



# EL DERECHO

Diario de Doctrina y Jurisprudencia

Director:

Guillermo F. Peyrano

Consejo de Redacción:

Gabriel Fernando Limodio

Daniel Alejandro Herrera

Nelson G. A. Cossari

Luis Alfredo Anaya

## Límites en la aplicación del principio de realidad económica

por SILVIA MARRAMA

**Sumario:** 1. INTRODUCCIÓN. – 2. ELUSIÓN, EVASIÓN Y ECONOMÍA DE OPCIÓN. 2.1 LA ELUSIÓN FISCAL COMO CONDUCTA LICITA. 2.2. LA ELUSIÓN FISCAL COMO CONDUCTA ILÍCITA. 2.2.1. El abuso de formas jurídicas y el principio de realidad económica. 2.2.2. Límites del abuso del derecho en el derecho tributario. 2.2.3. El principio de realidad económica y el derecho penal tributario. – 3. CONCLUSIÓN.

### 1 Introducción

El derecho positivo tributario se funda en la obligación moral y de derecho natural de todo ciudadano de pagar impuestos, porque la misma naturaleza social del hombre le exige que contribuya a los gastos sociales de acuerdo con el volumen y la capacidad relativa de las propias rentas personales<sup>(1)</sup>.

Esta afirmación no obsta a la licitud moral y jurídica del instituto de la “economía de opción”, que se erige casi como una necesidad para que el empresario argentino honesto pueda sobrevivir, ya que concurre al mercado en desigualdad de condiciones respecto de quienes evaden impuestos, máxime teniendo en cuenta la desmedida presión tributaria a la que se encuentra sometido.

La economía de opción se ubica dentro del marco del planeamiento impositivo<sup>(2)</sup>, e implica elegir el camino menos gravoso para pagar los impuestos, situándose fuera del ámbito de la imposición.

No hay ninguna norma legal que impida que los empresarios y ciudadanos dispongan sus negocios de manera de pagar menores tributos, dejando de hacer lo que está gravado o reordenando su producción para colocarse en estadios menores de gravación. En este sentido, doctrina y ju-

NOTA DE REDACCIÓN: Sobre el tema ver, además, los siguientes trabajos publicados en EL DERECHO: *El doble procesamiento y la doble sanción en el Derecho Penal Tributario (algo más sobre el non bis in idem)*, por RICARDO MIHURA ESTRADA, ED, 186-913; *La elusión tributaria*, por JUAN CARLOS BONZÓN RAFART, ED, 202-640; *El tratamiento al fenómeno de elusión fiscal en la sentencia “Eurnekian, Eduardo s/ley 24.769”*, por NÉSTOR A. GARCÍA LIRA y MARIANA A. GUTIÉRREZ, ED, 204-780; *Actividades financieras realizadas por sujetos beneficiarios de regímenes de promoción. ¿Elusión o evasión fiscal?*, por MARIANA A. GUTIÉRREZ, ED, 208-373; *Economía de opción, elusión y evasión*, por ALBERTO TARSITANO, ED, 209-361. Todos los artículos citados pueden consultarse en [www.elderecho.com.ar](http://www.elderecho.com.ar).

(1) Cfr. HIGUERA, GONZALO, *Ética fiscal*, Madrid, BAC, 1982.

(2) “Planificación impositiva: desde el punto de vista de una empresa es elaborar un plan para reducir al máximo la carga tributaria, aprovechar las estructuras fiscales más económicas, y elegir la mejor alternativa posible que permita la legislación para tratar de evitar futuros problemas con las autoridades fiscales”. RIVEIRO, RICARDO E., *Paraísos fiscales: Aspectos tributarios y societarios*, Buenos Aires, Integra International, 2001.

risprudencia son contestes al afirmar que nadie tiene la obligación de elegir el camino más gravoso para sus intereses y también en que los contribuyentes tienen derecho a la elección de las formas de sus actos de manera que resulten tributariamente más beneficiosas<sup>(3)</sup>.

### 2 Elusión, evasión y economía de opción

Es necesario precisar a qué me refiero cuando afirmo la licitud de la economía de opción. Para ello, comenzaré por esbozar su noción, ya que la doctrina se encuentra dividida al respecto.

#### 2.1. La elusión fiscal como conducta lícita

Una postura la considera como una acción lícita tendiente a lograr la no concreción del hecho imponible<sup>(4)</sup>. Esta corriente se basa en las enseñanzas de DINO JARACH<sup>(5)</sup>, quien sostuvo que la elusión consiste en la utilización de medios lícitos, tendientes a obtener una reducción de la carga tributaria, los cuales, necesariamente, están fuera del ámbito de la normativa penal, puesto que se trata de medios jurídicamente irreprochables.

