



EL DERECHO

Diario de Doctrina y Jurisprudencia

Director:
Carlos Raúl Sanz
Consejo de Redacción:
José María Medrano
Fernando M. Bosch
Guillermo Yacobucci

TRIBUTARIO

SERIE ESPECIAL

JURISPRUDENCIA

Ley Penal Tributaria:

Excepción: falta de acción; ausencia de hecho imponible; principio de legalidad; realidad económica; retribución de analogía.

NF Con nota a fallo

1 - Si bien la excepción de falta de acción no resulta ser el medio habitual para declarar la inexistencia del delito, el principio debe ceder cuando de la descripción de los hechos surge con toda evidencia la ausencia de su encuadramiento en las figuras penales.

2 - La constitución de un fideicomiso en el exterior, regulado por la ley extranjera, constituye una forma jurídica adecuada

da que no puede ser recalificada bajo el principio de la realidad económica consagrado por el art. 2° de la ley 11.683. Frente a la ley argentina deben ser considerados hábiles por así mandarlo el art. 1205 del cód. civil."

3 - Los efectos del fideicomiso no pueden desconocerse invocando la autonomía del derecho tributario ya que esta reconocida autonomía no implica una independencia que la ponga fuera del conjunto del derecho, que es una unidad en la que sus partes deben armonizarse.

4 - El principio de la realidad económica consagrado en el art. 2° de la ley 11.683 establece su aplicación al caso en que los actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas "no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice", lo cual significa una limitación importante a la misma aplicación del principio interpretativo en trato; límite que surge ineludible, en tanto su inobser-

DIRECTOR:
ALBERTO TARSITANO
SECRETARIO:
HERNAN GARCIA BELSUÑE

vancia puede llevarnos a la aplicación analógica del derecho penal y a la violación del principio de legalidad en materia tributaria.

5 - El principio de la realidad económica no es más que un sistema interpretativo, que convive con otros, por lo que su utilización en forma exclusiva no sólo es improcedente sino que puede dar lugar a la antes mencionada aplicación analógica de la ley tributaria.

6 - No obstante ello, 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 determina-

NF Economía de opción, elusión y evasión

por ALBERTO TARSITANO

Sumario: 1. PRELIMINAR. - 2. EL CASO. - 3. EL FALLO DEL TRIBUNAL ORAL. 3.1. NO HAY DELITO SIN IMPUESTO. 3.2. NADIE ESTÁ OBLIGADO A COMPORTARSE DE TAL MANERA QUE SU CARGA TRIBUTARIA SEA MAYOR. 3.3. EL PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONOMICA NO PUEDE CONDUCIR A CREAR LA OBLIGACION TRIBUTARIA NI A LA APLICACION ANALOGICA DE LA LEY TRIBUTARIA. 3.4. LA AUTONOMIA DEL DERECHO TRIBUTARIO NO IMPLICA

DEJAR DE LADO LA UNIDAD TOTAL DEL ORDEN JURIDICO. 3.5. EL FISCO NO PUEDE INVADIR EL CAMPO DE LA LIBERTAD DE CONTRATACION PRESCRIBIENDO QUE CONTRATOS DEBEN SUSCRIBIR LOS PARTICULARES, SI LOS QUE HAN SUSCRITO SE JUZGAN ADECUADOS PARA EL CUMPLIMIENTO DE LOS FINES TUTELADOS POR EL DERECHO. 3.6. NO PUEDE HABER SIMULACION POR UTILIZACION DE FIDEICOMISOS LEGITIMAMENTE CONSTITUIDOS. 3.7. SE TRATA

DE UN SUPUESTO DE ECONOMIA DE OPCION EN VIRTUD DEL CUAL SE HACE USO DE LA UTILIZACION DE OPCIONES QUE OFRECEN LAS LEYES EN EL CONTEXTO DE LA ACTIVIDAD ECONOMICA, LA AUTONOMIA CONTRACTUAL Y LAS PRACTICAS MERCANTILES.

1 Preliminar

La noticia del fallo que se comenta nos encontró en un seminario penal tributario -organizado en el marco del Congreso anual de la *Internacional Fiscal Association (IFA)*- en el que se trataban los efectos tributarios y pena-

CONTENIDO

DOCTRINA

"Precios públicos": Una nueva figura de ingresos públicos en el Derecho Tributario español, por Carlos Palao Taboada 6
Una historia, un tratado y una breve reflexión, por Eduardo Augusto Rossen 12

NOTA

Economía de opción, elusión y evasión, por Alberto Tarsitano 1
¿Es viable la acción contencioso administrativa contra la determinación de impuestos?, por Ricardo Mihura Estrada 10

JURISPRUDENCIA

CORTE SUPREMA

Impuestos: Obligación tributaria: facultades de la AFIP; requisitos para la ejecución fiscal. Recurso Extraordinario: Sentencia definitiva: superior tribunal de la causa (CS, octubre 21-2003) 10
Impuestos: Tasas por Servicios Aeroportuarios: aeronaves del Estado Nacional -LADE-; transporte aerocomercial; carácter privado de este tipo de aeronaves; facultad de las provincias de cobrar al Estado tasas aeronáuticas (CS, junio 29-2004) 13
Impuestos: Procedimiento: competencia; Tribunal Fiscal de la Nación (CS, marzo 16-2004) 15
Impuestos: Procedimiento: responsabilidad solidaria; prescripción; IVA (CS, marzo 30-2004) 15
Impuestos: Procedimiento: competencia; medidas cautelares; prohibición de innovar; impuesto de sellos (CS, abril 29-2004) 17

FEDERAL

Impuesto a las Ganancias: Ganancias de fuente argentina: intereses pagados en el exterior; repetición; improcedencia (CNCont.-adm. Fed., sala III, marzo 3-2004) 18

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

Impuestos: Impuesto a las ganancias: deducciones en concepto de intereses financieros; cálculo (Tribunal Fiscal de la Nación, sala A, mayo 24-2004) 20
Impuestos: Competencia del Tribunal Fiscal: monto multa (Tribunal Fiscal de la Nación, sala B, marzo 16-2004) 21

PENAL ECONOMICO

Ley Penal Tributaria: Excepción: falta de acción; ausencia de hecho imponible; principio de legalidad; realidad económica; retribución de analogía (Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 1, agosto 13-2004) 1

CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES

Impuestos: Exención: tasa por alumbrado, barrido y limpieza (TSJ Ciudad de Buenos Aires, junio 16-2004) 18

OPINIONES Y DOCUMENTOS

Recuerdos desde Argentina de mis estudios en la Universidad de La Laguna (con especial referencia al Derecho Tributario), por María de los Ángeles Padilla García 22

FICHAS BIBLIOGRÁFICAS

FÉLIX GUSTAVO GUERRIERI: Cuestiones tributarias, por Roberto Mario Mordegliá 23

HISTORIA E IMPUESTOS

Una primera aproximación a algunos aspectos rentísticos del Cabildo de Buenos Aires, por Gladys Viviana Vidal 23

ción 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, sin que más bien se trata de procedimientos objetivamente dispuestos 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, en tanto se muestran como instrumentos no aptos para llegar a la verdad real, objetivo de todo proceso penal. Ello así, por cuanto no se trata realmente de presunciones, sino de ficciones, estimaciones, imputaciones legales, formas de calcular el crédito fiscal, etc. sobre cuya base no puede sustentarse un proceso penal.

7 - El principio interpretativo en cuestión, en el caso particular de autos, no puede darnos la pauta de la existencia de simulación por utilización de fideicomisos legítimamente constituidos, pues 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.

8 - 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.

52.969 - Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 1, agosto 13-2004. - E., E. s/leyes 23.771 y 24.769.

Buenos Aires, 13 de agosto de 2004. - Autos y Vistos: c. presente incidente de falta de acción promovido y subsidiariamente de prescripción de la acción penal, en los presentes autos N° 1094/04, caratulados "E., E. s/leyes 23.771 y 24.769", por la Defensa.

Y Considerando: I. Motivo de la incidencia. Trámite. Se promueve la misma sobre la base de la excepción de falta de acción por inexistencia de delito y, subsidiariamente de prescripción de la acción penal, de conformidad con lo normado por el art. 358 del cód. procesal penal y en función del art. 339 y sigs. del mismo cuerpo legal.

Del planteo se corrió vista al Ministerio Público Fiscal y a la querrela, quienes se expidieron a fs. 27/vta. y fs.

