

UNIVERSIDAD TORCUATO DI TELLA

MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO

DIRECTOR ACADÉMICO: Prof. Eduardo Baistrocchi

DIRECTOR EJECUTIVO: Dr. Santiago Zebel

MAESTRANDO: Abog. Leonardo Nicolás Bogdano (Mat. 10P363)

TRABAJO FINAL

**TÍTULO: EL ABUSO DE CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN
INTERNACIONAL Y LA EVASIÓN FISCAL EN ARGENTINA**

EVALUADORES:

- Prof. Eduardo Baistrocchi
- Prof. Horacio Ziccardi
- Dra. Roxana Visca Bonelli

INDICE

<u>Introducción</u>	3
<u>Capítulo 1</u> - Los Convenios para evitar la Doble Imposición.....	5
Título I - El uso abusivo de los CDI, los regímenes Off-shore y el Treaty Shopping.....	7
<u>Capítulo 2</u> : Análisis del Régimen Penal Tributario Argentino.	10
Título I : El bien jurídico tutelado como eje de la calificación del delito.....	10
Título II : El delito de evasión fiscal- Cuestiones controvertidas.....	14
Acápito a) : El tipo penal básico- Evasión fiscal simple.....	15
<u>Capítulo 3</u> : El caso testigo- La estructura del Grupo Económico.....	20
Título I : El comportamiento del Conjunto Societario.....	25
Acápito a) : Las declaraciones juradas.....	25
Acápito b) : El proceso de fiscalización.....	27
<u>Capítulo 4</u> : La verdad mal intencionada es peor que la mentira.....	29
<u>Capítulo 5</u> : Conclusiones- En búsqueda de una regla general.....	38
<u>Palabras Finales</u>	47
<u>Referencias Bibliográficas</u>	49

Introducción

Será objetivo del presente trabajo verificar a partir de un caso testigo, que se encuentra actualmente en trámite ante la Justicia Federal, si el uso abusivo de un Convenio para Evitar la Doble Imposición podría ser considerado MANIOBRA suficiente para entenderla como incluida dentro de la tipificación legislada por el Régimen Penal Tributario Argentino, el cual se encuentra inmerso dentro de la Ley N° 24.769 modificada por su par N° 26.735.-

En tal sentido, y en tanto todo CDI es negociado por el Poder Ejecutivo, pero luego y a los efectos de su vigencia resulta necesaria su aprobación por el Congreso Nacional por medio de la sanción de una ley, estaríamos hablando fundamentalmente de fraude de ley o simulación de las operaciones, que llevados estos asuntos generales a la autonomía del Derecho Tributario, podemos distinguir la ya añeja, pero no desactualizada discusión de la elusión y evasión tributaria, y sus alcances para considerar su inclusión dentro de la persecución penal por parte del Estado.-

Sin embargo, cabe efectuar una aclaración previa, que estimo podrá resultar esclarecedora de la finalidad del presente trabajo, pues si bien el denominado abuso del derecho o “fraude de ley” será cuestionado bajo la óptica civil o tributaria administrativa, buscaremos a través de las siguientes líneas descubrir la *obscuridad que alcanza a la cuestión relativa* a la utilización artificiosa de una o varias normas, y si junto con el despliegue de alguna **acción adicional** por parte de los sujetos tributarios, pueda considerarse a aquel uso abusivo de este tipo de Tratados Internacionales como conducta tipificada por alguno de las figuras de la Ley 24.769.-

Asimismo, y en atención a no contar con toda la información relativa a la maniobra desplegada por el contribuyente, se agregará información hipotética en aquellas cuestiones sobre las cuales no se ha tenido acceso, siendo mi tarea la de alcanzar una regla eficaz desde el punto de vista jurídico, tanto para la Administración Federal de Ingresos Públicos, la Justicia Nacional en lo Penal Tributario, y los contribuyentes, sobre **que circunstancias serán las que**

determinen que el uso de un Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional sea considerado abusivo y como maniobra suficiente para ser denunciado ante la Justicia, y eventualmente procesar y condenar a los sujetos responsables de la ejecución de la presunta maniobra fraudulenta.-

Para cumplir con esta finalidad, tendremos la necesidad de conocer básicamente la naturaleza de los convenios para evitar la doble imposición, así como los objetivos que tiene en miras un Estado para celebrar este tipo de acuerdos, y de ese modo resignar parcialmente su potestad tributaria, debiendo reseñar por otro lado, aquellos aspectos que hacen a este tipo de tratados internacionales objeto de abuso por parte de los capitales privados, así como por los propios Estados contratantes.-

Por otro lado, tendremos obligatoriamente que estudiar aquellos caracteres fundamentales del régimen penal tributario argentino, así como los bienes jurídicos que se encontrarían vulnerados mediante el despliegue de este tipo de conductas, brindando especial atención a las opiniones vertidas por los doctrinarios de la materia, así como a la jurisprudencia relevante y muchas veces contradictoria.-

Por lo tanto, y como se expusiera precedentemente, a los efectos de conseguir aquellos objetivos, utilizaremos el método de razonamiento **inductivo** por el cual partiremos del caso particular, que será expuesto en el capítulo tercero de este trabajo, dirigiendo los esfuerzos hacia la búsqueda de una regla general de eficacia eminentemente práctica.-

Capítulo 1: Los Convenios Para Evitar la Doble Imposición

Los Convenios para evitar la Doble Imposición¹, pueden ser definidos como aquellos acuerdos bilaterales o multilaterales, por medio de los cuales dos o más Estados convienen el modo en que será distribuida la potestad tributaria sobre aquellas operaciones transnacionales que sean desarrolladas entre sujetos privados con residencia en alguno de esos Estados contratantes.-

Con esta definición, podemos verificar uno de los objetivos centrales que tiene en miras los Estados al momento de tomar la decisión de celebrar el acuerdo con otro sujeto de derecho internacional público, resultando ser ésta la evitación de la doble imposición jurídica² internacional en las operaciones transfronterizas, ello a los efectos de atraer inversiones por medio de la implementación de un ámbito propicio para el libre movimiento de capitales y recursos.-

En ese sentido, “lo que se tiende a eliminar es la doble imposición en sentido amplio o económico, y no sólo ese mismo fenómeno en sentido estricto, por lo que resulta indiferente que no sea la misma persona la que soporta directamente el ejercicio de ambas potestades tributarias. Existe doble imposición internacional en sentido amplio o económico cuando el mismo o similar impuesto es percibido por varios Estados en virtud de un mismo presupuesto de hecho y para un mismo periodo de tiempo. Cuando se añade de “la misma persona”, se obtiene el concepto de doble imposición en sentido estricto”³.-

No obstante aquellas referencias de los objetivos buscados por los Estados al firmar un CDI, no podemos dejar de advertir que en la realidad de su aplicación,

¹En adelante utilizaremos la generalmente aceptada abreviatura de “CDI” para hacer alusión a este tipo de instrumentos tributarios.

²Como será expuesto oportunamente, citamos la **jurídica** como la doble imposición formal, mientras que el ideal propuesto por los organismos especializados es tender a evitar la doble imposición económica o sustancial, ello en atención a criterios de justicia y de neutralidad fiscal internacional. Desde ya, corresponde advertir que aquel tipo de medidas traen aparejados sistemas más complejos que los meramente formales para cumplir con aquellos objetivos.

³Cita de la obra de BUHLER OTTMAR (1968), utilizada en la obra Aspectos Internacionales de la Tributación Argentina- Gabriel Gotlib y Fernando M. Vaquero- 2º edición actualizada y ampliada- Buenos Aires: La Ley- 2009

encontramos que aquellos sólo son logrados realmente respecto de la doble imposición jurídica o estricta, es decir aquella en la que la doble tributación recae sobre un mismo impuesto, ejercicio fiscal, y sujeto tributario, ello en atención a la mayor facilidad que representa la prueba de la injusta doble imposición aludida.-

Por lo tanto, decimos que para que se vea perfeccionado este efecto deben verificarse las siguientes circunstancias:

- La existencia de dos o más soberanías fiscales independientes
- El gravamen de dos impuestos de idéntica naturaleza
- Una misma renta o patrimonio objeto de imposición
- Una misma causa de imposición
- Identidad en el perceptor de la renta
- El mismo período de tiempo

Desde ya, que los CDI han ido adquiriendo otras finalidades como consecuencia de las gestiones y recomendaciones de la OECD⁴, tales como los **intercambios de información con fines tributarios y para evitar el crimen fiscal**, cuestión que en los últimos años ha adquirido especial relevancia, e incluso para el caso de Argentina, quien ha firmado una sustentable red de estos convenios, pero limitados fundamentalmente al intercambio de información (acuerdos de Cooperación y Asistencia Mutua⁵).-

⁴The Organisation for Economic Co-operation and Development (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos)-

⁵Acuerdo con Andorra, Acuerdo con Azerbaiyán, Acuerdo con Bahamas, Acuerdo con Bermudas, Acuerdo con China, Acuerdo con Costa Rica, Acuerdo con Ecuador, Acuerdo con España, Acuerdo con Guernesey, Acuerdo con Guardia Di Finanza – Italia, Acuerdo con Isla de Man, Acuerdo con India, Acuerdo con Islas Caimán, Acuerdo con Jersey, Acuerdo con Macedonia (En etapa de finalización de los procedimientos requeridos por la legislación respectiva), OCDE Multilateral - (Argentina entrada en vigor 01/01/2013, países co-celebrantes: Australia, Bélgica, Corea, Costa Rica, Dinamarca, Eslovenia, España, Finlandia, Francia, Georgia, Ghana, Grecia, India, Irlanda, Islandia, Italia, Japón, Malta, México, Moldavia, Noruega, Países Bajos, Polonia, Reino Unido, Suecia, Ucrania. (Países que depositaron el instrumento de ratificación), Acuerdo con Principado de Mónaco, Acuerdo con San Marino, Acuerdo con Sudáfrica (En etapa de finalización de los procedimientos requeridos por la legislación respectiva), Acuerdo con Uruguay. Fuente: www.afip.gov.ar.

El uso abusivo de los CDI, los regímenes Off-shore y el Treaty Shopping

Continuando con el análisis propuesto, no debemos olvidar que las concesiones otorgadas por un CDI son de uso optativo por parte de los residentes de uno u otro Estado contratante, y la aplicación del propio convenio nunca puede resultar más desfavorable para el contribuyente que la utilización lisa y llana de las disposiciones fiscales de la legislación interna de cada uno de los Estados, así como que estos tratados que forman parte del derecho internacional público, no podrán generar gravámenes por sí mismo.-

Por otro lado, y tal como se dijo en el párrafo anterior, básicamente estos CDI son tratados internacionales, y como tales, se encuentran alcanzados por las previsiones de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados⁶, y por tanto resultan aplicables sus artículos 31 y 32⁷, resultando fundamental la regla interpretativa de la Buena Fé en su aplicación.-

Ahora bien, aquel principio rector de BUENA FE que debe guiar la aplicación del convenio firmado, encuentra un quiebre cuando los Estados y los sujetos privados que pretender hacer uso de sus previsiones, lo hacen de modo abusivo, pues por un lado encontramos los regímenes Off-Shore ofrecidos por uno de los Estados contratantes, y por el otro la figura del treaty, rule o forum shopping como maniobra utilizada por las corporaciones transnacionales que, en búsqueda de

⁶Entró en vigor el 27 de enero de 1980 y por las previsiones del Art. 75 inc. 22 de la Constitución Nacional, se encuentra incorporado al derecho argentino con supremacía constitucional.-

⁷Art. 31- Regla general de interpretación. I. Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin. / 2. Para los efectos de la interpretación de un tratado. el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos: a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado- b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado. / 3. Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta: a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones- b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado- c) toda forma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes. / 4. Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes. // Art. 32. Medios de interpretación complementarios. Se podrán acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31: a) deje ambiguo u oscuro el sentido; o b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.

reducir los costos fiscales de sus operaciones transfronterizas, alegan ser sujetos beneficiarios por las normas del CDI, y pretendiendo por tanto encuadrar en la calificación de residente estipulada en la convención.-

Tanto una como otra medida, es decir aquellas tendientes a generar la atracción de capitales extranjeros, y de ese modo generar como lógica consecuencia una competencia fiscal nociva por parte de uno de los Estados contratantes, como aquella relativa al treaty o rule shopping empleado por los sujetos privados al momento de estructurar el grupo económico, presentan como consecuencia una distorsión no buscada al momento de la firma del convenio, es decir, que aquel sacrificio efectuado por los Estados contratantes se ve desvalorizada y pierde completo sentido, pues de hecho pueden verse generadas situaciones no deseadas, tales como un efecto de **doblo no imposición** en las rentas efectivamente gravadas por alguno de los Estados signatarios.-

De conformidad con aquellas pautas, podemos definir por un lado el término OffShore, diciendo que hace referencia "...a lo que se encuentra fuera del territorio, tratándose de territorios nacionales o porciones de estos que gozan de beneficios especiales y de seguros, y suele definírsela como aquellas que... se constituyen e inscriben bajo las leyes de un país con el objeto de realizar sus actividades en otro"⁸.