Dentro de esta postura se ubica GRACIELA MANONELLAS<sup>(6)</sup>, que sostiene en una publicación cuyo propósito es “exponer algunas reflexiones nacidas al calor de funciones desempeñadas en la Administración Federal de Ingresos Públicos” que se debe distinguir entre “la evasión fiscal, siempre ilícita, de la denominada elusión fiscal, que será legal y por lo tanto no reprochable, en la medida que sus formas no desborden el marco de la ley, considerada ésta desde su aspecto substancial y no exclusivamente formal (...) Para la República Argentina en la elusión se trata de aprovechar una laguna legal para no pagar un impuesto y esto es lícito”<sup>(7)</sup>.

(3) TACCHI, CARLOS M., *Evasión tributaria. Heterodoxia o nueva ortodoxia*, Doctrina Bol. DGI Nº 483.

(4) FOLCO, CARLOS M., *El delito de evasión fiscal*, Buenos Aires, Rubinzal-Culzoni, 1997, pág. 350. DÍAZ, VICENTE O., *Criminalización de las infracciones tributarias*, Buenos Aires, Depalma, 1999, pág. 175. Citados por BONZÓN RAFART, JUAN, en *La elusión tributaria*, publicado en <http://www.aef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/0/2955ACF8E764025103256D6C0008C6BA?opendocument>.

(5) JARACH, DINO, *El hecho imponible*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1971, pág. 119. Citados por BONZÓN RAFART, JUAN, en *La elusión tributaria*, cit.

(6) MANONELLAS, GRACIELA N., *La hacienda pública y la seguridad social - España y la República Argentina. Consideraciones generales, paralelismos, conclusiones*, publicado en la página web del Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas, [http://www.iefpa.org.ar/criterios\\_digital/monografias/manonellas.pdf](http://www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/manonellas.pdf).

(7) Ídem.

#### 2.2. La elusión fiscal como conducta ilícita

Otra postura doctrinaria<sup>(8)</sup>, en la que me enrolo, considera a la elusión fiscal como una conducta antijurídica, consistente en eludir la obligación tributaria mediante el uso de formas jurídicas inadecuadas para los fines económicos de las partes, reservando el término “economía de opción” para denominar el empleo no abusivo de formas jurídicas.

La economía de opción surge de la elección del régimen fiscal menos oneroso entre aquellos que el ordenamiento propone estructuralmente. Bajo esta óptica, mientras que la elusión es contraria a las reglas implícitas del ordenamiento, la economía de opción lo satisface plenamente y, lejos de resultar desaprobado, se encuentra en sintonía con el sistema fiscal<sup>(9)</sup>.

La economía de opción es un instituto en el que se pone de manifiesto la laguna normativa por efecto o defecto, porque el caso no está previsto o no lo estuvo en el momento del nacimiento de la “presunta” obligación tributaria<sup>(10)</sup>.

Considero que la conducta de “economía de opción” es una conducta lícita, protegida por el principio de legalidad que consagra el art. 19 de la CN, ya que no configura el hecho imponible, presupuesto del hecho punible<sup>(11)</sup>. Esto es, a nuestro juicio, lo que deja entrever el camarista BONZÓN al resolver el incidente de apelación del auto de procesamiento del empresario Eurnekian<sup>(12)</sup> al mencionar, al final de su voto y en forma genérica, que “el ‘hecho imponible’ a determinar, tiene naturaleza de ‘condición sine qua non’ sobre el ‘hecho punible’. No puede haber ‘hecho punible’, sin haber previamente ‘hecho imponible’”.

En este voto, el camarista se inclina por denominar “elusión fiscal” al abuso de formas que configuran la infracción tributaria prevista en el actual art. 47, inc. e), de la ley 11.683<sup>(13)</sup>. Y la distingue de la evasión por la idoneidad del ardid empleado.

(8) VILLEGAS, HÉCTOR B., *Régimen penal tributario argentino*, Buenos Aires, Depalma, 1993, pág. 107 y GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA, *Derecho tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1996, t. I, pág. 187, respectivamente. Citados por BONZÓN RAFART, JUAN, en *La elusión tributaria*, cit.

(9) GARCEA, ÁNGELO, citado por GUTMAN, MARCOS G., *La economía de opción como acto ilícito*, artículo publicado en *Interpretación económica de las normas tributarias*, Ábaco de Rodolfo Depalma, 2004.

(10) GUTMAN, MARCOS G., *La economía de opción...*, cit.

(11) Esto lo sostuve en una Ponencia presentada en el Congreso de Derecho Público “Hacia la construcción del nuevo Estado” organizado por la Universidad Nacional del Litoral en el año 2004.

(12) CNPenal Económico, sala A, “Incidente de apelación del auto de procesamiento y prisión preventiva dispuesta en orden a Eduardo Eurnekian en causa 1861/2001 ‘Eurnekian, Eduardo s/ley 24.769’”, causa 50.487, 6-8-03.

(13) BONZÓN RAFART, JUAN, *La elusión tributaria*, cit. En el mismo sentido, *Importante fallo casatorio sobre el non bis in idem y el bien jurídico protegido por el derecho penal aduanero*, ED, 187-567. *La libertad contractual, el principio de la realidad económica y su relación con el derecho infraccional y penal tributario*, Revista Información Empresaria Nº 255 de noviembre de 1993, pág. 14; *Polémicos procesamientos relacionados con el régimen de importación de automotores, su desnaturalización y eventual encuadre en la ley penal tributaria*, ED, 156-957.