29/37, por el rechazo de la pretensión de la defensa, en base a las consideraciones que expusieran y que por razones de economía procesal se dan por reproducidas.

II. Antecedentes de la cuestión. En los autos principales, tanto el señor fiscal de instrucción como la querrela ejercitada por la Administración Federal de Ingresos Públicos (DGI), han producido sus requerimientos de elevación a juicio, en razón de imputar al procesado de autos el delito previsto en el art. 2°, inc. a) de la ley 23.771 [EDLA, 1990-62] en lo que atañe a los períodos impositivos de los años 1995 y 1996, mientras que se le endilga la violación del art. 2°, inc. a) de la ley 24.769 [EDLA, 1997-A-97] en lo que se refiere a los de los años 1997 y 1998, en todos los casos en relación con la omisión de pago del Impuesto a los Bienes Personales; circunstancia a la que se habría llegado por la vía de una simulación.

III. Consideración en abstracto de la procedencia del planteo. Bien señala la incidentista que el art. 358 del código de forma establece como única condición para la procedencia del planteo de la excepción que la misma no fuera manifiestamente improcedente. Pero, también ha de tenerse en cuenta que tal excepción no resulta ser el medio habitual para declarar la inexistencia del delito investigado en autos, conforme se ha dicho por la jurisprudencia en muchas oportunidades.

Sin embargo, esta negativa no puede ser absoluta y debe ceder cuando, de la descripción de los hechos efectuada en un requerimiento de elevación a juicio y del examen de las actuaciones, surge con toda evidencia la ausencia del encuadramiento de los hechos en las figuras penales determinadas por tal requerimiento, para evitar, de este modo, la inútil prosecución del proceso que sólo trasuntaría un dispendio de la actividad jurisdiccional que puede y debe ser evitado. Así lo entendió la Cámara Nacional de Casación Penal, en conjunción con la opinión de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Criminal y Correccional de la Capital, en reiteradas oportunidades, conclusión a la que adherimos (ejemplo de ello son los fallos citados por la presentante y otros, como ser: CNCP, sala III, causa n° 2984, reg. 715/01 y sala II, causa n° 1780, reg. 2213/98; entre otros; CCCC, sala II, causa n° 29.430, 4/12/84; sala IV, causa "Fontevicchia", 10/10/85; sala V, causa n° 28.429, 15/11/91; entre otros).

La doctrina, por su parte, no ha sido ajena a esta posición, que es sustentada; entre otros por Francisco D'Albora al comentar el art. 339 del CPP ("Código Procesal Penal de la Nación", Abeledo-Perrot, 1993, págs. 329/330) al expresar que "...cabría añadir dentro de este género, la inexistencia de delito cuando resulta manifiesta de la mera descripción efectuada en el acto promotor... y el juez no hubiese rechazado el requerimiento fiscal tempestivamente". Por su parte, Raúl W. Abalos ("Código Procesal Penal de la Nación", segunda edición, 1994, pág. 762) sostiene que "La acción tiende a realizar el derecho sustantivo; mientras que la excepción trata de que no se efectivice... la falta de acción comprende los impedimentos formales a la promoción o ejercicio de la acción penal, y justamente un inconveniente insalvable es la falta de un hecho delictivo sobre el que se pueda ejercer dicha acción".

IV. En el caso concreto de autos. El examen que se ha efectuado de las constancias de la causa que se encuentra a estudio del Tribunal, permite apreciar que durante la instrucción judicial ha habido un amplio debate respecto de los hechos y sus circunstancias, así como de las calificaciones legales, de modo tal que resulta aceptable la propuesta de que el Tribunal se adentre en el tratamiento de la excepción, en la medida que su planteo se encuentra sustentado en los elementos de juicio incorporados hasta ahora en la causa. Consecuentemente, sin adelantar opinión alguna sobre la cuestión de fondo, queda justificado en este caso el tratamiento en esta etapa procesal, en tanto y en cuanto un pronunciamiento sobre la existencia o no de acción penal puede evitar un dispendio jurisdiccional.

V. El objeto procesal cuyo examen anticipado se propone. Se centra el mismo en el presunto incumplimiento de las obligaciones tributarias vinculadas con el Impuesto a los Bienes Personales por los períodos fiscales 1995, 1996, 1997 y 1998, pues a ellos hacen referencia los requerimientos antes mencionados, constituyendo el objeto procesal del presente juicio. Ello, como configurativo de los delitos previstos en el art. 2°, inc. a) de la ley 23.771, en el caso de los dos primeros hechos, y en los otros dos del art. 2°, inc. a) de la ley 24.769.

El tema merece una mayor ampliación: En efecto, la imputación delictiva mantenida por los requerentes gira en torno a la circunstancia de haberse declarado -por el en-

les derivados del uso de formas jurídicas consideradas inadecuadas por el nivel de desajuste, variable, entre la forma instrumental empleada por el contribuyente y la sustancia económica adjudicada a su conducta por el intérprete. Uno de los casos presentados, era, precisamente, aquel que ahora ha venido a dejar sin efecto la decisión del Tribunal Oral. En el panel, personas de sistemas jurídicos muy diferentes, con distintos enfoques y propuestas, debatíamos, empero, sobre un problema común: cómo trazar la línea divisoria entre economía de opción, elusión y evasión.

Esta introducción da cuenta no sólo de la importancia del tema, sino de su actualidad en el ámbito vernáculo y en el internacional, porque en todos lados constituye motivo de atención determinar en qué medida la recalificación, efectuada por el fisco o los tribunales, de formas jurídicas válidas para el derecho civil o comercial, a las que sin embargo se les adjudica una tensión con el fin perseguido por la norma fiscal, puede terminar deslizando la consideración de la conducta del plano de los efectos fiscales a las consecuencias penales(!). Y la atención se transforma en preocupación por la amenaza al principio de seguridad jurídica que traduce el hecho de que personas decentes se encuentren, de repente, sometidas a un proceso penal, porque existe una distinta valoración sobre los efectos tributarios que provoca la elección de caminos jurídicos que el contribuyente juzgó eficientes y honestos, dentro de lo que la ley permite, para aminorar o eliminar el costo impositivo.

2 El caso

Los hechos y antecedentes del caso, considerados en sus rasgos conducentes a esta nota, son:

(1) Al respecto ver TARSIANO, ALBERTO, en *Las formas jurídicas inadecuadas en el derecho tributario y en el derecho penal tributario*, publicado en "Suplemento de Derecho Económico de La Ley", febrero 2004, pág. 169 y sigs.

1. El Sr. E.E. constituyó fideicomisos en el exterior (*trust*) bajo las reglas de esas jurisdicciones.

2. Cedió a los fideicomisos importantes sumas de dinero provenientes de la venta de acciones de sociedades argentinas, que declaró no gravadas de acuerdo con la ley del impuesto a las ganancias.

3. Instituyó beneficiarios de los fideicomisos a personas de su núcleo íntimo.

4. Designó administrador de los fideicomisos a personas que podían ser removidas por su sola voluntad.

5. Exteriorizó en sus declaraciones del impuesto a las ganancias las sumas transferidas al fideicomiso.

6. La AFIP, el Fiscal y la mayoría de la sala A, de la Cámara en lo Penal Económico que decidió la cuestión durante la instrucción, consideró que habría existido una evasión al impuesto sobre los bienes personales, por entender que, en la realidad económica, el Sr. E.E. no se había desprendido efectivamente de los activos monetarios, que, en consecuencia, se mantenían sometidos a dicho impuesto. Se entendió, pues, que la constitución de los *trust* en el exterior, consagraban una simulación, con la idoneidad requerida por la ley penal tributaria (leyes 23.771 [EDLA, 1990-62] y 24.769 [EDLA, 1997-A-97]) para vincular en grado de procesamiento. La minoría, en voto suscripto por el Dr. Juan Carlos Bonzón Rafart, había formulado interesantes consideraciones que conducían a sostener, con acierto, que la elusión, aun cuando pudiera generar los efectos fiscales que el contribuyente trató de evitar por un uso meramente instrumental de las formas jurídicas, no podía constituir un delito fiscal. A lo sumo, se podía verificar una conducta infraccional, sancionada con multa.

3 El fallo del Tribunal Oral

El tribunal consideró que no se había producido el hecho imponible y, por ende, no existió obligación tributaria

alguna. Juzgó, contrariamente a lo sostenido por la AFIP y la fiscalía, que la constitución de los fideicomisos en el exterior no constituía una forma jurídica manifiestamente inadecuada que habilitara la recalificación de la situación fiscal, a la luz del principio consagrado en el art. 2° de la ley 11.683.

