

**Voces:** ARDID ~ DECLARACION JURADA ~ DELITO TRIBUTARIO ~ DONACION ~ EVASION FISCAL ~ FIDEICOMISO ~ PRESENTACION DE DECLARACION JURADA ~ PROCEDIMIENTO PENAL ~ PROCESAMIENTO ~ REGIMEN PENAL TRIBUTARIO ~ SOBRESEIMIENTO

**Tribunal:** Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala A(CNPenalEconomico)(SalaA)

**Fecha:** 06/08/2003

**Partes:** Eurnekian, Eduardo s/inc. de apel. de proces. y prisión preventiva

**Publicado en:** IMP 2003-B con nota de Daniel Malvestiti IMP 2003-B, 2058

#### **Hechos:**

El juez de grado procesó al imputado por la presunta defraudación al Fisco en el pago de distintos impuestos que le correspondían pagar por la venta de su participación en el capital accionario de varias sociedades, cuyo importe transfirió al extranjero bajo la apariencia de donaciones a través de fideicomisos. Para así decidir, el juez tuvo en cuenta que el imputado había conservado la disponibilidad de los fondos los que únicamente iban a ser transferidos al momento de su muerte. Contra dicha resolución, apeló el procesado. La Cámara, por mayoría, confirmó la resolución apelada.

#### **Sumarios:**

1. Cabe confirmar el procesamiento del imputado en orden a delitos de la Ley Penal Tributaria 24.769 pues el artificio realizado, consistente en transferir fondos al exterior bajo la apariencia de donaciones realizadas a través de fideicomisos constituidos en paraísos fiscales pero sin desprenderse en realidad de la titularidad -en el caso, los fiduciarios sólo podían administrar los fondos de acuerdo a las indicaciones de un comité designado exclusivamente por el instituyente y la única donación encomendada debía tener lugar en caso de su muerte- tiene el único propósito de defraudar al Fisco sustrayendo el patrimonio de la tributación que le correspondía. (del voto del doctor Hendler)

2. La circunstancia de que alguna de las declaraciones juradas presentadas por el imputado al organismo de recaudación tributaria pusieran de manifiesto los importes obtenidos por la venta de participaciones sociales, que fueron girados al exterior bajo la apariencia de una donación a través de fideicomisos, no alcanza a desvirtuar la sospecha del propósito defraudatorio en tanto no se desprendió de tales fondos -en el caso, los fiduciarios sólo podían administrarlos de acuerdo a las indicaciones de un comité designado exclusivamente por el instituyente y la única donación encomendada debía tener lugar en caso de su muerte-, pues era obvio que por su cuantía -alrededor de \$715.000.000- no podrían pasar desapercibidos al Fisco ni ser ocultados sólo con omitirlos en las declaraciones anuales, por lo que éstas y la espontánea e inmediata presentación de los instrumentos de constitución de los fideicomisos se muestran mas bien como el despliegue del medio ardidoso previamente preparado. (del voto del doctor Hendler).

3. Debe procesarse al imputado por delitos de la Ley Penal Tributaria 24.769, si transfirió al exterior los fondos recibidos por la venta de participaciones sociales bajo la apariencia de donarlos a través de fideicomisos, desprendiéndose de las estipulaciones contractuales que dichas sumas nunca salieron de su patrimonio en tanto los fiduciarios, durante la vida del donante, sólo podían ejercer funciones de administración bajo las órdenes de un comité integrado por personas que aquél había designado y que podía remover, entrando los beneficiarios en posesión de tales fondos recién a partir de su muerte. (del voto del doctor Repetto)

4. La circunstancia de que la suma dineraria presuntamente evadida por el imputado no haya sido declarada en el formulario correspondiente a los bienes personales pero sí expuesta indebidamente en algún otro ítem o formulario, no alcanza a desvirtuar la estimación efectuada por el a quo acerca de la existencia de un ardid tendiente a evadir la tributación, ya que lo artificioso de la maniobra llevada a cabo para encubrir la real situación jurídica de los bienes, consistente en transferir fondos al exterior bajo la apariencia de una donación a través de fideicomisos, lleva a suponer la existencia de un plan ideado para engañar al Fisco cuya culminación operó con la presentación de los formularios anuales. (del voto del doctor Repetto)

5. No corresponde disponer el sobreseimiento parcial del imputado por la falta de tributación sobre sumas cobradas en concepto de intereses al momento de resolver la apelación del auto de procesamiento, aun cuando no exista la evidencia del ardid que requiere la evasión tributaria, si la sospecha de dicha maniobra se configura respecto de otros hechos investigados, pues la atribución de los jueces para decretar el sobreseimiento en cualquier estado del sumario no puede ser utilizada para dividir uno por uno los hechos materia de averiguación, porque esa manera de proceder da lugar a demoras del trámite permitiendo que se multipliquen los recursos. (del voto del doctor Repetto)

6. Debe sobreseerse, en los términos del art. 336 inc. 3º) del Código Procesal Penal, a quien transfirió al exterior los fondos obtenidos por la venta de acciones bajo la apariencia de donaciones a través de fideicomisos, si puso en conocimiento del Fisco su situación tributaria mediante la presentación de las declaraciones juradas, permitiéndole sostener la inexistencia de tales donaciones, pues entonces no se verifica el ardid idóneo que permitiría encuadrar la conducta en las normas penales tributarias, ya que se justifica el reproche penal sólo cuando la realidad económica verdadera es ocultada o tergiversada de tal manera que por su gravedad imposibilite prácticamente al ente recaudador conocerla. (del voto en disidencia del doctor Bonzón)

#### **Texto Completo:**

2ª Instancia. - Buenos Aires, agosto 6 de 2003.