## CONTENIDO

### DOCTRINA

Límites en la aplicación del principio de realidad económica, por Silvia Marrama ..... 1

### JURISPRUDENCIA

#### CASACIÓN PENAL

Prescripción: Acción penal: causas de suspensión; funcionario público; interpretación (CNCasación Penal, sala III, abril 23-2014) ..... 3

#### PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Sentencia: Declaración oficiosa de nulidad: improcedencia. Recurso de Inaplicabilidad de Ley (Prov. de Buenos Aires): Procedencia. Abogado: Honorarios: provincia de Buenos Aires; objeto de la litis; liberación de una fianza; contenido patrimonial (SC Buenos Aires, marzo 12-2014) ..... 5

### OPINIONES Y DOCUMENTOS

Legislación sobre la tercera edad y medicina en el fin de la vida en Argentina, por Bernardita Berti García ..... 8

### 2.2.1. El abuso de formas jurídicas y el principio de realidad económica

En derecho tributario, y como rasgo sustancial de su autonomía, existen dos criterios hermenéuticos, establecidos:

- en el art. 1º de la ley 11.683<sup>(14)</sup>, respecto de las *normas* (su interpretación atendiendo a su fin y significación económica), denominado *principio de realidad económica*;
- en los arts. 2º<sup>(15)</sup> y 47, inc. e)<sup>(16)</sup> de la LPT, respecto de los *hechos imponibles* (su interpretación de acuerdo con la situación económica real, desplazando la *intentio facti* a la *intentio iuris*, ya que el hecho imponible no es un acto jurídico sino un hecho jurídico, al decir de JARACH<sup>[17]</sup>).

El abuso de formas en el derecho tributario deriva del principio de realidad económica, aunque no se confunde con él<sup>(18)</sup>. “El artículo 2º LPT surge como corolario del principio de realidad económica consagrado en el artículo 1º”<sup>(19)</sup>.

El abuso de formas “propugna la adecuación de las formas jurídicas y consiguientemente de la ley aplicable, a la realidad de las relaciones subyacentes, en el caso económicas, con prescindencia de las formas elegidas por las partes”<sup>(20)</sup>.

Este principio de abuso de formas está vinculado con disposiciones similares de todas las ramas del derecho. Como afirma LETICIA BARRERA, el abuso de formas<sup>(21)</sup> es un principio general del derecho reconocido por los Estados civilizados, con efectos sobre los contribuyentes y sobre los mismos Estados.

Este criterio de interpretación implica “la reconducción del hecho imponible (...) supeditada a la utilización de *formas jurídicas* inadecuadas para reflejar la cabal intención de las partes”<sup>(22)</sup>.

### 2.2.2. Límites del abuso del derecho en el derecho tributario

El principio de realidad económica, recuerda ARÍSTIDES CORTI<sup>(23)</sup>, no constituye necesariamente un instrumento para combatir la evasión sino un criterio de hermenéutica que opera como una avenida de doble mano, es decir que

(14) Art. 1º, ley 11.683: “En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado”.

(15) Art. 2º, ley 11.683: “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 ofrece o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos”.

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

(17) Citado por CORTI, ARÍSTIDES H., *Acerca de la elusión, los ilícitos tributarios y la realidad económica*, Impuestos, 2004-5, 18.

(18) VIRGILIO J. L. MARTÍNEZ DE SUCRE y ARÍSTIDES HORACIO M. CORTI sostienen en su comentario al fallo “Mellor Goodwin”, ED, 51-341 (*Mellor Goodwin: una sentencia ejemplar*), que “resulta alentador comprobar que la Corte ha establecido por fin y claramente la distinción entre lo que es método de interpretación propio (aunque no exclusivo) del derecho fiscal o tributario y lo que es patrimonio de todas las disciplinas del derecho, esto es: ‘...la prevalencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal...’ (ver consid. 5º)... Se ha distorsionado y oscurecido la real significación del método de interpretación económica, como propio del derecho fiscal y factor necesario para su autonomía, confundiendo con el principio de realidad económica y, consecuentemente, se ha tratado de anular el primero y limitar el segundo con un respeto al formalismo que sólo se justificaría en razón del favor con que, alguna doctrina, ve el proceso de concentración económica como medio único de progreso”.

(19) TARSITANO, ALBERTO, *Presupuestos, límites y consecuencias de la recategorización tributaria de actos jurídicos*, artículo publicado en *Interpretación económica de las normas tributarias*, cit.

(20) MARTÍNEZ DE SUCRE, VIRGILIO J. L. - CORTI, ARÍSTIDES H. M., *Mellor Goodwin: una sentencia ejemplar*, ED, 51-341.

(21) BARRERA, LETICIA, *La elusión tributaria y las normas antiabuso*, <http://www.aafp.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/0/E8F58CE29D4CD46D03256D6C00050901?opendocument>.

