Derecho Económico

Ilícitos Tributarios - Procedimiento Tributario - Cheque sin Fondos
Defensa de la Competencia - Lavado de Dinero - Tributario
Procedimiento Aduanero - Delitos Previsionales - Contrabando

Director
Marcos Arnoldo Grabivker

Alfredo E. Abarca
Martín Alsina
Juan Carlos Bonzón Rafart
Mariano H. Borinsky
Julio A. J. Carrillo
Arístides Horacio M. Corti
Francisco J. D'Albora (h.)
Horacio D. Díaz Sieiro
Vicente O. Díaz
Roberto Durrieu
Carlos María Folco
Diego García Berro
Teresa Gómez
Marcos Arnoldo Grabivker
Raúl Gutman
Luis G. Losada
Ricardo Mihura Estrada
Marta E. Nercellas
Caroline Robiglio
Alberto Tarsitano
Guillermo R. Vidal Albarracín (h.)
Héctor G. Vidal Albarracín
Guillermo Villella
Zysman Quirós Diego

DOCTRINA - LEGISLACION

LA LEY

Derecho Económico

Director
Marcos Arnoldo Grabivker

FEBRERO DE
2004

LA LEY

ra ser exhaustivo, logra la amplitud buscada mediante la inclusión del administrador de hecho y del apoderado mediante instrumento insuficiente.

Si bien los directores son por excelencia los administradores de las sociedades anónimas, el directorio puede designar gerentes que pueden o no ser directores, y lo cierto es que de acuerdo a los ya comentados factores de organización funcional y complejidad técnica, es frecuente que otras personas distintas de las enumeradas, aunque bajo su dirección, sean quienes llevan a la práctica las maniobras ilícitas, quienes podrán responder a título de partícipes según el grado y relevancia de su aporte.

La condición para que se atribuya responsabilidad al sujeto, es que haya intervenido en el hecho, o en los casos por omisión, que no lo haya hecho pesando sobre él la respectiva obligación.

Desde la óptica de la atribución de responsabilidad penal, no debe detenerse el análisis en el sujeto que exterioriza el acto en nombre de la sociedad, sino que ha de extenderse a quienes contribuyeron a conformar la voluntad de realizar el hecho, ya sea por acción o por omisión y quienes prestaron auxilio o cooperación.

VI. Conclusiones

A partir de todo lo expuesto, puede decirse que según el criterio de política criminal que se adopte, en los casos de delitos tributarios puede optarse por penar a la persona jurídica por los hechos cometidos por sus órganos o representantes en su nombre o que la beneficien; puede penarse sólo a esas personas físicas que obraron desde el ente; o puede responsabilizarse a la persona jurídica por las consecuencias de tales hechos —civil y/o infraccionalmente—, sin atribuirle a ella la autoría, y a la vez aplicar sanción penal a las personas físicas que actuaron.

Nuestra legislación adoptó un sistema que procura no dejar impunes delitos ni contravenciones, y a la vez permitir calibrar adecuadamente la atribución de responsabilidad en función de la exacta contribución a la producción del hecho.

Para ello se encuentran desdobladas las sanciones infraccionales de las penales, que se aplican por distintos órganos y se rigen por ordenamientos procesales diferentes. Las primeras se aplican tanto a las personas jurídicas como a las físicas, en este caso solidariamente; las penales sólo a los sujetos que intervinieron en el hecho, con la única excepción contenida en el artículo 5 de la ley penal tributaria.

De tal forma, en sede penal es factible aplicar sanciones a las personas físicas que carecen de la calidad especial requerida en el tipo, en tanto hayan intervenido personalmente en el hecho, en nombre o beneficio de la contribuyente, gracias a la previsión legal del artículo 14 de la ley 24.769 que debe ser aplicada en forma armónica con las reglas generales de autoría y participación.

Esta norma brinda solución a la primera clase de problemas inicialmente delineados, permitiendo sortear la falta de la calidad especial en la persona física que actúa por la empresa.

En cambio, entiendo que la problemática descripta al comienzo como de índole procesal, debe seguir siendo objeto de estudio, y no puede descartarse que contribuya a su solución la profundización del estudio de teorías sobre temas ajenos a la disciplina procesal, como el de los delitos cometidos mediante la omisión de cumplir un deber, con miras a una eventual reforma legislativa.

Ello así, ya que fijadas claramente las cargas y responsabilidades que pesan sobre cada agente de los diversos niveles de organización de una empresa —todo lo cual surge en principio de una interpretación conglobada del derecho tributario, comercial y societario—, y establecidas las correspondientes sanciones penales que cabrán para los casos de omisión de aquellas, no podrá valer la excusa de falta de intervención en el hecho en razón de la complejidad de la materia tributaria o de la división y delegación de tareas entre los diversos órganos, representantes y subordinados dentro del ente. ♦

LAS FORMAS JURIDICAS INADECUADAS EN EL DERECHO TRIBUTARIO Y EN EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO

POR ALBERTO TARSITANO

SUMARIO: I. Reflexiones Preliminares. — II. El Principio de la realidad económica en la ley argentina. — III. El alcance del mandato calificador jurídico tributario. — IV. calificación jurídica y formas jurídicas "inadecuadas". — V. La economía de opción. — VI. Conductas que caen bajo el principio de calificación jurídico tributario. — VII. Eficacia de las normas sobre interpretación y calificación jurídica. — VIII. La defraudación fiscal y la evasión fiscal.

I. Reflexiones Preliminares

Uno de los mayores desafíos que se plantean en el derecho penal tributario, por la complejidad e indefinición existente en este campo, es el estudio de los esquemas de planificación tributaria que utilizan construcciones jurídicas que el intérprete considera "inadecuadas", en distintos grados.

El análisis debe iniciarse con la afirmación de una idea muy básica: *no hay hecho punible si no hay hecho imponible*, toda vez que como lo dice la *ley penal tributaria*, sólo puede ser punible "el obligado", es decir aquel deudor de la obligación tributaria que nació como consecuencia de la verificación de los presupuestos de hecho establecidos en la ley tributaria sustantiva.

Y esta idea elemental debe orientar la labor del intérprete tributario y del juez penal, porque cada vez que se enfrente a situaciones como las que serán analizadas más abajo, se pondrán en juego tres órdenes de relaciones que integran sendas ramas del derecho: civil, tributario y penal. De allí las dificultades para concretar definiciones o transmitir certezas, desde que se está operando con un material en el que conviven no sólo las nociones sino también las contradicciones derivadas de posturas doctrinarias y diferencias conceptuales, que se decantan desde las instituciones pertenecientes a cada disciplina.

Los actos jurídicos pueden constituir, en sí mismos, hechos imponibles, como sucede, por ejemplo, en el impuesto de sellos, o bien ser ellos el medio instrumental que genere un resultado considerado imponible por la respectiva ley del impuesto. Apuntando a esta distinción, señala García Belsunce: "Los contratos como expresión de actos o negocios económicos representan una

Especial para La Ley. Derechos reservados (ley 11.723).

fuente variada de hechos imponibles. En unos casos, es el contrato como acto jurídico de contenido económico el hecho imponible propiamente dicho, cuya celebración hace nacer la obligación tributaria prevista en la ley. En otros, el contrato como acto jurídico, si bien no es el presupuesto de hecho de la obligación tributaria constitutivo del hecho imponible, es la fuente o causa de la que derivan hechos o situaciones que la ley fiscal instituye como hechos imponibles" (1).

En nuestro sistema positivo, el contribuyente determina e ingresa espontáneamente los impuestos. Al hacerlo, realiza una primera calificación jurídica que posee el valor de fijar la existencia y medida de los hechos que caen bajo la hipótesis de incidencia tributaria. Cuando estos hechos vienen representados de manera directa e indirecta por actos o negocios jurídicos, puede haber una discordancia entre los efectos impositivos atribuidos por el contribuyente y los que le asigne el fisco, diferencia que viene impuesta, lo decimos con carácter preliminar, por una distinta consideración acerca del contenido real asignado a la relación jurídica que soporta el hecho imponible. El contenido real se erige así como el núcleo de la atención. En los esquemas de planificación de negocios es común la búsqueda del ahorro de impuesto a través de actos jurídicos interdependientes o vinculados, los cuales, considerados aisladamente, se muestran como eficaces y legítimos, pero que apreciados en su conjunto denuncian una única motivación, extraña a las causas individuales de cada negocio. Esta constatación fue la que torció el rumbo de la jurisprudencia inglesa a principios de los años ochenta, a partir del conocido precedente sentado por la Cámara de los Lores en *el caso Ramsay*.

Cuando se enfrenta un esquema jurídico con intento de calificación, se ponen en interacción el triple orden de relaciones tributario, civil y penal. Es como tomar una foto con la máquina apoyada en un trípode. Una pata estará referida al interés tutelado por la norma tributaria y apunta a la captación de la capacidad contributiva; la otra —civil— sostendrá a la identificación de la causa típica y fin del negocio jurídico y a su cohonestación con las instituciones del derecho civil o comercial; la restante, la penal, soportará el peso de la naturaleza jurídica del ilícito fiscal y de las penas, del bien jurídico protegido, de la diferencia entre delito y contravención y de la descripción de la conducta típica. De la firmeza de cada pata del trípode dependerá la nitidez de la foto.

Bajo estas circunstancias, el desvío del contenido (sustancia) del continente (forma) autoriza la reconducción de los efectos fiscales y luego, la necesidad de considerar si la conducta del contribuyente constituye un delito reprimido por la ley tributaria (*ley 24.769* —Adla, LVII-A, 55—, arts. 1° y 2°) bajo la figura simple y genuina de *evasión*. El iter que recorre el intérprete atraviesa también por un proceso cognitivo en tres niveles. Primero, la calificación del acto jurídico según sus rasgos determinantes. Luego, su incardinación en la hipótesis de incidencia predicada en la norma tributaria. Finalmente, se avanza en dirección del derecho penal, para indagar si la conducta es punible bajo las figuras típicas de las *leyes 11.683* —Adla, 1920-1940, 309— *y 24.769*.

