

Los principios basales del derecho penal y el resto del ordenamiento jurídico

Por Francisco J. D'Albora (h)*

El Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 1 resolvió un tema de tanta trascendencia económica y mediática como de interés técnico[1]. La solución jurídica, sencilla y acertadísima en nuestra opinión, ha suscitado opiniones encontradas en diferentes ámbitos.

Los Hechos [\[arriba\]](#)

Un importante empresario dispuso la venta de tenencias accionarias constitutivas de la mayoría del capital de diferentes sociedades anónimas. Por ello recibió más de setecientos quince millones de pesos (\$ 715.000.000).

El importe recibido fue girado a dos entidades de origen extranjero, radicadas en las islas Cayman y Bahamas, instituidas al efecto como administradores fiduciarios.

El hecho constitutivo del objeto procesal fincó en la forma en que se instrumentó el traspaso del dinero, mediante donaciones con las cuales se constituyeron dos fideicomisos.

Entre los principales aspectos de dichos fideicomisos cabe resaltar los siguientes:

- 1) El empresario asumió el rol de fiduciante, mientras que como beneficiarios y fideicomisarios fueron designados diversos familiares, que compartirían las utilidades.
- 2) Solo tendrían capacidad para administrar los fondos, ajustándose a las indicaciones de un comité integrado por personas designadas por el mismo instituyente.
- 3) La donación encomendada debía efectivizarse en caso de muerte del empresario. Mientras tanto, los fondos debían ser aplicados según indicaciones del comité.
- 4) Ambos fideicomisos fueron constituidos en el extranjero, rigiéndose por las leyes del lugar de celebración.

La Administración Federal de Ingresos Públicos consideró que los fideicomisos permitían al comitente mantener, indirectamente, la propiedad sobre los bienes fideicometidos; por ese motivo asumió que se encontraba ante un negocio simulado, cuyo único objetivo era la evasión impositiva.

Se intimó el pago de los impuestos correspondientes, lo que motivó una apelación al Tribunal Fiscal, circunstancia que, a su vez, determinó la realización de una denuncia penal por parte de la A.F.I.P..

Los hechos imputados fueron considerados como constitutivos del delito previsto en el artículo 2°, inciso a), de la Ley N° 23.771, para los correspondientes a los años 1995 y 1996, y en el artículo 2, inciso a), de la Ley N° 24.769, para los cometidos en los años 1997 y 1998.

Se trata del delito de evasión, agravado por el monto involucrado, y consiste en la conducta del "... 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 tributos al Fisco nacional..."[2], presuntamente cometido al "...haber defraudado al fisco en el pago de distintos impuestos que le correspondían por la venta de su participación en el capital accionario de varias sociedades anónimas, cuyo

importe percibió en los ejercicios fiscales de los años 1995, 1996, y 1997, transfiriéndolo al extranjero."

El Proceso [\[arriba\]](#)

a) La instrucción consideró que se había conservado la disponibilidad de los valores girados al exterior, que únicamente serían transmitidos en caso de muerte, por lo que dispuso el procesamiento, e identificó la constitución de los fideicomisos como un ardid deliberadamente urdido para evadir la tributación.

b) La Alzada[3] confirmó el procesamiento -por mayoría; anticipamos nuestra coincidencia con el voto minoritario- en base a las siguientes consideraciones:

1) "La única explicación, bastante obvia por lo demás, es que todo ese artificio tiene el único propósito de defraudar al fisco sustrayendo el patrimonio a la tributación que le correspondía. Da indicio, igualmente, de esa intención, el hecho de haber elegido para radicar los capitales, dos estados insulares conocidos como 'paraísos fiscales'" (voto del Dr. Hendler).

Aquí conviene efectuar una aclaración. Considerar la utilización de los denominados paraísos fiscales como un indicio de ilicitud pareciera un exceso difícilmente compatible con un estado de derecho.