Ahora bien, no debemos dejar de destacar que no puede tacharse de ilegal la constitución de este tipos de sociedades, o que sea ilegítima su formación, pero sí existe una seria persecución a la estructuración abusiva de estas formas jurídicas, así como en aquellos casos en que el territorio offshore representa, con motivo de su legislación interna, una reticencia al **intercambio de información** y ausencia de red de convenios, y que tal como veremos en las líneas siguientes, no es el caso de los Estados contratantes bajo estudio.-

No obstante aquellas aclaraciones, que uno de los Estados involucrados en la firma de un CDI adopte este tipo de medidas para lograr que capitales

⁸Las sociedades "in fraudem legis": sociedades "off shore"- Verón, Alberto V.- Publicación: Doctrina Societaria y Concursal ERREPAR (DSCE)- Tomo XXV- Julio 2013.

extranjeros se instalen en su territorio, y tal como se aludio precedentemente, pueda generar efectos distorsivos en la aplicación correcta del Tratado, produce un serio quiebre en la voluntad primariamente expuesta al momento de negociar las pautas del mismo, pues resulta claro que existirá un perjuicio para el otro Estado contratante.-

Ahora bien, como se mencionara anteriormente, el abuso⁹ propiamente dicho lo encontramos en el denominado **treaty o forum shopping**, tratándose de “la utilización incorrecta... de los tratados para evitar la doble imposición mediante la utilización de sus beneficios por parte de persona que según los propios términos del convenio, no tienen derecho al mismo”¹⁰, y generando de ese modo un claro quiebre en los esfuerzos primariamente pactados por los Estados signatarios.-

Desde ya, que será responsabilidad de los representantes de los Estados, lograr la elaboración de un CDI que prevea el modo de cooperar en forma conjunta para evitar el uso abusivo de sus clausulas, ya sea por medio de la inclusión de medidas antielusivas, así como la libre circulación de información entre partes para la generación de dinámicos cruces que permitan la detección temprana de este tipo de maniobras.-

Ante esta conclusión, resulta claro que ambos Estados se encuentran obligados a disipar los posibles abusos que pueden llegar a generar la mala y abusiva interpretación conjunta del CDI y de la normativa de una o ambos Estados, y en tal caso **renegociar** los términos del acuerdo internacional.-

⁹ Debemos destacar que el modelo de convenio OECD no contiene una explícita definición de “abuso”, sino que hace alusión a este asunto en el comentario del artículo primero y sólo algunos párrafos de los comentarios a los artículos 10, 11, 12 y 17.

¹⁰ Convenios Para Evitar la Doble Imposición-Aspectos Controvertidos- Director Fernando D. García- Ed. La Ley- 2010

Capítulo 2: Análisis del Régimen Penal Tributario Argentino

Forma parte de nuestro sistema jurídico argentino, un régimen destinado a impulsar la investigación y sanción de ilícitos penales de carácter impositivo y previsional, en lo particular, aquellas maniobras que tiendan a la evasión de impuestos o recursos del Sistema Nacional de Seguridad Social, siendo la Ley N° 24.769 modificada recientemente por su par N° 26.735. En lo que respecta al presente trabajo, nos acotaremos a analizar las previsiones dispuestas por los Arts. 1° y 2° de las normas precedentemente citadas, que son el tipo penal de evasión fiscal simple, y las conductas calificadas como agravantes por el legislador.-

No obstante ello, cabe aclarar que respecto de la descripción y análisis de los tipos penales involucrados, sólo se hará referencia a las cuestiones que competen específicamente al punto sobre el cual versa el presente trabajo.-

El bien jurídico tutelado como eje de la calificación del delito

Uno de los primeros aspectos que deben describirse y que resultaran de fundamental importancia para comprender el alcance y significación de los tipos penales bajo estudio, será el bien jurídico que se pretende tutelar al momento de utilizar el derecho penal como herramienta para perseguir el injusto.-

En tal sentido, y a lo largo de la vigencia de la norma penal tributaria, tanto la jurisprudencia como la doctrina han manifestado criterios para circunscribir el bien jurídico que tutela la creación del tipo penal “**evasión fiscal**”, dependiendo de este criterio el posterior alcance que le demos a la terminología empleada por el legislador al momento de redactar la figura penal, y logrando de ese modo verificar que bien jurídico se intenta custodiar.-

Son muy claras las palabras que se esgrimen en la obra Régimen Penal Tributario y Previsional¹¹ con relación a este aspecto que resulta necesario para sustentar la persecución penal, pues destaca que debe entenderse como bien

¹¹Mariano Hernán Borinsky, Juan Pedro Galván Greenway, Javier López Biscayart, Pablo Nicolás Turano- Régimen Penal Tributario y Previsional- Ed. Rubinzal – Culzoni, Santa Fé, 2012.

tutelado "...alguno o varios de aquellos valores o intereses vitales para la sociedad que, por formar parte esencial de las reglas de cooperación social, son merecedores de una protección reforzada a través del ejercicio del *ius puniendi* del Estado...", mencionando a continuación que "se exige por algunos autores que el bien jurídico o el valor o valores que entraña deben estar al menos implícitamente reconocidos por la Constitución, lo que justificaría la activación del Derecho Penal, a quien se reserva, en calidad de *ultima ratio*, el castigo de los actos más graves, entendiendo como tales la lesión u ofensa de los valores superiores...".-

Si bien no resulta objeto del presente trabajo exponer las posiciones sostenidas por la doctrina con referencia al bien jurídico tutelado por el Régimen Penal Tributario, se darán acotadas referencias en las líneas siguientes, exponiendo el criterio sostenido por doctrinarios y dándole especial relevancia a lo sostenido por la jurisprudencia argentina, trayendo al presente las palabras vertidas por Alejandro Catania¹², quien citando a Horacio Corti expresa "gran parte de la doctrina coincide en que el bien jurídico tutelado por la ley penal tributaria es la Hacienda Pública, en un sentido dinámico, esto es, *la actividad financiera del Estado como proceso dirigido a obtener recursos y realizar el gasto público*, mejor expresado como *sistema de recaudación normal de ingresos para solventar el gasto público demandado por la atención de los cometidos básicos del Estado*".-

Claro está que esta posición interpretativa se encuentra relacionada con la finalidad social de la normativa de carácter penal tributario, pues **no se ocupa de verificar una mera defraudación tal como se encuentra tipificada en el Art. 272 del Código Penal Argentino**¹³, el cual sanciona la conducta fraudulenta contra la propiedad de otro sujeto, sino que el presente se trata de un delito que sanciona el despliegue de una conducta, justamente antisocial, por la cual **se defrauda al Estado entendido no sólo como persona jurídica de derecho**

¹²Régimen Penal Tributario: estudio sobre la ley N° 24769- Alejandro Catania- Ed. Del Puerto- C.A.B.A.- 2da Ed. 2007.

¹³Art. 172 C.P. "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 de cualquier otro ardid o engaño".

público, sino al Estado como organizador social del conjunto de ciudadanos, pues no solo se está afectando la equitativa y justa distribución del ingreso estatal al momento de recaudar, sino que también se encuentra afectada la justa distribución del Gasto Público, el cual tiene por finalidad última la reasignación de recursos conforme las necesidades de cada uno de los estratos sociales que conforman la Nación.-

Tal posición, se encuentra sustentada por la jurisprudencia, tal como lo manifiesta el Dr. Catania¹⁴, "...la Cámara de Casación Penal expresó que el bien jurídico es de carácter macro-social y económico, siendo definible como la hacienda pública, término con el cual se pretende individualizar la actividad económico financiera del Estado y que se constituye mediante la dinámica de dos aspectos: la recaudación tributaria y el gasto público, unidos de hecho por la actividad económica del Estado moderno y que en el caso argentino encuentra fundamentos en los arts. 4, 16 y 75 inc. 2 y 8 de la Constitución Nacional..."-.

En ese orden conceptual, y en una época histórica en la cual el discurso de los encargados de ejecutar el gasto como miembros del Poder Ejecutivo tiene constante alusión a la redistribución de la riqueza, e incluso los miembros de la Corte Suprema se encuentran analizando la posibilidad de derogar la acordada 20/1996, es que existe una imperiosa necesidad de recurrir a todas las herramientas para llevar a cabo una readecuación del sistema recaudatorio argentino, cuya finalidad sea la de adecuar en forma justa y equitativa la imposición y gasto público, buscando una efectiva y real tendencia a la redistribución de los recursos, pero debiendo evitarse confundir la aplicación equivocada de la norma penal, y de ese modo mal utilizarla con la sola finalidad de amedrentar al contribuyente, o con la posibilidad de procesarlo penalmente, circunstancia que desde el origen debe descartarse en forma sustancial.-

No obstante aquella mención, y como lo hace en la obra mencionada el Dr. Catania, resulta de interés resaltar lo fallado por el Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 3, ello con relación a la finalidad y necesidad del Estado como

¹⁴Obra citada en la nota al pie N° 12.

sujeto de derecho público, pues “Tanto los ingresos como los gastos son medios jurídico-financieros tendientes a realizar las prestaciones básicas del Estado... Las Cláusulas consagradas en la Constitución Nacional (Art. 75 incs. 8, 19, 22,23) requieren de dichos medios en un todo de conformidad con las exigencias de bienestar y justicia social del desarrollo humano. Por consiguiente, sin medios oportunos y suficientes, dichas cláusulas devendrían carentes de contenido y en absoluta contradicción con la imperatividad y operatividad de la Carta Magna, circunstancia que el Poder Judicial no puede ni debe consentir...”¹⁵, sentando nuevamente un criterio de justicia distributiva y progreso que debería guiar a la sociedad y a nuestros representantes en la toma de decisiones.-

En ese mismo orden de ideas, pero siendo aún más amplio en cuanto a las funciones efectivas atribuidas a esta norma especial, la Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, destacó que en realidad el legislador al sancionar la Ley Penal Tributaria “...tuvo en cuenta que las características económicas de los delitos tributarios no deben valorarse como una circunstancia que indique algún tipo de levedad en la producción de aquellas conductas; por el contrario, aquellas características evidencian la gravedad que el legislador ha asignado a aquellas transgresiones, que afectan severamente al presupuesto necesario para el cumplimiento de las funciones esenciales del Estado.-

En este sentido, si por la afectación mencionada se pone en peligro, o se afecta el cumplimiento de aquellas funciones, la posibilidad de producción, o la producción misma de violencia social, son muy concretas y tangibles¹⁶.-

En consecuencia, el bien jurídico "tranquilidad pública" también se afecta. Esta valoración debe ser bien tenida en cuenta por el juez penal al aplicar la ley.-

¹⁵Fallo citado en la obra de Alejandro Catania (Nota al pie N° 11)- TOPE N° 3- “Kasperski, Francisco José”, 09/09/1997.

¹⁶ El destacado es nuestro.

En efecto, ya resulta inocultable e insoslayable que al llevarse a cabo alguno de los delitos previstos por el Régimen Penal Tributario, tanto de lesión como de peligro, el perjuicio ocasionado al Fisco Nacional, en definitiva, repercute y daña a la sociedad toda y en especial a los sectores más débiles, por lo menos desde el punto de vista económico, con la incidencia que esto tiene en el mantenimiento y el desarrollo de la vida misma de los integrantes de aquélla”.-

Por lo manifestado en la líneas precedentes, podemos ver que existe cierta coincidencia con relación al bien jurídico que tutela el régimen penal tributario argentino, el cual deja un limitado margen de interpretación, eliminando la idea de protección al patrimonio estatal, y destacando que lo que se intenta resguardar y tutelar es la función estatal hacendística que compete al poder ejecutivo¹⁷ en su rol de recaudador y fiscalizador de tributos federales.-

El delito de evasión fiscal- Cuestiones Controvertidas

El delito de evasión fiscal, se encuentra tipificado en los siguientes términos, **“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”**¹⁸.-

Por otro lado, el artículo segundo del mismo Régimen Penal Tributario dispone distintos agravantes, estando el primero relacionado con el monto que sustenta la maniobra delictiva, el cual queda redactado del siguiente modo, **“La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión,**

¹⁷Por medio de la A.F.I.P., destacándose que se trata de un organismo autárquico dependiente del Ministerio de Economía.

