

# Jornadas de Derecho Natural III Nacionales y I Iberoamericanas

Ponente **Silvia Estela Marrama**

## PRINCIPIO DE REALIDAD ECONÓMICA Y ECONOMÍA DE OPCIÓN

### 1. PONENCIA

La economía de opción implica la elección del régimen fiscal menos oneroso entre aquellos que el ordenamiento jurídico permite.

El principio de realidad económica no es principalmente un instrumento para combatir la evasión sino un instrumento de hermenéutica jurídica.

Este principio tiene varios límites, uno de ellos establecido por ley: no es aplicable cuando las estructuras jurídicas sean manifiestamente las que la ley ofrece.

La solución frente a actos jurídicos que implican una mera “economía de opción” es la enmienda legislativa que prevea la configuración del hecho imponible en estas situaciones.

El principio de realidad económica no es aplicable, como presunción de dolo, en el derecho penal tributario.

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”.

El derecho penal tiene carácter de última *ratio*, lo cual implica previsibilidad, certeza y una definición clara de las conductas que afecten los bienes jurídicos protegidos.

### 2. Elusión, evasión y economía de opción

La doctrina se encuentra dividida en torno al concepto de elusión fiscal.

#### 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>1</sup>

---

<sup>1</sup> FOLCO, CARLOS MARÍA. *El delito de evasión fiscal*, Ed. Rubinzal-Culzoni, Bs.As. 1997, pág.350. DÍAZ, VICENTE OSCAR. *Criminalización de las infracciones tributarias*, Ed. Depalma, Bs.As. 1999, pág.175. Citados por el Dr. BONZON en “La elusión tributaria”, publicado en <http://www.aef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/0/2955ACF8E764025103256D6C0008C6BA?opendocument>

Esta corriente se basa en las enseñanzas de DINO JARACH<sup>2</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.

Cabe destacar que dentro de esta postura se incluye GRACIELA MANONELLAS<sup>3</sup>, que sostiene en una monografía 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>4</sup>

## 2.2 La elusión fiscal como conducta ilícita

Otra postura doctrinaria<sup>5</sup> 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 al 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 la elusión es contraria a las reglas implícitas del ordenamiento, la economía de opción lo satisface plenamente, y lejos de estar desaprobado, está en sintonía con el sistema fiscal.<sup>6</sup>

La economía de opción se trata de 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>7</sup>.

Consideramos que la conducta de “economía de opción” es una conducta lícita, protegida por el principio de legalidad que consagra el Art. 19 de la Constitución Nacional, ya que no configura el hecho imponible, presupuesto del hecho punible<sup>8</sup>.

---

<sup>2</sup> *El hecho imponible*. Ed. Abeledo Perrot, Bs.As., 1971, pág.119. Citados por el Dr. BONZON en “La elusión tributaria”, publicado en <http://www.aef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/0/2955ACF8E764025103256D6C0008C6BA?opendocument>

<sup>3</sup> MANONELLAS, GRACIELA NORA. “La hacienda pública y la seguridad social - España y la República Argentina. Consideraciones generales, Paralelismos, Conclusiones”, publicado en [http://www.iefpa.org.ar/criterios\\_digital/monografias/manonellas.pdf](http://www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/manonellas.pdf)

<sup>4</sup> “La hacienda pública y la seguridad social - España y la República Argentina. Consideraciones generales, Paralelismos, Conclusiones”. MANONELLAS, GRACIELA NORA, 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)

<sup>5</sup> VILLEGAS, HÉCTOR B. *Régimen penal tributario Argentino*. ED. Depalma, Bs.As. 1993, pág.107 y *Derecho Tributario*. Tomo I, pág. 187, ED. Depalma, Bs.As.1996, respectivamente. GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA. Citados por el Dr. BONZON en “La elusión tributaria”, publicado en <http://www.aef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/0/2955ACF8E764025103256D6C0008C6BA?opendocument>

<sup>6</sup> GARCEA, ANGELO. Citado por GUTMAN, MARCOS G. *La economía de opción como acto ilícito*. Artículo publicado en *Interpretación económica de las normas tributarias*. Ed. 2004 Abaco de Rodolfo Depalma.

<sup>7</sup> GUTMAN, MARCOS G. *La economía de opción como acto ilícito*. Artículo publicado en *Interpretación económica de las normas tributarias*. Ed. 2004 Abaco de Rodolfo Depalma.

<sup>8</sup> Esto lo sostuvimos con referencia al caso *Eurnekian* en la Ponencia “Algunas consideraciones sobre el delito de evasión a la luz del caso Eurnekian”, presentada en el Congreso de Derecho Público “Hacia la

Esto es, a nuestro juicio, lo que deja entrever el Dr. BONZON en la causa *Eurnekian*<sup>9</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"”.