No se nos escapa que a nivel internacional las Cuarenta Recomendaciones del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI/FATF) propician la adopción de recaudos específicos para analizar las transacciones financieras que provienen de centros de esas características. Pero de allí a considerar que la búsqueda de un tratamiento impositivo más favorable, en una plaza ubicada fuera del territorio que habita el titular de los fondos, implique un accionar clandestino, hay una diferencia sustancial[4]. Especialmente en los sistemas que, como ocurre por regla general en el derecho comparado, no establecen ningún tipo de restricción en tal sentido. Creemos que el principio de inocencia, consagrado por el artículo 18 de la Constitución Nacional, se ve afectado con la interpretación comentada.

2) "...el despliegue engañoso se llevó a cabo principalmente a través de la simulación de los fideicomisos debido a que los funcionarios fiscales, de acuerdo a la importancia de los montos cobrados (...) por la venta de sus acciones, difícilmente habrían dejado de advertir la ocultación con la sola omisión de informar dichas sumas en las declaraciones juradas. Por ende, la declaración incorrecta de los fondos girados al exterior no implica la falta de ardid en el procedimiento empleado, sino la culminación necesaria del plan destinado a disimular la real situación patrimonial del contribuyente con fundamento en la simulación empleada." (voto del Dr. Repetto).

c) Finalmente, el tribunal de juicio concluyó que "Si (...) el hecho imponible no se ha verificado, tampoco puede surgir su consecuencia legal, la obligación tributaria. Ahora bien, la falta del sustrato fáctico que impide, entonces, la configuración del elemento objetivo del tipo, cual es la obligación tributaria, hace impensable que pueda hablarse de delito, determinando la inexistencia de acción penal...". La doctrina del fallo coincide, en lo sustancial, con el voto minoritario de la resolución de cámara.

Cuestiones Preliminares [\[arriba\]](#)

El análisis dogmático presupone aclarar algunas cuestiones atinentes al derecho tributario.

1) La obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por ley. Nace al producirse la situación o

presupuesto de hecho, adoptado por la ley como determinante de la tributación. Tal situación fáctica es definida por Hensel como "el conjunto de presupuestos abstractos, contenidos en las normas del derecho tributario material, de cuya existencia concreta (realización del presupuesto de hecho) derivan determinadas consecuencias jurídicas"[5].

2) El hecho imponible efectivo o presupuesto de hecho que da origen a la obligación es "aquel hecho o circunstancia de hecho que real y verdaderamente realizaron los particulares, con prescindencia de las formas que lo documentan"[6].

3) La simulación en el ámbito tributario requiere "un comportamiento fraudulento que disponga de un aparato documental contrario a la realidad destacado a fines tributarios, por lo que no entraría en la simulación aquella actividad que pudiera identificarse como real, en la voluntad de las partes, y que se desprende de los hechos que amparan documentalmente y la aceptación plena de los efectos jurídicos de la operación"[7].

4) Conviene también precisar los conceptos de elusión, evasión y economía de opción (evitación).

La elusión fiscal consiste en "esquivar la aplicación de la norma tributaria sea por torsión o por distorsión para obtener una ventaja patrimonial por parte del contribuyente, que no realizaría si no se pusieran en práctica, por su parte, hechos, actos y negocios jurídicos con la finalidad exclusiva de soslayarla... La característica de la elusión consiste en obviar el deber tributario sin violar directamente la ley. En efecto, los hechos, actos y negocios jurídicos que se implementen se fundan en la licitud, aun cuando contienen una amenaza al cumplimiento del Derecho positivo, que es lo que se sanciona"[8].

Entonces "si se recurre a formas manifiestamente inadecuadas y anormales con relación al acto o negocio jurídico que se pretende llevar a cabo, si esa recurrencia obedece al deliberado propósito de no pagar el tributo que grava el acto o negocio jurídico realmente perseguido, y si esa anomalía del 'ropaje jurídico' no tiene otra explicación racional que el propósito de evadir el legítimo gravamen, existe una conducta fraudulenta y, por tanto, ilícita, aun cuando esa forma jurídica en sí misma no sea prohibida por el derecho privado"[9].