Vistos:

El recurso de apelación interpuesto por los abogados defensores de Eduardo Eurnekian contra el auto que dispuso el procesamiento y embargo de bienes de su asistido.

El informe escrito presentado en sustento del recurso. El escrito presentado por la parte querellante propiciando se confirme la resolución apelada.

Y considerando:

El doctor Hendler dijo:

Que se atribuye al imputado haber defraudado al fisco en el pago de distintos impuestos que le correspondían por la venta de su participación en el capital accionario de varias sociedades anónimas, cuyo importe percibió en los ejercicios fiscales de los años 1995, 1996 y 1997 transfiriéndolo al extranjero.

Que el imputado sostiene que no le correspondía ninguna tributación por esas transacciones dado que la totalidad de lo obtenido en ellas fue donado por intermedio de dos fondos fiduciarios constituidos en el exterior.

Que el señor juez a quo, en la resolución recurrida, consideró que Eurnekian había conservado la disponibilidad de los valores girados al exterior los que únicamente iban a ser transmitidos por causa de muerte, por lo que entendió que existían elementos suficientes para ordenar su procesamiento como responsable de delitos de la Ley Penal Tributaria, considerando igualmente que la constitución de los fideicomisos era un ardid deliberadamente urdido para evadir la tributación.

Que los apelantes afirman que, por el contrario, hubo una verdadera transmisión en fideicomiso sujeta a la modalidad del trust del derecho anglosajón. Sostienen que la índole de esta última no ha sido debidamente apreciada por el juez y que tampoco hubo ninguna simulación. Puntualizan finalmente que su asistido exteriorizó en alguna de sus declaraciones al organismo recaudador la existencia de las donaciones y que Eurnekian obró como lo hizo con previo asesoramiento legal y en el convencimiento de que era conforme a derecho.

Que se encuentra admitido que, mediante convenios celebrados en los años 1995, 1996 y 1997, el imputado vendió acciones de su propiedad que representaban la mayoría del capital de las sociedades anónimas denominadas Cablevisión, Construed, Univent, Televisora Belgrano y Oeste Cable Color, recibiendo en contraprestación un total de más de setecientos quince millones de pesos que le fue pagado en distintas entregas en el curso de los años mencionados. Se encuentra igualmente fuera de discusión que la totalidad de ese importe fue girada a dos entidades constituidas en el extranjero: la denominada Citi Trust Limited constituida en Islas Cayman y la designada ITK Trust Company Limited establecida en Bahamas, cada una de las cuales debían actuar como administradores fiduciarios (o trustee según se lo designa en inglés). Que cualquiera sea la denominación legal o la naturaleza jurídica de esos fideicomisos (o trusts en inglés) los alcances de las transacciones efectuadas por Eurnekian deben determinarse de acuerdo a las concretas estipulaciones contenidas en los instrumentos de constitución de cada uno de ellos. De acuerdo con esas estipulaciones -idénticas en los dos casos- los respectivos trustees sólo podían, en vida del instituyente (es decir Eduardo Eurnekian), administrar los fondos ajustándose a las indicaciones de un comité integrado por personas que el mismo instituyente se reservó designar y remover en cualquier momento a su exclusivo arbitrio. La única donación encomendada debía tener lugar en caso de muerte de Eurnekian. En vida de éste los fondos eran susceptibles de cualquier destino que podía ser indicado a través del comité que él nombraba o reemplazaba sin ninguna limitación. Es decir, entonces, que el imputado nunca se desprendió de los bienes que dijo haber donado gratuitamente. Los fideicomisarios o beneficiarios de la pseudo donación sólo podían entrar en posesión de los bienes como cualquier heredero o legatario: a la muerte del causante.

Que aún admitiendo, como sostienen los apelantes, que no se deba calificar a los fideicomisos como negocios simulados, de todos modos se establecen con ellos una serie de artificiosas y alambicadas convenciones con las que queda muy bien disimulado el hecho de que el mismo fideicomitente es quien conserva facultades de administrar, invertir o disponer de los fondos sin ninguna restricción salvo la intermediación de un comité que él mismo designa y remueve a voluntad.

Que las explicaciones invocadas para justificar esa compleja modalidad de operar los capitales obtenidos en la venta de las acciones, carecen de verosimilitud. El pretexto de sustraer los bienes a los avatares de las crisis económicas de nuestro país no da cuenta del empleo de tan complicadas formas de contratación cuando hubiera bastado una simple transferencia de los fondos al exterior y una sencilla disposición testamentaria. La única explicación, bastante obvia por lo demás, es que todo ese artificio tiene el único propósito de defraudar al fisco sustrayendo el patrimonio a la tributación que le correspondía. Da indicio, igualmente, de esa intención, el hecho de haber elegido para radicar los capitales, dos estados insulares conocidos como "paraísos fiscales".