Vamos a repasar los principales fundamentos del fallo.

3.1. No hay delito sin impuesto

En términos simples, el tribunal decidió que no había delito desde que no se debía ningún impuesto. Esta consideración parte de una premisa elemental: no hay hecho punible si no hay hecho imponible. Fue tan fuerte esta percepción, que el tribunal hizo lugar a la excepción de falta de acción planteada por la defensa, con lo cual abrió un cauce procesal -bien que excepcional- que evita el dispendio jurisdiccional y el estrés provocado por causas que nunca debieron ser iniciadas por la ausencia de aquella premisa. La decisión incurrió en disquisiciones de las cuales nos vamos a ocupar sucintamente, para señalar su influencia sobre futuras causas, porque, vale la pena destacarlo, este fallo es importante por dos razones. La primera, porque evita que una persona inocente sea condenada. La segunda, porque los fundamentos del fallo, por atinados, con seguridad serán la cimiento de una jurisprudencia que evite que otras personas se vean sometidas a un trance similar. Estos fundamentos sirven para despejar confusiones conceptuales, bien que, vale la pena advertirlo por su proyección futura, en materia penal lo que manda son los hechos y la ponderación de las circunstancias particulares de cada caso bajo juzgamiento.

3.2. Nadie está obligado a comportarse de tal manera que su carga tributaria sea mayor.

Este principio fue establecido por la Corte Suprema de los Estados Unidos en la causa "Gregory vs. Helvering", de 1935, en la que sostuvo que no puede ponerse en duda el derecho de los contribuyentes a reducir el pago de sus

cartado— como donaciones en el exterior de sumas percibidas en virtud de operaciones de compraventa de acciones de distintas empresas, las que fueron giradas a fideicomisos constituidos en el exterior con los fiduciarios "Citi Trust Cayman Limited" e "Itk Trust Co.", omitiendo ser declaradas como bienes o inversiones "en el exterior", ya que habría conservado el contribuyente imputado en autos la disponibilidad indirecta de tales bienes. Dentro de este contexto, la propia utilización de los fideicomisos es 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 antes mencionados.

VI. *El fideicomiso como negocio jurídico.* Sin entrar en definiciones respecto del negocio fiduciario, si podemos señalar que en el mismo una de las partes (fiduciante) otorga a la otra (fiduciario) un amplio poder jurídico sobre una cosa para un fin determinado, que se vincula con otra parte (beneficiario), debiendo el primero utilizar la situación jurídica en que ha sido puesto dentro de los límites del mencionado fin.

Este instituto, que fuera recogido en nuestra legislación por la ley 24.441 [EDLA, 1995-A-63], tiene su origen en el Derecho Romano, en el cual se ha inspirado el derecho continental europeo, a cuyo sistema pertenece el nuestro. Al margen de ello, ha adquirido un desarrollo muy particular en el derecho inglés, donde se lo conoce con el nombre de "trust". En ambos sistemas se produce la transmisión del derecho de propiedad del fiduciante al fiduciario, que es dueño en interés ajeno, consecuencia de las limitaciones que surgen del fin del fideicomiso.

Pero, la diferencia, estima la doctrina, se encuentra en que en el trust anglosajón coexisten dos propiedades sobre el mismo bien: la del fiduciario en su carácter de propietario legal y la del beneficiario como propietario en equidad, según la doble configuración del derecho anglosajón que se desglosa en *common law* y *equity*. No sucede esto en el derecho continental, donde uno de los atributos del dominio es la exclusividad, de modo que existe una sola propiedad, la del fiduciario, no obstante la limitación a que pudiera estar sometida en razón del contrato.

La ley 24.441 optó por una variante, que se ha dado en llamar latinoamericana, que acerca aun más que el sistema europeo continental el fideicomiso al trust, como por

ejemplo su art. 25, que prevé las causales de extinción del fideicomiso, mencionando entre ellas la revocación por parte del fiduciante si se hubiera reservado expresamente esta facultad o cualquier otra causal prevista en el contrato. O su art. 1º, en tanto permite la transmisión de la propiedad, al cumplimiento del plazo o condición, al beneficiario, fideicomiso o fiduciante, con lo cual puede ella volver a manos de quien hubo de constituir el fideicomiso.

Esta similitud, pese al distinto origen jurídico, en el caso, se estima reviste importancia que será resaltada luego. Vale la pena, aquí, señalar que la propiedad fiduciaria no es imperfecta, ya que debe ser respetada por las partes y terceros: pero que "...causa cierta discordia la separación de los bienes fideicomitidos frente a los criterios de unidad y universalidad del patrimonio..." (Hayzys, Jorge R., "Fideicomiso", Astrea, pág. 49).

VII. *El fideicomiso como mero instrumento de simulación.* De este modo han sido calificados ambos fideicomisos constituidos por el contribuyente aquí procesado; tal la opinión de las partes requirentes de la apertura del juicio. En efecto, si bien no atacan los contratos en sí mismos, los que implícitamente consideran correctos desde el punto de vista formal, plantean que constituyen instrumentos de la simulación tendiente a eludir el pago de las obligaciones tributarias que se le reclamaban.

Lo primero que hay que señalar es que los contratos fueron constituidos en el exterior, de conformidad con las leyes que imperan en los lugares respectivos (Islas Cayman y Bahamas), 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.

Por esa circunstancia, frente a la ley argentina, deben ser reconocidos como hábiles, por así resultar del art. 1205 del cód. civil al expresar "los contratos hechos fuera del territorio de la República, serán juzgados, en cuanto a su validez o nulidad, su naturaleza y obligaciones que produzcan, por las leyes del lugar en que hubiesen sido celebrados". Agréguese a ello, que 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, en su texto vigente actualmente, para que puedan ser alcanzados por el gravamen.

La construcción de la imputación penal implica poner en tela de juicio la utilización de los fideicomisos —los cuales no fueran objetados como contrarios a la ley del lugar de constitución— por la razón de su instrumentación con el propósito elusivo referido, conclusión que se basa en el principio de la realidad económica contenido en el art. 2º de la ley 11.683 [EDLA, 1978-397; 1998-B-35]. Ahora bien, el ente fiscal pretende hacer prevalecer por sobre esta constitución de fideicomisos una alegada su—puesta intención de eludir el pago del impuesto a los bienes personales, sobre la base de la innegable autonomía del derecho tributario.

Con ello, parece olvidarse que autonomía no implica una tal independencia que lo ponga fuera del conjunto del derecho, que es una unidad en la que sus partes deben armonizarse. En este sentido, cabe una destacada opinión doctrinaria: "no existen en el Derecho dimensiones paralelas cada una de ellas en situación de modificar los sucesos que se verifican en las otras; existe, en cambio, una sola y única realidad, con aspectos diversos según la perspectiva que aquí viene observada; y si ninguno de estos aspectos puede modificar a los otros, todos juntos concurren a realizar la fenomenología jurídica" (Nicola D'Amati, "Derecho Tributario, Teoría y Crítica", Madrid, Ed. de Derecho Financiero, pág. 25).

En este mismo sentido, nuestra Corte Suprema, en un importante fallo por su trascendencia jurídica ("P.A.S.A. Petroquímica Argentina S.A.", 17/5/1977, "D.F.", XXVII, pág. 134) sostuvo que "el derecho tributario cuenta en la actualidad con conceptos, principios, institutos y métodos que se distinguen de los del derecho privado, todo lo cual ha hecho perder a éste la preeminencia que otrora tenía sobre aquél. Hoy es una realidad universal —manifestada por la doctrina, la legislación y la jurisprudencia— la evolución que se ha operado en ese sentido. Ello no quiere decir, sin embargo, que el derecho tributario, como disciplina jurídica cuyo objeto concierne a las instituciones que integran el régimen de los recursos derivados con que cuenta la economía del Estado, permanezca al margen de la unidad general del derecho, ni que, no obstante formar parte del derecho público, no admita compatibilidad con principios comunes del derecho privado, en especial del derecho ci—

impuestos o a eludirlo enteramente, por medio de lo que la ley permita (293 US 465). De allí, pasó a ser reiterado por casi todos los tribunales superiores del mundo, como una confirmación del derecho del contribuyente al ahorro legítimo del impuesto. Nuestra Corte Suprema ha sostenido que no es reprobable el esfuerzo honesto del contribuyente para limitar sus impuestos al mínimo legal (Fallos, 241:210).

