó que la pérdida de recaudación del fisco puede ser insignificante en comparación con otros beneficios

⁹⁴ Díaz, Vicente O., ob. cit., p. 3.

no impositivos que la inversión extranjera aportaría a las economías de los países en desarrollo⁹⁵.

Por lo tanto, parece que el uso de las herramientas tributarias para evitar el pago de impuestos podrá ser o no objeto de cuestionamiento por el Estado según la conveniencia del caso, pero por eso mismo la relevancia penal de un comportamiento elusivo (como el treaty shopping descrito) resulta controversial, ya que en un caso como el reseñado sería difícil sostener que se superó el umbral del riesgo permitido y que, por ende, la conducta es punible.

En efecto, “el aprovechamiento de las diferencias de tributación y de los regímenes fiscales más ventajosos de otros Estados es la expresión más clara de lo que se conoce como ‘dimensión internacional’ de la elusión tributaria. Ciertamente es que la calificación como elusión del aprovechamiento comparativo del régimen más favorable de otro Estado responde a una pura convención; en un momento histórico ciertas instancias internacionales deciden que aprovechar las ventajas de un determinado ordenamiento constituye elusión”⁹⁶.

VII. CONCLUSIONES

La creciente internacionalización de la economía y el aumento de las posibilidades de las empresas de diseñar estrategias de mercado que les permitan disminuir su carga tributaria global con la consecuente pérdida de ingresos de los fiscos nacionales torna imprescindible definir taxativamente si los comportamientos elusivos, especialmente los que poseen una dimensión internacional, están o no incluidos en la reprimenda penal tributaria.

En el caso resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación que se toma de ejemplo en el presente trabajo se trae a colación un supuesto de “treaty shopping”: se interpone una sociedad en Chile a través de la cual se canalizan ganancias desde otros países de Latinoamérica al contribuyente argentino. En función de lo previsto en el Convenio Para Evitar la Doble Imposición Argentina-Chile, el país con derecho a gravar las ganancias de la empresa holding era Chile, pero no lo hacía en razón de la vigencia

⁹⁵ Union of India v. Azadi Bachao Andolan (2003) SC 56 ITR 563 (India) citado en Baistrocchi Eduardo, The use and interpretation of tax treaties in the emerging world: theory and implications, British Tax Review, Issue 4, 2008, p. 361/362 (http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1273089)

⁹⁶ Cfr. Conclusiones de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, ob. cit., p. 48.

de una normativa interna. La Administración Fiscal argentina, por su parte, pretendió gravar los ingresos remitidos por la holding chilena al contribuyente local, pero una norma del Convenio se lo prohibía. Ese acuerdo internacional carecía de una cláusula para evitar operaciones de este tipo, por lo que las ganancias obtenidas culminaron por no ser gravadas por ninguno de los Estados contratantes.

Por un lado, podría afirmarse que las fisuras en la normativa deberían ser subsanadas por los propios Estados y las administraciones tributarias estar atentas para que no se produzcan comportamientos que aprovechen esas fisuras. Los ordenamientos tributarios deberían adecuarse para neutralizar figuras que, fundadas en las fisuras de la ley, afectan a los intereses recaudatorios del Estado. De esta suerte, si por el Convenio no se estableció un mecanismo para hacer frente a los abusos, cabría preguntarse si una sanción penal sería admisible o si se está en presencia de una imprevisión del Estado cuyas consecuencias no pueden recaer en las espaldas de los contribuyentes.

Sin perjuicio de ello, si entendemos que los supuestos de treaty shopping constituyen casos de elusión, correspondería establecer si se ha configurado el hecho imponible y, en su caso, si tales supuestos pueden ser objeto de sanción penal o, por el contrario, si no media ardid alguno en razón de que todo fue declarado por el contribuyente al fisco, tal como lo interpretó la jueza federal de instrucción en el caso “Molinos Río de la Plata S.A.”.

En efecto, en primer lugar debe determinarse si en un caso de elusión es posible tener por acaecido el hecho imponible o si éste se construye por la aplicación analógica de la norma tributaria. Una aplicación extensiva de la norma impositiva por aplicación del principio de la realidad económica es admisible en el plano tributario, pero es cuestionable que quede en manos de la propia Administración Fiscal la delimitación de las circunstancias configurativas del obrar delictivo en un caso concreto.

Distinta es la situación si se entiende que en el caso del empleo de formas jurídicas anómalas el hecho imponible tiene lugar, pero se lo disimula mediante el propio negocio inadecuado. Así las cosas, debe establecerse si el negocio anómalo puede constituir un ardid en los términos de la ley penal tributaria.

En un sistema autodeclarativo de impuestos como el vigente en la Argentina y dadas las amplias facultades de verificación y fiscalización que posee la Administración Tributaria, parecería que si el contribuyente aportó al fisco la información sobre la estructura adoptada para el negocio, aún cuando se logre a través de ella la satisfacción de motivaciones de ahorro fiscal, no puede haber engaño. Si se informa al Fisco qué es lo que se está llevando a cabo, se faculta al Estado a sacar sus propias conclusiones y exigir, si así lo estima, el pago del impuesto, lo que descartaría una posible invocación de la existencia de un engaño justamente porque la Administración Tributaria contaría con los datos que le permitan cuestionar la operación realizada.