Que la circunstancia de que algunas de las declaraciones presentadas por el imputado al organismo de recaudación tributaria pusieran de manifiesto los importes girados al exterior, no alcanza a desvirtuar la sospecha del propósito defraudatorio. Era obvio, por la cuantía de los importes percibidos por Eurnekian, que no

podrían pasar desapercibidos al fisco ni bastaba para ocultarlos con solamente omitirlos en las respectivas declaraciones anuales. Esas declaraciones, lo mismo que la espontánea e inmediata presentación de los instrumentos de constitución de los fideicomisos, se muestran más bien como el despliegue del medio ardidoso previamente preparado.

Que, de cualquier manera, el dictado de un auto de procesamiento no es obstáculo para que los apelantes puedan insistir con las argumentaciones invocadas en su memorial, en el debate que debe tener lugar en juicio oral y público en el que podrán aportar asimismo cualquier otro elemento de juicio que crean oportuno.

Que en cuanto al embargo por cuarenta millones de pesos dispuesto por el juez junto con el auto de procesamiento y cuestionado en cuanto a su monto por los apelantes, debe entenderse ajustado a lo establecido en el art. 518 del Código Procesal Penal de la Nación que establece que con esa medida precautoria se tiende a garantizar el eventual resarcimiento, las penas pecuniarias y las costas.

Que en lo que se refiere a la orden de prisión, también dictada por el juez junto con el procesamiento, es cuestión que ha sido materia de un incidente separado en el que ya recayó pronunciamiento del tribunal el 22 de julio (registro 461/03 de sala A) por lo que debe estarse a lo resuelto en esa oportunidad.

El doctor Bonzon dijo:

No existe doctrinariamente un concepto unívoco respecto a qué se considera elusión fiscal. Importantes doctrinarios consideran la elusión como una acción lícita tendiente a lograr la no concreción del hecho imponible. Así por ejemplo el profesor Vicente Oscar Díaz, la define como: "la acción individual en procesos lícitos, tendiente a alejar, reducir o postergar la realización del hecho generador del tributo" (conforme: Criminalización de las infracciones tributarias. Bs. As., Depalma 1999, pág. 175). También el Dr. Folco, opina que la elusión fiscal (tax avoidance) es la utilización de medios jurídicos lícitos para procurar o eliminar la carga tributaria (conforme: Folco, Carlos María, El delito de evasión fiscal, Bs. As., Rubinzal-Culzoni, 1997, pág. 350).

Estas doctrinas tienen posiblemente como antecedente histórico nacional, la postura del maestro Dino Jarach que sostuvo que la elusión consiste en la utilización de medios lícitos, tendientes a obtener una reducción de la carga tributaria, los cuales, necesariamente, están fuera del ámbito de la normativa penal, puesto que, se trata de medios jurídicamente irreprochables (conforme: El hecho imponible, Bs. As., Abeledo-Perrot, 1971, pág. 119, cita 2 y La infracción fiscal en el derecho argentino, Revista Derecho Fiscal XVII, pág. 353).

Otros importantes juristas, tal como por ejemplo, el Dr. Héctor B. Villegas y la Dra. Catalina García Vizcaino (conforme: Régimen Penal Tributario Argentino, Bs. As., Depalma, 1993, pág. 107 y Derecho Tributario, Bs. As., Depalma, 1996, t. I, pág. 187, respectivamente) considera a la elusión fiscal como una conducta antijurídica, consistente en eludir la obligación tributaria mediante el uso de formas jurídicas inadecuadas para los fines económicos de las partes. Reservan el término "economía de opción", al empleo no abusivo de formas jurídicas.

Personalmente me inclino por denominar "elusión fiscal" al abuso de formas que configuran la infracción tributaria prevista en el actual art. 47 inc. e) del texto ordenado en 1998 de la Ley 11.683 por el decreto 821/98 (conforme: La elusión tributaria, Revista El Derecho, ejemplar del 25 de abril de 2003). Más allá de la diferenciación terminológica, lo importante es clarificar cuándo el uso de formas jurídicas inapropiadas es considerado ilícito tributario.

Citando al profesor Díaz, cabe sostener que, en cuanto congreso o coloquio realizado por las administraciones tributarias, se ha abogado por equiparar prácticamente las conductas elusivas a las evasivas, con el fin de facilitar al organismo administrador la persecución del fraude (conforme: libro citado primer párrafo).

Para la mayoría de la doctrina, la elusión fiscal constituye una especie de evasión fiscal.

Considero un grave error comenzar el análisis crítico del concepto de tal manera. Es precisamente al revés: se puede eludir un tributo de dos maneras: 1) de forma lícita (tax-avoidance) y 2) de forma ilícita (tax-evasión). Es por ello que debe deducirse necesariamente que es la evasión la especie y la elusión el género.

El alcance interpretativo de las normas infraccionales que prevé el abuso de formas jurídicas como nuestro ordenamiento legal tributario (art. 47, inc. e, de la Ley 11.683 t.o. 1998), no puede ser otro que admitir como principio general que son actos lícitos, las formas jurídicas del derecho privado empleadas por los contribuyentes, aunque ellas tiendan a evitar o aliviar las consecuencias tributarias.