La tarea de calificación y recalificación de formas jurídicas inadecuadas debe ser realizada con extremo cuidado de las circunstancias de tiempo, causa, motivación, documentación y exteriorización de los hechos, en particular si se pretende extraer de aquellas recaracterizaciones consecuencias no sólo fiscales sino penales. Están en juego garantías elementales del Estado de Derecho, y si se obra con ligereza o desconocimiento, puede comprometerse algo más grave que el principio de legalidad en materia tributaria: el estado de inocencia y la seguridad jurídica (2).

La noción "formas jurídicas inadecuadas" posee una extensión considerable y, por ello mismo, un grado de indeterminación significativo. Es como ir al médico y obtener como respuesta a la causa del mal que "es un virus". Sí, ¿pero cuál? Hay virus más agresivos que otros. Y más graves. De ahí que la fórmula del artículo 2 de la ley procesal no puede ser usada como un "antibiótico" de amplio espectro.

(1) GARCIA BELSUNCE, Horacio A., "Temas de Derecho Tributario", pág. 256 Ed. Abeledo Perrot, 1982.

(2) En esta dirección ha sido destacado que "...determinar cuál es la verdadera realidad económica de los hechos instrumentados con un cierto ropaje jurídico, debe ser objeto de un cauteloso y prudente accionar investigativo y lógico, so riesgo de crear una gran inseguridad jurídica mediante la aplicación indiscriminada de tal principio" (Bonzón Rafart, Juan Carlos, La libertad contractual, el principio de realidad económica y su relación con el derecho infraccional y penal tributario, revista Información Empresaria, 225, noviembre de 1993).

La expresión *formas jurídicas inadecuadas o impropias* para el derecho tributario, en nuestra opinión sobre el alcance del artículo 2 de la ley 11.683, comprende la gama de negocios jurídicos que se explican más adelante. Nos apresuramos a advertir que entre los allí descriptos, sólo algunos, los más graves, merecen el reproche penal de la *ley 24.769*, precisamente aquéllos en que la *forma jurídica inadecuada* se revela como el medio fraudulento que vehiculiza la evasión fiscal. Otras conductas que se expresan en *formas jurídicas inadecuadas* no merecen ser tildadas como fraudulentas, porque no hay "declaraciones engañosas" u "ocultaciones maliciosas", ni "ardid" o "engaño" alguno. Son las que el desajuste entre forma y contenido obedece a una distinta valoración sobre los efectos tributarios asignados al resultado alcanzado, pero desde que los hechos y formas son revelados directamente al Fisco, la consideración que le merezcan al derecho tributario en manera alguna puede ser trasladada al campo penal tributario, particularmente al delito de evasión tributaria. Reservaremos el nombre de "elusión fiscal" para calificar estas conductas cuya eventual sanción no puede exceder el régimen infraccional de la *ley 11.683*.

Ya advertimos que la exposición de estos temas debe integrar, en una síntesis dialéctica, problemas que arrastran instituciones que se originan en distintas ramas del derecho. También debe superar el uso de una terminología que no es pacífica en la doctrina. Hasta los términos más elementales, como "evasión" y "elusión", no tienen un significado unívoco en la doctrina y en la jurisprudencia (3). De ahí que hayamos preferido explicar la extensión que atribuimos a los términos que empleamos, tarea que es particularmente útil aquí, porque ante tanta terminología farragosa, más vale compartir o disentir en conceptos que en palabras. No es necesario agregar un nuevo disenso, como el originado en la distinta premisa terminológica. Finalmente, dado el alcance de este trabajo, somos conscientes de que muchas cuestiones y problemas fundamentales de la dogmática tributaria y penal tributaria —y que por ello requieren mucho fundamento— serán tangencialmente tratados, o simplemente insinuados, no porque no tengamos ideas maduras sobre ellos, sino porque excederían en mucho el alcance que nos hemos propuesto en este trabajo. Quedan pues como promesa de futuros ensayos y estímulo a nuevos emprendimientos.

II. El principio de la realidad económica en la ley argentina

La *ley 11.683*, en su artículo 1, contiene un precepto, dirigido al intérprete, que le manda a *atender al fin de la ley y su significación económica*...(4). Nos preguntamos si la frase incurre en una redundancia, la que se presentaría de admitirse que el fin de la ley es idéntico a su significación económica en el contexto de nuestra ley procesal. Creemos que puede existir esta identificación, pero al mismo tiempo nos apresuramos a formular ciertas precisiones acerca de qué se entiende por significación económica, para no extraer conclusiones apresuradas sobre la calificación jurídica, que juzgamos erróneas. Como es conocido, la obligación tributaria nace de la verificación del hecho imponible, que es un hecho jurídico con sustancia económica. El contenido económico se manifiesta en la capacidad contributiva, que es la categoría capturada por la ley como hipótesis de incidencia. De ahí que el fin de la ley sea alcanzar esa capacidad contributiva normativizada que se conecta a una manifestación económica. Identificar esa capacidad contributiva, como hecho jurídico incorporado a la norma, forma parte de la tarea del intérprete. Mas con ello debería agotarse toda proyección y referencia al fundamento económico de la norma tributaria.

(3) Sobre el concepto de elusión tributaria ver BONZON RAFART, Juan Carlos, "La elusión tributaria, El Derecho Tributario", Revista del 25/04/03, p. 1.

(4) El denominado criterio de la consideración o significación económica de la ley tributaria, que en la Argentina se prefiere denominar principio de la realidad económica, fue introducido en la Ley de Procedimientos Tributarios por el decreto 14.341/46, ratificado por la ley 12.922 (B.O. 27/5/1947 —Adla, VII-169—). La temprana consagración del principio de la realidad económica, en la ley 11.683, deriva de las fuentes alemana e italiana, que influyeron fuertemente —por acción o reacción— sobre la configuración dogmática del derecho tributario durante la primera mitad del siglo veinte. La raíz alemana se inserta en las enseñanzas de Enno BECKER que fueron consagradas en la Ordenanza Fiscal alemana de 1919 y en la ley de adaptación impositiva de 1934. La raíz italiana se origina en la concepción sincrética del fenómeno financiero postulado por la Escuela de Pavía, dentro del cual, el derecho tributario no podía desatender la funcionalidad de la capacidad contributiva manifestada en los hechos imponibles. Bien que con diferencias de expresión y matices, GRIZZIOTI, VANONI, PUGLIESE y JARACH propiciaron el carácter imperativo del resultado económico, con el mérito de colocar, en el centro de la escena, la necesidad de capturar la capacidad contributiva subyacente en las relaciones jurídicas.

En el Derecho Tributario, ha habido, según nuestro parecer, un exceso en la ponderación del elemento económico reconducido a la télesis de la norma. Quizás, no tanto como contenido de la matriz legal del impuesto, sino porque, excediendo este carácter, se extendió al propósito práctico subyacente en las relaciones jurídicas, con pretensiones de calificación. Esta sobrestimación, ha sido estimulada por la concreción, en la ley argentina, del canon hermenéutico, que, como directiva al intérprete, le pretendió adjudicar un rol sustancialista para evitar quedar atrapado en las normas positivas, entendidas a la manera tradicional del derecho privado. Esta observación no hace más que constatar que—por tratarse la norma tributaria de una norma ordinaria— la indagación de los fines predicados plasma el principio de interpretación por antonomasia, desde que se atribuye a la "ratio legis" la más cabal realización del ideal de justicia inmanente en toda norma. Ahora bien, bajo los rasgos peculiares de la ley tributaria, la inmediata referencia a la realidad económica se explica por el contenido de las relaciones económicas que constituyen la savia de los impuestos (5).

Mas, esta búsqueda, dirigida al fin de la ley, no hubiera generado la controversia que generó, de no haber extendido el mandato a la calificación de los hechos, lo que se concretó en conferir al intérprete —el Fisco, en primer lugar— la facultad de desestimar, bajo ciertas condiciones, las formas jurídicas que reflejen indebidamente aquella asumida realidad económica (art. 2° en le ley 11.683).

Para la tesis de la realidad económica, lo que verdaderamente interesa al Derecho tributario —y por ello, al intérprete— es el hecho económico. De allí que se proclame la indiferencia de los efectos jurídicos declarados por las partes —incluso queridos por éstas— en tanto conduzcan a un resultado menos gravoso en el plano fiscal. La consecuencia obligada —que fue la que despertó las críticas a esta teoría— es que, cuando el presupuesto de hecho aparece vinculado a un acto jurídico, es legítimo entender que la voluntad de la ley ha sido abarcar con el impuesto todo otro negocio o figura jurídica a la que pueda atribuirse un resultado económico análogo.

En ensayos anteriores (6), concluimos que la fórmula positiva seguida por el legislador argentino, si bien abrevó en la tradición germano-italiana imperante en los años treinta, la receptó con reservas. En efecto, la estructura normativa contemplada en los artículos 1° y 2° de la ley procesal tributaria aparece desgajada de la raíz conceptual que la inspiró. Esta conclusión es evidente si se la compara con la tesis en estado puro, que propició la prevalencia absoluta del resultado práctico tenido en cuenta al otorgar un acto o concurrir a un negocio, por considerar que, al Derecho Tributario, sólo le interesa el contenido económico.