(22) TARSITANO, ALBERTO, *Presupuestos, límites...*, cit.

(23) CORTI, ARÍSTIDES H., *Acerca de la elusión...*, cit.

puede arrojar resultados favorables a una u otra de las partes de la relación jurídica tributaria<sup>(24)</sup>.

Señala ALBERTO TARSITANO<sup>(25)</sup> que “la experiencia argentina demuestra que el principio de realidad económica es utilizado de manera indiscriminada por las administraciones fiscales y por los tribunales (...) Se introduce, por tanto, una fricción con el orden jurídico general, que viene de la mano de la facultad de examinar la correspondencia entre la voluntad de los particulares, encauzada en instituciones jurídicas, con la pretendida sustancia económica que el legislador se propone gravar. Se lograría igual propósito, con menor agravio, si esta consistencia fuera hallada en la indagación de la verdadera causa de los actos jurídicos (...) Desde ya que, aunque la realidad económica haya sido incorporada a la directriz interpretativa, su proyección en el mandato calificador del artículo 2º de la LPT (...) debería ser selectiva, esto es, ser la excepción –y no la regla– que se emplee para corregir el uso desviado de las figuras que se apartan de su causa típica”.

Por otra parte, este criterio de *substance over the form*<sup>(26)</sup>, principio de realidad económica en nuestro derecho tributario, es una teoría válida ante simulación, abuso de formas o fraude, pero se la pretende utilizar en muchos casos como si fuera un comodín de turno, adaptable a toda figura desconocida o no reglada con anterioridad<sup>(27)</sup>.

El principio interpretativo de realidad económica que se pretende aplicar para fundamentar la existencia del hecho imponible tiene otro límite, puesto de manifiesto claramente *in re* “Clemente Lococo S.A.”<sup>(28)</sup>: que las formas o estructuras jurídicas empleadas no sean “manifiestamente las que el derecho privado ofrece o autorice”, según lo establece el art. 2º de la ley 11.683<sup>(29)</sup>.

### 2.2.3. El principio de realidad económica y el derecho penal tributario

Por su parte, VICENTE OSCAR DÍAZ<sup>(30)</sup> sostiene que el criterio de la realidad económica puede surtir sus efectos en sede civil pero de manera alguna tiene identidad para insertarse como tipicidad de una conducta penal tributaria relevante.

En ese sentido señala que existen decisorios que hacen un culto del criterio civilista de “realidad económica” como equivalente de ardid, mutando por dicha vía interpretativa la esencia de la propia figura jurídica. Al pretender de esta manera criminalizar conductas tributarias hace entrar en crisis la verdad del proceso penal y, visto objetivamente, aparece utilizando la reprimenda fiscal como ventanilla de recaudación.

Aun considerando que existe ante un caso concreto abuso de las formas jurídicas, la mera aplicación del criterio de realidad económica no bastaría para acreditar el dolo del delito de evasión, ya que el abuso de formas es una presunción de dolo que sólo rige en el ámbito administrativo.

Como sostiene ARÍSTIDES CORTI: “El art. 47, inc. e) no constituye un norma penal sino un medio de prueba –presunción ‘iuris tantum’– del tipo subjetivo de la figura defraudatoria infraccional del art. 46”<sup>(31)</sup>. “Como se advierte

(24) “En el caso ‘Parke Davis’ sostuvo la Corte que la sola existencia comprobada del fenómeno de la concentración de empresas, base material de las teorías del órgano, de la realidad económica o de la penetración de la forma de la persona jurídica, imponen la consideración del fondo real de esta última, y la estimación sustantiva de las relaciones que auténticamente las vinculan (...)”

“Descarta la Corte la tesis fiscal, según la cual la existencia del conjunto como medio de desestimar las formas contractuales que se dicen celebradas entre las distintas divisiones del mismo es ‘un arma legal aplicable sólo para el fisco...’ y ‘no otorgada a los responsables a fin de que, según su conveniencia, la utilicen para no pagar el gravamen’ (...) Porque entiende que institutos de esta naturaleza no pueden funcionar unilateralmente y a favor exclusivo de uno solo de los sujetos de la relación tributaria. Y, por tanto, el contribuyente está habilitado para invocar en su beneficio la existencia del conjunto económico”. MARTÍNEZ DE SUCRE, VIRGILIO J. L. - CORTI, ARÍSTIDES H. M., *Mellor Goodwin...*, cit.

(25) TARSITANO, ALBERTO, *Presupuestos, límites...*, cit.

(26) “Principio de la prevalencia del contenido sobre la apariencia formal que no lo respeta”. TARSITANO, ALBERTO, *Presupuestos, límites...*, cit.

(27) RIVEIRO, RICARDO E., *Paraísos fiscales...*, cit.

(28) CNAPN, “Clemente Lococo S.A. s/ley 23.771” del 24-3-93.