Hace ya casi 30 años, sin entrar en farragosas cuestiones terminológicas, el maestro Giuliani Fonrouge enseñaba: "Para que la elusión fiscal pueda significar actitud punible, no basta el uso de formas o estructuras jurídicas "manifiestamente inapropiadas", sino que es menester inexcusablemente, que el sujeto haya tenido la intención de evitar la justa imposición, según razonable apreciación. De manera que las tres condiciones de la punibilidad del proceder, son éstas: 1) uso de formas o estructuras jurídicas manifiestamente inapropiadas; 2) intención o propósito deliberado de disminuir la carga tributaria y 3) razonabilidad en la apreciación del factor subjetivo (conforme: Derecho Financiero, Bs. As., Depalma, 1973, t. II, pág. 695).

El otro maestro argentino (Dr. Jarach) hace mucho tiempo (1969) con una claridad meridiana de conceptos enseñaba refiriéndose al art. 13 de la Ley 11.683 t.o. 1947 (hoy art. 2° del t.o. 1998): "Este artículo parece referirse a la interpretación del hecho imponible y no a la de la ley tributaria. Sin embargo desentrañar el significado de los hechos imposables, es, precisamente, el fin de la interpretación de la ley fiscal (conforme: Curso Superior de Derecho Tributario, Liceo Profesional CIMA, Bs. As.; 1969, pág. 280). También más recientemente (1983): "considerar la elusión tributaria como un caso de aplicación de la consideración económica, en virtud de la cual en los hechos imposables creados por la voluntad negocial de los particulares, es decisiva la intención empírica y no la intención jurídica. Por consiguiente, la elección que las partes pueden buscar respecto del régimen fiscal al que quieren someter sus operaciones económicas, es irrelevante, puesto que lo que interesa para la aplicación del impuesto, es la operación económica que se ha realizado y no las formas. Ello establece también una igualdad de tratamiento entre acreedor y deudor del impuesto, porque esta interpretación económica juega tanto a favor del fisco como del contribuyente. Si la consideración económica y la prescindencia de las formas utilizadas por el contribuyente conduce a la aplicación de un mayor impuesto, el principio jugará a favor del fisco; pero si esta interpretación tiene como consecuencia un impuesto menor, no por esto la DGI o la Dirección de Rentas deben dejar de aplicar la interpretación económica" (conforme: Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Ed. Cangallo, Bs. As., 1983, págs. 406 y 407).

El art. 2° de la Ley 11.683 (t.o. 1998) dispone: "Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos".

A su vez, el art. 47, inc. e) de la referente ley prescribe: "Se presume, salvo prueba en contrario, que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o incurrir en ocultaciones maliciosas cuando... inc. e) "Cuando se declaren o hagan valer tributariamente formas o estructuras inadecuadas o impropias de las prácticas de comercio, siempre que ello oculte o tergiverse la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa sobre la determinación de los impuestos".

Del juego armónico de ambas normas, se deduce que el contribuyente que se valga de formas jurídicas "manifiestamente inadecuadas o impropias", con el fin de "ocultar o tergiversar" la realidad o finalidad de sus actos jurídicos, debe ser sancionado con multa de dos (2) hasta (10) diez veces el importe del tributo evadido, por cometer defraudación fiscal (art. 47, inc. e), Ley 11.683 t.o. 1998). Pero existe un grave problema de adecuación represiva, ya que la conducta descripta puede encuadrar en el delito de evasión (art. 1°, Ley 24.769), que textualmente dispone: "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 cien mil pesos (\$100.000,00) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aún cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año".

Un análisis simplista del tema, permitiría solucionar el problema mediante la aplicación del monto defraudado, impuesto como condición objetiva de punibilidad para configurar el delito. Así podría sostenerse que la defraudación fiscal menor a los \$100.000.00 es infracción y la mayor a tal monto es delito. Si bien acarrea una solución práctica, no se compadece con un profundo análisis jurídico sobre la coexistencia de dos ilícitos dolosos, previstos en dos cuerpos legislativos distintos y no juzgados por una misma jurisdicción.

Son distintas las soluciones dadas por la doctrina al problema del concurso de normas penales e infraccionales tributarias.

Algunos autores se inclinan por aplicar los principios del concurso ideal, según los cuales corresponde solamente aplicar la pena por el delito, conforme lo dispuesto por los arts. 4° y 54 del Cód. Penal. No comulgo con tal teoría, por los motivos que desarrollaré ut infra.

Otros doctrinarios se inclinan por la aplicación conjunta de ambas figuras legales, en base a lo preceptuado por los polémicos arts. 15 y 16 de la anterior Ley Penal Tributaria (23.771). Descarto totalmente tal teoría, porque su aplicación implicaría la flagrante violación al principio non bis in idem. Si bien los arts. 17 y 20 de la Ley 24.769 mejoraron la redacción de sus antecedentes (arts. 15 y 16, Ley 23.771) no solucionan adecuadamente el problema del doble juzgamiento.

No comparto tampoco la opinión de algunos juristas de que a partir de la vigencia de la Ley 23.771, quedaban virtualmente derogadas las infracciones tributarias previstas en la Ley 11.683 que se superpusieran con las penales. Ello así, porque el legislador no derogó expresamente las figuras infraccionales de la Ley 11.683 y concordar con la pacífica jurisprudencia sentada por nuestro más Alto Tribunal de que el intérprete debe buscar armonizar las normas legales entre sí, a efecto de que no se excluyan cuando así no lo haya

determinado el legislador.