3.3. *El principio de la realidad económica no puede conducir a crear la obligación tributaria ni a la aplicación analógica de la ley tributaria*

El tribunal realizó una serie de atinadas observaciones sobre los límites del denominado método de la realidad económica para la interpretación de la ley tributaria. En particular, señaló el peligro de que por aplicación de una supuesta realidad económica incorporada al hecho imponible, le haya sido dado al intérprete la posibilidad de gravar toda transacción que conduzca a un resultado semejante, porque con ello se estaría violando el principio de legalidad en materia tributaria y su corolario, que es la prohibición de la analogía. Adviértase cómo estos principios, dominantes en el campo tributario, se vuelven todavía más vigorosos cuando a través del citado método, las consecuencias no se detienen en el hecho imponible, sino que se pretende extraer de ellos consecuencias penales.

Con estos presupuestos, el tribunal trazó el límite al principio de la realidad económica previsto en el art. 1º de la ley procesal tributaria, vinculándolo al uso de formas jurídicas manifiestamente inadecuadas. De allí concluyó que no se trataba del supuesto que habilita la ley, toda vez que la ley argentina reconoce validez a los institutos jurídicos creados bajo la ley de la jurisdicción que regula su creación y funcionamiento. Y es por tal razón que no encontró dicotomía entre forma y contenido, ni desvío instrumental en las formas jurídicas empleadas para encauzar

la auténtica intención del imputado, que era desprenderse de los bienes en beneficio de terceros, bajo las condiciones de una figura reconocida por nuestro derecho.

3.4. *La autonomía del derecho tributario no implica dejar de lado la unidad total del orden jurídico*

Con esta consideración el tribunal oral establece que las formas jurídicas consideradas válidas para el derecho privado (art. 1205, cód. civil), no pueden ser desconocidas por el derecho tributario en los efectos que generan, y menos aún, extraer de este desconocimiento una consecuencia penal. Se alinea de esta forma el tribunal con la corriente que, sin negar la autonomía calificadora del derecho tributario para la creación de figuras con un contenido diferente al derecho privado, al mismo tiempo reconoce que si el derecho tributario no definió expresamente la situación tributaria, no puede el intérprete, con el solo arbitrio de recurrir a la realidad económica, desconocer los efectos de relaciones jurídicas entabladas al amparo del derecho privado, y que por ello merecen la tutela de los tribunales. Acertadamente se afirma el principio de que el Derecho, como sistema jurídico, debe conferir estabilidad al conjunto de relaciones jurídicas entabladas por las personas que creen sinceramente gozar de los derechos que han establecido, al menos, naturalmente, que exista un uso abusivo o inadecuado tales relaciones, lo que el tribunal no encontró en el caso.

3.5. *El fisco no puede invadir el campo de la libertad de contratación prescribiendo qué contratos deben suscribirse los particulares, si los que han suscripto se juzgan adecuados para el cumplimiento de los fines tutelados por el derecho*

Este argumento fue utilizado para desestimar el razonamiento de la acusación, que se basaba en que existían otros medios para transferir los activos a los beneficiarios. El Tribunal distinguió bien entre la figuras del fideicomiso

de otras, que se proponían por los requirentes como mecanismos naturales para plasmar la voluntad de transferir los activos monetarios a los beneficiarios. Una observación merece ser destacada porque equilibra dos valores que merecen tutela, como son la autonomía de la voluntad de los particulares y el derecho del Estado a reaccionar contra los quiebres de la ley, aun los indirectos. Afirmó el Tribunal que en la medida en que no exista desajuste entre la causa típica del negocio jurídico y el resultado económico alcanzado, no puede haber habilitación al intérprete para recharacterizar la situación a los efectos tributarios, ni proponer, por lo tanto, cuál hubiera sido el esquema jurídico que debió haberse seguido en la oportunidad. En términos concretos, el señor E. E. se valió de un esquema jurídico válido, utilizó la figura del trust de manera normal y logró el resultado práctico que persigue esta figura, a la que, a mayor abundamiento, el Tribunal encontró razones de tipo económico y hasta personal que pueden justificar su empleo.

3.6. *No puede haber simulación por utilización de fideicomisos legítimamente constituidos*

Los requirentes imputaban la propia utilización de los fideicomisos como una simulación tendiente a sustraer los activos de la base imponible del impuesto sobre los bienes personales. Esta imputación no había sido edificada, empero, sobre el ataque de los fideicomisos como contrarios a la ley de lugar de constitución. Tampoco se había hecho aplicación de la teoría del acto jurídico simulado del derecho civil, desde que no había sido probado el acuerdo negociado entre todos los otorgantes del acto, conducente a demostrar que el resultado que se exhibe no es, en realidad, el verdadero que las partes han alcanzado y que permanece oculto. Es bastante común, en materia penal tributaria, hacer referencia a la simulación de actos jurídicos sin que las exigencias del acto simulado sean establecidas con el rigor del derecho civil, con lo

vil, generalmente con vigencia en todo el sistema jurídico (Fallos, 190-142; 205-200)".

En el contexto de estas premisas, la norma argüida establece su aplicación al caso en que los actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas "no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice", lo cual significa una limitación importante a la misma aplicación del principio interpretativo en trato; 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. Esto así, por cuanto si no hay hecho imponible —y no surgir obligación tributaria alguna— no puede haber hecho punible.

Si bien es cierto que el método denominado de la interpretación económica puede aplicarse para corregir situaciones anormales creadas por el contribuyente, también lo es que "mediante ella no puede llegarse al resultado de alterar o modificar, por consideraciones subjetivas que el intérprete o el juzgador desarrollen en lo que respecta a la justicia fiscal, un concepto adoptado por el legislador" (Tribunal Fiscal de la Nación, 28 de julio de 1977, "Impuestos", T. XXXV, pág. 1324).

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 privado de lo que no prohíbe. Por ello, los trust —institutos que se constituyen en el extranjero, es decir, en otra jurisdicción— pueden serlo sin que necesariamente implique ello violación de normas argentinas, en la medida de que aparezcan razonables motivos, como pueden ser razones de negocios basadas en una mejor protección legal, mayor seguridad jurídicas, razones de mejor tratamiento sucesorio, etcétera. En semejante contexto, no puede reprocharse como manifiestamente inadecuada la figura jurídica utilizada ni el lugar de su realización.

Por otro lado, el principio de la realidad económica, es más que un sistema interpretativo, que convive con otros, por lo que su utilización en forma exclusiva no sólo es improcedente sino que puede dar lugar a la antes mencionada aplicación analógica de la ley tributaria, comprendiendo en la norma interpretada situaciones no previstas que darían como resultado una verdadera creación normativa ajena a la voluntad del legislador (ver García Vizcaí-

no, Catalina, "Derecho Tributario", Depalma, t. I, pág. 169 y sigs.).

De lo que se trata es de la aplicación prudente del principio, sin perjuicio de otros métodos interpretativos, para que no se llegue a este extremo, tarea que corresponde al intérprete, o sea del juzgador judicial o administrativo. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que no cabe aceptar la analogía como método interpretativo de las normas tributarias, para entender el derecho más allá de lo previsto por el legislador ni para imponer una obligación, ya que se conculcaría el principio de reserva o legalidad (Fallos, 315:820, "Bertellotti", 28/4/92).

Conforme los principios de legalidad y reserva, de raíz constitucional, sólo quedarán gravados los hechos y negocios jurídicos que queden comprendidos en la definición de hecho imponible fijada por el Poder Legislativo (arts. 4º, 17, 19 y 75, inc. 2º, CN), por lo que el principio de realidad económica no puede exigir, forzando la situación fáctica, que se aplique el gravamen a situaciones distintas de las tipificadas, por más que puedan ser similares a ellas.