(29) Respecto del empleo del adverbio “manifiestamente”, ALBERTO TARSITANO entiende que “las formas jurídicas son adecuadas o no lo son. No son ni manifiestamente inadecuadas, ni manifiestamente adecuadas. Consagrar el principio de la correspondencia entre forma y contenido es suficiente para que luego, bajo la teoría jurídica general, se determine el campo de aplicación”. Cfr. TARSITANO, ALBERTO, *Presupuestos, límites...*, cit.

(30) DÍAZ, VICENTE O., *Criminalización...*, cit. Citado por BONZÓN en el fallo analizado.

(31) CORTI, ARÍSTIDES H., *Acerca de la elusión...*, cit.

del encabezamiento de dicho art. 47 no se trata de un tipo penal sino de un medio de prueba o presunción ‘iuris tantum’ de que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas (es decir voluntad de producir el tipo material u objetivo)”<sup>(32)</sup>.

Yo voy más allá y considero que su aplicación, incluso en el ámbito sancionador<sup>(33)</sup> administrativo, es inconstitucional<sup>(34)</sup> por violar el principio de inocencia, incorporado a nuestra Constitución Nacional a través de la constitucionalización de los Tratados de Derechos Humanos<sup>(35)</sup>. Y esto porque la naturaleza penal de las sanciones administrativas ha sido reconocida desde hace más de cincuenta años por la Corte Suprema<sup>(36)</sup> y pacíficamente lo sostiene la doctrina<sup>(37)</sup>.

Retomando la idea, aun cuando se aplique en materia penal tributaria el principio de realidad económica para tener por acreditada la configuración del hecho imponible, debe probarse el dolo.

En este sentido, BONZÓN utiliza en el caso “Eurnekian”<sup>(38)</sup> el criterio de la “idoneidad del ardid” para solucionar el doble encuadre de la conducta como delito penal e infracción tributaria, y concluye que el elemento doloso del tipo penal no se configura en autos.

En una entrevista concedida a TERESA GÓMEZ el Camarista sostiene: “En la causa ‘Eurnekian’ mantuve una doctrina que venía sosteniendo en múltiples trabajos, conferencias y seminarios anteriores al fallo; ella puede sintetizarse de la siguiente manera: Cuando una conducta encuadra en una figura penal e infraccional al mismo tiempo, se comete normalmente un error al solucionar el doble encuadre mediante la aplicación de normas sobre el concurso ideal, ya que con ello siempre se aplicaría la pena prevista por el delito, en base a lo normado por el art. 54 del cód. penal. Ello implicaría, lisa y llanamente, la derogación de las normas infraccionales”<sup>(39)</sup>.

Y continúa explicando: “En el mencionado fallo, sostuvo que la ‘elusión fiscal’, conceptualizada como el uso de formas contractuales manifiestamente inadecuadas e impropias, encuadraba en principio como ilícito infraccional, conforme lo previsto por los arts. 46 y 47 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y mod.) y que, solamente, podía agravarse y ser considerada ‘elusión delictual’, encuadrable en el art. 1º de la ley 24.769, en el caso de que el uso de la forma contractual inadecuada, fuera acompañada de actos que impedirían o dificultarían gravemente el control del ente recaudador, tal por ejemplo mediante simulación de escrituras o doble contabilidad. En una palabra, considero que los términos ‘ardid o engaño’ utilizados indistintamente por el art. 1º de la ley 24.769, como por el art. 46 de la ley 11.683, redacción dada por la ley 25.795, deben ser concreta y profundamente analizados en el caso en examen, a fin de determinar su ‘idoneidad’ para lograr el error del ente recaudador. En especial, hay que tener en cuenta la modalidad operativa de la AFIP, y su capacidad práctica de detectar y bloquear el eventual ilícito. Si el ardid o engaño

(32) Ídem.

(33) Como lo expresa CARLOS FOLCO: “La presunción de inocencia es un estado jurídico y un derecho fundamental en virtud del cual incumbe, a quien acusa, aportar las pruebas destructoras de esta presunción que tiene el carácter de ‘iuris tantum’, sin que, en principio, sea imputable a un ciudadano la carga de probar su inocencia, pues ella se presume como cierta hasta que se demuestre lo contrario. Se trata de un derecho que despliega sus efectos no sólo en el enjuiciamiento de las conductas delictivas, sino que preside la adaptación de cualquier resolución administrativa que derive a un resultado sancionatorio para el individuo” (GÓMEZ, TERESA - FOLCO, CARLOS, *Procedimiento tributario*, Ley 11.683. Decreto 618/97, 2ª ed. actualizada y ampliada, La Ley, pág. 255).

(34) CORTI, ARÍSTIDES H., *Acerca de la elusión...*, cit.

(35) Por ejemplo: art. 11, Declaración Universal de los Derechos Humanos; art. 14, Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; art. 8º, Convención Americana sobre Derechos Humanos, citados por VIOLA, JOSÉ, *Derecho procesal penal tributario*, La Ley, pág. 8.