Por último y para abocarme al tema del concurso ideal y su aplicación errónea para solucionar el tema de superposición de normas planteado, cabe hacer notar que también descarto por completo la teoría de algunos autores que buscan la armonización en la forma de culpabilidad (conforme: Villegas, Héctor B., Régimen penal tributario argentino, Ed. Depalma, Bs. As., 1993, págs. 357 y sigtes.)

En un interesante estudio sobre el concurso de normas penales e infraccionales tributarias, el profesor Horacio García Belsunce opina que:

"De la comparación de los ilícitos tipificados en el art. 46 de la Ley 11.683 y en el art. 2° de la Ley 23.771 no surge que sean figuras idénticas, pues son muchos los supuestos en que pueden diferenciarse... nuestro tema que es la dilucidación del problema de la concurrencia de sanciones, cuando se da una misma figura delictiva en un mismo o distintos ordenamientos represivos. Visto en el caso la existencia de dos normas, de igual validez y legitimidad formal (Leyes 11.683 y 23.771), que tipifican en la hipótesis más común, de las varias que pueden darse, en un mismo ilícito y acto punible y que reprimen con sanciones diferentes... La simple lectura de este texto nos lleva, en caso de configurarse una defraudación tributaria, a la aplicación de la pena de multa de la Ley 11.683 juntamente con la pena de prisión de la Ley 23.771. El problema radica en determinar si esto puede ser así. Para llegar a la solución que propongo hay que analizar ciertos presupuestos previos... el caso del objeto de nuestro estudio tipifica una defraudación tributaria, encuadrada en los arts. 2° de la Ley 23.771 y 46 de la Ley 11.683. Se trata entonces, por los argumentos antes expuestos, de una infracción tributaria (un mismo hecho según el art. 7° del Código Procesal Penal) incriminada por dos ordenamientos legales que declaran aplicables al caso sendas sanciones de la misma naturaleza penal, prisión y multa sancionatoria... no puede ser sin embargo, aplicarse simultáneamente la pena prevista por el art. 46 de la Ley 11.683 y la del art. 174 inc. 5) del Código Penal, porque aquello viola el principio non bis in idem, en virtud del cual nadie puede ser castigado dos veces por el mismo delito. Lo dicho es válido para el caso en análisis, en que la concurrencia se da con otra norma de carácter penal como lo es la Ley 23.771. Para este caso como para aquél y según lo decía expresamente en aquella oportunidad, rige el art. 54 del Código Penal que dice que: "Cuando un hecho cayere bajo más de una sanción penal se aplica solamente la que fijare una pena mayor". Por lo tanto, esta concurrencia debe resolverse como un caso de concurso ideal o formal, en el que frente a una misma unidad delictiva se aplica la sanción penal mayor, que es la de la pena de prisión de la Ley 23.771".

Me permito disentir con la opinión de tan destacado catedrático respecto a la conclusión de que debe resolverse el caso con la aplicación del concurso ideal o formal.

Considero que la solución debe darse aplicando la teoría del llamado concurso "aparente o impropio", que a diferencia del concurso ideal, excluye una de las normas en litigio, en base a la aplicación de los principios de especialidad, consunción y/o subsidiariedad.

Según el maestro Soler, la relación de especialidad es tal vez "la que reviste mayor trascendencia por ser esa la que da lugar a los casos en los cuales la aplicación de las normas del concurso ideal, art. 54, debe considerarse expresamente errada, pues la especialidad, a veces, lleva a la aplicación de la pena menor y, en cambio, cuando un hecho cabe bajo más de una sanción penal, debe aplicarse la que fija pena mayor".

Continúa Soler diciendo: "Para que se dé un caso de especialidad es necesario que uno de los tipos esté integralmente contenido en el otro, pero ello puede suceder en forma más o menos expresa... De esta manera, hay varios criterios para establecer si se trata o no de una relación de especialidad: a) una disposición es específica con relación a otra cuando ésta se encuentre expresamente comprendida en aquélla; b) pero también lo es cuando la cuidadosa interpretación nos muestre que una figura importa una descripción más próxima o minuciosa de un hecho. Frente al caso concreto, *lex specialis derogat generali*, de manera que la ley especial se aplica sin consideración alguna a la naturaleza o al monto de la pena, con relación a la figura general; sea aquélla más grave o menos grave, las figuras específicas se aplican siempre, pues son construidas por el legislador tanto para alterar en más, como en menos la figura principal. Si los elementos agregados hacen más grave la sanción, se dice que existe un tipo calificado; si la hacen menos grave, se habla de un tipo privilegiado. La existencia de tipos privilegiados es lo que da lugar a que sea inexacto pensar que el art. 54 rige en estos supuestos, pues si así no fuera, el tipo privilegiado no podría recibir nunca aplicación pues el hecho encuadra siempre, además, en el tipo más grave".

Estos preclaros conceptos trasladados al caso que nos ocupa, hace necesario determinar cuál de las dos normas en litigio es la principal y por ende cuál es el tipo específico.

Si se llega a la conclusión que la figura general es la del art. 47 inc. e) de la Ley 11.683 (t.o. 1998), la figura evasiva del art. 1° de la Ley 24.769 configuraría un tipo calificado de aquélla. Si por el contrario, se tiene por general a la norma penal, la infraccional del art. 47 inc. e) de la Ley 11.683 (t.o. 1998) sería un tipo privilegiado de ésta.