¹⁸Conforme Art. 1º Régimen Penal Tributario modificado por la Ley 26.735

cuando en el caso del artículo 1º se verificare cualquiera de los siguientes supuestos: a) Si el monto evadido superare la suma de cuatro millones de pesos (\$4.000.000)¹⁹, mientras que el tercero de las conductas descriptas como agravante reza “...c) **Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000)**”²⁰.-

Hemos destacado en el subrayado los tipos penales legislados por la Ley 24.769, con las modificaciones introducidas por su par N° 26.735, que consideramos podrían verse subsumidos en los hechos que serán descriptos en el Capítulo tercero del presente trabajo²¹.-

El tipo penal básico- Evasión fiscal simple

Como primer punto, debemos mencionar que de acuerdo con la redacción escogida por el legislador, nos encontramos ante un delito caracterizado como de especialidad propia, pues quien evade no puede ser otro que quien se encuentra obligado a tributar, pues “cabe expresar... que no puede ser cometido por cualquiera, sino que el legislador optó por circunscribir el círculo de los posibles autores a los “obligados”, que en principio podemos identificar como aquellos mencionados por los artículos 5° y 6° de la ley 11.683”.-²²

Asimismo, en lo que respecta a la figura básica de la norma bajo tratamiento, encontramos el verbo típico **EVADIR** como núcleo de la misma. Aquella conducta

¹⁹Conforme Art. 2° Inc. a) Régimen Penal Tributario modificado por la Ley 26.735

²⁰Conforme Art. 2° Inc. c) Régimen Penal Tributario modificado por la Ley 26.735

²¹Debemos aclarar, que si bien fueron transcritos los tipos penales vigentes, los cuales fueron modificados por la Ley 26.735, conforme jurisprudencia mayoritaria, el caso testigo debería analizarse a la luz de la Ley 24.769 anterior a la reforma mencionada, ello como consecuencia de la aplicación del principio de Ley Penal más Benigna, respecto del cual a la fecha no ha existido doctrina jurisprudencial directa por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (aunque los tribunales que sostienen esa postura citan el fallo “Palero” en el que se discutió el mismo planteo, pero relativo al Régimen Penal Previsional)

²²Mariano Hernán Borinsky, Juan Pedro Galván Greenway, Javier López Biscayart, Pablo Nicolás Turano- Régimen Penal Tributario y Previsional- Ed. Rubinzal – Culzoni, Santa Fé, 2012.

que debe desplegar dolosamente el sujeto, se encuentra ligada a "... cualquier conducta dolosa tributaria en los casos en que el agente es consciente de la antijuridicidad de su acción u omisión, teniendo a tal conducta como contraviniendo una disposición legal, es decir, al daño causado al bien jurídico protegido... en todos los casos se requiere que el dolo abarque, para configurar el tipo subjetivo, aparte del ánimo específico de defraudar, el conocimiento de los deberes tributarios cuyo incumplimiento dé lugar a la defraudación..."²³.-

Ahora bien, con relación al dolo requerido por la figura penal, "es obligatorio detenernos en las palabras de Ricardo Núñez cuando, analizando las diferencias o coincidencias del engaño y del ardid, sostiene que tienen una coincidencia en que son modos de hacer creer a la víctima, de mantenerla en la creencia o de reforzarla en su creencia de que lo que no es verdadero lo es. La diferencia entre uno y otro es solo formal: el ardid requiere artificios o maniobras objetivas simuladores de una realidad. El engaño no, pues consiste en la simple aserción, con palabras o actos, expresa o implícitamente, de que es verdadero lo que, en realidad, es falso (cfr. art. 931, CC). Una forma de aserción implícita es el silencio si significa una violación del deber de garantizar la verdad respecto de un acto. Ese deber puede derivar de la ley, de una convención o de un hecho precedente que constituya al autor en garante de la veracidad del acto. En su conclusión, expresa que debe utilizarse el fraude para inducir, mantener o reforzar el error en la víctima, con el designio de lograr de ella una disposición patrimonial"²⁴.-

Asimismo, y tal como se expresara en párrafos precedentes, se deben diferenciar dos tendencias destacadas por la doctrina y jurisprudencia local, diciendo que, aunque ambas asumen el dolo directo como condición, una "sostiene que el ardid o engaño constituye un especial elemento del injusto en su calificación simple o agravada. El especial elemento del injusto debe entenderse

²³Vicente Oscar Díaz- Ilícitos Tributarios: Perspectivas jurídica y económica- Ed. Astrea- Ciudad de Buenos Aires, 2006.

²⁴Teresa Gómez- Artículo "¿Ardid idóneo o inidóneo? That is the question"- Doctrina Penal y Económica ERREPAR (DPTyE)- TOMO/BOLETIN 21- 12/2011.

como un elemento que excede al mero ánimo doloso, es decir que de ello podemos inferir que se encuentra ubicado ante todo dentro del tipo subjetivo de la figura y, en segundo lugar, que el mero ánimo doloso no basta para la configuración del hecho típico, sino que por alguna razón especial el legislador ha exigido la concurrencia de un determinado elemento, un ánimo especial que acompañe al dolo o, si se quiere a modo de ejemplo, “un dolo y un plus”, pues requiere que se demuestre el despliegue del ardid o engaño²⁵, mientras que la otra asume al ardid y engaño como elemento típico del injusto.-

Por otro lado, ésta evasión que nos encontramos estudiando, debe estar acompañada por un medio que sea objetivamente viable para cometer la defraudación, y encontramos de ese modo el esquema planteado del ardid²⁶ o engaño²⁷, cuestión que reviste especial importancia en este trabajo.-

Es de destacar, que aún hoy existe entre la doctrina y la jurisprudencia una cuestión que lejos de generar concordancia, pareciera que estará en vigencia por largo tiempo más, que es aquella referida a la idoneidad del ardid o del engaño empleado por el evasor a los efectos de lograr un conocimiento equivocado en los funcionario de la Agencia Tributaria Argentina con relación al hecho imponible perfeccionado.-

Este conflicto de interpretaciones, genera desde ya, una inseguridad en la aplicación concreta de la norma, tanto entre los contribuyentes, como en la propia Administración, y delegando impropriamente en el juzgador del caso concreto, facultades legislativas, pues será en esta instancia en la que se resuelva si una maniobra se encuentra alcanzada por las previsiones del Régimen Penal Tributario.-

²⁵Idem cita N° 24.

²⁶Conforme la tercera acepción brindada por la vigésima segunda edición del diccionario de la Real Academia Española, se trata de un “Artificio, medio empleado hábil y mañosamente para el logro de algún intento”.

²⁷Conforme la segunda acepción brindada por la vigésima segunda edición del diccionario de la Real Academia Española, el engaño constituye la “Falta de verdad en lo que se dice, hace, cree, piensa o discurre”.

En ese mismo conflicto, nos encontramos al evaluar los criterios adoptados por los doctrinarios de la materia, pues por un lado, encontramos que el Dr. Catania²⁸ manifiesta que "...la alusión legislativa a "declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño" se refiere, sin lugar a duda, al engaño acción, esto es, al despliegue de un "artificio o un medio empleado hábil y mañosamente para el logro de algún intento" o la exteriorización de un hecho que denote la "falta de verdad en lo que se piensa, se dice o se hace"... el ardid o engaño son características de las acciones u omisiones practicadas y, nunca, el resultado "error en algún sujeto" con el cual puede identificarse el engaño resultado".-

Por otro lado, nos encontramos con posturas en las cuales a los efectos de esclarecer si efectivamente la **idoneidad** del ardid o engaño constituye un elemento esencial del tipo, o si en la aplicación fáctica del tipo no registra una relevancia especial tal circunstancia, verificando que "el ardid desplegado para burlar al Fisco debe ser idóneo y no puede verse en el simple ocultamiento o la supuesta falsedad que se comete al momento de la presentación de una declaración jurada o del pago de un tributo. Ello por cuanto la figura no tipifica la simple mentira sin basamento alguno y fácilmente detectable. La conducta típica que se describe es la que se lleva a cabo generalmente con posterioridad, en el momento de la actuación fiscalizadora del órgano recaudador, dirigida a establecer la veracidad de la declaración jurada y la regularidad del pago practicado... a partir de allí, frente a la pesquisa administrativa, se puede llevar a cabo el ardid o engaño descrito en el tipo penal. Recién frente a la pesquisa se lleva a cabo el intento de escapar, de evadir lo que se debe; a través de un comportamiento objetivamente ardidoso y subjetivamente engañoso.

No se puede dejar de tener en miras que, en la evasión tributaria, la víctima del engaño siempre es una dependencia estatal dotada de todos los recursos, tanto humanos como económicos y coercitivos, necesarios para fiscalizar en cada caso lo declarado por los contribuyentes y, si no está de acuerdo con esa

²⁸Régimen Penal Tributario: estudio sobre la ley N° 24769- Ed. Del Puerto- C.A.B.A.- 2da Ed. 2007.

presentación, proceder a la determinación de lo que considera adeudado e iniciar el procedimiento correspondiente para lograr la percepción de lo debido. Por lo que si su función específica es ejercer el control de lo declarado, tales declaraciones, per se, difícilmente determinen un error en la imposición si esta fuese debida”²⁹.-

Podemos advertir, que en custodia de principios constitucionales, así como de la necesidad de respetar la consideración de “última ratio” del derecho penal, resulta jurídicamente razonable interpretar que el tipo penal requiere algo más que el simple engaño o ardid burdo y simple, pues el despliegue de maniobra debe ser lo suficientemente idóneo para cumplir con la finalidad de generar un falso conocimiento en la Administración Federal, pues caso contrario perdería sentido que se utilice la norma represiva penal con fines distintos a los que justifican la existencia de una pena privativa de libertad.-

En sostenimiento de esta postura, podemos mencionar que efectivamente, y con una descripción de conducta similar a la que estamos estudiando, el propio artículo 46 de la ley de rito fiscal sanciona con pena de multa a los contribuyentes que “evadan”, por lo que resultaría arbitrario y contrario a principios de derecho penal, justificar esta dualidad en el mero cumplimiento de la condición objetiva de punibilidad dispuesto por el régimen penal tributario, por lo que esta diferenciación la debemos encontrar en la cualidad misma de la conducta.-

²⁹“La idoneidad del ardid o engaño en el delito de evasión fiscal”- Rapisardi, Gustavo M.- Doctrina Penal Tributaria y Económica ERREPAR- Tomo/Boletín N° 113- Página 177- Diciembre 2009

Capítulo 3: El caso testigo- La estructura del Grupo Económico

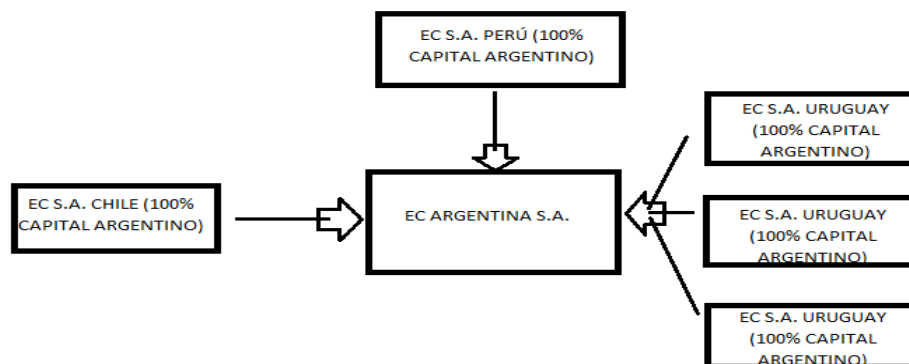
A los efectos de cumplir con el objetivo pautado, describiremos el siguiente caso que llegó a conocimiento de la Justicia Federal a los efectos que se evalúe la posible comisión de un hecho ilícito, particularmente el delito de EVASIÓN TRIBUTARIA AGRAVADA -por el monto-, hechos que fueron denunciados por la A.F.I.P..-