Sin embargo, desde otro punto de vista podría recalarse que la complejidad de la maniobra empleada reviste entidad suficiente para provocar un error en la Administración, puesto que si bien se declaró lo ingresado y se lo sindicó como exento de impuesto, no podría afirmarse que la anomalía de la configuración negocial sea fácilmente detectable por el fisco mediante una rutinaria labor de fiscalización. En efecto, aún cuando no podríamos referirnos al treaty shopping como un negocio anómalo en los términos de la legislación argentina⁹⁷, sí podría afirmarse que en el caso bajo análisis hay un apartamiento de la causa que motivó la suscripción del tratado: no se evita la doble imposición, sino que las ganancias quedan sin ser gravadas por ninguno de los Estados Contratantes o no son gravadas en la medida justa. En este sentido, aun cuando se consigne en la respectiva declaración jurada la información relativa a la conformación del negocio y el monto exento de impuesto, de ello no podría inferirse sin más que la anomalía de la estructura empleada pueda ser fácilmente detectada por la Administración, justamente porque sería el propio diseño de las estructuras artificiosas lo que comprometería seriamente el control fiscal, requiriéndose un obrar extraordinario para poder detectarlas. De esta forma, podría concebirse a este supuesto de treaty shopping como un ardid idóneo para provocar el error en la administración, elemento que, según algunos autores, exige el tipo penal de la ley 24.769 para tener por configurado el delito de evasión tributaria.

⁹⁷ No se trata específicamente de un ejemplo de negocio indirecto, negocio fiduciario, abuso de las formas jurídicas, fraude de ley o simulación, aunque pueda asimilarse a ellos en tanto ejercicio irregular de un derecho.

No obstante, no puede perderse de vista que la idoneidad del ardid para generar el error en la Administración debe determinarse con un criterio ex-ante: debe establecerse si la conducta efectivamente creó un riesgo penalmente relevante en tanto haya existido una posibilidad cierta y efectiva de engañar al fisco. La idoneidad del ardid no puede constatarse con un criterio ex-post, una vez ocurrida la lesión a la hacienda pública.

Ahora bien, si se entiende que el engaño al que se refiere el tipo penal es una característica de la conducta y no un resultado de la acción, entonces no es necesario demostrar la existencia de un error en el fisco. De este modo, para concluir que el comportamiento del contribuyente está abarcado por el tipo penal ya no sería relevante establecer ex-ante si tal conducta podía o no hacer incurrir en error al fisco, sino que bastaría con que el comportamiento pueda ser tildado de ardidoso. Si los casos de abuso de los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional pueden ser considerados como elusiones (en tanto supuestos asimilables al ejercicio abusivo de un derecho por apartamiento de la finalidad por la que fue reconocido) y si todo comportamiento elusivo es considerado por si mismo engañoso, también los casos de treaty shopping quedarían abarcados por el tipo penal del artículo 1 de la ley 24.769.

En definitiva, aun cuando, especialmente en épocas de crisis económicas, puedan existir reclamos públicos y mediáticos contra algunas empresas por el diseño de su política fiscal⁹⁸, la opinión pública o los medios de comunicación no pueden gestionar las políticas criminales sin el peligro de que se incurra en lo que se ha denominado neopunitivismo: “renovada creencia mesiánica de que el poder punitivo puede y debe llegar a todos los rincones de la vida social, hasta el punto de confundir por completo (...) la protección civil y el amparo constitucional con el derecho penal mismo (...) Se habría pasado así de un ‘derecho penal liberal’, interpretado desde una política criminal orientada al aseguramiento de los derechos individuales del acusado, a un ‘derecho penal liberado’ de tales límites y controles que se orienta al combate de la criminalidad como cruzada contra el mal”⁹⁹.

⁹⁸ Ver nota 17.

⁹⁹ Pastor Daniel, “La deriva neopunitivista de organismos y activistas como causa del desprestigio actual de los derechos humanos”
http://www.informereservado.net/descargas/La_deriva_neopunitivista_de_organismos.pdf (11/11/13).

Es por ello que resulta imprescindible establecer con claridad en la legislación si los supuestos de elusión se encuentran o no comprendidos por el tipo penal de la ley 24.769. El sistema de determinación tributaria no puede ser trasladado sin más al ámbito penal, justamente porque no en todos los casos el derecho penal puede dar una respuesta cabal y proporcionada a todos los problemas vinculados a las conductas que se tengan por socialmente disvaliosas, a lo que cabe agregar que la persecución penal no procede en casos de escasa significación. Sólo cuando se reúnan aquellas circunstancias que permitan calificar al incumplimiento tributario como fraude fiscal será posible acudir al auxilio de la reprimenda penal. En los demás casos, bastará con el empleo de los mecanismos previstos por la legislación administrativa o civil.

Será tarea de los legisladores el procurar regular del modo más adecuado posible el ejercicio de los derechos y obligaciones de los contribuyentes, como así también delimitar claramente los supuestos delictivos, de forma tal que todas las partes involucradas puedan saber de antemano cuáles son las conductas prohibidas y permitidas y así regular sus comportamientos conforme a esas previsiones, quedando el Estado autorizado a sancionar a aquellos cuyo actuar u omitir genere un riesgo tributario jurídicamente desaprobado.