Como sostuve en numerosos artículos desde hace más de veinte años, para dilucidar el problema del debido encuadramiento represivo, es absolutamente necesario analizar con profundidad si la conducta imputada configura un "ardid o engaño" con entidad e idoneidad suficiente para eludir fácilmente o no el debido control

del ente recaudador.

Ello así, porque ambas figuras dolosas prevén como medio comisivo la "liquidación engañosa" mediante "declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas". Pero a diferencia de la figura infraccional, la figura penal sólo emplea esos términos como ejemplificativos, ya que agrega "o de cualquier otro ardid o engaño", de modo similar a la redacción empleada por el art. 172 del Código Penal.

En la relación causal que se da entre el ardid o engaño del sujeto activo y el error en que incurre el fisco (sujeto pasivo) como consecuencia de aquel, debe buscarse la difícil armonización de ambas figuras. Es lo que se denomina en doctrina "idoneidad del ardid" y que para evaluarlo, necesariamente se debe tener en cuenta la modalidad operativa del ente recaudador y a su capacidad práctica de detectar y bloquear el eventual ilícito. Lo expuesto me lleva a sostener que el tipo genérico de elusión fiscal es el previsto como infracción por los arts. 46 y 47 inc. e) de la Ley 11.683 (t.o. 1998), que se aplica en el caso de que el ardid o engaño empleado por el sujeto activo es fácilmente detectable ya sea por lo burdo de la maniobra o debido a la rutinaria y normal diligencia del sujeto pasivo en el desarrollo de sus facultades de control.

Por el contrario, cuando el ardid o engaño detenta tal gravedad, que torna prácticamente imposible detectar la maniobra mediante el rutinario y normal control a que hice referencia, la conducta ilícita encuadra en el tipo agravado de elusión fiscal, previsto en la Ley Penal Tributaria.

Tal diferenciación entre elusión fiscal delito y elusión fiscal infracción, es una manera de particularizar una fórmula genérica de distinción entre delitos aduaneros y/o tributarios e infracciones que sostuve en numerosos artículos y que es la siguiente: "Si la conducta imputada ilícita es de tal gravedad que compromete seriamente el control fiscal o aduanera, al exigir un esfuerzo fuera de lo normal para detectarla, debe ser encuadrada como delictual. Por el contrario, si la conducta desarrollada es fácilmente detectable, mediante el rutinario pero adecuado control, debe ser encuadrada como infraccional".

Es decir, sostengo la posibilidad jurídica de distinguir dos ilícitos dolosos, uno delictual y otro infraccional, en base a la menor o mayor afectación al bien jurídico tutelado. (conforme: Juan Carlos Bonzon Rafart, "Diferenciación entre delitos e infracciones aduaneras. Similitud de tratamiento tributario", publicado en la revista El Derecho, tomo 167, pág. 1061; "Retención indebida por parte de agentes de retención o percepción tributaria o provisional: ¿delito o infracción?", publicado en la revista Información Empresaria N° 262 de octubre de 1995; "El principio non bis in idem y su difícil aplicación práctica en el derecho infraccional económico", publicado en la revista Información Empresaria N° 268 de abril de 1997; "Contrabando documentado versus infracción de trasgresión de las obligaciones impuestas como condición de un beneficio", publicado en la revista El Derecho, tomo 183 pág. 1579; "Debido control aduanero: bien jurídico protegido. Importante fallo de la Corte Suprema sobre el tema", publicado en la revista El Derecho, tomo 179 pág. 443; "Importante fallo casatorio sobre el non bis in idem y el bien jurídico protegido por el derecho penal aduanero", publicado en la revista El Derecho, tomo 187, pág. 567; "Tres flagelos económicos: contrabando, evasión y elusión tributaria", publicado en la revista El Derecho tomo 186, pág. 1449 y "Difícil armonización entre normas penales e infraccionales tributarias y aduaneras", publicado en la revista El Derecho, ejemplar del 2 de diciembre de 2002).

Reitero que la relación causa-efecto entre el fraude desplegado y el error en que incurre el fisco, debe analizarse junto a la modalidad operativa del ente recaudador y su capacidad práctica de detectar el ilícito mediante el debido control. También la idoneidad del ardid empleado debe ser graduado en gravedad y magnitud, ya que en tales graduaciones debe buscarse la diferencia entre los delitos e infracciones tributarias (conforme: Juan Carlos Bonzon Rafart, "Triple encuadramiento legal de la defraudación fiscal", publicado en la revista El Derecho tomo 158 pág. 866). En una palabra, para el análisis concreto del caso en examen debe partirse, en mi opinión, de la premisa básica de determinar si la conducta reputada ilícita, configura un "ardid o engaño", con entidad e idoneidad suficiente para eludir fácilmente o no el debido control del ente recaudador.

Sólo justificaría el reproche penal si la realidad económica verdadera fuera ocultada o tergiversada de tal manera por el procesado, que por su gravedad imposibilitara prácticamente al ente recaudador conocerla y opinar sobre su debido tratamiento legal en base a la aplicación del referido principio consignado en el art. 2° de la Ley Procedimental.