La evasión por su parte consiste en "toda eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales"[10].

Distinta es la hipótesis que se da cuando el contribuyente persigue un verdadero negocio jurídico, y elige de entre el abanico de posibilidades legales, aquella que resulte más conveniente desde la óptica del ahorro fiscal. En este caso nos encontramos ante lo que se ha dado a llamar economía de opción o evitación, y al respecto se ha dicho que "la ley tributaria no prohíbe el resultado económico que puede lograrse por medios lícitos diferentes a los que prevé el legislador. El ahorro del impuesto no es, por fuerza, un propósito ilegítimo... es lícito hacer todo lo que la ley no prohíbe, pero toda vez que el procedimiento técnico elegido, en su objetiva interpretación, no exhibe otro interés real de las partes que no sea la finalidad fiscal, y, correlativamente, sustituye y subroga con sus efectos los efectos que predica la realización del hecho imponible..."[11].

Según se ve, se discurre en torno a la licitud de elegir la forma jurídica más conveniente para el contribuyente, declarando la opción asumida a la autoridad de contralor, sin "ardid o engaño" de ninguna especie.

El Fallo [\[arriba\]](#)

1) La imputación se centra en que la utilización de los fideicomisos fue considerada por los requirentes como una simulación con el objeto de sustraerse al pago de las correspondientes obligaciones tributarias en relación con el impuesto a los bienes personales.

El fideicomiso como negocio jurídico fue instrumentado en nuestro ordenamiento jurídico por la Ley N° 24.441, que en su artículo 1° precisa: "Habrá fideicomiso cuando una persona (fiduciante) transmita la propiedad fiduciaria de bienes determinados a otra (fiduciario), quien se obliga a ejercerla en beneficio de quien se designe en el contrato (beneficiario), y a transmitirlo al cumplimiento de un plazo o condición al fiduciante, al beneficiario o al fideicomisario".

Va de suyo, entonces, que nuestro ordenamiento jurídico contempla la utilización legal de la figura elegida por el contribuyente, sin añadir consideración de ninguna especie respecto de eventuales consecuencias que puedan colocarlo en los lindes de la Ley Penal Tributaria, en la medida en que su declaración refleje la opción asumida.

El propio tribunal propone como primer tramo del análisis establecer la realidad del negocio y al respecto aclara que los fideicomisos fueron constituidos en el exterior "...no habiendo el ente fiscal cuestionado estas constituciones bajo pretexto de que pudiera haberse violado la ley del lugar, pues su queja es que no se ajusta a la normativa nacional, Ley 24.441, debiendo señalarse que ello no es necesario precisamente por escapar a la regulación nacional."

Agrega que "...frente a la ley argentina, deben ser reconocidos como hábiles, por así resultar del art. 1205 del Código Civil...el propio Fisco ha considerado que el gravamen que nos ocupa no resulta aplicable a los fideicomisos (DAT 67/99) y que los aquí considerados no tienen bienes radicados en el país, inversiones, por lo que no se da el supuesto del art. 26 de la Ley de Impuesto a los Bienes Personales..."

2) La acusación se basa en el principio de la realidad económica contenido en el artículo 2° de la Ley N° 11.683, alegándose la supuesta intención de eludir el pago del impuesto a los bienes personales, con fundamento en la autonomía del derecho tributario.

En relación a los tópicos abordados es necesario pronunciarse respecto a los siguientes temas: la autonomía del derecho tributario y el principio de realidad económica como corolario del primero.

Cabe realizar la aclaración en cuanto al significado de la mentada autonomía, y al respecto se entiende que "...no significa la creación de compartimentos estancos, pues ninguna rama de las ciencias jurídicas puede bastarse a sí misma, ya que entre todas hay 'un vínculo material, una relación de parentesco, que deriva del origen común', de manera tal que 'la autonomía de una rama del derecho no puede destruir y ni siquiera lesionar el concepto unitario del derecho'[12].