VIII. *Los fideicomisos que se cuestionan en autos.* Fundamentalmente, los impulsores de la acción penal, describen que dichos contratos permiten a E. mantener indirectamente la propiedad sobre los bienes que destinara a los fideicomisos, en base a la siguiente argumentación: 1) haber declarado como donaciones en el exterior las sumas recibidas por las operaciones de compraventa de las acciones individualizadas en autos, con las cuales se constituyeron los dos fideicomisos con "Citi Trust Cyaman Ltd." e "ITK Trust Co."; 2) por lo tanto, no haber exteriorizado dichas sumas como inversiones en el extranjero, dado que el contribuyente mantenía la disponibilidad "indirecta" de los bienes, lo que accediera con las declaraciones del impuesto a los bienes personales de los años 1995, 1996, 1997 y 1998; 3) en este último aspecto, haber formado un "comité" a través del cual E. seguía dirigiendo el negocio, convirtiéndolo a los fiduciarios en subalternos de dicho comité que, a su vez, le respondía incondicionalmente; 4) que no puede pensarse en donaciones irrevocables del contribuyente a los fideicomisos, ya que ello constituye una "gran mentira" o "es una persona de una generosidad inabarcable", atento a que se estaba desprendiendo de cuantiosas sumas sin rédito alguno.

Si el cuestionamiento pasa por su utilización y no por su creación, no se advierte que haya violación del orden jurídico nacional que afecte su validez (art. 1205, cód. civil). El problema reside en que el Fisco, de acuerdo con el

principio de la realidad económica del art. 2º de la ley 11.683, ha pretendido determinar en el caso de autos la existencia de los hechos imponibles generadores de las obligaciones tributarias que se le reclaman al encartado.

Ahora bien, si este no es más que un principio interpretativo, que debe desempeñar su papel en forma conjunta con los demás para llegar a la verdadera voluntad del legislador, debe ser utilizado con el máximo cuidado para no caer por vía interpretativa en la creación de los hechos imponibles que niega el contribuyente haber realizado. Concretamente, debemos avocarnos a determinar si en el caso concreto las formas jurídicas utilizadas "no son manifiestamente" las que el derecho privado ofrezca o autorice para asegurar adecuadamente la intención económica y efectiva del contribuyente, para lo cual debe tenerse presente no sólo el texto de la norma sino las circunstancias fácticas del hecho.

Es así que tendrá importancia el respeto por el principio de legalidad, que exige que todo tributo sea creado por ley en la cual se encuentren los elementos fundamentales de la relación tributaria, esto es, designados los sujetos activo y pasivo, el hecho imponible y la magnitud del tributo. En este aspecto, en el caso, debe señalarse que la constitución de los fideicomisos no se encuentra regulada por la ley 24.441, al haber sido constituidos en el extranjero, y que a los efectos de la validez del acto jurídico y de la relación entre las partes, es de aplicación la ley del estado donde se ha celebrado el contrato, lo cual ha sido reconocido por el propio tributario (Kern, Juan R., "Trust y fideicomiso en el exterior". Segundas Jornadas Internacionales sobre Administración Tributaria Organizadas por la AFIP, Setiembre 2003, Errepar). Tampoco puede dejarse de lado la validez formal de los fideicomisos y la circunstancia que el Fisco se haya pronunciado ser extraños al gravamen a los bienes personales (DAT 67/99), lo que demuestra una posición contradictoria con la observada en autos. Entonces, como lo ha sostenido la Corte Suprema, no resulta procedente la aplicación del principio de la realidad económica para desvirtuar lo establecido específicamente por las normas legales regulatorias de la relación tributaria, pues "...se afectaría el principio de reserva o legalidad, con el consiguiente menoscabo de la seguridad jurídica y desconocimiento de la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas en materia tributaria" (Fallo del 27/12/93 en los autos "Autolatina Argentina c. DGI").

En punto al principio que nos ocupa, de la realidad económica, no está demás hacer constar que la doctrina,

se brinda una especie de noción de simulación propia del derecho penal tributario, emparentada directamente con el uso instrumental de una forma jurídica que no refleja una supuesta sustancia económica. Pero aun cuando esto sea así, no cabe aquí hablar de simulación, porque para ello es necesario, se repite, un acuerdo negociado entre las partes al que se le proporciona poca o ninguna atención.

El caso plantea una cuestión interesante porque los acusadores, y otros jueces con anterioridad, habían juzgado que el uso de una forma inadecuada, por el uso en sí misma, revelaba la existencia de un ardid idóneo para perfeccionar la figura típica de la evasión fiscal. Esta conclusión, parecía desproporcionada a la luz de las exigencias del derecho penal, porque, como se reconoce en el fallo, las donaciones a los fideicomisos habían figurado en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias, no hubo emisión de documentos falsos, no había declaraciones engañosas, y todos los hechos se produjeron bajo los ojos del fisco.

3.7. Se trata de un supuesto de economía de opción en virtud del cual se hace uso de la utilización de opciones que ofrecen las leyes en el contexto de la actividad económica, la autonomía contractual y las prácticas mercantiles

El Tribunal oral consideró que se trataba de un supuesto de economía de opción, y con ello termina toda discusión sobre la cuestión. Bajo tal premisa, la conclusión es inobjetable. Pero nos apresuramos a advertir, que el fallo parece identificar la elusión con la economía de opción, lo cual merece, de nuestra parte, algunas aclaraciones mínimas.

La economía de opción implica evitar el hecho imponible mediante el uso de formas jurídicas que generan

un resultado que el legislador tributario no intentó alcanzar. No hay, entonces, tensión alguna entre la conducta del contribuyente y el fin de la ley tributaria. La elusión, en cambio, involucra la obtención de un resultado que el legislador se propuso alcanzar, pero que queda en principio fuera del impuesto porque lo excluye de las formas jurídicas empleadas por el contribuyente. Sin embargo, cuando se juzgan que estas formas jurídicas para obtener el resultado, son indirectas, oblicuas, infrecuentes, en suma *manifiestamente inadecuadas* bajo el texto del art. 2º de la ley 11.683, el fisco, o los jueces, pueden recalificarlas a los efectos tributarios, exclusivamente, prescindiendo de la forma empleada. Este es, pues, el ámbito natural de las denominadas fórmulas antielusión, muy frecuentes y parecidas aun en países con distinta tradición jurídica.

Es por ello que economía de opción y elusión son conceptos diferentes, que no corresponde identificar. Es cierto que el límite es difuso, y que la diferencia es, a veces, sutil. En un estudio anterior identificamos diecisiete puntos que el juez podía ponderar entre las circunstancias precedentes, concomitantes y posteriores, con valor probatorio para establecer la diferencia entre economía de opción y elusión⁽²⁾.

Pero lo importante que trae el fallo, es la noción de que ni la una (elusión), ni mucho menos la otra (economía de opción), puede originar un delito. Este principio, bastante elemental, ha generado algunas tribulaciones en todo el mundo, originadas en el hecho de que la redacción de las

cláusulas generales antielusión contienen una redacción indeterminada, o genérica, que puede comprender en su alcance no sólo las conductas elusivas, sino también aquellas evasivas. Por ejemplo, la simulación —cuando la hay verdaderamente— también se instrumenta por el uso de formas jurídicas manifiestamente inadecuadas, y aquí no cabe duda de que hay delito. Por eso, para no perder el rumbo, siempre es necesario volver a los fundamentos del reproche penal: dolo y engaño; dolo y fraude (como estructura ardidosa).

En la economía de opción, el contribuyente sabe que está actuando dentro de las posibilidades que la ley le brinda y la pasividad del intérprete le ratifica que la norma no ha querido gravar el resultado alcanzado. En la elusión, el contribuyente cree que está alcanzando un ahorro fiscal legítimo, pero su conducta es recalificada fiscalmente porque produce una tensión con el propósito atribuido a la ley fiscal, que se propuso alcanzar esa situación. Finalmente, en la evasión, el contribuyente sabe que está quebrando la ley, que no evita el hecho imponible, sino que sólo intenta sustraerse a la obligación tributaria mediante ocultaciones maliciosas o declaraciones engañosas, que pueden hallar soporte funcional en el empleo de formas jurídicas verdaderamente inadecuadas que se exhiben como mera pantalla para ocultar la realidad.

De ahí que cada vez que el Fisco produce una recaracterización de una estructura jurídica, existe una predisposición al desliz automático de la imputación penal, sin importar si, en rigor de verdad, los presupuestos de la acción penal, referidos a la calificación de la conducta, se encuentran presentes. Y esto es lo que ha generado un elevado número de causas que fallos, como los comentados, evitarán en el futuro. ■

(2) Ver TARSIANO, ALBERTO, en *Tratado de Tributación*, Cap. V, *Interpretación de la Ley Tributaria*, Buenos Aires, 2003, t. I, vol. I, pág. 512 y sigs.

en forma prácticamente unánime, se ha pronunciado por darle carácter simétrico, en el sentido de que juega a favor tanto del Fisco como del contribuyente, en forma indistinta. No obstante, ello, 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 dispuestos 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, en tanto se muestran como instrumentos no aptos para llegar a la verdad real, objetivo de todo proceso penal. Ello así, por cuanto no se trata realmente de presunciones, sino de ficciones, estimaciones, imputaciones legales, formas de calcular el crédito fiscal, etcétera, sobre cuya base no puede sustentarse un proceso penal.