Esclarecedores conceptos sobre el tema de la elusión se hallan en distintas partes del libro: "Criminalización de las infracciones tributarias" ya citado ut-supra del profesor Vicente Oscar Díaz, por lo que he de citar algunos párrafos del mismo, seguido del número de página en que se encuentran:

- "Pero en el campo de la criminalidad tributaria la declaración jurada se evalúa sobre la base de comprobar si 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" (págs. 8 y 9).

-Siguiendo las enseñanzas de Joachim Hruschka en este tema, se considera conducta atípica, la que deviene del planeamiento impositivo (tax planning) más favorable al sujeto, por más que éste, no viole la norma impositiva alguna, al rebajar la carga tributaria.

Cuando se aprecia una exclusión de la tipicidad penal se exime de responsabilidad en el ámbito de la punición tributaria, pero no de la responsabilidad administrativo-tributaria que pudiera corresponder. Por lo tanto, el criterio de la realidad económica puede surtir sus efectos en sede civil pero de manera alguna tiene identidad para insertarse como tipicidad de una conducta penal tributaria relevante" (pág. 56).

-"Existen decisorios que hacen un culto del criterio civilista de "realidad económica" como equivalente de ardid, mutando por dicha vía interpretativa la esencia de la propia figura jurídica. Creo que ello bien puede evitarse si el juzgador se adentra en la forma exigida en los presupuestos válidos del derecho tributario y no en los inferidos, dado que ello ocasiona un evidente desmedro a los derechos de los imputados" (pág. 57 Nota N° 72).

-"Expresado sin eufemismo, criminalizar conductas tributarias bajo el amparo imputado de planificación fiscal, hace entrar en crisis la verdad del proceso penal, y visto objetivamente, aparece utilizando la reprimenda fiscal como ventanilla de recaudación.

Es bueno tener presente que el dolo imputado a los sujetos dentro de la órbita de la criminalización tributaria no debe definirse solamente por indicios racionales, sino que es preciso, por el alcance moral y pecuniario que una calificación lleva consigo, que el ardid para desfigurar hechos impositivos quede demostrado plena y fehacientemente con relación a una conducta disvaliosa hacia el bien jurídico protegido.

Esta reflexión se justifica a la vista del juzgamiento de los supuestos del bond washing y dividend stripping, donde creo que van a existir ambigüedades judiciales si no se adentran con la profundidad debida en el conocimiento de los efectos tributarios de ambas figuras.

Por la importancia del tema, como lo anticipé al comienzo de este capítulo, es menester prestar la debida atención a las corrientes doctrinarias que postulan, con relación a las formas elusivas, la existencia de un posible encuadre evasivo referido a los supuestos de fusiones societarias, transferencias de quebrantos impositivos extrajurisdiccionales, interposición ficticia de personas, prorrata indebida de gastos entre distintas jurisdicciones tributarias; los precios de transferencias (transfer pricing), los problemas derivados de préstamos bajo el principio de la sub capitalización (thin capitalization); el planeamiento fiscal (tax planning); el lavado de dividendo (dividend washing), las reglas de las consultas anticipadas (tax ruling), los arbitrajes fictos en negocios de derivatives, la conversión espúrea de un fideicomiso de mandato en un trust de disposición o la suscripción del capital de una sociedad en forma de préstamo o como capital privilegiado (equity capital).

Esta advertencia permitirá considerar si existen preceptos jurídicos que diferencien la existencia de normas de cobertura o normas permisivas dentro del concepto de fraude a la ley, o si se aplican criterios de ambivalencia normativa para perseguir la elusión fiscal.

Sobre este punto siempre es conveniente expedirse acerca del método penalmente idóneo -de corresponder- con arreglo a la legislación cierta en la materia, para perseguir las formas de elusión que se entiendan pasibles de ser criminalizadas, ya sea con normas especiales contra formas de elusión comprobadas o con normas dirigidas a atacar los efectos económicos y no la forma de los contratos, siempre preservando para ello los principios rectores del derecho penal.

Tal prevención lleva a fijar opinión acerca de si el fraude de ley, abuso del derecho y negocio ficticio están incluidos en la reprimenda penal tributaria en forma que no admite discusión alguna" (pág. 185).

-"Estoy persuadido de que se debe observar una extrema cautela cuando se pretenda confrontar una eventual tentativa de aplicar el concepto de fraude a los problemas de elusión fiscal. Así lo entiendo porque la elusión fiscal por lo general no utiliza medios maliciosos sino que atenúa la imposición, a través de instrumentos jurídicos consentidos por el ordenamiento positivo." (págs. 186 y 187).

-"En lo concerniente al llamado 'fraude a la ley fiscal' se produce cuando el incumplimiento de la norma fiscal verdaderamente aplicable se realiza mediante el sometimiento a otra más beneficiosa o menos dura.

Es dudoso afirmar que la elusión o evitación traducen un despliegue de conductas ardidosas y que por ende correspondan asignarle el tipo fraudulento. La evitación legal del impuesto encuentra sustento en la norma del art. 19 de la Constitución Nacional de la República Argentina" (pág. 187).

En síntesis, lo que debe analizarse es la transparencia de la conducta observada por el procesado al poner en conocimiento del fisco su situación tributaria, mediante presentación de sus declaraciones juradas correspondientes a los años 1995, 1996 y 1997.