El mencionado juez se inclina por denominar "elusión fiscal" al abuso de formas que configuran la infracción tributaria prevista en el actual art.47 inciso E) de la ley 11.683<sup>10</sup>. Y la distingue de la evasión por la idoneidad del ardid empleado. Compartimos esta posición de la doctrina.

### 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. 1 de la ley 11.683<sup>11</sup>, respecto de las *normas* (su interpretación atendiendo a su fin y significación económica), denominado *principio de realidad económica*.

-el Art. 2<sup>12</sup> y 47 inc e)<sup>13</sup> de la LPT, respecto de los *hechos imposables* (su interpretación de acuerdo a 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>14</sup>).

---

construcción del nuevo Estado” organizado por la Universidad Nacional del Litoral en el año 2004.

<sup>9</sup> CAUSA 50487 - "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" - CNPE - SALA A - 06/08/2003

<sup>10</sup> BONZON RAFART, JUAN. “La elusión tributaria”, publicado en [http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/0/2955ACF8E764025103256D6C0008C6BA?](http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/0/2955ACF8E764025103256D6C0008C6BA?opendocument)

opendocument En el mismo sentido, *Importante fallo casatorio sobre el non bis in idem y el bien jurídico protegido por el derecho penal aduanero*, Rev. El Derecho, 12/06/2000. *La libertad contractual, el principio de la realidad económica y su relación con el derecho infraccional y penal tributario*. Revista Información Empresaria N°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*, Revista El Derecho del 06-04-1994.

<sup>11</sup> “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” Art. 1 Ley 11.683.

<sup>12</sup> “Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos” Art. 2 Ley 11.683.

<sup>13</sup> “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”. Art. 47 inc. e) Ley 11.683.

<sup>14</sup> Citado por CORTI, ARÍSTIDES HORACIO. “Acerca de la elusión, los ilícitos tributarios y la realidad económica”. IMPUESTOS 2004-5, 18

El abuso de formas en el derecho tributario deriva del principio de realidad económica, aunque no se confunde con él<sup>15</sup>. “El artículo 2º LPT surge como corolario del principio de realidad económica consagrado en el artículo 1º”<sup>16</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>17</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>18</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>19</sup>.

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

El principio de realidad económica, recuerda ARÍSTIDES CORTI<sup>20</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 puede arrojar resultados favorables a una u otra de las partes de la relación jurídica tributaria (ver también nota <sup>21</sup>).

---

<sup>15</sup> VIRGILIO J. L. MARTÍNEZ DE SUCRE Y ARÍSTIDES HORACIO M. CORTI sostienen en su comentario al fallo *Mellor Goodwin*, publicado en 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 considerando 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”.

<sup>16</sup> TARSITANO, ALBERTO. *Presupuestos, límites y consecuencias de la recategorización tributaria de actos jurídicos*. Artículo publicado en *Interpretación económica de las normas tributarias*. Ed. 2004 Abaco de Rodolfo Depalma.

<sup>17</sup> VIRGILIO J. L. MARTÍNEZ DE SUCRE Y ARÍSTIDES HORACIO M. CORTI, *Mellor Goodwin: una sentencia ejemplar*. ED 51-341.

<sup>18</sup> BARRERA, LETICIA. “La elusión tributaria y las normas antiabuso”. <http://www.aef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/0/E8F58CE29D4CD46D03256D6C00050901?opendocument>

<sup>19</sup> TARSITANO, ALBERTO. *Presupuestos, límites y consecuencias de la recategorización tributaria de actos jurídicos*. Artículo publicado en *Interpretación económica de las normas tributarias*. Ed. 2004 Abaco de Rodolfo Depalma.

<sup>20</sup> CORTI, ARÍSTIDES HORACIO. “Acerca de la elusión, los ilícitos tributarios y la realidad económica”. *IMPUESTOS* 2004-5, 18

<sup>21</sup> “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

Señala ALBERTO TARSITANO<sup>22</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>23</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>24</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>25</sup>: que las formas o estructuras jurídicas empleadas no sean “manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice”, según lo establece el Art. 2 Ley 11.683.

¿Qué debe entenderse por “manifiestamente”?

ALBERTO TARSITANO<sup>26</sup> 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”.

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

Por su parte, el Dr. VICENTE OSCAR DÍAZ<sup>27</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

---

tanto, el contribuyente está habilitado para invocar en su beneficio la existencia del conjunto económico”. VIRGILIO J. L. MARTÍNEZ DE SUCRE Y ARÍSTIDES HORACIO M. CORTI, *Mellor Goodwin: una sentencia ejemplar*. ED 51-341.