Como criterio para la aplicación de la ley tributaria, el principio de la realidad económica se originó en una comprensible necesidad de prevenir o corregir conductas desviadas, mas su disponibilidad al alcance de los funcionarios administrativos —siempre propensos a la visión recaudadora— y de jueces poco avezados, condujo a excesos de calificación, a la extensión impropia del hecho imponible y a la aplicación de la analogía. Se produjo, de esta manera, una fractura en el orden jurídico, toda vez que se intentó imponer como regla la prevalencia de la "intentio facti" sobre la "intentio juris", sin ponderar la correspondencia causal de las formas jurídicas —que encauzan la voluntad de los particulares— con la sustancia económica, natural al hecho imponible.

Según nuestro parecer, es erróneo identificar el principio de la realidad económica con el principio de capacidad contributiva. Esta tesis, si bien posee una fuerte lógica argumental, asume una capacidad contributiva en estado puro, en estricta coincidencia con situaciones de hecho reveladoras de riqueza (7). Empero, en el común de los casos, la capacidad contributiva se *manifiesta jurídicamente* en el hecho imponible a través de relaciones jurídicas que constituyen los presupuestos formales o la fuente de resultados económicos.

Indicativa de este enfoque es la conocida postura de González García, que queda bien resumida en la siguiente reflexión: "la referencia a la significación económica es jurídicamente irrelevante, aunque metodológicamente perturba. Es un mero instrumento ornamental, que sustantivamente no quita ni pone nada, porque si el elemento económico está normativizado, es de obligada observancia; y si no está normativizado, el juez no puede sustituir la norma por la realidad económica" (8).

III. El alcance del mandato calificador jurídico tributario

El artículo 2° de la *ley 11.683* surge como un corolario del principio de realidad económica consagrado en el art. 1°. Dice: "Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes...."; y concluye con la prescripción de aprehender al efecto la intención real de los contribuyentes si con motivo de tales "...actos, situaciones y relaciones económicas ellos acudiesen a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente su cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos".

Más allá de la perífrasis empleada por la norma, en esencia, la reconducción del hecho imponible aparece supeditada a la utilización de formas jurídicas *inadecuadas* para reflejar la cabal intención de las partes. La declaración conlleva a indagar cuándo se considera que una forma jurídica es inadecuada; y la respuesta, en este campo se deriva de la naturaleza jurídica de los actos y contratos, toda vez que la licitud o la ilicitud en el terreno tributario debería darse por la licitud o por la ilicitud de la conducta en el conjunto del ordenamiento.

El texto se refiere al empleo de: ... *formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes.*

El horizonte al que se apunta puede ser visualizado con claridad en la lectura del *Comentario Oficial*, elaborado, entonces, por el Ministerio de Hacienda con motivo de la sanción del decreto 14.341/46 (Adla, VI-492), que explicó la razón de la norma en los siguientes términos: "La verdadera naturaleza de estas operaciones o situaciones económicas a que la imposición se dirige depende generalmente de un complejo de elementos entre los que suelen jugar preponderante papel los fines reales que los particulares persiguen, y los medios y condiciones en que esos fines deben alcanzarse. En la gran mayoría de los casos, las figuras y estructuras jurídicas que aquéllos empleen en sus actividades serán los signos más seguros para conocer la verdadera significación y naturaleza de las operaciones y situaciones que les conciernen. En algunos casos, sin embargo, y por muy diversas razones (conocimiento impreciso del derecho, motivo privado para ocultar una situación dada, propósito de substraerse a la justa imposición, etc.), las operaciones y situaciones económicas aparecen revestidas de formas y estructuras jurídicas radicalmente inapropiadas, o que no son —como dice el artículo— manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes. Si en tal supuesto pretendiera el Fisco atenerse a la exterioridad jurídica para imponer lo que por su verdadera naturaleza económica no está gravado, o si, a la inversa, pretendiera el contribuyente substraer a la imposición lo que está en realidad gravado, tanto uno como otro propugnarían la aplicación de la ley tributaria de un modo discordante con su fin y significación económica propios y, en definitiva, en una forma que desconocería la verdadera naturaleza del hecho imponible" (destacado propio).

La fórmula normativa parece coincidir, en su intención gramatical, con las establecidas por el Anteproyecto de Código Tributario Nacional de

(5) Esta identificación es manifiesta en la reiterada doctrina de la Corte Suprema, que ha sostenido que en materia impositiva: "toda interpretación debe realizarse atendiendo esencialmente a la realidad económica de que se trate, de modo tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo a los principios de una razonable y discreta interpretación de sus términos" (Fallos 302: 661).

(6) TARSITANO, Alberto, Protección constitucional de los contribuyentes, Capítulo IX: El principio de la realidad económica y el exceso de la potestad calificadora del Fisco, obra colectiva, coordinada por Rubén ASOREY, Educar, Marcial Pons, Madrid, 2000; La interpretación de la ley tributaria, en Tratado de Tributación obra colectiva t. I, volumen I, dirigida por García Belsunce, A., Editorial Depalma Buenos Aires 2003.

(7) TARSITANO, Alberto: "Tribunal Fiscal de la Nación - 40 años". Capítulo El principio de la realidad económica en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación, A.A.E.E, Ed. Sinopsis, setiembre, 2000, p. 130. Tratado de Tributación, t. I, Libro I, Derecho Tributario Capítulo V, La interpretación de la ley tributaria, op. cit., nota anterior.

(8) GONZALEZ GARCIA: "La interpretación de las normas tributarias", p. 67, EUSEBIO, "La interpretación de las normas tributarias, Ed. Arazandi.

1963 (9) y por el Modelo de Código Fiscal para la América Latina (10), que se refieren a las formas *manifiestamente inapropiadas.*

Si se mantiene el discurso literalmente podría entenderse que da cabida a una de dos posibilidades. Puede no ser lo mismo decir que la recalificación se autoriza cuando se utilice una forma manifiestamente inadecuada (notoria, evidente, clara), que sostener que tal potestad debe ser ejercida cuando la forma empleada no sea *manifiestamente la que el derecho privado ha previsto como la más corriente o natural* para instrumentar el resultado práctico que las partes procuran alcanzar. Como corolario de esta diferenciación, podría especularse con que si el legislador lo que ha querido evitar son las formas que se aparten "manifiestamente" consagra la recalificación de los actos jurídicos "contra legem", mientras que el ámbito de la potestad se amplía si se pretende considerar también aquellas formas que no se identifican con las "manifiestamente adecuadas", en cuyo caso se extendería no sólo a los negocios "contra legem" sino además a los "in fraude legis" (11).

Empero no es la precedente nuestra tesis sobre el alcance del artículo 2. Más allá de toda literalidad, las formas jurídicas son adecuadas o no lo son. Sobra el adverbio "manifiestamente", está de más. No hay formas manifiestamente adecuadas ni manifiestamente inadecuadas. Hubiera alcanzado con que el precepto consagrara la correspondencia entre forma y contenido, para cuya definición es necesario recurrir a la teoría jurídica general.

IV. Calificación jurídica y formas jurídicas "inadecuadas"

La incardinación del supuesto hecho en la hipótesis de la normativa se conoce con el nombre de calificación jurídica. Esta tarea, común a todas las interpretaciones, es particularmente compleja en el Derecho Tributario cuando los hechos son actos o negocios de naturaleza jurídica, sobre los que se asienta el hecho imponible. No interesa aquí el nombre o la forma atribuidos por las partes, sino los efectos jurídicos que resultan impuestos por la situación real.

Previo a la consideración de las formas que pueden ser recalificadas en la inteligencia que asignamos al artículo 2° de la ley 11.683, nos parece oportuno repasar los conceptos civilistas sobre los actos jurídicos que manifiestan una discordancia entre sustancia y forma.

4.1 El fraude de ley

4.1.1 Concepto

El *fraude de ley* constituye una categoría tendiente a excluir del ordenamiento aquellas conductas que, sin ejercer violencia en la naturaleza y en la forma de los actos jurídicos que le sirven de cobertura, terminan por producir un resultado práctico contrario a los fines que el derecho protege. Es éste el medio con que el derecho reacciona contra conductas no queridas, que contradicen los intereses tutelados por las normas y que podrían verse violados bajo una lectura instrumental estricta de aquellos actos y negocios. Esas relaciones deben ser analizadas jurídicamente y calificadas bajo el texto de la ley impositiva. De esta manera, la presencia de los *fines protegidos por la ley tributaria* introduce un nuevo elemento en el examen de la función de las categorías jurídicas generales, que no serán ahora analizadas por el intérprete sólo desde la perspectiva de su objeto o causa típica, sino que se sumará la importante consideración de no contrariar aquellos fines. La noción de conducta en *fraude de ley* tributaria es un concepto escurridizo, siempre a punto de evaporarse, porque por lo dicho concurren, en su caracterización, distintas nutrientes, difíciles de metabolizar.

Según la muy difundida definición del profesor español De Castro, se entiende por fraude de ley: "el intento de amparar el resultado contrario a una ley en otra disposición dada en verdad con una finalidad diferente. El negocio en fraude a la ley consiste en utilizar un tipo de negocio o un procedimiento negocial con el que se busca evitar las normas dictadas para regular otro negocio: aquél precisamente, cuya regulación es la que corresponde al resultado que se pretende conseguir con la actividad puesta en práctica" (12).

En el Derecho Civil argentino, Jorge Mosset Iturraspe denuncia que, salvo raras y honrosas excepciones, la labor de la doctrina nacional, con respecto al concepto de *fraude de ley*—insuflada de positivismo jurídico— ha sido francamente negativa: o se lo ha ignorado por completo o se ha pretendido minimizarlo en un estricto casuismo, con el comentario escueto de aquellas situaciones que, por aparecer evidentes en la ley, no podían ser dejadas de lado. Parece haber primado en este tema la tesitura contraria, conforme a lo que establece el artículo 19, de la Constitución Nacional: "Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe"; y que se condensa en el principio recogido por el artículo 53, del Código Civil, que dice: "queda, por tanto, establecido que son permitidos todos los actos y derechos que no están expresamente prohibidos" (13).