Finalmente, y lo que es común en el trust, no debe ser soslayada la aceptación de la existencia de un "protector" en los contratos, persona de la confianza de las partes constituyentes que actúa como supervisor o controlador del fiduciario en la adopción de decisiones, las que no se pueden tomar sin su autorización. Su inclusión surge de la voluntad de las partes.

Sobre la base de esta premisa, debe examinarse la concreción de los hechos imposables que en opinión de los requerientes de juicio originaron las obligaciones tributarias incumplidas. En realidad hay un error de parte de los requerientes, cuando pretenden encuadrar los contratos de autos en la figura del "fideicomiso" legislado por la ley nacional 24.441, como requisito de validez, aun cuando reconocen sus constituciones en el extranjero, bajo el imperio de un sistema en el cual estas convenciones son denominadas "trust". La esencia de estas convenciones contractuales es la misma, como por ejemplo, el traspaso del dominio del fiduciante al fiduciario, aun cuando pudiera catalogarse a éste de imperfecto. En cambio, la existencia de un "protector" no se encuentra prevista en la ley argentina, pero es de uso corriente en los países de derecho anglosajón, siendo esto último lo que hace posible el comité de control en los contratos, sin que ello implique superposición de alguna reserva indirecta del fiduciante respecto de la propiedad de los bienes que integran el fideicomiso.

Visto de este modo, las convenciones contractuales no pueden ser consideradas, por el mero contenido, como instrumentos de evasión fiscal, al permitir que el hecho imponible no se concrete para la ley argentina.

En resumen, hubo un efectivo traspaso de la propiedad del fiduciante al fiduciario, y el hecho de que aquí mantuviera una vigilancia —indirecta— sobre éste a fin de cerciorarse del cumplimiento de sus fines al constituir el trust, no altera dicha circunstancia.

IX. La elusión. Economía de opción o Ahorro Fiscal y sus efectos. Sostenemos que la cuestión, a nuestro juicio, pasa por lo que se ha dado en llamar elusión o economía de opción o ahorro fiscal, que viene a ser el método legal de obrar de tal modo de evitar el hecho imponible o bien resulte una imposición menor. Al respecto la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos ha sostenido que "cualquiera puede arreglar sus asuntos de tal modo que su impuesto sea lo más reducido posible; no está obligado a elegir la fórmula más productiva para el Fisco, ni aun existe el deber patriótico de elevar sus propios impuestos, ya que ese proceder no importa violación de la ley, sino impedir el nacimiento de la pretensión tributaria evitando el hecho imponible" (ver Soler, Frohlich y Andrade, "Regímen Penal Tributario", La Ley, pág. 161).

Debe señalarse en la doctrina nacional el reconocimiento de la elusión, por autores como Jarach ("La infracción fiscal en el derecho argentino", Derecho Fiscal, t. XVII, pág. 353) y Giuliani Fonrouge ("Derecho Financiero", Depalma, 1987, t. II, pág. 694).

Cuando el ente fiscal reprocha al contribuyente no haber recurrido a otras formas para lograr el objetivo perseguido con los fideicomisos, está haciendo una apreciación subjetiva y carente de sustento probatorio; es una mera alegación. En efecto, para ello hace abstracción de los mo-

tivos, sean económicos, financieros, sucesorios, personales y familiares que supo esgrimir el imputado, que son atendibles dentro de lo que son las premisas de política económica nacional. Pero, aparte, también obvia las ventajas que presenta este instituto y que hiciera que se incorporara a nuestra legislación. Es que no resulta igual la transferencia de la propiedad lisa y llana que hacerlo a título fiduciario, ya que además de la limitación que surge del fin de la fiducia en orden a la índole de la gestión, dicha transmisión rodea a los bienes de inmunidad respecto de los acreedores tanto del beneficiario como del fiduciante e incluso de los que resultar beneficiarios.

En cuanto al reproche de los requerientes de autos de no haber utilizado otros medios más simples para la concreción del propósito de E. al constituir los trust, debe señalarse que ninguna de estas figuras del derecho civil producen el traspaso de la propiedad de los bienes; el mandato directamente y la donación sólo —dentro del propósito del donante, después de su muerte— a largo plazo. De modo que la elección del trust no aparece como caprichosa si se la vincula con la intención del contribuyente; es obvio, la ventaja del trust o fideicomiso, al permitir poner a resguardo de avatares económicos los bienes, mediante el traspaso de la propiedad sometida a limitaciones del fiduciario, hasta tanto se dé la condición de la muerte del constituyente.

Párrafo aparte merece la irrevocabilidad del beneficio, que si bien se puede pactar en realidad configura a la esencia de la figura contractual. A tal punto ello es así, que el incumplimiento del fiduciario no es causal de rescisión, pudiendo utilizarse como remedio el fiduciante su reemplazo por otro en el ejercicio de las funciones y en la titularidad de los bienes fideicomitados (Hayzus, Jorge R., "Fideicomiso", Astrea, 2001, pág. 107 y sig.).

En las condiciones expresadas, parece ser exagerado sostener que debió recurrir a otro tipo de contrato para plasmar su voluntad, como por ejemplo una donación, por la sola circunstancia de que el ente fiscal así lo estima, invadiendo así el campo de la libertad de contratación, cuando esa donación pudo haber sido del interés del contribuyente, por cualquier tipo de razón. Lo cierto es que por un acto de disposición se desprendió de la propiedad de los bienes y, no obstante la existencia del "comité", esa propiedad no volverá a él; sólo le quedaban acciones contra el fiduciario que hubiere incumplido con sus obligaciones, del mismo modo que a los beneficiarios. El mantenimiento de la disponibilidad indirecta, vistas así las cosas, se diluye aun bajo el imperio del principio previsto por el art. 2º de la ley 11.683. Por último, no aceptar que el contribuyente haya efectuado una liberalidad de tal magnitud con los beneficiarios, directa o indirectamente sus herederos, por la circunstancia de que ello no le produce rédito alguno, es desconocer razones de afecto y vinculación familiar, que la más mínima experiencia humana permite desentrañar.

Por otra parte, al desprenderse irrevocablemente de un patrimonio, es indudable, que le resulta mucho más gravoso que pagar parte de él al Fisco.

En resumen, significa ello que el principio interpretativo en cuestión, en el caso particular de autos, no puede darnos la pauta de la existencia de simulación por utilización de fideicomisos legítimamente constituidos, pues 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.

X. La inexistencia de acción penal. Si la conclusión es que el hecho imponible no se ha verificado, tampoco puede surgir su consecuencia legal, la obligación tributaria. Ahora bien, la falta del sustrato fáctico que impide, entonces, la configuración del elemento objetivo del tipo, cual es la obligación tributaria, hace impensable que pueda hablarse de delito, determinando la inexistencia de acción penal, tal como lo ha propuesto la defensa.

Cabe agregar, que la inexistencia del hecho imponible surge de la falta de normas en el orden nacional aplicables al fideicomiso constituido en el extranjero. Al respecto, la primera regulación surgió con el decreto 780/95 (al margen de su constitucionalidad), seguido de la ley 25.063

[EDLA, 1999-A-17], pero ambos tienen por sujeto pasivo del tributo al propio fideicomiso: Ello se complementa con la imposición en materia de bienes personales, en el país, solamente si se da la circunstancia del art. 2º de la ley del gravamen, esto es, por las inversiones que tuviera en el país, no habiéndose acreditado que ellas existieran, pero, en todo caso, hubiera sido obligación del fideicomiso y no del fiduciante. En cambio, el fiduciante que se ha desprendido de la propiedad de sus bienes, una vez salidos de su dominio, no puede constituirse en sujeto pasivo del tributo en cuestión, bajo el pretexto de una simulación que no se encuentra probada en modo alguno.

No debe olvidarse que el contribuyente en sus declaraciones del Impuesto a las Ganancias exteriorizó las donaciones a los trust, lo cual excluye toda posibilidad de ocultamiento del destino de los bienes, no habiendo su obrar infringido la normativa nacional antes citada, siendo su conducta acorde con dictámenes producidos por el propio ente fiscal.