Para comenzar, diremos que se trata de una empresa Argentina, "EC S.A.", que registra una cartera de inversiones en **Chile**, las cuales se encuentran manifestadas en la constitución de una sociedad comercial, sobre la cual la firma argentina es controlante de la trasandina con el 100% del capital accionario.-

La mencionada entidad EC S.A. registra inversiones en otras compañías que se encuentran situadas en **Uruguay** y **Perú**, sobre las cuales también ejerce controles políticos y económicos, pues resulta ser la titular del 100% del capital accionario de tres empresas en Uruguay y una en Perú.-

Será de utilidad adelantar que las rentas sobre las cuales versará el presente trabajo, serán los Dividendos distribuidos por las Sociedades Comerciales, y particularmente sobre aquellas denominadas Holdings, instrumentos jurídicos que han adquirido una relevancia incuestionable respecto de las relaciones comerciales transnacionales.-

Entonces y de acuerdo a lo manifestado precedentemente, el grupo empresario EC S.A. queda constituido del siguiente modo:



Asimismo, y brindándole especial atención, detallaremos los regímenes normativos que resultan ser marco de la operación que estamos tratando.-

Por un lado, nos hallamos ante un Convenio para evitar la Doble Imposición entre Argentina y Chile³⁰, el cual fue firmado el día 13/11/1976, ratificado el 19/12/1985 y en plena vigencia desde el 01/01/1986 (no obstante ello, cabe aclarar que el mismo fue denunciado por el Estado Argentino, cuestión sobre la que volveremos más adelante).-

En ese sentido, por la letra del CDI, y en lo que atañe al caso particular de la renta consistente en dividendos distribuidos por las sociedades comerciales, establece en su Artículo 11 que “los **dividendos** y participaciones en las **utilidades de las empresas**, incluidos los retornos o excedentes de las cooperativas, sólo serán gravables por el Estado Contratante donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye”.-

Cabe recordar que los CDI, y tal como se encuentra definido por la OECD, son convenciones entre Estados (Tratados Internacionales) que evitan la DOBLE TRIBUTACIÓN JURÍDICA INTERNACIONAL, generalmente definida como la imposición de Impuestos comparables en dos o más Estados sobre el mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por idénticos periodos³¹.-

Con ello, tenemos entonces una decisión política y de Estado de resignar potestades tributarias propias que competen a cualquier Estado soberano, es decir que las partes intervinientes en la firma del Acuerdo deciden por propia voluntad dejar de gravar un determinado beneficio a los fines de evitar que jurídicamente mismas rentas o patrimonios sean gravados por dos o más Estados.-

En ese sentido, podemos deducir que por medio del sacrificio de todos los contribuyentes, ciudadanos y autoridades, aquellos sujetos de carácter privado

³⁰Convenio entre la República Argentina y la República de Chile para evitar la doble Tributación en materia de Impuestos sobre la Renta, Ganancia o Beneficio y sobre el Capital y el Patrimonio.

³¹<http://www.oecd.org/tax/taxtreaties/oecdmodeltaxconventiononincomeandoncapitalanoverviewofavailableproducts.htm>

que puedan sufrir ese efecto nocivo en el movimiento de capitales y rentas, se vean beneficiados por el convenio y tributen conforme lo acordado y normado por los Estados signatarios.-

Por otro lado, y como consecuencia de decisiones unilaterales destinadas a la atracción de inversiones extranjeras, el Estado chileno decide implementar el denominado **RÉGIMEN PLATAFORMA DE INVERSIONES**; aquel Régimen Tributario fue incorporado a la Ley de la Renta chilena por medio del nuevo artículo 41° D³² con efectos jurídicos a partir de diciembre del año 2002, estableciendo (entre otras disposiciones) que las Sociedades Anónimas que se constituyan en ese territorio, y cuyos capitales sean del exterior, **no serán consideradas con domicilio en ese territorio**, y por tanto no encontrándose obligadas a tributar Impuesto sobre la renta, salvo que se trate de capitales nacionales chilenos o rentas por actividades desarrolladas en ese país.-

Sin desarrollar in extenso la normativa chilena, encontramos que con posterioridad a su vigencia el grupo económico de capital argentino decidió ceder a una Sociedad Chilena creada bajo el régimen de “Plataforma de Inversiones” la tenencia accionaria de sus empresas localizadas en Uruguay y Perú.-

Con ello, y conforme el derecho positivo argentino, siendo en particular la Ley N° 20.628 (t.o. 1997), el dividendo percibido por una sociedad argentina por su participación accionaria en una empresa del exterior constituye renta de fuente extranjera por provenir de bienes situados en el exterior.-

En ese sentido, por disposición del artículo 146³³ de la ley mencionada, dichas ganancias comprenden -cuando así corresponde- las que les resultan atribuibles a las sociedades constituidas en el país en su carácter de accionistas

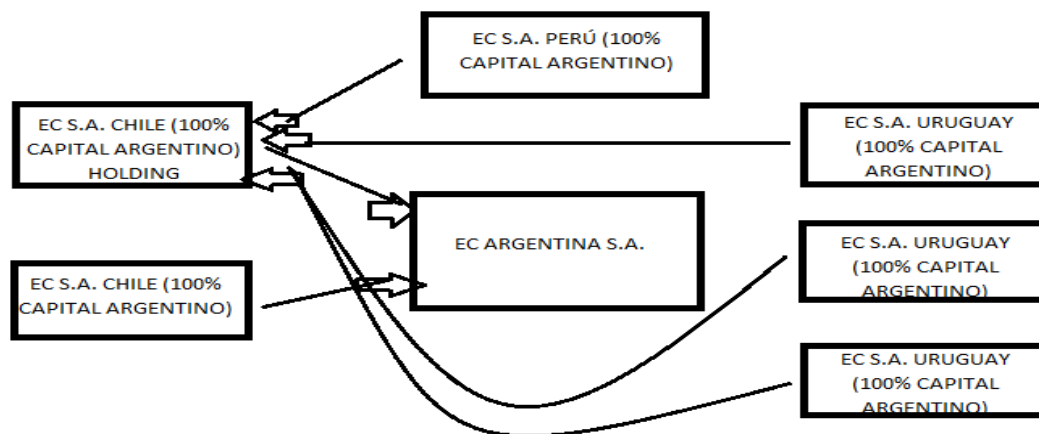
³²Publicada en el Diario Oficial chileno del 23 de noviembre de 2002.

³³Ley de Impuesto a las Ganancias- Texto Ordenado por Decreto 649/97 (B.O. 06/08/97), Anexo I, con las modificaciones posteriores- Art. 146- “Las ganancias de fuente extranjera obtenidas por los responsables a los que se refiere el inciso a) del artículo 49, las derivadas de las sociedades y empresas o explotaciones unipersonales comprendidas en el inciso b) y en el último párrafo del mismo artículo y aquellas por las que resulten responsables los sujetos comprendidos en el inciso f) del artículo 119, incluyen, cuando así corresponda: **b) Las que les resulten atribuibles en su carácter de accionistas o socios de sociedades constituidas en el exterior, sin que sea aplicable en relación con los dividendos lo establecido en el primer párrafo del artículo 64.**

de sociedades constituidas en el exterior, sin que sea aplicable lo establecido en el primer párrafo del artículo 64 de la ley, el cual considera como "no computables" este tipo de ingresos cuando la fuente se encuentra dentro del territorio nacional.-

Es decir que, por tratarse de dividendos provenientes de una sociedad constituida en el exterior, estos pierden la condición de "no computables" a los fines de la determinación de la ganancia, para pasar a estar gravados por el impuesto, y dado que la inversión no se encuentra radicada en un país de baja o nula tributación.-

Habiendo enmarcado la normativa que se encuentra en juego, pasaremos a enunciar como quedó estructurada la sociedad, y cuyo funcionamiento resultó cuestionado por parte de la Agencia Tributaria argentina, y denunciado ante el fuero con competencia Federal.-



En resumen, y a los efectos de plasmar fielmente la presunta maniobra desplegada por la responsable fiscal, resumimos los siguientes aspectos que resultarán relevantes al momento de calificar la conducta.-

En primer lugar, nos encontramos con una Sociedad Anónima radicada en Argentina, y que desarrolla efectivamente actividades de producción y comercialización de bienes en el país. Al mismo tiempo, esta persona jurídica

tiene la totalidad del paquete accionario de empresas constituidas en Chile (donde efectivamente realiza actividades comerciales), Perú, y Uruguay.-

Este grupo empresario, en busca de mayor rentabilidad de su actividad, decide planificar sus operaciones aprovechando el incentivo otorgado por una normativa chilena que se encuentra vigente, y que tiene por finalidad la atracción de capitales del exterior, por lo que ofrece la NO GRAVAVILIDAD de la renta siempre que se trate de sociedades que tengan su domicilio en esa jurisdicción, que no realicen actividades en ese país, y que no se trate de inversiones que tengan origen en capitales chilenos.-

Como consecuencia de ello, realizan una reestructuración empresarial, de forma tal que la totalidad del paquete accionario pasa a formar parte del patrimonio de una NUEVA sociedad chilena, sin sustancia y constituida al sólo efecto de resultar tenedora de acciones y constituida bajo ese régimen preferencial, y desde la cual se efectuará la distribución de los dividendos por las rentas originadas en Uruguay y Perú³⁴.-

En atención a lo expuesto, vamos a diferenciar las dos alternativas tributarias que tenía el grupo empresario:

- 1- Para el caso que la empresa Multinacional decidiera no constituir la nueva sociedad chilena, los dividendos distribuidos por las rentas de actividades realizadas en Perú y Uruguay resultarían alcanzadas en Argentina, ello con motivo de la aplicación del ya mencionado Art. 146 del Impuesto a las Ganancias.-
- 2- Por el contrario, al interponerse la sociedad holding de Chile³⁵, los dividendos que son distribuidos como consecuencia de actividades económicas realizadas en Perú y Uruguay, no quedarán alcanzadas por el tributo a la renta argentino, ello como consecuencia de la aplicación del CDI celebrado entre los países vecinos.

³⁴Debemos recordar que la sociedad chilena constituida bajo este régimen off-shore no puede resultar tenedora de las acciones de la firma chilena "operativa", pues la propia ley trasandina priva de beneficios a los capitales de origen chileno.-

³⁵Inscripta bajo el régimen off-shore creado por la Ley interna chilena al cual ya se hizo referencia.

Como vemos, resulta claro que la segunda opción resultaba más beneficiosa desde el punto de vista de ingeniería tributaria, pues con la mera interposición de una persona jurídica en un **Estado** vecino, **el cual decidió no gravar el monto del dividendo**, alcanza para lograr una distribución **LIBRE DE IMPUESTOS**, habiéndose evadido el grupo empresario del pago del Impuesto a las Ganancias de fuente extranjera en nuestro país.-

El comportamiento del Conjunto Societario

Tal como hemos expuesto durante el análisis del tipo penal “evasión fiscal”, debemos analizar la conducta en su conjunto, es decir, el “itir criminis”, y el perfeccionamiento de la maniobra por medio de la conducta desplegada durante dos momentos fundamentales de la relación Fisco-Contribuyente, que son la presentación de las declaraciones juradas, y el trámite de fiscalización de las mismas.-

Las declaraciones juradas

Si bien no contamos con las declaraciones juradas presentadas por la Matriz, ya sean aquellas determinativas del Impuesto a las Ganancias, como aquellas referidas a los regímenes de información respecto de las cuales se encontraría obligada el grupo societario, estimo conveniente plantear, al menos para la representación de las hipótesis posibles, cuales son los tentativos caminos que pudo haber escogido la sociedad argentina³⁶ para llevar adelante la presunta comisión del delito de evasión tributaria.-

Desde ya, y para no adelantarnos, sólo efectuaremos descripciones objetivas de las posibilidades con las que cuenta este o cualquier otro contribuyente al momento de relacionarse directamente con la Agencia Tributaria argentina en un caso de análogas características.-

³⁶Debemos recordar que en el caso bajo estudio es la investigada por la Justicia Federal Argentina.