Más directa es la referencia en el derecho comercial, donde existe una norma en la ley de sociedades comerciales (*ley 19.550*—Adla, XXXII-B, 1760—, art. 124), muy poco empleada en nuestro país —y bastante común en el derecho comparado—, que dice: "La sociedad constituida en el extranjero que tenga su sede en la República o su principal objeto esté destinado a cumplirse en la misma, será considerada como sociedad local a los efectos del cumplimiento de las formalidades de constitución o de su reforma y contralor de funcionamiento".

El fraude de ley tributaria ha tenido una marcada tradición en la legislación tributaria española, que lo contempló de manera expresa desde el año 1963. La Ley General Tributaria española, en su texto de 1995, lo define como la realización de hechos, actos o negocios jurídicos con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con una finalidad diferente (14). Sin embargo, la experiencia en la aplicación de esta norma ha sido muy deficitaria, por los problemas prácticos que acarrea la concreción en el caso del fraude a la ley, en particular por las dificultades de prueba que trae aparejado. Este fracaso ha motivado que se propicie el cambio de la legislación, que evoluciona hacia la adopción de una formula antielusiva que computa el abuso de las formas jurídicas y la inexistencia de propósito de negocios ajenos al fiscal como datos para la desestimación de las formas adoptadas por el contribuyente.

En el derecho tributario, la falta de neutralidad del sistema impositivo y la búsqueda del ahorro

(9) El art. 5° del Anteproyecto de Código Tributario Nacional, de 1963, elaborado por Giuliani Fonrouge dice: "Para determinar la verdadera naturaleza de los hechos generadores de tributos, podrá atenderse a las situaciones o actos verdaderamente realizados con prescindencia de las formas jurídicas que lo exterioricen. Cuando se adopten formas o estructuras manifiestamente inadecuadas y ello se traduzca en apreciable disminución impositiva, se prescindirá de tales formas o estructuras y se apreciará su contenido de acuerdo con su significación económico-financiera".

(10) El artículo 6°, Modelo de Código Tributario para América Latina dice: "Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo. Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien podrá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica. Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ellos se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas".

(11) La referencia al empleo de las formas jurídicas típicas o corrientes ha generado muchos estudios en la doctrina europea, especialmente en Alemania, cuya legislación tributaria tiene incorporada una norma general antiabuso. Todos estos conceptos no pueden abstraerse de la legislación de cada país. Con referencia a la distinción introducida en el texto, es interesante traer la reflexión de Rosembuj, quien afirma que el planteo de Hensel sobre el no uso de las formas legales típicas es la otra cara del abuso de derecho, en tanto éste puede consistir en el comportamiento por acción u omisión (no uso del derecho). Ver Rosembuj, T.; El fraude de ley y el abuso de las formas en derecho tributario, Marcial Pons, Madrid, 1994.

(12) DE CASTRO, F.: "El Negocio jurídico", p. 369 y ss., Madrid, 1985.

(13) Señala MOSSET ITURRASPE que: "entre las excepciones destacamos a López OLACIREGUI que, en sus actualizaciones a la obra de Salvat, dice del fraude: Es un vicio provocado por el otorgante u otorgantes del acto y comporta un resultado prohibido, y destaca que el fraude se da en dos formas: a) fraude a la ley; b) fraude en perjuicio de terceros. Y también a Spota que en su Tratado, al estudiar la relatividad y abuso de los derechos, incluye reiteradas alusiones. MOSSET ITURRASPE, Jorge: El fraude a la ley, Revista de Derecho Privado y Comunitario N° 4, ps. 12/13.

(14) La LGT española sostiene, en el artículo 24, que para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzca un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Se agrega que el fraude deberá ser declarado en expediente especial, que se aplicará la ley tributaria eludida y que corresponde exigir el impuesto con intereses pero con exclusión de sanciones.

de impuesto estimula el uso del negocio en fraude a la ley. De esta manera, la colocación de activos en sociedades para evitar el impuesto personal al patrimonio; la adquisición de acciones de una sociedad y su posterior disolución para hacerse de los activos; la generación de pérdidas y ganancias derivadas de las ventas de acciones entre empresas vinculadas; los negocios sobre productos derivados y las ventas con pacto de retroventa, constituyen algunas de las hipótesis más frecuentes (15).

4.1.2 La elusión fiscal vs. la defraudación o evasión

Las dos nociones no deben ser confundidas. En el fraude de ley, se produce una extensión del hecho imponible, y la ilegitimidad de la conducta, derivada del contraste entre el resultado y el fin de la ley tributaria, no puede merecer reproche penal. Existe, si se prefiere, un quebrantamiento indirecto de la ley, que aunque alcanza para recalificarla a los efectos fiscales, no configura un ilícito penal. Para cierta doctrina, la *elusión* consistiría en el empleo de instrumentos amparados en la libertad de contratación y en el ejercicio de la autonomía de la voluntad. Con lo cual, la *elusión* se funda en la condición previa de la licitud de los negocios jurídicos que se implementan, siempre realizados conforme a derecho.

También V. O. Díaz sostiene que "es dudoso afirmar que la elusión o evitación traducen un despliegue de conductas ardidosas y que por ende correspondan asignarle al tipo fraudulento" (16).

Rosembuj constató que los conceptos elaborados por Hensel y Blumentein sobre la diferenciación entre *elusión* y *evasión*, han prevalecido en la doctrina. Así, se calificó a la *elusión* como la actividad dirigida a impedir el perfeccionamiento del hecho imponible, y a la *evasión* como la transgresión de las consecuencias del hecho imponible ya verificado (17). Sobre este mismo principio, señaló que el aporte fundamental de aquellos autores fue evitar la extensión de las consecuencias penales a las conductas elusivas o en *fraude de ley*.

El concepto de defraudación fiscal y *evasión* se desarrolla en el punto 8.

4.2 El negocio indirecto

En la clásica definición de Messineo, el *negocio indirecto* se caracteriza por el hecho de que se emplea un determinado negocio para conseguir, mediante éste, no la finalidad típica que se vincula a él por el ordenamiento jurídico, sino finalidades ulteriores, mediatas; es decir, precisamente indirectas, las cuales asumen el aspecto de motivos y no de causa del negocio empleado (18).

Según Mosset Iturraspe: La similitud con los negocios fraudulentos se encuentra: a) en que ambos buscan la violación de la norma, y b) en que ambos actúan solapada o hipócritamente. En los indirectos el negocio utilizado cumple una mera función instrumental, de ahí que se lo califique como negocio medio, puesto que el fin ulterior que se anhela es distinto al del negocio utilizado. Lo solapado en los indirectos, es el deseo de conseguir el resultado prohibido mediante una figura de contrato, diversa de la directamente considerada por la norma prohibitiva (19).

Para la mayoría de la doctrina, el *negocio indirecto* constituye una especie de negocio en *fraude de ley*, y aunque lo vehiculiza, no siempre lo agota. La diferencia entre uno y otro no es nítida, por aquella misma relación de género o especie, de mutua implicancia, y porque el *negocio indirecto* siempre se utiliza con intención fraudulenta.

Tratando de precisar las diferencias, se ha sostenido que, para entender el *negocio indirecto* hay que distinguir entre la causa del negocio y los motivos del mismo. La causa es el motivo típico del negocio. Los motivos del negocio son los propósitos ulteriores que guían la conducta hacia la obtención de un resultado concreto (20).

4.3 El abuso de derecho y el abuso de las formas jurídicas

Dispone el artículo 1071, del Código Civil argentino: "El ejercicio regular de un derecho propio o el cumplimiento de una obligación legal no puede constituir como ilícito ningún acto. La ley no ampara el ejercicio abusivo de los derechos. Se considerará tal al que contraríe los fines que aquélla tuvo en mira al reconocerlos o al que exceda los límites impuestos por la buena fe, la moral y las buenas costumbres".

La doctrina civil ha establecido una diferencia entre el *fraude de ley* y el abuso de derecho. Destaca Mosset Iturraspe que: "los negocios abusivos y los negocios fraudulentos ("in fraudem legis") tienen mucho en común. Pero mientras en los negocios abusivos la norma es aplicada y hecha servir de medio a un fin que no es el suyo (en un ejercicio irregular o antifuncional) en los "in fraudem legis", una norma es rodeada, evitada y relegada su aplicación, haciéndolo con otra en su lugar, al menos en la medida en que no es aplicable la primera. Mientras la ilicitud de los negocios abusivos proviene de poner en ejercicio derechos contrariando los fines que la ley tuvo en mira al reconocerlos (artículo 1071), la ilicitud de los en fraude a la ley deviene de comparar dos resultados prácticos el que la ley veda por considerar contrario a la moral social o al orden público, y el que las partes tratan de conseguir y de arribar a la conclusión acerca de su analogía" (21).

En esta materia, los tributaristas padecemos una inclinación obsesiva a *poner etiquetas*, como si ello nos pusiera a resguardo de los sobresaltos que plantea el problema. Que esto es *fraude de ley*; aquello, abuso de derecho; que esto otro es abuso de forma con intención fraudulenta; aquello, simulación relativa, etc. Y no está mal que se invierta tiempo en la distinción siempre que no se pierda de vista que toda distinción jurídica se justifica para discernir la solución o efectos que se extraigan de ella. En este tema, ya de por sí muy confuso, existe demasiado enredo terminológico que, difícilmente, pueda conciliar categorías dogmáticas, jurídicas, privadas, definiciones normativas y elaboraciones doctrinarias. Para complicar algo más el panorama, en la Argentina, tenemos un problema adicional, y es que la definición que trae el Código Civil sobre el tradicional *abuso de derecho*, también incorpora la noción de *fraude de ley*.