El principio de realidad económica fue introducido con un fin práctico, "para que los jueces pudieran apartarse del formalismo conceptual, y, prescindiendo de las formas o apariencias jurídicas, aplicaran la legislación fiscal según la realidad de los hechos económicos, no siempre coincidentes con aquéllas, para que la norma financiera cumpliera la función prevista.". Este criterio interpretativo "...proporcionó un medio adecuado a los jueces para la correcta interpretación de las normas fiscales, pero en estas condiciones: a) que el concepto económico sea un criterio de interpretación y no el único; b) que se aplique a favor o en contra del contribuyente y no solamente en su contra, como suele hacer la administración pública"[13].

El necesario acotamiento en la aplicación de esta norma interpretativa es puesta de manifiesto por el tribunal al expresar que el "...límite que surge ineludible, en tanto su inobservancia puede llevarnos a la aplicación analógica del derecho penal y a la violación del principio de legalidad en materia tributaria. Ello así, por cuanto puede

estarse aplicando analógicamente la ley tributaria dando lugar a la derivación de este proceder de la creación de un hecho imponible no previsto por el legislador; lo que puede traer aparejado, como consecuencia, la también aplicación analógica de la ley penal... Esta limitación se sustenta en el art. 19 de la Constitución Nacional, en tanto nadie puede ser obligado a hacer lo que la ley no manda ni privada de lo que no prohíbe. Por ello los trust... pueden serlo sin que necesariamente implique ello violación de normas argentinas, en la medida que aparezcan razonables motivos, como pueden ser razones de negocios basadas en una mejor protección legal, mayor seguridad jurídicas, razones de mejor tratamiento sucesorio, etc."

Este es, en nuestra opinión, el meollo del asunto. Desde que el proceso penal tiene como finalidad insoslayable la averiguación de la verdad real, parece razonable atender a la realidad económica para apuntalar dicho objetivo. En términos precisos, que se presentó como *blanco*, mediante un ardid o engaño, lo que en realidad era *negro*.

Pero si en realidad era *blanco*, asignarle tratamiento de *negro* implica una aplicación analógica inadmisibles que da por tierra con el principio de legalidad. Y aquí, el principio de la realidad económica no puede, bajo ningún punto de vista, desplazar el eje central del derecho penal.

3) El tribunal entendió que "...ha de tenerse presente que estando en presencia de una investigación penal las presunciones o ficciones previstas en la Ley 11.683, en orden a la determinación de la carga tributaria, no pueden tener carácter vinculante para el juez penal, en tanto no se trata de verdaderas presunciones a las que se refiere el procedimiento penal, y por lo tanto no contribuyen a formar una convicción en el juzgador, sino que más bien se trata de procedimientos objetivamente impuestos para la determinación de materia imponible en una forma mecánica. Si bien ello, desde el punto de vista tributario no ofrece reparo, es cierto que en materia penal atenta contra el debido proceso y el derecho de defensa en juicio..."

Si bien la aplicación analógica en materia tributaria no es descartada "...la mayor parte de la doctrina la acepta... con ciertas restricciones, lo que determina su inaplicabilidad para crear cargas tributarias"[14].

En lo que respecta al sistema de presunciones de culpabilidad, es cierto que "... abundan en el derecho tributario argentino, unas veces por disposición expresa de la ley, otras por creación de la jurisprudencia, y esta 'inversión del onus probandi en materia de dolo, aplicable en el orden tributario, marca una importante diferencia con el derecho penal común'. Este sistema, ha dicho la Cámara Federal de La Plata, es propio del derecho penal económico, a los efectos de reprimir con el máximo rigor toda tentativa de fraude fiscal..."[15]. La Corte Suprema "...se inclina ahora hacia la subjetividad de la sanciones punitivas...", pero "...en el año 1995, violándose los principios del derecho penal se deja de lado la valoración subjetiva de la conducta para sancionar la objetividad de su trasgresión"[16].