TERESA GÓMEZ y CARLOS M. FOLCO consideran “insensata” la redacción del art. 47 de la ley 11.683, ya que la presunción de inocencia es un derecho fundamental (*Procedimiento tributario...*, cit.).

(36) CS, “Ernani, Luis Castellini c. Fisco Nacional”, 3-7-46, La Ley 43-228, Fallos: 205:173. CS, “Papelera Hurlingham S.A.I. y C. c. Aduana de la Nación s/apelación”, 6-5-74, Fallos: 288:356.

(37) “Las sanciones fiscales revisten un carácter sancionador, establecidas en orden a la prevención y represión de las infracciones y no con miras a la indemnización de daño alguno, lo que denota su naturaleza penal” (SPISSO, RODOLFO R., *Derecho constitucional tributario*, 2ª actualizada y ampliada, Depalma, pág. 594).

(38) CNPenal Económico, sala A, “Incidente de apelación del auto de procesamiento y prisión preventiva dispuesta en orden a Eduardo Eurnekian en causa 1861/2001 ‘Eurnekian, Eduardo s/ley 24769’”, causa 50.487, 6-8-03.

(39) GÓMEZ, TERESA, *Entrevista al doctor Juan Carlos Bonzón, Camarista Penal Económico*, La Ley Actualidad, 5-8-04, Año LXVIII, Nº 150.

es fácilmente detectable, ya sea por lo burdo de la maniobra o a la rutinaria y normal diligencia del sujeto pasivo en su ejercicio de control, debe ser encuadrado en la figura infraccional. Por el contrario, cuando el ardid o engaño detenta tal gravedad que torna prácticamente imposible detectar la maniobra mediante el rutinario y normal control a que hice referencia, debe ser encuadrada la conducta ilícita en el art. 1º de la ley 24.769<sup>(40)</sup>.

La Dra. TERESA GÓMEZ<sup>(41)</sup> sostiene al respecto: “Si el contribuyente pone de manifiesto, a través de su declaración jurada, la conducta realizada, no existiría un ilícito penal tributario de la ley 24.769 (o de su predecesora la 23.771), sino el ilícito previsto en el art. 46 de la ley 11.683 –defraudación fiscal–. Esta posición ha sido reiterada en diversos resolutorios. Por ejemplo, en autos ‘Escobar Carlos s/inf. Ley 24.769’ (Lexco Fiscal, 2004), el Fisco denunció al contribuyente por incluir, en su declaración jurada del impuesto a las ganancias, conceptos exentos cuando, en realidad, estaban gravados. Ello así la sala A de la CNPE resolvió que ‘...aun cuando esa declaración sea incorrecta, no puede ser considerada de engañosa. Con ella queda de manifiesto el hecho generador de la tributación y la circunstancia de que el contribuyente no goce de la invocada prerrogativa de eximirse del pago, que no es óbice para que el organismo de recaudación haga valer sus derechos’”.

MANONELLAS<sup>(42)</sup>, refiriéndose a la evasión dice: “La forma adoptada por el engaño debe ser hábil para poder inducir a error a alguien normalmente precavido. Si la maniobra es avizorada fácilmente, no se configura el engaño que exige la norma. Vale decir entonces que tampoco se configura la teoría de la ‘*mise en scene*’ desarrollada por la jurisprudencia francesa y adoptada por Carrara al no darse una serie de actos y hechos que persigan el ambientar a la víctima de engaño (...) Este concepto es utilizado en el caso ‘Francisco Macri’<sup>(43)</sup> para deslindar el encuadre delictual del infraccional: El tipo delictual exige un ‘ardid o engaño’, con entidad e idoneidad suficiente para escapar al control del ente recaudador, circunstancia que no exige el tipo infraccional del art. 46 de la ley 11.683”.

BONZÓN propone como solución, ante una conducta que encuadra en una figura penal e infraccional al mismo tiempo, la aplicación de la teoría del concurso “aparente o impropio”, que a diferencia del concurso ideal, excluye una de las normas en litigio, sobre la base de la aplicación de los principios de especialidad, consunción y/o subsidiariedad.

Y ya que ambas figuras dolosas prevén como medio comisivo las “declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas”, para dilucidar el problema del debido encuadramiento represivo es absolutamente necesario analizar con profundidad si la conducta imputada configura un “ardid o engaño” con entidad e idoneidad suficiente para eludir fácilmente o no el debido control del ente recaudador.

En la relación causal que se da entre el ardid o engaño del sujeto activo y el error en que incurre el Fisco (sujeto pasivo) como consecuencia de aquel debe buscarse la difícil armonización de ambas figuras. Es lo que se denomina en doctrina “idoneidad del ardid” y, para evaluarlo, necesariamente se debe tener en cuenta la modalidad operativa del ente recaudador y su capacidad práctica de detectar y bloquear el eventual ilícito.