<sup>22</sup> TARSITANO, ALBERTO. *Presupuestos, límites y consecuencias de la recategorización tributaria de actos jurídicos*. Artículo publicado en *Interpretación económica de las normas tributarias*. Ed. 2004 Abaco de Rodolfo Depalma.

<sup>23</sup> “Principio de la prevalencia del contenido sobre la apariencia formal que no lo respeta”. TARSITANO, ALBERTO. *Presupuestos, límites y consecuencias de la recategorización tributaria de actos jurídicos*. Artículo publicado en *Interpretación económica de las normas tributarias*. Ed. 2004 Abaco de Rodolfo Depalma.

<sup>24</sup> RIVEIRO, RICARDO ENRIQUE. *Paraísos fiscales: Aspectos tributarios y societarios*. Ed. Integra International

<sup>25</sup> “Clemente Lococo SA s/ley 23771” CNAPN del 24/3/93.

<sup>26</sup> TARSITANO, ALBERTO. *Presupuestos, límites y consecuencias de la recategorización tributaria de actos jurídicos*. Artículo publicado en *Interpretación económica de las normas tributarias*. Ed. 2004 Abaco de Rodolfo Depalma.

<sup>27</sup> DÍAZ, VICENTE OSCAR. *Criminalización de las infracciones tributarias*. Bs As., Depalma 1999, Pág. 175. Citado por el Dr. Bonzon en el fallo analizado.

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.

Aún 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>28</sup>. “Como se advierte 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>29</sup>.

Nosotros vamos más allá y consideramos que su aplicación, incluso en el ámbito sancionador<sup>30</sup> administrativo, es inconstitucional<sup>31</sup> por violar el principio de inocencia, incorporado a nuestra Constitución Nacional a través de la constitucionalización de los Tratados de Derechos Humanos<sup>32</sup>. Y esto porque la naturaleza penal de las sanciones administrativas ha sido reconocida desde hace más de cincuenta años por la Corte Suprema de Justicia de la Nación<sup>33</sup> y pacíficamente lo sostiene la doctrina<sup>34</sup>.

Retomando la idea, aún 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, el Dr. BONZON utiliza en el caso *Eurnekian* el criterio de la “idoneidad del ardid” para solucionar el doble encuadre de la conducta como delito

---

<sup>28</sup> CORTI, ARÍSTIDES HORACIO. *Acerca de la elusión, los ilícitos tributarios y la realidad económica*. IMPUESTOS 2004-5, 18

<sup>29</sup> CORTI, ARÍSTIDES HORACIO. *Acerca de la elusión, los ilícitos tributarios y la realidad económica*. IMPUESTOS 2004-5, 18

<sup>30</sup> Como lo expresa el Dr. CARLOS FOLCO (GÓMEZ, TERESA Y FOLCO, CARLOS. *Procedimiento tributario*. Ley 11.683. Decreto 618/97. 2º edición actualizada y ampliada. Ed. La Ley, p.255) “**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”.

<sup>31</sup> CORTI, ARÍSTIDES HORACIO. *Acerca de la elusión, los ilícitos tributarios y la realidad económica*. IMPUESTOS 2004-5, 18

<sup>32</sup> Por ejemplo: Art. 11 “Declaración Universal de los Derechos Humanos”, Art. 14 “Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos”, Art. 8 “Convención Americana sobre Derechos Humanos”, citados por VIOLA, JOSÉ. *Derecho procesal penal tributario*. Pág. 8. Ed La Ley.

GÓMEZ, TERESA Y FOLCO, CARLOS MARÍA consideran “insensata” la redacción del Art. 47 ley 11.683, ya que la presunción de inocencia es un derecho fundamental. *Procedimiento tributario*. Pág 255. 2º Edición actualizada y ampliada. Ed. La Ley.

<sup>33</sup> C.S.J.N. “Ernani, Luis Castellini c. Fisco Nacional”, 03/07/1946, REVISTA JURIDICA ARGENTINA LA LEY 43-228; FALLOS: 205:173. C.S.J.N., “Papelera Hurlingham S.A.I. y C. c. Aduana de la Nación s. Apelación”, 06/05/1974, FALLOS: 288:356.

<sup>34</sup> “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 ed. actualizada y ampliada. Ed. Depalma. P.594.

penal e infracción tributaria, concluyendo que el elemento doloso del tipo penal no se configura en autos<sup>35</sup>.

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>36</sup>.