Más allá de cualquier ponderación, en el proceso penal arribar a un pronunciamiento condenatorio presupone certeza apodíctica respecto de la materialidad y de la responsabilidad. Las ficciones previstas por la Ley de Procedimientos Tributarios se encuentran en las antípodas de tan precisa exigencia lógica.

La Ley N° 23.771, modificada por Ley N° 24.587, así como también el actual régimen penal tributario -Ley N° 24.769- mantienen los criterios de objetividad mencionados.

4) El tribunal concluyó que "...lo que aparece como cierto es el recurrir a una conducta que se califica como economía de opción o ahorro fiscal, que no exhibe discordancia alguna entre la forma jurídica utilizada y la realidad económica que quedó aprehendida. Se reitera firmemente que nadie está obligado a comportarse de tal manera que su carga tributaria sea la mayor posible, cuando dentro del ámbito de la licitud puede tributar menos o no hacerlo".

En concordancia se ha sostenido que "La sola circunstancia de que el contribuyente recurra a formas o estructuras jurídicas en manifiesta discordancia con las que normalmente se usarían en el caso, para disminuir la carga fiscal, no constituye acto punible"[17].

Colofón [\[arriba\]](#)

Basta con acudir a los principios constitucionales de legalidad y reserva, basamento del derecho penal liberal y presupuesto de la prohibición de la aplicación analógica de los tipos penales, para coincidir con la doctrina del fallo analizado[18].

Desde que los delitos penal tributarios sólo comprenden situaciones que conllevan omisiones dolosas de pago, presupuesto ineludible de cualquier pretensión punitiva resulta ser la existencia de una obligación evadida merced a algún ardid o engaño.

La utilización lícita de una figura legal que mejora la situación del contribuyente - desplazando la titularidad de los bienes- no puede, por aplicación del principio de la realidad económica o por cualquier otro, derivar, presunción mediante, en una inaceptable ampliación del marco de aplicación del tipo penal, acotado por el precepto de la norma.

* Con la colaboración de Guillermo F. Leguizamón.

[1] Causa n° 1094/04, rta. 13/8/04.

[2] Artículo 1° de la Ley N° 24.769.

[3] CNPE, Sala "A", N° 50487, rta. 6/8/03.

[4] Ver, al respecto, D'ALBORA (h), Francisco J. y BIAGOSCH, Zenón A., "Lavado de Dinero y operatoria off shore", ED, suplemento de Derecho Penal y Procesal Penal, diario del 17 de julio de 2001.

[5] GIULIANI FONROUGE, Carlos M., "Derecho Financiero", Buenos Aires, 1997, T I, p. 429 y ss.

[6] ROSEMBUJ, Tulio. "La simulación y el fraude de la ley en la nueva Ley General Tributaria", Madrid, 1996, p. 69.

[7] ROSEMBUJ, Tulio, op. cit. p. 69 y 70.

[8] ROSEMBUJ, Tulio, op. cit. p. 14.

[9] VILLEGAS, Héctor B., "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario", Buenos Aires, 2002, p. 538.

[10] VILLEGAS, Héctor, op. cit. p. 538.

[11] ROSEMBUJ, Tulio, op. cit. p. 94.

[12] GIULIANI FONROUGE, Carlos M, op. cit. p. 36.

[13] GIULIANI FONROUGE, Carlos M, op. cit. p. 101 a 107.

[14] En ese sentido GIULIANI FONROUGE, Carlos M, op. cit. p. 109.

[15] GIULIANI FONROUGE, Carlos M, op. cit., T II, p. 698 y ss.

[16] GIULIANI FONROUGE, Carlos M, op. cit. p. 697 y 698.

[17] GIULIANI FONROUGE, Carlos M, op. cit. p. 745.

[18] D'ALBORA (h), Francisco J., "Introducción al Derecho Penal Económico", LL 1996-D, p. 1192.