Lo expuesto lo lleva a sostener que el tipo genérico de elusión fiscal es el previsto como infracción por los arts. 46 y 47, inc. e), de la ley 11.683, que se aplica en el “caso de que el ardid o engaño empleado por el sujeto activo es fácilmente detectable ya sea por lo burdo de la maniobra o debido a la rutinaria y normal diligencia del sujeto pasivo en el desarrollo de sus facultades de control. Por el contrario, cuando el ardid o engaño detenta tal gravedad, que torna prácticamente imposible detectar la maniobra mediante el rutinario y normal control a que hice referencia, la conducta ilícita encuadra en el tipo agravado de elusión fiscal, previsto en la Ley Penal Tributaria. En síntesis, lo que debe analizarse es la transparencia de la conducta observada por el procesado al poner en conocimiento del fisco su situación tributaria, mediante presentación de sus declaraciones juradas correspondientes<sup>(44)</sup>”.

Esta interpretación sobre el concurso aparente o impropio está en consonancia con lo dispuesto por la Corte Suprema en “Parafina del Plata”<sup>(45)</sup>, el cual estableció la naturaleza penal de las infracciones tributarias del art. 46 de la ley 11.683, y con el art. 1º del cód. procesal penal de la Nación<sup>(46)</sup> que establece que nadie puede ser perseguido penalmente más de una vez por el mismo hecho (principio *non bis in idem*, consagrado en los arts. 18 y 75, inc. 22, de la CN al incorporar, este último con jerarquía constitucional, la Convención Americana sobre Derechos Humanos, que establece idéntica prohibición en su art. 8º, inc. 4º).

Por ello, considero que esta interpretación abriría la puerta para solicitar en otras causas la declaración de inconstitucionalidad del art. 20 de la LPT en cuanto permite perseguir y sancionar dos veces a un individuo por el mismo supuesto hecho y por la misma causa<sup>(47)</sup>.

Sostiene GARCÍA VIZCAÍNO<sup>(48)</sup>: “En lo atinente al tercer párrafo del art. 20 de la Ley Nº 24.769, cabe comentar que no obsta a que cuando se dicte en sede penal una sentencia absolutoria –o se sobresea–, la Administración tributaria pueda aplicar las sanciones que correspondan (por ejemplo en el ámbito nacional conforme a la Ley Nº 11.683 ‘que pudieran contener un elemento subjetivo diferente al evaluado por la Justicia’, según el informe del entonces diputado Carlos Omar Menem, en su carácter de miembro informante de las comisiones que elaboraron el proyecto elevado a la Cámara de Diputados de la Nación, así como de su postura en dicha Cámara en la sesión del 27-11-96), sin alterar las declaraciones de los hechos contenidas en la sentencia judicial (conf., asimismo, art. 17 de la ley 24.769). No parece dudoso que estas prescripciones puedan traer aparejados planteos de inconstitucionalidad por presunta vulneración del principio *non bis in idem* que prohíbe la doble persecución por un mismo hecho, el cual está implícitamente comprendido en el contexto de las declaraciones, derechos y garantías (art. 33 de la CN) y ha sido recogido en forma amplia por el art. 1º del CPPN.

”Sin embargo, para que pueda ser invocado ese principio, debe darse la ‘identidad de hecho’, que presupone la triple identidad, consistente en lo siguiente:

”1) identidad de personas (*eadem personae*), en virtud de la cual el principio referido protege exclusivamente a quien ha sido perseguido en tanto esa persecución se mantenga o haya sido concluida mediante sentencia absolutoria o condenatoria firme, o auto de sobreseimiento firme; no protege a los posibles coparticipes en el mismo acontecimiento no perseguidos anteriormente;

”2) identidad de objeto (*eadem re*), la cual alude a que el hecho debe ser el mismo en su materialidad en los dos procesos, sin importar la calificación jurídica dada;

”3) identidad de causa de persecución (*eadem causa petendi*), que se refiere al ejercicio del derecho de acción. Si en el primer proceso el derecho de acción fue válidamente ejercido y ante un juzgador que podía conocer del contenido total de la imputación, se prohíbe la nueva persecución, no obstante que el contenido fáctico de la imputación no haya sido agotado, siempre que haya podido agotarlo. No habrá tal identidad cuando, por ejemplo, en el primer proceso se haya ejercido la acción inválidamente o cuando el tribunal interviniente haya sido incompetente o carecido del poder de ejercer la jurisdicción.

”Faltando una de estas tres identidades, no se está frente al mismo hecho y es posible la persecución ante la conducta presuntamente violatoria al ordenamiento jurídico (Conf. CLARÍA OLMEDO, JORGE A., *Tratado de derecho procesal penal*, t. I, págs. 247/253, Ediar, Buenos Aires, 1960) (...).

”Si en sede judicial, pese a haber sido probada la evasión, se decretara el sobreseimiento por falta de prueba de autoría responsable –v.gr., tratándose de empresas multinacionales en las que se hubiera tornado imposible atribuir

(45) CS, “Parafina del Plata”, Fallos: 271:297.