Y continúa explicando que “en el mencionado fallo, sostuve 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. 1° de la ley 24.769, en el caso de que el uso de la forma contractual inadecuada, fuera acompañada de actos que impidieran o dificultaran 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. 1° 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 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. 1° de la ley 24.769”<sup>37</sup>.

La Dra TERESA GÓMEZ<sup>38</sup> sostiene al respecto que “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

---

<sup>35</sup> CAUSA 50487 - "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" - CNPE - SALA A - 06/08/2003

<sup>36</sup> GÓMEZ, TERESA. *Entrevista al Doctor Juan Carlos Bonzon, Camarista Penal Económico*. La Ley Actualidad, 5/08/04, Año LXVIII N° 150.

<sup>37</sup> GÓMEZ, TERESA. *Entrevista al Doctor Juan Carlos Bonzon, Camarista Penal Económico*. La Ley Actualidad, 5/08/04, Año LXVIII N° 150.

<sup>38</sup> GÓMEZ, TERESA. *Entrevista al Doctor Juan Carlos Bonzon, Camarista Penal Económico*. La Ley Actualidad, 5/08/04, Año LXVIII N° 150.

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”.

La Dra. MANONELLAS<sup>39</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>40</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”.

El Dr. BONZON 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, en base a 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 a 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 artículos 46 y 47 inciso 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 toma 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>41</sup>”.

Esta interpretación sobre el concurso aparente o impropio está en consonancia con lo dispuesto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en *Parafina del Plata*<sup>42</sup>,

---

<sup>39</sup> MANONELLAS, GRACIELA NORA. “La hacienda pública y la seguridad social - España y la República Argentina. Consideraciones generales, Paralelismos, Conclusiones”, publicado en [http://www.iefpa.org.ar/criterios\\_digital/monografias/manonellas.pdf](http://www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/manonellas.pdf)

<sup>40</sup> “Dirección General Impositiva s/denuncia Macri, Francisco y otros”. CFed. San Martín, sala I, abril 28-994. DJ, 19942299

<sup>41</sup> CAUSA 50487 - "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" - CNPE - SALA A - 06/08/2003

<sup>42</sup> “Parafina del Plata” CSJN, Fallos 271:297.

donde estableció la naturaleza penal de las infracciones tributarias del art. 46 de la ley 11.683, y con el Art. 1 del Código Procesal Penal de la Nación<sup>43</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 Constitución Nacional 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 consideramos que esta interpretación abriría la puerta para solicitar en otras causas, la declaración de inconstitucionalidad del Art. 20 de la Ley Penal Tributaria en cuanto permite perseguir y sancionar dos veces a un individuo por el mismo supuesto hecho y por la misma causa<sup>44</sup>.

### 3. Conclusión

Es una obligación moral y de derecho natural de todo ciudadano el pago de los impuestos. “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>45</sup>.

El Nuevo Catecismo de la Iglesia Católica, dado a conocer por el Sumo Pontífice Juan Pablo II por la Constitución Apostólica "Fidei Depositum", refiriéndose al mandamiento que prohíbe el robo, manifiesta que toda forma de tomar o retener injustamente el bien ajeno es contraria al séptimo mandamiento y menciona algunos ejemplos, entre los cuales se encuentra "el fraude fiscal".

Pero desde un punto de vista ético y jurídico, la “economía de opción” se plantea como lícita y como necesaria ante la desigual competencia que implica para un empresario otro par que evade impuestos<sup>46</sup>.

La economía de opción se ubica dentro del marco del planeamiento impositivo<sup>47</sup>, e implica elegir el camino menos gravoso para pagar los impuestos, situándose fuera del ámbito de la imposición.

No hay ninguna norma legal, en cualquier régimen jurídico, 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.

La doctrina y la jurisprudencia coinciden en que nadie tiene la obligación de elegir el camino más gravoso para sus intereses y también en que los contribuyentes

---

<sup>43</sup> “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. 1 Código procesal penal de la Nación.

<sup>44</sup> “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

<sup>45</sup> HIGUERA, GONZALO. *El pago de los impuestos*. Cuadernos BAC N° 13, 1978.

<sup>46</sup> Esta situación de evasión de impuestos es, desgraciadamente, usual en la Argentina, sociedad en la que se ha instalado una tolerancia generalizada respecto de la violación de las normas.

<sup>47</sup> “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 ENRIQUE. *Paraísos fiscales: Aspectos tributarios y societarios*. Ed. Integra International

tienen derecho a la elección de las formas de sus actos de manera que resulten tributariamente más beneficiosas<sup>48</sup>.

---

<sup>48</sup> TACCHI, CARLOS M. *Evasión tributaria. Heterodoxia o nueva ortodoxia*. Doctrina Bol. DGI N°483