En primer lugar, una de las obligaciones primarias surge de las impuestas por Resoluciones Generales o por la propia ley del Impuesto, siendo la presentación de declaraciones informativas relacionadas con la conformación o modificación de la estructura societaria.-

En ese sentido, el administrado puede optar por no efectuar presentación alguna, lo que decantaría en la aplicación de sanciones formales, y la inminente apertura de cargos de investigación que derivarían potencialmente en la prosecución de una fiscalización por medio de una formal Orden de Intervención a la firma.-

Otra de las opciones con las que cuenta el contribuyente, es la de declarar una situación fáctica distinta (total o parcialmente) a la real, es decir, efectuar una presentación formal ante el Fisco que resulte ajena a la realidad estructural del grupo societario, ya sea referida a su conformación, como al modo y medios por los cuales se generan los beneficios del grupo económico. Desde ya, adoptar esta conducta presenta serios riesgos y consecuencias, sin olvidar el caudal de información con la que cuenta nuestra Administración Tributaria, y atreviéndome a decir que esquematizar de ese modo las exteriorizaciones de información o declaraciones impositivas por parte del contribuyente denotarían una conducta simplista y “naif” frente a las facultades legales con las que cuenta el organismo recaudador con relación a su potestad fiscalizadora.-

Por otro lado, y como tercera opción, el contribuyente puede (y tiene la obligación legal de hacerlo) cumplir fielmente con los regímenes de información y presentación de declaraciones juradas determinativas del Impuesto respecto del cual se encuentra alcanzado. Adoptar esta conducta, significa no sólo dar cumplimiento formal con lo dispuesto por la normativa fiscal, sino que en los hechos tiene un destacado interés sustancial, pues denota un comportamiento abierto y sincero por parte de éste o cualquier otro contribuyente, que no es ni más ni menos, el acatamiento y sometimiento del sujeto privado al poder de policía fiscal con que cuenta cualquier Estado de derecho, poniendo en un pie de

igualdad a todos los contribuyentes que se encuentren en las mismas circunstancias.-

El proceso de fiscalización

Como primer punto, no debemos olvidar que la fiscalización de impuestos significa una de las atribuciones y funciones fundamentales de toda Agencia Fiscal, pues es esta etapa el comienzo de la verdadera y sustancial relación entre el contribuyente y el Estado nacional en su rol de **fiscalizador** de tributos, actividad ésta que se encuentra reglada no sólo por la Ley de procedimiento fiscal -ley 11.683 t.o. 1998 y sus modificaciones-, sino por su Decreto Reglamentario, Resoluciones Generales, e Instrucciones Generales de carácter interno dirigidas a los funcionarios públicos que tiene a su cargo el desarrollo de esta actividad.-

Asimismo, este procedimiento puede derivar en la determinación impositiva del o los impuestos fiscalizados, por lo que tiene una particular importancia el desarrollo que presente este procedimiento en particular y la postura que adopte el contribuyente frente a los requerimientos de información que efectúen los agentes fiscales dependientes de la Administración.-

En ese sentido, y para evitar extendernos en el presente tema, diremos que existen sólo dos comportamientos posibles que puede exteriorizar el contribuyente, y que podrán resultar fundamentales al momento de meritar fielmente la finalidad del contribuyente frente al acatamiento de la norma, pues como veremos más adelante, es doctrina judicial y literaria en crecimiento, el estimar que es durante esta etapa de la relación tributaria, que el contribuyente puede acabadamente lograr su cometido, y por tanto es aquí donde el delito intenta perfeccionarse, pues cualquier conducta anterior podría ser considerada como actos preparatorios para la evasión fiscal.-

Por lo tanto, y como manifestáramos en el párrafo precedente, las opciones del contribuyente durante el desarrollo del proceso de fiscalización son sólo dos, prestar colaboración o no a los requerimientos de información que emita la A.F.I.P. Es decir, que aún cuando pudieran existir distintos grados de colaboración durante

este procedimiento, la conducta del contribuyente sólo podrá calificarse como ajustada o no ajustada a su carga de colaborar con los funcionarios a los efectos de conocer y cuantificar el verdadero alcance de los hechos imponibles generados por la actividad desarrollada por la empresa o grupo empresario.-

Capítulo 4: La Verdad mal intencionada es peor que la mentira³⁷

Elegimos estas palabras para titular el presente capítulo, pues si las enunciamos de modo interrogatorio, podrán ayudar a alcanzar una respuesta respecto del encuadre o no de la maniobra descripta dentro de alguno de los tipos penales del régimen penal tributario argentino.-

En ese sentido, nos encontramos ante un esquema complejo, y como tal, para poder efectuar una interpretación de los hechos, debemos efectuar un análisis progresivo de distintas circunstancias que llevarán a concluir si las acciones desplegadas por el grupo empresario han tenido por fin último la evasión fraudulenta de Impuestos.-

Como primer aspecto relevante, debemos señalar nuevamente que un CDI es fundamentalmente un Tratado Internacional, que “según el régimen constitucional argentino, el poder ejecutivo negocia, concluye y firma... (Art. 99, inciso 11), y los remite para su aprobación, cuando son acuerdos que así lo requieren, al Congreso Nacional. El Congreso, con intervención de ambas Cámaras, Diputados y Senadores, los aprueba o desecha, con el procedimiento de sanción de leyes (artículo 75 incisos 22 y 24). El tratado aprobado queda incorporado de esta manera a la legislación nacional...”³⁸, pero resultando objetivo final de esta convención entre Estados, la de **evitar la doble imposición** de los residentes de cada una de las partes contratantes, ello junto con la prevención de los crímenes fiscales por medio del intercambio de información entre las Administraciones Tributarias.-

Conforme lo enseña aquella percepción de la necesidad de facilitar el movimiento de la inversión de capitales a nivel global, el modelo de CDI de la OECD establece los siguientes mecanismos a los efectos de evitar la doble imposición (Arts. 23A y 23B):

- **Crédito por impuestos pagados en el exterior**

³⁷Frase de William Blake (reconocido poeta, pintor y grabador inglés).

³⁸Lilian del Castillo- “El derecho internacional en la práctica argentina”- 1ª ed.- Buenos Aires- Errepar- 2012.

- **Exención de las rentas extranjeras- Imposición sobre base territorial**

Nos centraremos en el segundo de los mecanismos enunciados, pues es éste el que deja en mayor evidencia el carácter presuntamente ilícito de la maniobra a la cual nos estamos refiriendo. En tal sentido, este método "...está orientado a permitir a los sujetos residentes la posibilidad de competir en mercados extranjeros en igualdad de condiciones con los sujetos que allí operan"³⁹, dejando en claro que es el mecanismo por el cual se declara exenta la renta respecto de la cual ya ha recaído imposición en el otro Estado contratante, siendo el método predilecto del modelo C.A.N. (Comunidad Andina de Naciones), por establecer un criterio FUENTE para la distribución de la potestad tributaria de los Estados contratantes.-

Por lo expuesto, podemos dilucidar que aquellos contribuyentes que tengan residencia en nuestro país, y realicen operaciones con residentes de un Estado con quien se hubiere celebrado un CDI, tendrán un beneficio "extra" respecto de aquellos que realicen operaciones comerciales transnacionales con sujetos radicados en terceros Estados no contratantes, pues estos últimos deberán encuadrar las transacciones en el marco de las disposiciones del art. 168 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, y arts. 165 (VIII.1) 2º párrafo, 165 (VIII.2), 165 (X) y 165 (XIII.1) de su decreto reglamentario⁴⁰.-

Una vez expuesto lo anterior, podemos decir entonces que podría existir un beneficio impositivo⁴¹ por quien hace uso **abusivo** del CDI, pues caso contrario se

³⁹Victor Uckmar, Giuseppe Corasaniti- Paolo de'Capitani di Vimercate- "Manual de Derecho Tributario Internacional"- 2010. Págs. 191 y 192.

⁴⁰No podemos dejar de destacar que en su naturaleza los CDI no brindan estrictamente beneficios a sus usuarios, sino que justamente intentan brindar neutralidad a las operaciones con sujetos del exterior, y de ese modo facilitar las transacciones internacionales y evitando la generación de un costo fiscal mayor respecto de las operaciones entre sujetos residentes del mismo Estado.

⁴¹Desde ya, que este es el punto de análisis del presente trabajo, cuando en realidad, como se destacará en la nota al pie precedente, el objeto de un CDI se encuentra en la asignación de neutralidad fiscal entre sujetos residentes en los Estados contratantes.

vería en la obligación de ampararse en los artículos detallados precedentemente, resultando relevante en este esquema reiterar que existe un esfuerzo por parte del Estado, y por ende de la ciudadanía (el conjunto de los contribuyentes) en celebrar este tipo de acuerdos internacionales, pues de hecho, nos encontramos con una potestad soberana de alcanzar con el impuesto a la renta a un determinado ingreso, pero a los efectos de fomentar la inversión extranjera y la libre entrada y salida de capitales, decidimos en conjunto relegar aquella potestad en pos del progreso de la Nación.-

A tenor de de las manifestaciones vertidas, y con la finalidad de proseguir con el análisis, debemos recordar lo dispuesto por el Régimen Penal Tributario, tanto en su artículo primero como segundo inciso c), pues por un lado nos encontramos con la figura penal de evasión fiscal simple, que de acuerdo a lo estudiado en el capítulo segundo, debe existir una acción tendiente a defraudar al Estado en su función recaudadora y fiscalizadora, conducta que se vería agravada en el caso de verificarse la utilización fraudulenta de “exenciones... o cualquier otro tipo de beneficios fiscales...”.-

Desde ya, que no se encuentra siquiera en discusión que los beneficios otorgados por un CDI puedan asimilarse a las calificaciones vertidas por el legislador en el mencionado inciso c) de la Ley Penal Tributaria, pues ambas figuras registran finalidades y procedimientos administrativos distintos para lograr ser abarcados por la norma que genera el beneficio o incentivo económico, pero al menos -y sin ser el objeto del presente trabajo- debemos señalar que ha sido reconocido por el legislador, un agravante sobre aquellas situaciones en las que se verifica un abuso o utilización fraudulenta de los beneficios tributarios otorgados por la Autoridad Administrativa fiscal, pues de aquel modo se ven frustrados, además del arca estatal en su faz dinámica, los intereses y finalidades perseguidas por el legislador al momento de crear aquellos incentivos, relación causa-efecto que también resulta ser verificada en el caso del abuso fraudulento de los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional.-

Ahora bien, para que exista la configuración de alguno de los tipos penales descriptos, debe presentarse la evasión acompañada de un “ardid o engaño” tendiente a perfeccionar la conducta, cuestión ésta que como manifestáramos, se encuentra discutida por la doctrina, pues del alcance que le brindemos a esa calificación, dependerá la subsunción de la figura en la realidad.-

En función de ello, debemos intentar dilucidar si, por medio de la interposición de una persona jurídica (empresa canal) en un Estado contratante, sociedad aquella que no reviste ningún tipo de sustancia, sino que es creada al sólo efecto de reducir el impacto fiscal de las operaciones entre el grupo económico (por ejemplo al momento de perfeccionarse la distribución de dividendos), puede encuadrar dentro de alguna de las conductas descriptas por el Régimen Penal Tributario argentino. Desde ya, que intuitivamente podemos afirmar que existe una conducta disvaliosa, pero no podemos afirmar con estas previsiones que exista una conducta típica en los términos del Régimen Penal Tributario argentino.-

Las conclusiones o respuestas que obtengamos dependerán, en mayor o menor medida, de la conceptualización y alcance que brindemos a los términos evasión y elusión fiscal, sumado al momento histórico en que nos situemos, pues como todo, el derecho no se mantiene estático, sino que por el contrario es dinámico, y la realidad política y económica, junto con los valores sostenidos por una sociedad determinada en un momento determinado, transformará la percepción del derecho y su directa aplicación al criterio de justicia.-

Ahora bien, habiendo analizado los distintos aspectos que abarca la presente maniobra, nos encontramos en la obligación de analizar aquellos puntos relevantes que brindan sustento, y que consideramos destacables para que la Administración Tributaria pueda entenderse facultada legítimamente a instar una denuncia e impulsar un proceso penal sobre la sociedad comercial radicada en Argentina y sus representantes.-

Como primer punto de relevancia, destacamos que todas las operaciones que ejecute una sociedad mercantil son consideradas onerosas⁴² y con finalidad comercial, y existiendo aquella presunción de onerosidad, podemos sentar como base que todas aquellas transacciones que efectúe un grupo empresario y que oculten una finalidad distinta a la enunciada, podrían resultar primariamente idóneas como mecanismo para ocultar un objetivo distinto, tal como la mera evasión de impuestos.-

No obstante aquella aclaración, el argumento del párrafo que precede pierde relativa consistencia en atención a que el la Administración Tributaria cuenta con la facultad de presumir determinadas circunstancias, y ante esa inteligencia de la norma, en realidad será el propio contribuyente quien deba probar y encontrar los medio idóneos para convencer al Fisco que su decisión no ha tenido en miras sólo la reducción impositiva.-

Por otro lado, estimo necesario aclarar que la cuestión se ve “agravada” por la internacionalidad de las operaciones, pues en ese caso resultará más dificultoso arribar a una verdad material del origen y finalidad de la operación comercial, aún cuando existan acuerdos de intercambio de información entre los Estados.-

Continuando con el análisis, podemos estar seguros que la maniobra por la cual se hace abuso de un CDI, no incluye un **engaño expuesto a la Administración** en sí misma⁴³, pues el grupo empresario habría declarado la veracidad de la operación, tanto en su declaración jurada del Impuesto a las Ganancias, como en los Regímenes de Información exigidos por la autoridad fiscal, requisitos necesarios para hacer uso de los beneficios dispuestos por la norma. Por ello, debemos definir en donde se podría encontrar el presunto ardid idóneo por el cual se perfecciona el delito que estamos estudiando, y que podría

⁴²Art. 218 inc. 5) del Código de Comercio de la República Argentina. Ésta norma guarda relación con la concepción del principio de la necesidad de sustancia en las operaciones comerciales, lo cual será analizado en el último capítulo.