Debe, por lo tanto, acogerse su pretensión y dictarse la decisión remisorio que ha impetrado. Esto así, por cuanto analizada que fue la situación fáctica en orden a los fideicomisos cuestionados en autos y no advirtiéndose la violación del principio de la realidad económica, aun admitiendo la autonomía del derecho tributario, pero sin dejar de lado la unidad total del orden jurídico que requiere la armonización de sus distintas ramas, corresponde considerar la incidencia de dicho principio y de la elusión legal en el orden penal. Si, como se ha hecho, se reconoce la limitación del principio de maras y la existencia de la elusión, el hecho imponible no ha tenido lugar y lógicamente ello es obstáculo para el nacimiento de la obligación fiscal que se reclama.

Surge, entonces, la imposibilidad de encuadrar los hechos materia de autos en las figuras penales del art. 2º de la ley 23.771 y del art. 2º de la ley 24.769, en orden al Impuesto a los Bienes Personales, bajo cuya imputación de violación se produjo la elevación de la causa a juicio, pues en ambos casos falta la base fáctica que las sustenta, el hecho imponible, que hace que no resulte obligación tributaria alguna vinculada con el impuesto que nos ocupa debida al Fisco nacional. Esto es, existe la imposibilidad absoluta de que el encartado haya podido evadir total o parcialmente el cumplimiento de tal obligación por la sencilla razón de la mencionada inexistencia.

Resumiendo, falta la configuración del elemento objetivo de los tipos penales en cuestión.

Esto es así, por cuanto la apelación al principio de la realidad económica ha de ser sumamente restringido, para evitar males mayores que la elusión, bastando para ello la prescripción de reglas claras que fijen gravámenes y exenciones a los cuales "los contribuyentes deben ajustar sus conductas fiscales (Fallos, 253:332; 316:1115)", pues como se ha señalado la Corte Suprema "es el mejor sistema para evitar eventuales maniobras de este tipo" (causa "YPF c. Provincia de Tierra del Fuego", 15/4/04 [ED, 207-191]).

Vinculado con este tema, debe señalarse que fuera del ámbito tributario determinado por el legislador, el ciudadano y eventual contribuyente goza de la más amplia libertad fiscal, lo que implica que no se encuentra obligado a realizar hechos imposables para satisfacer las pretensiones del Fisco, cuando la ley no prohíbe alcanzar resultados tributarios por una vía distinta de la fijada por el legislador. Este campo propio de actuación libre del eventual contribuyente puede ser consecuencia de la imprevisión, pero también de la decisión conciente del legislador, pero en ambos casos no habrá hecho imponible y, consecuentemente, no podrá configurarse la violación de las normas ya mencionadas.

Resulta procedente verter la opinión de un calificado doctrinario, que dijo "...por elusión debe entenderse la acción individual en procesos lícitos, tendiente a alejar, reducir o postergar la realización del hecho generador, que opera como un recurso para minimizar dentro de las opciones legales, los costos tributarios donde —previo a toda consideración y basándonos en lo ya expresado— el término "elusión tributaria" ha de referirse siempre a medios lícitos de evitar el pago de tributos...la incidencia de la evasión depende de los mecanismos de verificación y recaudación, mientras que la incidencia de la elusión depende de la base imponible, es decir, del éxito del legislador al diseñar el marco legal..." (Díaz, Vicente Oscar, "Criminalización de las infracciones tributarias", Depalma, pág. 175).

Esto es, el recurso de la elusión por el contribuyente nunca puede caer en evasión, pues, al decir de Hensel, mientras en ésta se evita la concreción del hecho imponible, en la evasión se configura el mismo y se lo oculta o desimula. En coincidente sentido, cabe mencionar las opiniones de autores como Choclan Montalvo ("Anomalía del negocio jurídico y delito fiscal", Madrid, Aranzadi, 2002), y Pérez Royo ("Derecho financiero y tributario", pág. 99, Madrid, 1999). En nuestro país, entre otros autores, Susana C. Navarrine ("La elusión fiscal no es delito fiscal", Periódico Económico Tributario, 272).

Ya ha dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación que no puede reprochárselos esfuerzos, legítimos, del contribuyente para limitar sus impuestos al mínimo posible (Fallos 241:210). Y ello es así, en tanto el principio de la realidad económica no permite crear un hecho imponible donde no lo hay, sin caer en la violación del principio de legalidad o reserva; debe primar la ley sobre toda otra consideración, pues el principio de legalidad surge de la Constitución mientras que el de la realidad económica es una creación legal.

Cabe agregar que "el propósito de evitar una posible elusión del tributo... no puede llevar por vía interpretativa a establecer restricciones a los alcances de una exención, que no surgen de los términos de la ley ni pueden considerarse implícitos en ella, pues tal pauta no se ajusta al refe-

rido principio de legalidad o reserva" (CS, Fallos, 316:1115). De manera coincidente se ha pronunciado la Corte Suprema de los Estados Unidos: "El hecho de que la intención fuera eludir la ley, como es llamado, es inmaterial, porque el preciso significado de trazar una línea en la ley es que intencionalmente se puede ir tan cerca de ella como se pueda sin sobrepasarla" (causa "Superior Oil Co. v. State of Mississippi", 280 US 390).

Sostenemos que se trata de un supuesto de economía de opción o de ahorro fiscal, para no utilizar el equívoco término de elusión, en virtud del cual se hace utilización de opciones que ofrece la ley en el contexto de la actividad económica, la autonomía contractual y las prácticas-mercantiles. Por eso la conclusión de la inexistencia del delito imputado y, por ende, de la procedencia de la acción aquí intentada.

Por otra parte, como ya se ha dicho, la constitución del fideicomiso disminuyó el patrimonio del fiduciante, por lo que mal puede pensarse que se trató de una maniobra para evadir impuestos, cuyo pago le hubiera resultado menos gravoso.

XI. *La cuestión de la prescripción planteada.* Dado el sentido de la resolución cuyos términos preceden, el Tribunal entiende que no corresponde pronunciamiento alguno en orden a esta cuestión. En efecto, en la colisión entre un pronunciamiento que pone fin al proceso con las decla-

raciones de ley a favor del procesado y la declaración de la prescripción que no trae aparejada tal declaración, se entiende debe darse prioridad al primero por ser más beneficioso para el nombrado. Resulta que "Es injusto que si un hecho no constituye delito o no se ha cometido se diga que se sobresee por prescripción" (Exposición de Motivos del Código de Procedimiento Penal de la Provincia de Córdoba, opinión de los Dres. Vélez Maricó y Soler, ed. Oficial, 1941, pág. 77).

Por todo lo expuesto, oídas que fueron las partes, este Tribunal Oral en lo Penal Económico, resuelve: 1. Hacer lugar a la excepción de falta de acción por inexistencia del delito que planteara la defensa del procesado E. E. a fs. 1/25 vta. y, en consecuencia, sobreseer en los principales y respecto del nombrado (art. 358 y conss., CPP). 2. Imponer las costas por su orden, atento haber mediado oposición fiscal. 3. No pronunciarse en relación al planteo de prescripción de la acción penal respecto del hecho vinculado con el año 1995, por haberse transformado en insustancial un pronunciamiento al respecto, atento lo resuelto en el punto 1 de este decisorio. 4. Tener presente la reserva de caso federal y de recurrir en Casación efectuada por la querrela y la fiscalía. Regístrese, notifíquese y firme, acumúlese a los autos principales. - Jorge Pisarenco. - Enrique C. Schlegel. - Susana Pellet Lastra (Sec.: Andrés J. López).

"Precios públicos": Una nueva figura de ingresos públicos en el Derecho Tributario español (*)

por CARLOS PALAO TABOADA

Sumario: I. LA APARICIÓN DE LA FIGURA DEL "PRECIO PÚBLICO" EN EL DERECHO FINANCIERO ESPAÑOL. A) INTRODUCCIÓN DE LA FIGURA. B) LA DEFINICIÓN ORIGINARIA DE PRECIO PÚBLICO Y SU DISTINCIÓN DE LAS TASAS. C) LA OPINIÓN DE LOS AUTORES. - II. DOCTRINA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. A) PRIMERA TOMA DE POSICIÓN: LA STC 185/1995. B) LA STC 182/1997, DE 28 DE OCTUBRE. C) LA STC 233/1999, DE 16 DE DICIEMBRE. - III. LA CONFUSIÓN DOGMÁTICA REINANTE. A) EL CASO DE LAS TARIFAS PORTUARIAS. B) EL ACTUAL DEBATE SOBRE EL CONCEPTO DE TRIBUTO. - IV. PALABRAS FINALES.