Una especificación del abuso del derecho es el abuso de la persona jurídica, que constituye la expresión más frecuente del abuso de las formas en el Derecho Tributario. Cuando por intermedio de una persona jurídica se posibilita la burla a una disposición legal, una obligación contractual, o se causa un perjuicio a terceros, existe abuso de la personalidad jurídica (22).

En el derecho comercial la figura se contempla con mayor especificidad. El art. 54, último párrafo, de la *ley 19.550*, establece como principio rector el de la *inoponibilidad de la personalidad jurídica*. Dice: "La actuación de la sociedad que encumbra la consecución de fines extrasocietarios, constituya un mero recurso para violar la ley, el orden público o la buena fe o para frustrar derechos de terceros, se imputará directamente a los socios o a los controlantes que la hicieron posible, quienes responderán solidaria e ilimitadamente por los perjuicios causados (23)". Por otra parte, el Código Civil determina que las personas jurídicas que necesiten autorización para funcionar, terminan su existencia, entre otros supuestos: "2º ...Por haber abusado o incurrido en transgresiones de las con-

(15) ROSEMBUJ, refiere la clásica sentencia de la Corte de Cassazione Civile de Italia que hace una aplicación de contrato indirecto y fraude de ley. Se trata del caso que motivó un ensayo de Jarach sobre la interpretación y aplicación de la ley según el criterio de la realidad económica ("I contratti a gradini e l'imposta"). Un anciano dona a sus descendientes bonos del tesoro mediante escritura pública y dos días después, ante el mismo escribano, permuta bienes inmuebles de su propiedad contra la entrega de los bonos donados. La Administración consideró que esta operación era un acto de liberalidad cuyo objeto eran los bienes inmuebles permutados con los bonos del tesoro. Se había evitado el pago del impuesto correspondiente a esta transferencia. La Corte de Casación consideró que la vinculación de los dos contratos configura un negocio indirecto coligado, que trasciende la finalidad de cada negocio singularmente considerado, op. cit..

(16) "Criminalización de las infracciones tributarias", p. 187, Ed. Depalma, 1999.

(17) ROSEMBUJ, T., op. cit., p. 78.

(18) MESSINEO, Francisco: "Manual de Derecho Civil y Comercial" , t. II, p. 457, Efea, Buenos Aires, 1971.

(19) MOSSET ITURRASPE: Ob. cit., p. 41.

(20) CASADO OLLERO, Gabriel; FALCON y TELLA, Ramón; LOZANO SERRANO, Carmelo; y SIMON ACOSTA, Eugenio: "Cuestiones Tributarias Prácticas", p. 110, Ed. La Ley, Madrid, 1980.

(21) MOSSET ITURRASPE, Jorge: Ob. cit., p. 47.

(22) SERICK, Rolf: "Apariencia y realidad de las sociedades mercantiles. El abuso del derecho por medio de la personalidad jurídica", Ed. Ariel, Barcelona, 1958.

(23) La ley de sociedades 19.550 establece como principio que la nulidad o anulación que afecte el vínculo de alguno de los socios no producirá la anulación o resolución del contrato (art. 16); distingue las sociedades de objeto ilícito, que son nulas de nulidad absoluta (art. 18), de la sociedad de objeto lícito con actividad ilícita, en cuyo caso los socios de buena fe quedan excluidos de la liquidación y pérdida del remanente (art. 19).

diciones o cláusulas de la respectiva autorización o porque su disolución fuese necesaria o conveniente a los intereses públicos".

En el plano fiscal, en el que se trata de distinguir el desajuste entre medios y fines que revelan la conducta del contribuyente, no es fácil contrastar una figura con otra. Nos encontramos con conceptos que poseen un grado de indeterminación considerable. Podríamos establecer que en el abuso existe una conducta irregular, porque se ha extendido la configuración de la conducta lícita, contrariando su fin. La diferencia con el acto "in fraude legis", está en el medio que se utiliza, porque, en ambos, se traiciona el fin, pero en el abuso también se traiciona la causa típica, en tanto se agrede el ordenamiento con una conducta que nace jurídica y se transforma en antijurídica.

4.4 El negocio jurídico anómalo

Utilizamos esta expresión para designar aquellos negocios jurídicos que han sido despojados de algunos de sus atributos o rasgos característicos (por ej., restricción al derecho del accionista; condiciones preferenciales en un crédito; cesión revocable del dominio fiduciario, etc.). Determinar el grado de anomalía es, naturalmente, una cuestión de hecho, como también lo es ponderar en qué medida esta disminución de caracteres típicos produce los resultados prácticos de otro acto, impositivamente más oneroso.

4.5 La simulación

Es común sostener que mediante la simulación tributaria se pretende evadir los efectos fiscales del hecho imponible verificado sobre el acto disimulado, que permanece oculto con pretensión de indemnidad.

La simulación puede ser absoluta, cuando se finge, íntegramente, un acto o contrato sin sustancia alguna "colorem habet substantiam vero nullam", o relativa, cuando se emplea para dar, a un acto jurídico, una apariencia que oculta su verdadero carácter. Puede ser total, como expresión de la voluntad deliberada de desviar la atención global sobre otro objeto, o parcial cuando se simulan aspectos de su contenido (precio, fecha, lugar, modalidades), pero siempre está motivada en transgredir el hecho imponible que se pretende evitar mediante tal simulación. En la simulación parcial cohabitan en el contrato real elementos reales con otros inventados en el acuerdo simulatorio, que es lo que sucede, por ejemplo, cuando en el marco de un contrato de provisión de bienes o servicios, se deducen gastos en exceso o en los que no se ha incurrido.

El Fisco debe probar que la apariencia formal constituye una cáscara que envuelve una ficción, la de otra realidad de un negocio diferente (simulación relativa) o inexistente (simulación absoluta).

Una de las formas más comunes, en la simulación destinada al engaño fiscal, es la simulación subjetiva. Esta se provoca con la interposición ficticia de persona, a la que normalmente se le atribuye la realización del hecho imponible, que se desvía así, desde una de las partes del acuerdo simulatorio a la persona interpuesta. La persona intermediaria es mera apariencia, que se interpone para perjudicar al Fisco, pero que ningún efecto provoca entre las partes que integran el negocio jurídico privado. Esta ficción será la pantalla sobre la que se proyectarán utilidades, se asignarán patrimonios, o se la integrará en un iter fraudulento como pieza para generar beneficios fiscales. La ley penal tributaria considera a estas conductas una forma agravada de *evasión* (art. 2 inciso b) *ley 24.769*).

V. La economía de opción

La economía de opción constituye un ahorro de impuesto legítimo, es decir, aprobado por el orden jurídico fiscal.

El profesor español Larraz, quien ya en el año 1952 acuñó la frase *economía de opción*, expresa que la noción "tiene en común con el fraude de la ley la concordancia entre lo formalizado y la realidad. De ningún modo se da simulación. También coinciden en no contrariar la letra legal y en procurar un ahorro tributario. Pero, fuera de estos trazos comunes, fraude de la ley y economía de opción divergen. La economía de opción no atenta a lo querido por el espíritu de la ley, en tanto que sí atenta el 'fraus legis'" (24). En el orden internacional se conoce al *ahorro fiscal* con el nombre de *planificación fiscal*, denominación de uso extendido a partir de su adopción por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, en 1980.

Para una calificada doctrina, la distinción entre economía fiscal y el fraude a la ley puede resultar muy difícil en la práctica aunque conceptualmente la diferencia es clara. En ambos concurre un motivo particular que es el ahorro de tributos, pero mientras que en la economía fiscal el resultado perseguido se consigue con la operación ejecutada por el sujeto pasivo que es el que típicamente corresponde al negocio realizado, en el fraude a la ley la operación se realiza para conseguir un resultado que no es típico del negocio, aunque es consecuencia del mismo. Dicho de otro modo, la diferencia está en la intención de los sujetos y la dificultad de penetrar en las intenciones particulares de las personas hace francamente difícil discernir cuándo estamos ante una economía fiscal y cuándo ante un fraude a la ley tributaria (25).

Marcar la diferencia se torna más complejo en los negocios atípicos o no regulados por la ley, cuyo objeto, en tanto no ha sido previsto por el legislador de manera expresa, requiere que su causa típica derive de una reconstrucción de las correspondientes a otros negocios en los que pueden verse subsumidos.

Como se comprenderá, no es fácil distinguir un caso de otro, porque la diferencia está en concretar algo huidizo, sutil, como es la intención del agente económico. Esta objetivación surge sin mayores dificultades cuando es el propio sistema fiscal el que ofrece las opciones, de manera tal que existe una coincidencia entre la voluntad del contribuyente y la voluntad querida (o no prohibida) del legislador, así revelada. No obstante, esto no es lo que ocurre en el común de los casos, y la fotografía que congela un resultado vuelve necesaria la reconstrucción de un itinerario donde serán varios los elementos que considerará el intérprete.