⁴³Por lo que, conforme la doctrina y jurisprudencia mayoritaria, no podría hablarse de delito en los términos de la Ley 24.769.

resultar fundamento para la interposición de denuncia por parte del Organismo Recaudador.-

En ese orden de ideas, y acatando las posiciones doctrinales y jurisprudenciales que sustentan la necesidad de prestar especial consideración al sujeto pasivo del delito de evasión fiscal de Impuestos Nacionales⁴⁴, no podemos dejar de advertir nuevamente que por medio de la internacionalización de la maniobra, se presenta una clara dificultad en el control de las operaciones, pues el Fisco debe contar con información del otro Estado contratante a los efectos de probar el carácter fraudulento de la reestructuración del grupo, cuestión que muchas veces presenta dificultades operativas, aún cuando este plasmado en el propio CDI.-

Asimismo, y a los efectos de recalificar la conducta del contribuyente con relación al hecho imponible sin caer en analogía⁴⁵ prohibida, debe recurrirse a procedimientos que exceden la normal determinación impositiva, aún cuando se encuentre legislada en la ley de rito fiscal, debiéndose hacer uso de una figura como es la denominada y cuestionada “Interpretación Económica del Hecho Imponible” o “Principio de la Realidad Económica”, o bien aplicar la eventual “sanción” que pudiera encontrarse dispuesta en el propio CDI⁴⁶.-

Asimismo, debemos señalar un fallo jurisprudencial cuyos hechos ventilados guardan peculiar semejanza con los ventilados en el caso que nos ocupa. Aquel resulta ser el dictado con fecha 27/11/2008 por la Sala “B” de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico en el marco de la Causa caratulada “Noble Mitre de Saguier, Matilde Ana María s/ evasión tributaria simple”.-

⁴⁴Debemos recordar las modificaciones introducidas al Régimen Penal Tributario por la Ley 26.735, ello por cuanto resultó extendida la punibilidad a la evasión de Tributos recaudados por las provincias y la C.A.B.A., cuestión ajena al presente trabajo.

⁴⁵Resulta de interés analizar la perspectiva dispuesta por el autor de la obra “Interpretación y Ley Penal: Un enfoque desde la doctrina del fraude de ley” -Dr. Eduardo J. Riggi- Ed. Ad Hoc- Primera Edición en Argentina- Enero 2013.

⁴⁶Ello por medio de las medidas anti elusión que pudieran incluir los propios CDI, tal como la clausula de “Beneficial Owner”, la cual resulta aplicable al caso bajo estudio, pues la misma podría ser aplicada sólo para las rentas relativas a los dividendos, regalías e intereses.

A los efectos de lograr una descripción clara de los hechos, diremos que la maniobra cuestionada se destaca por una estructura planificada de tal modo que, la renta generada en Argentina por LA NACIÓN sería distribuida por medio de dividendos a una sociedad controlante radicada en las Islas Vírgenes Británicas⁴⁷, cuyo capital accionario mayoritario era propiedad de la Sra. Noble Mitre de Saguier.-

No obstante existir aquella estructura societaria, al momento de distribuirse dividendos a favor de la sociedad perteneciente a la Sra. Mitre, se decidió obviar la estructura societaria dispuesta voluntariamente por el contribuyente, y de ese modo cancelar las sumas mediante depósitos directos a la dueña de la estructura.-

Bajo aquel esquema, la Administración Fiscal de nuestro país denunció penalmente a la titular de la estructura por considerar que había presentado declaraciones engañosas al declarar exentos los ingresos que presuntamente eran provenientes de un paraíso fiscal (es decir la sociedad beneficiaria de las Islas Caimán titular de acciones de la Sociedad La Nación), infringiendo lo dispuesto por el Art. 1 s/ número a continuación del Art. 165 (XIII).-

Ahora bien, lo decidido por la Sala "B" de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, puede interpretarse como un claro caso de aplicación de la realidad por sobre la estructura societaria dispuesta por el contribuyente, pues pese a que formalmente los dividendos debieron haber sido distribuidos de modo triangular, es decir en primer lugar a la sociedad en las Islas Caimán y luego a la Sra. Mitre, aquellas renta pasiva resultó acreditada a favor de la beneficiaria efectiva de modo directo, obviando la real estructura voluntariamente dispuesta.-

Con fundamento en aquellas pruebas, y habiendo declarado la Sociedad de La Nación el correspondiente Impuesto a las Ganancias, la mencionada Cámara determinó que no se vio perfeccionado el hecho imponible dispuesto por la norma, y por tanto resultó en la imposibilidad del encuadramiento penal de la figura

⁴⁷ Jurisdicción considerada paraíso fiscal, ello conforme el Dto. 1344/98, reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias N° 20.628.

descripta precedentemente, al resultar no computables aquellos ingresos generados en los dividendos de la sociedad argentina.-

Este fallo, que resulta de peculiar importancia para el punto que intentamos dilucidar, ha aplicado la doctrina del “beneficiario efectivo” a los efectos dilucidar la configuración del delito imputado a la Sra. Mitre de Saguier, tesis doctrinal que ha sido sostenida innumerables ocasiones por la OECD en sus modelos de CDI, y en sus comentarios.-

En función del valor jurisprudencial que trae aparejada la aplicación de un principio de necesidad inminente en el derecho tributario moderno, aquel en el cual las empresas multinacionales manifiestan un rol de carácter eminentemente crítico, resulta esclarecedor que los tribunales nacionales utilicen armas judiciales que tengan especial aplicación en el despliegue de las conductas exteriorizadas por estos grupos empresarios.-

No debemos olvidar que lo que tenemos delante son capitales privados que interponen una sociedad pantalla en alguno de los Estados contratantes al sólo efecto de lograr obtener los beneficios impositivos negociados, beneficios que habían sido concertados y legislados con la finalidad de mejorar la dinámica y atracción de inversiones, pero verdaderas y efectivas, no aquellas de carácter ficticio.-

En ese sentido, el grupo empresario al hacer uso de beneficios que por derecho no le corresponden, y que sólo pueden obtener por medio de la utilización de artificios como la creación de sociedades comerciales sin estructura real, y que sólo resultan legítimas desde el mero aspecto formal, hacen que el aparato fiscal deba activarse, ello pudiendo encontrarse legitimado por las disposiciones del propio Convenio, como por la normativa interna⁴⁸.-

⁴⁸Tal es el caso de la aplicación de los criterios interpretativos legislados en los artículos primero y segundo de la Ley de rito fiscal, rezando el artículo segundo que “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

Ahora bien, volviendo al título del presente capítulo, y dando como primer supuesto que la sociedad hubiera declarado fielmente su Impuesto, y la única conducta expuesta hubiera sido la de constituir una sociedad en Chile al sólo efecto de evitar la imposición de la renta en Argentina, no podemos afirmar que existiera aquella puesta en escena requerida por el tipo penal del delito de evasión fiscal, pues aún cuando se readecuaran los hechos imponibles bajo un criterio legítimo, la Administración tuvo siempre conocimiento de la verdad objetiva y el abuso desplegado por el grupo empresario, abuso aquel que significó la utilización de medios legales, vigentes y habilitados, pero ilegítimos de acuerdo con la finalidad del contribuyente.-

Entonces, y habiendo desarrollado éstas pautas, intentaremos manifestar las reglas necesarias para calificar este tipo de maniobras como delictuales dentro del régimen penal tributario argentino.-

con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos”.

Capítulo 5: Conclusiones- En búsqueda de una regla general

En atención de las exposiciones vertidas en los capítulos precedentes, es que a continuación intentaremos brindar tanto a los funcionarios de la Administración Federal de Ingresos Públicos, a los Jueces con competencia en lo Penal Tributario, como a los contribuyentes, una regla general por medio de la utilización del método inductivo. Es decir, que luego del somero análisis del caso particular, manifestaré una serie de cuestiones que deben tenerse en cuenta a los efectos de que las partes intervinientes puedan efectuar una verificación temprana de las posibles consecuencias en materia penal de la planificación que ejecuten en búsqueda de una rentable, pero potencialmente ilegal reducción del impacto fiscal de las operaciones comerciales.-

En ese sentido, y como aclaración previa, cabe expresar que las reglas que son detalladas a continuación deben verificarse en forma conjunta, pues ausente alguna de ellas, no podríamos referirnos a la existencia de abuso de CDI con efectos penales en Argentina.-

Regla N° 1: Transformación o Reorganización del grupo económico con posterioridad a la entrada en vigencia del Convenio para evitar la Doble Imposición

A los efectos que podamos comenzar a referirnos sobre una presunta evasión de Impuestos, debe existir por parte del contribuyente una exteriorización de conducta, pues en caso de no verificarse en el plano externo un hecho generado por una acción impulsada por los órganos decisorios de la persona jurídica, mal podríamos comenzar a hablar de la existencia de un delito⁴⁹.-

En ese sentido, y tal como podemos observar en las descripciones del caso testigo, la pauta para comenzar a investigar una maniobra de estas características es la reorganización societaria con alcances transnacionales, la cual debe tener lugar con posterioridad a la entrada en vigencia del CDI que es considerado

⁴⁹No obstante ello, debemos mencionar que el delito de evasión puede corroborarse tanto por acción como por omisión, pero la presente maniobra no podría perfeccionarse por medio omisivos, pues de hecho nace necesariamente con un acto formal por parte del contribuyente, siendo la reestructuración societaria.

abusado. Esta aclaración resulta necesaria, pues si la reestructuración se hubiera perfeccionado con anterioridad a la entrada en vigencia del Convenio, no podríamos siquiera referirnos a un obrar con mala fé por parte del grupo empresario.-

Por otro lado, resultará necesario calificar la expresión “reorganización”, pues dependiendo del alcance que le brindemos, se encontrará en mayor o menor medida encuadrada dentro del tipo penal legislado por la Ley Penal Tributaria.

En ese sentido, calificaremos el término conforme lo expone el Dr. Guillermo F. Peroni (h.) en su publicación de La Ley⁵⁰, pero con algunas salvedades que resultan relevantes, pues aquel menciona que “...la "reorganización" es un acto de naturaleza corporativa o social, que tiene como vehículo de ejecución un acuerdo de carácter contractual, en virtud del cual se opera la transmisión del total del patrimonio de una o varias sociedades a favor de una tercera, que, como contrapartida, entrega acciones propias a los titulares de la sociedad o sociedades transmitentes, que se disuelven sin liquidación...”, mientras que no resultará necesario en los hechos que se verifique una transferencia total del patrimonio y que una de las sociedades del grupo resulte continuadora de la otra, pues para que se verifique un impacto fiscal relevante en la operación, alcanzará -como en el caso bajo estudio-, la mera transferencia del capital accionario que da origen a la percepción de los dividendos.-

Conforme el criterio citado, entonces brindaremos una calificación lo suficientemente abierta de los términos, pues a los efectos de comenzar a investigar un presunto delito de esta magnitud, considero que alcanzará cualquier tipo de convención entre las empresas del grupo siempre que se verifique:

- ✧ Una cesión de derechos
- ✧ Un impacto fiscal a raíz del acuerdo intercompany del mismo conjunto económico.-

⁵⁰Publicación LLP 1986, 361 Rev. N° 3- Sup.Esp. LLParaguay 2003 (noviembre) 234, en la cual el autor hace referencia a la obra de Motor Quirno, Fusión de Sociedades Mercantiles, Revista de Derecho Privado, Madrid, Pág. 24.