I. La aparición de la figura del "precio público" en el Derecho financiero español

A) Introducción de la figura

A finales de la década de 1980 hizo su aparición en el Derecho financiero español una nueva figura de ingreso público a la que se dio el nombre de "precio público". Este concepto era desconocido en el ámbito jurídico, si bien se había utilizado por la Ciencia de la Hacienda, especialmente la italiana, en un sentido completamente distinto. Para algunos hacendistas italianos, de los cuales es representativo EINAUDI(1), el "precio público" es uno de los miembros de una clasificación de los ingresos públicos hecha con arreglo al interés público indivisible presente en el servicio que se trata de financiar, cuyos extremos son el precio privado y el impuesto. El "precio público" se caracteriza frente a otros tipos de precios de esta clasificación (cuasi-privados y políticos) por cubrir el coste del servicio y fijarse en virtud de criterios distintos al mercado.

En el ámbito jurídico, la doctrina española adoptó en sus elaboraciones científicas modernas, seguramente por influencia de la doctrina italiana, inspirada a su vez en la alemana, la clasificación tripartita de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales. Esta clasificación fue recibida por la Ley General Tributaria de 1963 (art. 26). Fuera de los tributos no había más que precios, naturalmente privados. El concepto de "precio público" en sentido jurídico carecía, pues, como ya hemos señalado,

de antecedentes doctrinales en España(2) y, en la forma en que fue definido por el legislador, en cualquier otro país de cultura jurídica próxima.

Con esta escasa elaboración doctrinal el concepto de precio público fue incorporado al Derecho positivo estatal, por lo que respecta a la esfera central, por la Ley de Tasas y Precios Públicos (LTPP), 8/1989, de 13 de abril, y unos meses antes, con relación a la esfera de la Administración local, por la Ley (también estatal) de Haciendas Locales (LHL), 39/1988, de 28 de diciembre. En realidad, los correspondientes proyectos de ley fueron aprobados simultáneamente por el Gobierno, pero el primero fue aprobado por el Parlamento con posterioridad, por razones políticas ajenas a la cuestión de los precios públicos, cuyo concepto es el mismo en ambas leyes.

Para ser exactos, a la anterior legislación estatal se le adelantaron algunas leyes dictadas por Comunidades Autónomas(3), pero el debate doctrinal se ha referido básicamente a la legislación estatal, que ha sido también objeto de las importantes decisiones del Tribunal Constitucional a las que más adelante haremos referencia.

B) *La definición originaria de precio público y su distinción de las tasas*

Puede decirse que la idea central en la que se inspiró la LTPP es reducir el ámbito de las tasas a las contraprestaciones por servicios de naturaleza esencialmente administrativa, en los que se manifiesta, por tanto, de manera clara la naturaleza pública del ente que los presta. Esto supone extraer del campo de las tasas las contraprestaciones por servicios que también los particulares pueden prestar, por no suponer el ejercicio de funciones públicas. Esto se refiere en primer lugar a las actividades de carácter industrial y comercial, asumidas en medida creciente por los entes públicos. La naturaleza jurídica de tasa (tributo) o precio privado de la contraprestación satisfecha por el usuario de servicios como el transporte o el suministro de agua, gas o electricidad es incierta en muchos casos y ha sido motivo de frecuentes controversias en el Derecho español. La finalidad del concepto de precio público era recoger todas estas prestaciones que no entran dentro de un concepto estricto de tasa. En otras palabras, el campo de las contraprestaciones por servicios prestados por el ente público en régimen de Derecho público(4), anteriormente dominado en exclusiva por las tasas, pasó a ser compartido por éstas con los recién llegados precios públicos. Por eso los conceptos de tasa y precio público son necesariamente recíprocos: son tasas las prestaciones que no son precios públicos y a la inversa.

En la redacción originaria de la LTPP la distinción entre la tasa y el precio público se realiza de la manera siguiente: los servicios que constituyen el presupuesto de hecho [Tarbestand] de las tasas deben reunir simultáneamente las notas de ser de solicitud o recepción obligatoria y no poderse prestar por el sector privado por implicar el ejerci-

señalar que, de acuerdo con el apartado 2 del artículo 5 de la Ley andaluza, "no tendrán la consideración de precios públicos las tarifas o precios de bienes u operaciones que se entreguen o realicen según las normas de Derecho privado".

Con posterioridad a las Leyes estatales otras muchas Comunidades Autónomas han establecido y regulado esta figura.

(4) Esta expresión se refiere a la organización del servicio, no a la relación jurídica que se establece entre el ente público y el usuario. Esta puede ser de Derecho privado. La figura del contrato administrativo se creó para aquellos supuestos en los que la prestación en especie corre a cargo del particular y el pago del precio a cargo de la Administración. Pero incluso, en el caso de que en el supuesto inverso el contrato fuese de Derecho público, el pago hecho por el particular sería también un precio, si la fuente de la obligación es el contrato y no la ley. Conf. FERRERO LAPATZA J. J., *Dictamen sobre la "naturaleza y régimen jurídico de las cantidades percibidas por la entidad pública 'Ports de la Generalitat' por los servicios directamente prestados por ella"* (1), en "Quincena Fiscal", 112000, pág. 33 y sigs. (pág. 39). En realidad, si la Administración carece de potestades extraordinarias carece de sentido la distinción entre precio privado y público (referido este segundo calificativo al régimen jurídico).

(*) El presente trabajo es la versión española de la contribución del autor al Libro homenaje al Profesor Heinrich Wilhelm Kruse con motivo de su 70º cumpleaños, que será publicado por la editorial Dr. Otto Schmidt de Colonia.

(1) EINAUDI, L., *Principios de Hacienda Pública*, 5ª ed., trad. de la 2ª ed. italiana, Madrid, 1958, cap. III, pág. 23 y sigs.

(2) Únicamente cabe señalar una excepción a este total desconocimiento de la figura en el ámbito jurídico. Se trata del artículo de CRUZ AMORÓS, M., *Las tasas como medio de financiación de la Hacienda del Estado*, en "Papeles de economía española", núm. 30-31, 1987, pág. 311 y sigs., en el que se analiza la figura del precio público. Su autor, que desempeñaba en el Ministerio de Hacienda un cargo con funciones de preparación de proyectos normativos, influyó visiblemente en la introducción de la figura de los precios públicos en el Derecho positivo español.

El artículo citado anticipa algunos de los aspectos de la regulación de esta figura y tanto la memoria elevada por el Gobierno a las Cortes con el proyecto de Ley de Tasas y Precios Públicos, al que luego se aludirá, como el preámbulo de esta Ley reproducen literalmente algunos de sus párrafos.

(3) El concepto de precio público fue mencionado con anterioridad a la legislación estatal, por las Leyes de Presupuestos de Galicia para 1985 (ley 1/1985, de 10 de enero, art. 18) y Cantabria para 1986 (ley 3/1986, de 28 de mayo, art. 22), y la Ley de Hacienda de Aragón (ley 4/1986, art. 18.4). Las dos primeras leyes definen el precio público coincidentemente como las "contraprestaciones percibidas por la Comunidad Autónoma como consecuencia de la venta de bienes o prestaciones de servicios demandados voluntariamente por los administrados. A estos efectos, se entiende que la demanda es voluntaria cuando no exista obligación legal alguna para consumir o utilizar por parte de los administrados los bienes o servicios demandados o cuando, existiendo tal obligación, hubiere oferta privada concurrente". La Ley de Aragón se limita a mencionar los precios públicos entre los recursos de la Comunidad Autónoma.

La Ley de Tasas y Precios Públicos de Andalucía, 4/1988, de 5 de julio, no sólo contiene una definición de precio público, sino también una regulación de esta figura. La definición (art. 5º) se basa, al igual que las de las leyes gallega y cántabra, en las notas de concurrencia del sector privado y, en el caso de que tal concurrencia no exista, de voluntariedad de la contraprestación. Ésta, añade la norma, "viene determinada principalmente por la posibilidad del interesado de utilizar otros medios para la consecución del servicio o actividad de que se trate". Tiene interés