(46) “Nadie podrá ser juzgado por otros jueces que los designados de acuerdo con la Constitución y competentes según sus leyes reglamentarias, ni penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso y sustanciado conforme a las disposiciones de esta ley, ni considerado culpable mientras una sentencia firme no desvirtúe la presunción de inocencia de que todo imputado goza, ni perseguido penalmente más de una vez por el mismo hecho” (art. 1º, CPPN).

(47) “Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial” (art. 20, ley 24.769, modificada por ley 26.735).

(48) GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA, *Principales modificaciones de la Ley Nº 26.735 a la Ley Penal Tributaria y Previsional*, publicado en Revista de Derecho Tributario, 12-6-12, cita: II-LXIV-593.

responsabilidades personales– y no se aplicaran las sanciones a las personas de existencia ideal incorporadas por la Ley Nº 26.735 al art. 14, posteriormente, la autoridad administrativa podría aplicar la multa del art. 46 de la Ley Nº 11.683 a la sociedad infractora (conf. art. 54, 2º párr., de la Ley Nº 11.683).

”En los casos en que la sentencia penal sea condenatoria y se considere que hubo concurso ideal de un delito previsto por la Ley Nº 24.769 con una infracción de la Ley Nº 11.683 respecto de una misma persona, y no tratándose de sanciones del mismo carácter (prisión y multa, respectivamente), si bien por lo dicho *supra* no hay identidad de causa entre el proceso penal y el procedimiento administrativo por infracciones, la ley no dispone expresamente que las sanciones administrativas fiscales de la Ley Nº 11.683 sean accesorias de las penas privativas de libertad. No parece dudoso afirmar que tanto aquellas sanciones como estas penas tienen carácter de principales (...) Por nuestra parte, entendemos que si a una persona jurídica se le aplica la multa del art. 14 de la Ley Nº 24.769 (según la Ley Nº 26.735), a esa misma persona jurídica no se le puede aplicar sanción alguna de la Ley Nº 11.683 por el mismo hecho (ni sanciones contravencionales de los niveles provinciales y de la CABA), toda vez que el régimen penal tributario y previsional en vigor no confiere expresamente el carácter de accesorias a las sanciones administrativas fiscales”.

### 3 Conclusión

La economía de opción implica la elección del régimen fiscal menos oneroso entre aquellos que el ordenamiento jurídico permite. La solución frente a actos jurídicos que implican el ejercicio del instituto de la “economía de opción” es la enmienda legislativa que prevea la configuración del hecho imponible en estas situaciones.

El principio de realidad económica no es principalmente un instrumento para combatir la evasión sino un instrumento de hermenéutica jurídica. Este principio hermenéutico tiene varios límites; uno de ellos se encuentra establecido por ley: no es aplicable cuando las estructuras jurídicas sean “manifiestamente” las que la ley ofrece.

Además, el principio de realidad económica no es aplicable, como presunción de dolo, en el derecho penal tributario, ya que el abuso de formas es una presunción de dolo que sólo rige en el ámbito administrativo. Sostengo que su aplicación, incluso en el ámbito sancionador administrativo, es inconstitucional por violar el principio de inocencia, de raigambre constitucional.

Por otra parte, el delito de evasión requiere idoneidad del ardid. La idoneidad del ardid es un elemento que permite solucionar el doble encuadre de una conducta como delito de evasión e infracción tributaria, tutelando de esta forma el principio constitucional *non bis in idem*.

Por último, el derecho penal tiene carácter de *ultima ratio*, lo cual exige previsibilidad, certeza y una definición clara de las conductas que afecten los bienes jurídicos protegidos.

**VOCES: IMPUESTOS - PENAL ESPECIAL - CONSTITUCIÓN NACIONAL - RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO - LEY PENAL TRIBUTARIA**

#### JURISPRUDENCIA

### Prescripción:

Acción penal: causas de suspensión; funcionario público; interpretación.

1 – El párr. 2º del art. 67 del cód. penal establece que la prescripción también se suspende, en los casos de delitos cometidos en el ejercicio de la función pública, para todos los que hubiesen participado, mientras cualquiera de ellos se encuentre desempeñando un cargo público, pero ninguna adquisición efectúa con relación al mayor o menor rango que posea el funcionario de que se trate, según el cual sea o no operativa la cláusula de suspensión del curso de la prescripción allí prevista (de la mayoría).

2 – Aplicando al sub judice la regla según la cual el curso de la prescripción se suspende en los casos en que el delito hubiese sido cometido por un funcionario público, mientras este se encuentre en ejercicio de un cargo público y tomando en consideración el tiempo en que los imputados se desempe-

(40) Ídem.

(41) Ídem.

(42) MANONELLAS, GRACIELA N., *La hacienda pública...*, cit.

(43) CFed. San Martín, sala I, “Dirección General Impositiva s/denuncia Macri, Francisco y otros”, 28-4-94, DJ, 19942299.

(44) CNPenal Económico, sala A, “Incidente de apelación del auto de procesamiento y prisión preventiva dispuesta en orden a Eduardo Eurnekian en causa 1861/2001 ‘Eurnekian, Eduardo s/ley 24.769’”, causa 50.487, 6-8-03.