Regla N° 2: Verificación de la doctrina o test del “business purpose”, propósito de negocios, o preminencia de sustancia sobre las formas

Estimo, que luego de la lectura de las líneas que anteceden a la presente, podemos decir que por decantación debemos analizar la presente regla, pues resulta de aplicación lógica para facultar al Estado a determinar efectivamente y bajo criterios de justicia **relativamente objetivos**⁵¹, el impuesto a ingresar conforme los hechos imponibles perfeccionados de acuerdo a lo que en la realidad ha ocurrido, y efectuando de ese modo, un corrimiento de las figuras legales utilizadas al mero efecto de abusar de la normativa vigente.-

Asimismo, la verificación de la estructura del negocio junto con el análisis de las motivaciones de estructurarlo de tal o cual manera, permitirá estimar quien resulta ser **beneficiario efectivo** de las rentas alcanzadas por las estipulaciones del CDI, cuestión que resulta fundamental para que podamos conocer y descubrir la maniobra, es decir, si la utilización de los beneficios establecidos por el Convenio ha sido mediante un esquema fraudulento y simulatorio, por el cual se pretendió disimular ante la Agencia Tributaria el verdadero origen de la renta alcanzada por el Impuesto a las Ganancias.-

Ahora bien, las doctrinas enunciadas como título de esta segunda regla, funcionan básicamente del mismo modo, pues todas ellas con distintas denominaciones encuentran sustento en la necesidad de evitar potenciales abusos, encontrándose legisladas en las leyes impositivas de cada uno de los Estados contratantes⁵², o bien encontrarse plasmadas en el propio Convenio⁵³,

⁵¹El resaltado tiene relación con que el criterio de justicia, en la generalidad de los casos, resulta siempre de un análisis subjetivo del juzgador, pues dependerá de un análisis estrictamente personal que guarda estrecha relación con sus vivencias particulares, nivel cultural, presiones externas, entre otros factores, no obstante lo cual debemos resaltar nuevamente que existe una tendencia de la norma, tanto penal como de procedimiento tributario, a delegar en la Administración Fiscal, como en el Juez Penal Tributario, facultades que son privativas del Congreso Nacional.

⁵²Con relación a este punto, no podemos dejar de destacar las palabras volcadas en la obra “Aspectos Internacionales de la Tributación Argentina”- Gabriel Gotlib y Fernando M. Vaquero- 2° edición actualizada y ampliada- Buenos Aires: La Ley- 2009, en la cual se destaca con relación al potencial conflicto entre la vigencia y aplicación de un CDI y la normativa de carácter interno, concluyendo que “...Una Ley no puede derogar un Tratado. El único camino para que éstos instrumentos pierdan su vigencia en el orden interno es su denuncia por el mismo procedimiento que el tratado señala”.

cuestión esta última que desde ya, no sólo forma parte de las recomendaciones de la OECD, sino que engendraría seguridad jurídica con relación a los sujetos que pretendan hacer uso del CDI, así como a los Estados en la aplicación de las previsiones acordadas con prelación a la firma del convenio.-

Pero cabe preguntarnos que es específicamente la doctrina o test del “propósito de negocios”. En ese sentido, no podemos obviar decir que se trata de una corriente jurisprudencial y doctrinaria impulsada primariamente con posterioridad al fallo norteamericano “Gregory vs. Helvering”⁵⁴, en el cual se dejó sentado el ya famoso axioma utilizado en sendos fallos norteamericanos e incluso nacionales “Cualquiera puede ordenar sus negocios de manera que sus impuestos sean lo más bajo posible; no está obligado a elegir el esquema que más convenga

⁵³Debemos destacar respecto de este aspecto, lo fallado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el antecedente caratulado “Hoechst A.G. c/ D.G.I.” de fecha 28/04/1998 -Fallos 321:1031-, en el cual resaltó que “...en razón de la jerarquía de que goza un tratado internacional frente a la ley interna (artículos 31 y 75 inciso 22 de la Constitución Nacional; Fallos 316:1669, considerando 3º, 317:1283, considerando 8º entre otros), debe afirmarse que una ley tributaria de tal fuente puede sufrir restricciones –o incluso ser invalidada si el conflicto es inconciliable- en virtud de los compromisos asumidos por la República Argentina en un convenio internacional...”. Pero no obstante aquel fallo, no podemos dejar de advertir que el propio Tratado, por naturaleza propia, efectúa remisiones constantes a la normativa de cada uno de los Estados contratantes, y en ese orden de ideas, debemos reconocer que la normativa procedimental podría considerarse incluida en la remisión, ello con carácter excepcional y siempre que se tenga en consideración que alguna de las partes intervinientes no puede ser sujeto alcanzado por los beneficios pautados por los Estados contratantes, o bien por el simple abuso del CDI con finalidad evasiva.

⁵⁴Sentencia dictada en 1934 “por el tribunal de apelación del Segundo Circuito Federal, cuyo ponente fue el juez Learned Hand... Los hechos del caso eran los siguientes: La señora Evelyn F. Gregory era el único socio de la corporación {A} entre cuyos activos figuraban acciones de otra sociedad {B}, que aquella se proponía adquirir para enajenarlas en su propio beneficio. La entrega de las acciones por {A} hubiera constituido un dividendo gravado. Para evitarlo constituyó, por medio de una “reorganización”... una nueva sociedad {C} a la que {A} aporta las acciones recibiendo la señora Gregory las acciones de {C}. A los seis días de su constitución se disuelve {C} y en la liquidación se entregan a la señora Gregory las acciones de {B}... El señor Helvering, Commissioner of Internal Revenue, sostuvo la tesis de que la transmisión de las acciones de {B} a {C} no era una auténtica reorganización a efectos del derecho vigente y que todas las operaciones se reducían a la distribución por {A} de un dividendo en especie de las acciones de {B}. El Board of Tax Appeals consideró, por el contrario, que las operaciones habían sido reales, y por tanto, su propósito era irrelevante... La sentencia fue confirmada por el Tribunal Supremo, que ratificó plenamente la doctrina del Tribunal a quo en el asunto Gregory vs. Helvering. El motivo de eludir impuestos no es relevante; lo decisivo es que se trataba {simplemente de una operación carente de finalidad de negocios o societaria (business or corporate purpose) -un mero artificio que se revistió de la forma de reorganización societaria como disfraz para ocultar su verdadero carácter, y cuyo único objeto y actuación fue la realización de un plan preconcebido, no para reorganizar un negocio o parte de un negocio, sino para transmitir un paquete de acciones a la recurrente...”- extracción de la obra “La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal”- Carlos Palao Taboada- Ed. Lex Nova S.A.- Valladolid- Mayo 2009.

al Tesoro; no existe siquiera un deber patriótico de incrementar los propios impuestos”⁵⁵.-

Esta doctrina, propone la solución de privar de efectos jurídicos, frente a la Administración Tributaria, al negocio que no tenga un propósito o finalidad negocial, y cuyo único sentido pueda ser explicado desde la perspectiva de la evasión del tributo. Entonces, sólo para aquellos casos en los que no exista una razonada relación entre medio y fin, podrá el Estado actuar en consecuencia.-

Tal como fuera mencionado, este paso obligado para verificar el acaecimiento de alguno de los tipos penales previstos por la ley penal tributaria, representa la separación entre los dos aspectos que conforman una operación o negocio jurídico, que son la sustancia u objeto del mismo, y las formas o medios legales utilizados para llevar a cabo la finalidad negocial.-

Este divorcio producido entre finalidad y modo, puede claramente ser definido como “negocio indirecto”, entendiendo éste como aquel en el que se “alteran los fines, y se mantiene el tipo legal... Para caracterizar el negocio indirecto, el tipo parámetro utilizado debe ser un tipo legal y el fin *indirecto*, atípico en relación con el fin jurídicamente calificado como característico del tipo parámetro. De este forma, negocio indirecto es aquel en el que las partes celebran un contrato usando un *tipo parámetro*, pero procurando un *fin indirecto*, esto es, distinto de aquel que sería propio del tipo”⁵⁶.-

En función de esas estipulaciones, debemos entonces mencionar que el principio de autonomía privada, sustentada incluso por nuestra Constitución Nacional⁵⁷ encuentra límites en la función social que sustenta tanto su protección

⁵⁵“Any one may so arrange his affairs that his taxes shall be as low as possible; he is not bound to choose that pattern which will best pay the Treasury; there is not even a patriotic duty to increase one's taxes”- “The Duke and The Lady: Helvering v. Gregory and the History of Tax Avoidance Adjudication”- Assaf Likhovski- Tel Aviv University- School of Law.

⁵⁶Derecho Tributario y Derecho Privado- Autonomía Privada, Simulación y Elusión Tributaria- Heleno Taveira Torres- Ed. Marcial Pons Argentina- 2008.

⁵⁷Artículo 19° de la Constitución Nacional Argentina- “Las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrados. Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe.”

frente a la violación de los derechos adquiridos, como al abuso efectuado por el sujeto de derecho privado sobre la libre elección de las formas y negocios, más aún cuando nos encontramos hablando de la tutela de los recursos que sostendrán al Estado, y todas sus funciones inherentes.-

Entonces, al verificar el Organismo Fiscal, o bien la Justicia Federal este quebrantamiento entre fin y forma, o la ausencia misma de propósito negocial, debe existir una consecuencia razonable con relación a la sanción que se pretenda aplicar, y tal sanción resulta ser, tal como se expuso precedentemente, la privación de efectos jurídicos del acto en relación al impacto fiscal que revista frente al Estado contratante que se vea perjudicado por la maniobra.-

La consecuencia que se verifica en los casos de abuso de los Convenios para evitar la Doble Imposición, la podemos encontrar en primer lugar en el propio acuerdo, que como se dijo, sería el caso ideal⁵⁸, o encontrarla en la normativa interna⁵⁹, generándose un reencuadramiento del negocio jurídico expuesto por el grupo empresario, y asignarle de ese modo las rentas o patrimonio gravable de conformidad con la real situación acaecida en los hechos⁶⁰.-

Regla N° 3: Erosión sustancial de la base imponible, y/o disminución del Impuesto a ingresar que supere la condición objetiva de punibilidad

Luego de verificados los dos puntos anteriores, existe la obligación de adquirir certeza respecto de los resultados obtenidos por la contribuyente luego de haberse verificado la reestructuración organizacional con posterioridad a la entrada en vigencia del CDI, y la ausencia de finalidad comercial en la nueva forma adquirida por el grupo empresario.-

⁵⁸No es el caso del CDI bajo estudio, el cual fue celebrado con base en el modelo "Pacto Andino", y en el que no se encontraba previsión alguna respecto del potencial abuso de sus cláusulas.

⁵⁹En el caso argentino, el Art. 2° de la ley 11.683.