VI. Conductas que caen bajo el principio de calificación jurídico tributario

El principio calificador contenido en el artículo 2, de la *ley 11.683*, absorbe conductas que denuncian distintos niveles de desajuste entre forma y contenido (26). La diferencia entre un nivel y el siguiente puede ser, como ha sido puesto de manifiesto, evanescente. Desde la perspectiva tributaria —no así desde la visión penal tributaria— lo que interesa es definir el límite externo de la norma, es decir, aquella conducta que, cercana a la economía de opción, se distingue de ella y autoriza a tener por verificado el hecho imponible. Por debajo del límite externo al hecho imponible —economía de opción— están los comportamientos en que la transgresión al orden jurídico comienza, en orden progresivo, a resultar menos o más evidente. Lo cual significa que la ineficacia o inoponibilidad de la forma jurídica es un abanico que se abre a una serie de posibilidades y que da cabida, a las conductas *contra legem* y en *fraude legem*. En las primeras, la desestimación de las formas suele ser más fácilmente identificable, debido al mayor desvío causal; los problemas aparecen cuando se trata de establecer la transgresión indirecta que se ampara en la legitimidad provisoria que, a la acción, le confiere una norma de cobertura. En efecto, para el intérprete, las dificultades de encuadre surgen cuando la motivación de la conducta y de la forma jurídica que la expresa pretende alcanzar un resultado económico, que, en el plano fiscal, a diferencia del civil, no se trata de un resultado *prohibido* según la definición tradicional del acto "in fraude legis" sino de un resultado liberado total o parcialmente del impuesto. La pregunta es si la motivación de alcanzar aquel resultado elusivo, transforma, por ello, en irregular (inadecuada) a la forma jurídica que actúa sin desvío de su causa típica; porque lo que se desvía es la intención última con que las partes la utilizan, antes que el camino cuya

(24) La expresión economía de opción se debe a José LARRAZ, que delimita su concepto del siguiente modo: "Importa mucho no confundir el "fraus legis Fisci" con otra figura peculiar del Derecho tributario, la cual, en defecto de denominación ya acuñada, llamaré economía de opción. La economía de opción tiene de común con el fraus legis la concordancia entre lo formalizado y la realidad. De ningún modo se da la simulación. También coinciden en no contrariar la letra legal y en procurar un ahorro tributario. Pero, fuera de estos trazos comunes, fraude de le ley y economía de opción divergen. La economía de opción no atenta a lo querido por el espíritu de la ley, en tanto que sí atenta el "fraus legis". La opción se ofrece, a veces, explícitamente por la propia ley...Pero aquí nos referimos a opciones tácitas". Metodología aplicativa del Derecho tributario, Ed. Rev. de Derecho privado, Madrid, 1952.

(25) CASADO OLLERO, Gabriel; FALCON y TELLA, Ramón; LOZANO SERRANO, Carmelo; y SIMON ACOSTA, Eugenio: Ob. cit., p. 112.

(26) Dino JARACH y Francisco MARTINEZ, sostuvieron sobre el alcance del artículo 2° una polémica de gran jerarquía académica. Sin embargo, sus posiciones no estaban tan enfrentadas y tanto fragor doctrinario tuvo el valor de iluminar tanto el consenso como el disenso. Sobre el tema puede consultarse TARSITANO, Alberto; Interpretación de la ley tributaria, op. cit. p. 467 y ss.).

habitualidad sirve como criterio de objetivación de la conducta desviada.

¿Cómo se objetiva una conducta que, respetuosa de la causa típica del negocio, termina por desnaturalizarlo porque la intención última que lo mueve no se corresponde a dicha causa típica, regular "prima facie", bajo el canon del derecho privado? Si se examina esta cuestión con detenimiento, se advertirá que la dificultad nace de la integración de institutos provenientes del Derecho Civil y del Derecho Tributario. De eso resulta que una figura puede, sin traicionar su causa típica, ya sea aislada o concatenada con otras, terminar transgrediendo el interés tutelado por la norma fiscal, ya sea porque ejerce violencia sobre el fin de la ley o sobre los elementos configurativos del hecho imponible. Si el test recalificador está dado por el apartamiento de los caminos normales, la desadecuación de la forma arroja un indicio. Por éste debe iniciarse la pesquisa, que no podrá en este caso —nos referimos al *fraude de ley*—, prescindir de indagar las razones por las que se produce el apartamiento o la divergencia; porque aquí la divergencia antes que atender a la forma y el contenido del propio negocio que sirve de presupuesto generador de la obligación tributaria, se refiere a la antinomia entre medios autorizados según la forma jurídica privada y fines protegidos por la norma imperativa. La dinámica de la conjugación antedicha, entre medios jurídicos dispositivos y fines tributarios imperativos, puede provocar un particular desconcierto en el Derecho Tributario.

No nos resulta indiferente comprobar que la complejidad de las relaciones económicas y jurídicas del mundo presente, particularmente aquéllas con proyecciones territoriales internacionales en las que convergen dos o más jurisdicciones, pueden desactualizar esta manera de enfocar la cuestión. Así, es posible que exista más de un camino para arribar a un resultado, y todos pueden ser legítimos o no, desde el punto de vista civil y tributario. Su convalidación depende no tanto de la fidelidad a los fines tutelados por el derecho, abstractamente considerados, como de la justificación del recorrido. Esta justificación no se desentiende de las circunstancias que rodean cada caso en particular. Y sólo cuando la divergencia consciente entre medio y fin pueda ser constatada en su vinculación a la intención de eludir el impuesto, podrá aplicar, el intérprete, su mandato calificador. La referencia al fin del derecho o a los intereses tutelados por la norma fiscal no nos pone a resguardo de la observación de que allí cohabitan dos fuerzas de sentido contrario: una, la autonomía de la voluntad para obtener un legítimo ahorro; la otra, la inderogabilidad de la ley tributaria por la misma autonomía de la voluntad.

Repárese que la suma de inconvenientes computa que estamos operando sobre un material que traslada, al Derecho Tributario, categorías que no poseen una definición unívoca en el propio Derecho Civil que las ha originado, y que arrastran viejas disputas, no del todo resueltas en esta rama del derecho, como sucede, por ejemplo, con la noción de causa de los negocios jurídicos.

No obstante, las dificultades para establecer las diferencias de grado pueden perder interés si se comparte la idea de que todas ellas caen bajo la recalificación que autoriza el artículo 2. Este artículo, habiendo querido fijar el principio de la prevalencia del contenido sobre la apariencia formal que no lo respeta, introdujo un estándar tendiente a objetivar la intención del contribuyente, como es el abandono de los caminos normales previstos por el derecho para la obtención de un determinado resultado económico.

Al considerar el alcance del artículo 2°, creemos que el "abuso de las formas" es la prueba que demuestra una apariencia que esconde la realidad gravada. Nuevamente, nos encontramos con una expresión indeterminada, como lo demuestran las reacciones de la doctrina al considerar las "cláusulas antiabuso" incorporadas a la legislación positiva (v.gr.: art. 42 de la Ordenanza Fiscal alemana). Acá la empleamos no para calificar el resultado del acto, sino para denunciar el camino artificial, apartado del cauce normal del derecho, lo que debe ser advertido.

Como acabamos de decir, aunque aparezcan fundidos —o confundidos— en la norma, conviven en ella, el principio y la prueba de su acreditación, ya que no otra cosa que esto último parece indicar el legislador al considerar el uso desviado de formas y estructuras jurídicas. Mas esta prueba, que en el caso de la simulación es más fácil de objetivar por el desajuste notorio del propio negocio con su causa típica, se subjetiviza en el *negocio indirecto* y en el fraude a la ley. Porque aquí la correspondencia que se altera no es tanto la de la forma y el contenido del propio negocio, sino la congruencia del medio instrumental con el fin tutelado por el Derecho Tributario. De ello se extrae, como conclusión, que no puede prescindir, el intérprete, de los datos que posibilitan llevar al particular a elegir un camino menos usual para la obtención de un resultado económico. Y la posibilidad de recaracterizarlo a los fines impositivos dependerá de si la divergencia se funda en el mero interés de eludir el impuesto o si existen otros elementos, ajenos al fiscal, que concurran a validarla. El propósito del particular no es, pues, irrelevante en las conductas en *fraude de ley*, porque sirve, precisamente, para determinar su presencia. En última instancia, frente al caso concreto, será el juez quien ponderará el conjunto de circunstancias precedentes, concomitantes y posteriores, con valor probatorio sobre el "animus" que sirve para denunciar la divergencia querida entre el móvil determinante del negocio y su causa típica.

VII. Eficacia de las normas sobre interpretación y calificación jurídica

La incorporación, al texto legal, de un método interpretativo, lleva a plantear el problema de su eficacia. Algunos autores, como Jarach, piensan que no le está vedado, al legislador, establecer principios de interpretación. Y así como establece normas para definir los hechos imponibles, bien puede haber tenido la intención de restringir el campo de aplicación a los casos especialmente indicados, por sus características, en el texto legal. Se desprendería de esta obligatoriedad la invalidez de las decisiones que se apartan o no aplican adecuadamente los principios de interpretación establecidos en la ley (27). Por nuestra parte, consideramos que la indicación normativa a un método de interpretación genérico es ineficaz. Resulta así dado que no se puede extender o restringir la labor del intérprete afectado a aplicar la ley al caso concreto con orientaciones que se suman a la regla no escrita, pero por todos sobreentendida, de que, en materia de interpretación, se consideran todos los métodos sin otra prevalencia que el que indiquen las circunstancias de cada caso. Por lo demás, en el caso particular de la realidad económica, la identificación de este principio con el fin o propósito de la ley, vuelve a la supuesta obligatoriedad carente de sentido práctico. En consecuencia, toda interpretación legítima siempre cae dentro del fin de la norma (28).

El mismo planteo sobre la eficacia de normas generales para la interpretación se traslada a la conveniencia o no de establecer normas generales acerca de la calificación. Es decir, si resulta efectiva una cláusula general contra la *elusión* tributaria. En nuestra opinión, antes que ello sería preferible que la legislación se dirija a encauzar situaciones individuales a través de presunciones o presupuestos subrogatorios, que son medios menos rimbombantes, pero seguramente más eficaces para combatir la *elusión* (29).

(27) JARACH, Dino: "La hermenéutica en el derecho tributario", publicado originariamente en Rev. La Información, t. LXIII, p. 775, y reproducido en Estudios de Derecho Tributario, p. 156, Ed. Cima, 1998.