⁶⁰Desde ya, que aquel reencuadramiento del negocio debe ser razonable y guardar coincidencia con los hechos tal como han sido perfeccionados en la realidad, repudiándose de ese modo los potenciales abusos que pueda ejercer la Agencia Fiscal en la aplicación de las normas antiabuso, y debiéndose limitar la aplicación de ellas a los casos que detentan un grave quiebre entre la sustancia y forma del acto jurídico expuesto.-

En ese sentido, debemos recordar que en el Convenio sólo se encuentran expuestos los modos en que es efectuada la distribución de la potestad tributaria de imposición de cada uno de los Estados contratantes, que los mismos no pueden crear hechos impositivos sujetos a imposición, que su aplicación por parte de los responsables fiscales resulta ser de naturaleza optativa, así como que no puede generar una situación fiscal más gravosa a la que se vería enfrentado el contribuyente de no hacer uso de las previsiones contenidas en el CDI.-

Recordados aquellos aspectos que conllevan los Convenios para Evitar la Doble Imposición con relación a su natural aplicación, la Administración se encuentra obligada a determinar cuantitativamente el perjuicio fiscal que hubiera ocasionado el contribuyente al hacer abuso de las previsiones contenidas en el Tratado, y la forma de llevar a cabo aquella tarea sólo puede tener lugar con posterioridad a la adquisición de certeza de que cualitativamente el grupo empresario no se encontraba amparado por las cláusulas convenidas entre los Estados.-

Verificada aquella circunstancia, y por medio del hacinamiento de las consecuencias expuestas en la regla anterior, el Estado se encuentra ante la necesidad de correr el velo y romper la ficción creada a través de las formalidades y estructuras adoptadas por el grupo empresario, y de ese modo recharacterizar las operaciones de acuerdo a “razonables” criterios de interpretación⁶¹, los cuales deben guardar estrecha relación con la finalidad expuesta por el conjunto económico, y evitando que la recharacterización de las operaciones sean consecuencias de caprichos sin sentido, meramente recaudatoria, o impulsada por el lobby político de los Estados contratantes.-

Desde ya, que la recalificación de la estructura, quedará pendiente de revisión por la Justicia Federal del fuero penal tributario, o en su caso por aquel

⁶¹ Recordamos y sostenemos nuevamente que el modo que puede asignar mayor certeza y seguridad jurídica tanto a las Administraciones Tributarias de los Estados Contratantes, como al contribuyente, es la de convenir al momento de las negociaciones previas a la firma del CDI las medidas antielusivas que resultarán aplicables, ya sea la de crear una particular a los fines del Tratado, o bien efectuar una remisión a la normativa interna de cada uno de los cocontratantes, prefiriendo sobretodo, la primera de las mencionadas precedentemente.

fuero de la jurisdicción que tenga competencia en razón del domicilio fiscal del contribuyente, por lo que la razonada apreciación de los hechos detenta una importancia trascendente a los efectos de evitar el dispendio de recursos, tanto de la Agencia Tributaria, como del Poder Judicial.-

Ahora bien, sólo con posterioridad a la recharacterización de la nueva estructura multinacional, la Administración Tributaria podrá cuantificar fielmente los montos que son considerados a los efectos de potencialmente encuadrar la maniobra en algunos de los delitos tipificados por el Régimen Penal Tributario.-

En ese orden de ideas, resulta necesario mencionar que aquella determinación de los montos efectivamente evadidos debe ser superior a cien mil pesos o cuatrocientos mil pesos, ello dependiendo de los ejercicios fiscales que se encuentren involucrados en la determinación impositiva. En ese sentido, se destaca nuevamente que la ley 26.735, modificatoria del Régimen Penal Tributario argentino entró en vigencia con fecha 05/01/2012⁶², por lo que deberá considerarse el cierre del ejercicio fiscal del contribuyente argentino para verificar la fecha de vencimiento general para la presentación de la declaración jurada correspondiente, tal como ha sido dispuesto en sendos fallos jurisprudenciales⁶³.-

Regla N° 4: Existencia de un “plus” en la conducta desplegada por el contribuyente

Como hemos podido estudiar, respetando los principios constitucionales, y aquellos que rigen la materia penal, respecto de la cual el régimen penal tributario

⁶²Publicada en el Boletín Oficial del día 28/12/2011.

⁶³“En cuanto al momento de consumación del delito tipificado por el artículo 1 de la ley 24769, se ha establecido que en un sistema en el cual la autodeterminación tributaria es el principio general, la confección y la presentación de declaraciones juradas por las cuales se declararon datos falsos y la omisión de presentación de declaraciones juradas, podrían constituir un ardid idóneo a fin de engañar al Organismo Recaudador, por ocultar la realidad comercial y una fracción significativa de la obligación tributaria; y el momento de comisión del delito se produce cuando aquella obligación se tornó exigible, por lo tanto debe considerarse, como fecha de comisión del hecho, aquella en la cual se produjo el vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada y el ingreso del monto correspondiente...” (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico- Sala B- Blanco, Fernando y otra s/ley 24769, 19/12/2008, Segubank S.R.L. y otros s/ inf. Ley 24769, 30/05/2012, entre muchos otros).

no es ajeno, debe fundamentalmente respetarse la noción de “ultima ratio” que detenta el derecho penal respecto de la persecución de conductas a los efectos de tutelar determinados bienes jurídicos, tal como la hacienda pública en su faz dinámica.-

En ese orden de ideas, si bien podemos considerar que la conducta desplegada por un contribuyente al abusar de las disposiciones acordadas por dos o más Estados en un CDI presenta una clara ilegitimidad e injusticia, también debemos tener en seria consideración que se trata de normas legales vigentes, y acompañado ello de una declaración verídica de la utilización del convenio a los efectos de la liquidación impositiva ante el Fisco, entonces no podríamos estar hablando estrictamente de la comisión del delito de evasión fiscal simple.-

He optado por denominar “plus”, a aquella conducta adicional a la descrita en el párrafo que antecede, pues del modo en que se expuso la corriente que guarda estricta coherencia con los principios penales de carácter constitucional, debe verificarse una “mise en scene” detrás de la mera estructuración del grupo empresario, es decir, algún tipo de artilugio lo suficientemente creíble para generar un falso conocimiento en los funcionarios de la Administración Fiscal, pues caso contrario, resulta claro que no podría recurrirse a las sanciones de prisión previstas por la normativa penal tributaria.-

Con carácter ejemplificativo, y a los efectos de echar luz sobre esta regla, podemos decir que un artilugio que estimo suficiente, hubiera sido el de la declaración, ante el Fisco argentino, de personal en relación de dependencia que prestara funciones en la sociedad chilena, lo que le hubiera dado a aquella una apariencia operativa, o haber exportado bienes de capital o de uso a Chile y asignarlo a presuntas tareas que efectuara la empresa off-shore chilena.-

Por lo tanto, sólo en aquellos casos en que se pueda fielmente vislumbrar una maniobra detrás de la simple utilización fraudulenta de una norma legal, podríamos hablar de la comisión de este tipo de delitos, pues caso contrario, existen otro mecanismo que presentan mayor idoneidad para reparar el daño sufrido por el Estado.-

Palabras Finales

Durante el camino de elaboración del presente trabajo he sufrido una serie de cuestionamientos que hacen a la sustancia del mismo, pues resulta de una complejidad absoluta poder diferenciar entre aquellas conductas que revisten la calidad de meramente ilegítimas, amorales, egoístas, y aquellas que son efectivamente delitos conforme la norma penal.-

En ese sentido, es importante entender que si bien el derecho es único, no es menos cierto que existen ramificaciones con naturaleza y principios particulares, pero respetando una norma primaria, que es nuestra Constitución Nacional. Por ello, y existiendo estos compartimentos, debemos situarnos en el eje del tipo penal, pero estando atentos a las particularidades que representa cada una de estas estructuras del derecho.-

Decidí comenzar con estas palabras la conclusión del presente trabajo, atento que las considero parte de su fundamento, pues al momento de analizar si el abuso de un CDI puede ser considerado maniobra en los términos del tipo penal del artículo primero o segundo del régimen penal tributario, es necesario detenerse y meritar dónde y cómo se verifica el engaño o el artilugio desplegado por el contribuyente.-

Si de análisis primario surge que aquel uso abusivo ha sido declarado fielmente a la Agencia Tributaria, entonces no podemos siquiera llamarlo ardid, pues resulta evidente que lo único que se ha producido en un engaño en la **finalidad** de la estructura societaria, y desde ya, que no podemos alegar que poner en conocimiento del Estado tal o cual objetivo sea una obligación por parte del sujeto privado, pues ninguna norma así lo requiere.-

Entonces, si partimos de esa base, será de mayor facilidad detectar si aquella conducta alcanza las cualidades del tipo penal evasión fiscal, pues tanto los agentes fiscalizadores, los abogados de la Administración Federal de Ingresos Públicos a cargo de denunciar la maniobra ante la justicia, y los propios jueces federales o penales tributarios sabrán indagar en aquellos puntos y momentos en

que el contribuyente pudo haber ejecutado y perfeccionado la conducta descrita por la norma.-

Es claro entonces, que aún cuando exista variedad de criterios expuestos por doctrinarios, y sentidos opuestos al interpretar jurisprudencialmente el tipo penal evasión fiscal, no puede obviarse la necesidad de ser razonables y estrictos con el tipo descrito por la norma, pues como se dijo, se corre el serio riesgo de interpretar más allá de lo querido por el legislador, quebrantando el “numerus clausus” que sustenta, causalmente, tanto al derecho impositivo, como al derecho penal.-

Por otro lado, y para finalizar, también debemos mencionar que el derecho penal no debe ser usado como mero efecto recaudatorio, de presión al contribuyente o para evitar el abuso de la norma fiscal, vulnerando de ese modo la razón de su existencia y finalidad, pues como se dijo, existen otros mecanismo más idóneos con esos objetivos, y que desde ya, compartimos la idea de no sobrecargar al ciudadano con las desprolijidades e incompetencias que el Estado efectúe durante la negociación de un CDI, su acuerdo, o su posterior control.-

Referencias Bibliográficas

- *Aspectos Internacionales de la Tributación Argentina*-2da edición actualizada y ampliada- Gabriel Gotlib y Fernando Martín Vaquero- Ed. La Ley- 2009.
- *Manual de Derecho Tributario Internacional*- Victor Uckmar, Giuseppe Corasanti, Paolo De'Capitani Di Vimercate (al cuidado de Mauricio A. Plazas Vega)- Ed. Temis- 2010.
- *Convenios Para Evitar la Doble Imposición Internacional*- 1ra Edición- Fernando García- Ed. La Ley- 2010.
- *El derecho internacional en la práctica argentina*- Lilian del Castillo- 1ª ed.- Buenos Aires- Ed. Errepar- 2012.
- *Impuesto a las Ganancias (Estudio teórico-práctico de la ley argentina a la luz de la teoría general del impuesto a la renta)*- Enrique Jorge Reig, Jorge Gebhardt, Rubén H. Malvitano- 12ª edición- Ed. Errepar- 2010.
- *Derecho Tributario y Derecho Privado*- 1ra edición- Heleno Taveira Torres- Ed. Marcial Pons Argentina- 2008.
- *Estado de Derecho y Sistema Penal. Ley Penal Tributaria y Previsional N° 24.769 y 26.735*- Carlos María Folco y Carlos Alberto Chiara Díaz- Ed. La Ley- 2012.
- *Régimen Penal Tributario y Previsional. Ley 24.769 modificada por ley 26.735. Comentada. Anotada*- Marcelo A. Riquert- 1ra edición- Ed. Hammurabi- 2012
- *Régimen Penal Tributario: estudio sobre la ley 24.769*- Alejandro Catania- 2da edición- Ed. Del Puerto- 2007.
- *Ilícitos Tributarios. Perspectivas jurídica y Económica*- Vicente Oscar Díaz- Ed. Astrea- 2006.
- *Régimen Penal Tributario y Previsional: Ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735*- Mariano H. Borinsky, Juan Pedro Galván Greenway, Javier López Biscayart, Pablo Nicolás Turano.

- *Interpretación y Ley Penal: Un enfoque desde la doctrina del fraude de ley*- Eduardo J. Riggi- Ed. Ad Hoc- Primera Edición en Argentina- Enero 2013.
- *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*- Carlos Palao Taboada- Ed. Lex Nova S.A.- Valladolid- Mayo 2009.

Referencias de Publicaciones Especializadas

- *Las sociedades "in fraudem legis": sociedades "off shore"*- Verón, Alberto V.- Publicación: Doctrina Societaria y Concursal ERREPAR (DSCE)- Tomo XXV- Julio 2013
- *¿Ardid idóneo o inidóneo? That is the question*- Teresa Gómez- Doctrina Penal y Económica ERREPAR (DPTyE)- Tomo/Boletín 21-12/2011
- *La idoneidad del ardid o engaño en el delito de evasión fiscal*- Rapisardi, Gustavo M.- Doctrina Penal Tributaria y Económica ERREPAR- Tomo/Boletín N° 113- Página 177- Diciembre 2009.
- Publicación LLP 1986, 361 Rev. N° 3- Guillermo F. Peroni (h.)- Sup.Esp. LLParaguay- 2003 (noviembre).
- *The Duke and The Lady: Helvering v. Gregory and the History of Tax Avoidance Adjudication*- Assaf Likhovski- Tel Aviv University- School of Law.