(28) Se nos ocurre, de todas maneras, adecuada la reflexión de GARCIA NOVOA, en el sentido de que tales cláusulas generales no deben ser objeto, a nuestro juicio, de un enjuiciamiento en abstracto. La valoración de las mismas dependerá de su régimen singular, y sobre todo de aspectos cruciales de ese régimen, como son la concreción de su presupuesto de hecho, las garantías procedimentales del particular, el respeto a los principios constitucionales en materia de tributación, su adecuación a las reglas de proporcionalidad. GARCIA NOVOA, César: "Le clausule como misura per combattere l'elusione fiscale: l'articolo 24 della legge tributaria generale spagnola", ps. 456/478, Diritto e Pratica Tributaria Internazionale, Vol. II, año 2002.

(29) Sobre la conveniencia o no de cláusulas generales, la doctrina no mantiene una posición uniforme. En Italia, que carece de una cláusula general antielusiva, COSCIANI y UCKMAR se han pronunciado en contra por considerar a este tipo de cláusulas una fuente de conflicto antes que de soluciones, en particular, refiriéndose a la arbitrariedad o incertidumbre que puede traer aparejada la acción del Fisco poco propenso a discernir entre elusión (fraude de ley) y ahorro fiscal legítimo (economía de opción). MORELLO, en cambio, considera que una cláusula de este tipo actúa disciplinando a los contribuyentes que se autorrestringen en sus esquemas fiscales, supera la dispersión de cláusulas antielusivas y compromete a la Administración a una adecuada motivación de sus actos. ROSEMBUJ, Tulio: op. cit., p. 102. GALLO considera que la ausencia de la cláusula general coloca al Fisco en una posición vulnerable. Elusione senza rischio: il Fisco indifeso di fronte ad un fenomeno tutto italiano, Diritto e Pratica Tributaria, 1991, I, p. 259. PISTONE ha estudiado en profundidad los resultados del empleo de la norma general antielusiva, principalmente en Alemania. Con referencia al derecho italiano, señala que una cláusula de este tipo no debería ser apriorísticamente rechazada a partir de las consideraciones en abstracto de los efectos que pudiera tener sobre los contribuyentes. Antes bien, cree en la utilidad de una cláusula de este tipo, aunque, lo destaca, debería insertarse una vez que el sistema tributario haya completado un proceso de simplificación y transparencia, y con la advertencia de preservar el equilibrio entre la eficiencia de la administración financiera y las garantías fundamentales de los contribuyentes. Abuso del Diritto ed elusione fiscale. CEDAM, 1995, ver "Introduzione". Sobre las posiciones doctrinarias actuales referidas a la aprobación o rechazo de la cláusula general antielusiva,

Otra técnica jurídica es la incorporación en las distintas leyes de impuesto de normas destinadas a establecer consecuencias concretas de determinados actos o situaciones, cuyo tratamiento tributario sería, en principio, diferente, de no mediar dicha consecuencia legalmente impuesta. Estas normas particulares nacen como fruto de la necesidad de que el propósito de la ley no resulte burlado por la conducta del contribuyente que aprovecha la vaguedad de los textos genéricos. Se utilizan preceptos individuales, precisamente por la insuficiencia o ineficacia de las reglas generales tendientes a plasmar criterios de interpretación y aplicación. Contrargumenta, empero, Casado Ollero que la técnica de las normas específicas antielusión, frecuente en los últimos años, por sí sola no se muestra capaz de combatir el fraude fiscal sino que, contrariamente, da lugar a un proceso de retroalimentación en el que a cada acción represiva del legislador se reacciona con otra para eludir la norma antielusiva (P. Pistone), hasta complicar de manera inverosímil la normativa tributaria, aumentando —de igual forma— la conflictividad en su aplicación y mermando otro tanto la certeza y seguridad jurídica (el saber a que atenerse) del contribuyente ante el entero sistema fiscal. La orientación de la legislación tributaria conforme al modelo fenoménico de reconducir los procesos de la economía real a golpe de específicas previsiones normativas, desemboca paradójicamente en un fenómeno de "paralysis by analysis" (G. Tremonti) propio de aquellos sistemas jurídicos que ganan en extensión todo lo que pierden en operatividad (30).

Pero llegados a esta conclusión y convencidos de que la elusión debe ser combatida, la experiencia demuestra distintas formas de reacción, que por la variedad de enfoques y alcance, dejan entrever lo delicado del problema.

Constituye todavía un debate abierto el hecho de si la *elusión* debe de ser combatida mediante una norma general antielusiva o si dicha norma debe ser construida jurisprudencialmente. En realidad, no interesa tanto el medio elegido como la asunción de las consecuencias. Esto es así, ya que en el núcleo del debate se encuentra, como siempre en estos temas, la tensión entre la restricción a la libertad individual de elegir formas con menos gravamen, o sin él, y la necesidad de incorporar, al erario, toda la capacidad contributiva que ha sido tenida en cuenta por el legislador, aunque haya sido ineficaz en el intento de consagrarla expresamente. Y así como todos los países reconocen que las partes no están obligadas a seguir en la conducción de sus negocios —como dijo la Corte Suprema americana— la fórmula más rentable para el Tesoro, casi todos están dispuestos a desconocer esta consecuencia si ella deriva de la utilización de una forma que ha sido motivada exclusivamente en el propósito de evitar el impuesto, y no siempre se le agrega la condición, importante, de que dicha forma debe revestir algún grado de anomalía.

No es discutible el derecho del Estado de reaccionar contra los quiebres de la ley, aun contra los indirectos, pero para ello, en principio debería determinarse que, efectivamente, se está quebrando la ley, y que el resultado alcanzado por el contribuyente no forma parte de la esfera autorizada por el legislador. Como en la apreciación de estas cuestiones se encuentran en juego, por un lado, el derecho del Estado a recaudar de manera igualitaria, y por el otro, las garantías que protegen los derechos del contribuyente (legalidad, certeza, seguridad jurídica, no confiscatoriedad, etc.), se discute, en distintos ámbitos, acerca de cuál es el remedio más eficaz para combatir la *elusión* tributaria, que como disvalor merece ser eliminada, y cuál es la fuente de la que extraer la regla, (la norma o la jurisprudencia). Está controvertida, por lo tanto, la conveniencia o efectividad de introducir reglas generales antielusivas, del tipo de la contemplada en nuestro artículo 2°, de la Ley de Procedimiento Tributario, o si es preferible, para evitar la discrecionalidad del intérprete, singularizar la regla en normas específicas que atiendan a situaciones determinadas, creando, por medio de presunciones, la concreción del resultado que el contribuyente pretendió eludir (31).

Una norma general antielusiva puede deslizar a la administración fiscal, a restringir esa libertad, aun la ejercida sin violencia sobre fin alguno. La construcción jurisprudencial ofrece un tránsito más seguro, pero más lento, como lo evidencian

ver: GARCIA NOVOA, César; Le clausule como misura per combattiete l'elusione fiscale: l'articolo 24 della legge tributaria generale spagnola, op. cit. en nota anterior, ps. 456/478.

(30)CASADO OLLERO, G.: Ob. cit., p. 69.

(31) Constituyen ejemplos de cláusulas antielusivas particulares: el artículo 26 del Impuesto sobre los bienes personales; el artículo 9 del reglamento de la Ley de IVA; el artículo 45 inc. j) de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

los países de tradición anglosajona. En esta última, los criterios antielusivos, aunque giren alrededor de la misma lógica, no se expresan de manera común. Pueden citarse, como los más relevantes: 1) sustancia sobre la forma, 2) el propósito de negocios, 3) el de la realidad económica, 4) el de los actos jurídicos vinculados.

VIII. La defraudación fiscal y la evasión fiscal

Nos parece clarificador introducir algunas definiciones sobre la naturaleza jurídica del ilícito fiscal, que influyen la cuestión central de este trabajo y también otras, cuya solución se sugiere desde estos presupuestos. No pretendemos con ellas originalidad alguna, en tanto traducen nuestra adhesión a algunas de las tan variadas posturas que ilustra la dogmática penal tributaria.

Al respecto, pensamos:

1. El ilícito tributario tiene naturaleza penal (32). Su estructura y las sanciones tienen idéntica sustancia que el ilícito penal común.

2. En el orden normativo a que nos estamos refiriendo —*leyes 11683 y 24.769*—, el bien jurídico protegido es la integridad del patrimonio del Estado conformado por la regular percepción de los impuestos nacionales (33). Corolario de lo anterior es que tanto los delitos como las infracciones, con mayor o menor proximidad y gravedad, afectan el mismo bien que recibe tutela jurídica (34).

3. Existe una identidad sustantiva en la materialidad de la conducta descripta en la figura de defraudación contemplada en el artículo 46 de la *ley 11.683* y el delito de *evasión* de los artículos 1° y 2° de la *ley 24.769*.

4. Las multas contempladas en la *ley 11.683* tienen carácter sancionatorio, punitivo o intimidatorio: poseen por ende naturaleza penal y no administrativa.

Sentado lo anterior, consideraremos la relación existente entre las figuras típicas delictuales y las formas jurídicas inadecuadas.

Dispone el artículo 46 de la *ley 11.683* que: "El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos hasta diez veces el importe del tributo evadido".

La descripción típica abarca la serie de comportamientos activos u omisivos, *fraudulentos*,

(32) Remitimos al fundado desarrollo realizado por GARCIA BELSUNCE, Horacio A. en Régimen Penal Tributario. Concurso de sanciones. La Ley 1990-C, 918.

(33) BONZON RAFART, traslada al campo tributario su bien sistematizada tesis que considera que el bien jurídico protegido en las figuras infraccionales y en el delito de contrabando, es el debido control aduanero. En el derecho tributario (no aduanero) esta tesis se toca en algún punto con la que nosotros adherimos sobre el bien jurídico protegido, desde que la gravedad de la conducta y su aptitud para lesionar el patrimonio fiscal está relacionado con la posibilidad de que la Administración, en el ejercicio de sus facultades de verificación y fiscalización, descubra la conducta reprochable; la idoneidad del ardid se pondera en relación con la actuación administrativa(ver Contrabando documentado (art. 864, inc. b del Código aduanero) versus infracción de transgresión de las obligaciones impuestas como condición de un beneficio (art. 965, C.A), El Derecho, t. 183, p. 1577; También, su voto en la causa "E. E. sobre infracción a la ley 24.769", de fecha 22 de julio de 2003, C.N.A.P.E., sala A.

(34) Un profundo ensayo sobre las diferentes posturas acerca del bien jurídico tutelado en el ilícito penal puede encontrarse en AYALA GOMEZ, "El Delito de Defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal", Ediciones Civitas, Madrid, 1988. Este autor sostiene refiriéndose al derecho español estos conceptos que juzgamos aplicables al nuestro:" Entiendo que sobre esta base se puede reducir el bien jurídico protegido en las infracciones y en los delitos tributarios a una misma categoría, coherentemente con lo que hemos sostenido en anteriores páginas. Efectivamente, si concluimos que lo que se protege es el interés de las Haciendas respectivas a la total recaudación de los tributos, en términos de completa, puntual y exacta percepción, se comprende la directriz adoptada por el legislador en la reforma coetánea de la Ley Penal y de la Ley General Tributaria. Porque ya estudiamos cómo las actuales infracciones administrativas se preordenan a la efectiva recaudación, léase percepción de aquéllas en términos tales de sancionar el retardo en el ingreso (el cuándo o puntualidad) según determina el artículo 79 de la LGT en su apartado a), sea total o parcial (el cuánto). Igualmente se sanciona como tal infracción el incumplimiento de una serie de deberes formales que dificultan o distorsionan a la Administración Tributaria, a la Hacienda, al determinar el quantum, el que es reconducible a una hipotética puesta en peligro de ese interés que impide o dificulta la percepción puntual y exacta de la deuda tributaria" (p. 105).

que provocan un resultado lesivo. Se encubre el hecho imponible realizado con una conducta engañosa que se consuma con la presentación de una declaración jurada mendaz. El verbo nuclear "defraudar" expone, pues, en conjugación con los medios ardidosos o engañosos, el dolo del autor que se manifiesta en la intención deliberada de omitir el pago del impuesto. Está implícita en las distintas modalidades que adopta la conducta, como inherente a su condición fraudulenta, la idoneidad del ardid para inducir o provocar el error de la Administración tributaria.

Por su parte, el artículo 47 inciso e) del mismo ordenamiento preceptúa que se presume que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando "se declaren o hagan valer tributariamente formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas de comercio, siempre que ello oculte o tergiverse la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa sobre la determinación de impuestos".

La referencia del precepto al uso de formas jurídicas inadecuadas, antes que encaminarse a incriminar una figura específica, se dirige, como su literalidad lo expresa, a concretar mediante la inversión de la carga de la prueba el dolo requerido por la figura contemplada en el artículo 46. Es un indicio del tipo objetivo genérico, que no es lo mismo que entender que el inciso agrega un elemento, objetivo ni subjetivo. Va de suyo que al ánimo doloso que se presume se le agrega, como consideración objetivada, la necesidad de que la forma jurídica se haga valer como construcción ardidosa mediante la cual se instrumenta el fraude, cuestión que, naturalmente, será definida no en el mundo abstracto de los conceptos indeterminados, sino en el muy concreto de los hechos y circunstancias juzgados.

La conducta descripta, materialmente considerada coincide, en su estructura típica, con las descriptas en los artículos 1° (evasión simple) (35) y 2° (a) (evasión agravada), de la *ley 24.769*. Se trata de supuestos convergentes causalmente, que difieren en el resultado típico: superior a los cien mil pesos recibe la pena de prisión.

Desde que ninguna elaboración puede abstraerse del régimen normativo al que se refiere, el tipo objetivo de la Ley Penal Tributaria echa luz sobre esta identificación sustantiva en cuanto aclara el alcance de la expresión empleada por el artículo 46 de la ley procesal tributaria, puesto que al mencionar a la "declaración engañosa" u "ocultación maliciosa", se refiere a ellos como uno más de entre los medios ardidosos en que se revela la conducta fraudulenta.

Con estas precisiones, pronto se comprueba que las exigencias del tipo penal delictivo ponen a la interpretación penal a resguardo de ciertas tribulaciones que soporta el intérprete tributario. Es más evidente, entonces, la tarea de adecuación al tipo penal que la de calificación o recalificación jurídico tributaria, de donde se sigue que sólo a veces, las menos, esta última podrá conducir a la primera. En efecto, frente a las consecuencias de una forma jurídica recalificada, *las condiciones para la verificación del hecho punible son más severas y distintas que las exigidas para convalidar el hecho imponible.*

Volvemos ahora a la gama de conductas comprendidas por el principio calificador jurídico tributario y su relación con la adecuación penal. En los extremos de las conductas posibles del sujeto están la *economía de opción* y el *delito*. Como ya dijimos, la *economía de opción* se traduce en un ahorro fiscal legítimo, que evita el hecho imponible mediante la utilización de alternativas normales brindadas por el ordenamiento jurídico. Por su parte, en el *delito de defraudación o evasión* es patente la existencia de una violación frontal del ordenamiento jurídico, realizada a través de una conducta dolosa y fraudulenta que incumple la obligación tributaria. Entre estos dos extremos, existen una serie de comportamientos que le merecen al derecho penal una distinta consideración. Incluido en el delito se encuentra la *simulación absoluta*, que es una discordancia consciente entre una voluntad aparente que se declara y una voluntad real que permanece oculta. Se crea una verdadera ficción jurídica que encubre un negocio inexistente. Hay que tener cuidado, empero, cuando la simulación se desliza hacia el *fraude de ley*, que es la hipótesis en que existe un negocio jurídico distinto al realizado, que entonces se exhibe

(35) Dice el artículo 1° de la Ley Penal Tributaria: "Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, siempre que el monto evadido excediere la suma de $100.000 (cien mil pesos) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aún cuando se tratare de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año".

con falsa causa (*simulación relativa*); o cuando se puede ejercer la simulación sobre algunos de los elementos de la relación jurídica (sujeto, precio, lugar) que hacen emerger aspectos del negocio *disimulado* (*simulación parcial*). La simulación oculta la relación jurídica auténtica incidida por el impuesto, que es a la que alcanza la calificación. Diferenciándose de estas últimas, están las conductas en *fraude de ley, el negocio indirecto y el acto anómalo*, que pueden revelarse en el uso de caminos alternativos a los considerados más directos para la concreción de un resultado. El intérprete puede y debe, ante todo, indagar sobre su motivación, puesto que la presencia de una norma civil o comercial que les otorga legitimidad requiere que exista, para descalificar la presencia, la aprehensión de los móviles de la conducta, que la arrastran hacia la inoponibilidad fiscal. Mas no ha de verse aquí rastro penal alguno.

Adviértase que en aquellas conductas elusivas identificadas con el *fraude a la ley*, el *negocio indirecto*, y el *negocio anómalo*, la ausencia de propósito de negocios y el apartamiento del recorrido jurídico tradicional conducen al hecho imponible por vía de una aplicación extensiva —hasta analógica para un sector doctrinario— de la ley tributaria, que, como tal, no puede merecer sanción penal alguna.

Como bien lo ha señalado Bonzón Rafart, "Sólo justificaría el reproche penal si esa realidad económica fue ocultada o tergiversada gravemente por el procesado, de tal manera que imposibilitara prácticamente al ente recaudador conocerla y opinar sobre su debido tratamiento legal, en base a la aplicación del principio consignado en el referido artículo 2 de la Ley procedimental. Lo que debe analizarse es la transparencia de la conducta del procesado respecto de poner en conocimiento del Fisco su situación tributaria" (36).

En esta perspectiva, V.O. Díaz destaca: "... en el campo de la criminalidad tributaria la declaración jurada se evalúa sobre la base de comprobar si se contienen hechos que no corresponden con la realidad, o en su caso, hechos reales pero incorporados a las mismas con valores o montos inferiores o superiores a los que corresponden. Bajo dicha tipificación, la declaración jurada adquiere el tipo penal reprimido de índole constitutiva si a través de la misma se genera un ilícito mediante operaciones aumentadas o aminoradas o aun inexistentes, cuyos supuestos fácticos trasladados a los normativos del delito son idóneos para encontrar el elemento ardidoso que motiva el error de la Administración en la aceptación de la declaración jurada impositiva" (37).

El fraude se pondera a la luz de los hechos que son presentados como maquinaciones o artificios idóneos para engañar al Fisco y no como resultado de una diferente calificación jurídica de actos que saltan a la vista de aquél a quien supuestamente se dirigen.

En suma, podemos concluir:

1) La expresión *formas jurídicas inadecuadas* posee una extensión indeterminada que, en cuanto tal, la inhabilita para fundar automáticamente el reproche penal.

2) La calificación jurídico tributaria sobre hechos y actos jurídicos revelados directamente al Fisco no puede encuadrar a la conducta descalificada como delito.

3) La *elusión* no es delito.

4) La reconducción del hecho imponible originada en una aplicación extensiva de la ley tributaria (*negocio en el fraude de ley, negocio jurídico indirecto y anómalo*), basada en el indicio de la construcción jurídica adoptada, objetivamente documentada en negocios jurídicos vinculados o interdependientes, no puede merecer sanción penal.

5) La simulación y el abuso de derecho en el uso de estructuras jurídicas inadecuadas, que se emplea como pantalla para ocultar el verdadero negocio jurídico alcanzado por el impuesto, constituye delito. ◆

(36) Voto del doctor BONZON RAFART, de fecha 22 de julio de 2003, Sala A, C.N.A.P.E., "Incidente de Exención de Prisión, E. E. s/Ley 24.769".

(37) "Criminalización de las infracciones tributarias", ps. 8/9, Ed. Depalma, 1999.