Es así que a fs. 126 del expediente principal, obra la declaración jurada del procesado respecto del Impuesto a las Ganancias (formulario 763/1) en relación al año fiscal 1995, en el cual consigna como "importe de ganancias exentas o no gravadas" la suma de \$234.620.742,30; a fs. 129 el correspondiente al año fiscal 1996, en el cual consigna en igual concepto la suma de \$96.252.695,19 y a fs. 135 el correspondiente al año fiscal 1997, en el cual se consigna en igual concepto la suma de \$321.192.234,99 luego rectificadas (fs. 138) en la

suma de \$320.435.719,40.

Obra a fs. 192, constancia de que la División Grandes Contribuyentes Individuales remitió a la División Fiscalización las declaraciones juradas del procesado.

A fs. 410/418 obra la Res. 91/00 de fecha 28 de agosto de 2000, por la cual se impugna las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 1995, 1996 y 1997 y se formula una determinación de oficio por los intereses cobrados (también obra tal resolución a fs. 72/80).

A fs. 419/434 obra el escrito de apelación por ante el Tribunal Fiscal de la Nación contra tal resolución, donde se reitera el tema de los fideicomisos como justificante de la conducta impugnada, que ya había sido introducido en el expediente administrativo al contestar la vista conferida al contribuyente.

A fs. 445/458 obra el escrito de la AFIP contestando demanda y cuestionando la validez de tales fideicomisos.

A fs. 594/600 obra un importante informe del Inspector Ventimiglia de fecha 31 de agosto de 1998 referente a los ajustes planteados por el contribuyente, en el que se hace referencia a la declaración de ganancias exentas o no gravadas y el justificante, entre otros conceptos, de que se debían a gastos en el exterior y luego que correspondían a la "utilidad obtenida por la venta de acciones". Asimismo consta de que la suma de \$230.402.992,00 correspondía a donaciones en el exterior. Se observa que lo considerado "gastos y donaciones" en el exterior por el contribuyente, son sumas giradas a un fideicomiso, por lo que debían tenerse como "bienes en el exterior". También se observó la no declaración de intereses ganados sujetos al pago de impuesto a las ganancias.

A fs. 598/603 obra el informe final de inspección, muy esclarecedor sobre la conducta del contribuyente y el conocimiento por parte de la AFIP de la operatoria impugnada, que prima-facie se encuadró en el art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. 1998), es decir como "omisión de pago de impuestos".

A fs. 610/621 obra la Resolución 92/2000 de fecha 28 de agosto de 2000, por la cual se impugna las declaraciones juradas del impuesto sobre los bienes personales por los períodos fiscales 1995, 1996 y 1997 y se formula una determinación de oficio (también obra tal resolución a fs. 81/92).

A fs. 622/637 obra el escrito de apelación del contribuyente de similar tenor al obrante a fs. 419/434.

A fs. 649/664 obra la contestación de la AFIP de similar tenor a la obrante a fs. 445/458.

A fs. 676/686 obra la Resolución 93/2000 de fecha 28 de agosto de 2000, por la cual se impugna las declaraciones juradas del impuesto al Valor Agregado por varios períodos fiscales y se determina de oficio débitos fiscales (también obra tal resolución a fs. 93/105).

A fs. 687/697 obra el escrito de apelación del contribuyente y a fs. 706/715 la contestación de la AFIP.

Entre fs. 840 y 844 existen tres testimonios de agentes de la AFIP, interesantes respecto a la falta de encuadramiento penal de la conducta imputada al procesado. Similar interés tiene el testimonio del contador Ventimiglia, obrante a fs. 857/858. Igual concepto para el testimonio obrante a fs. 908/909. También son importantes los testimonios obrantes a fs. 1116/1117 y del inspector Leonetti a fs. 1119/1120, quien declara sobre el cambio de opiniones de los funcionarios actuantes respecto a la calificación de la conducta del procesado.

Particularmente importante es el testimonio de la denunciante, Dra. Manonellas, obrante a fs. 1135/1137, ya que declara que cambió de opinión respecto a la calificación de conducta del procesado, después de analizar sus declaraciones del impuesto a los bienes personales ya que entendió que existió una maniobra ardidosa tendiente a ocultar la verdadera situación patrimonial. Contesta precisamente a una pregunta del a quo que considera que el ardid o engaño quedó plasmado al no incorporar en la declaración jurada a los bienes personales esa masa del patrimonio de la que el procesado no se desprendió y que destinó a la constitución de los trust de manera de no tributar.

También resulta interesante el testimonio obrante a fs. 1204.

A fs. 1235 y 1236 obran dos testimonios referidos a la ampliación de la denuncia por el año fiscal 1998 y también son interesantes en lo referente a la conducta del procesado.

A fs. 1257 y 1258 obran las declaraciones juradas del procesado respecto al período fiscal 1998 del impuesto a los bienes personales.

Para finalizar el análisis del expediente, hago notar que los anexos I, II, III, y IV a que hace mención la defensa como informes contradictorios de la D.G.I. (ver fs. 28), son los obrantes a fs. 22, 23, 24 y 25 del expediente principal y que en síntesis consignan:

1) El suscripto por el inspector Ventimiglia y supervisor Plaul con fecha 14 de septiembre de 1998, referido a la gravabilidad por el IVA de los intereses percibidos: opinan que no se encuentran en el ámbito de imposición en atención al principio de territorialidad.

2) El suscripto por el Dr. Vaccaro, de fecha 28 de septiembre de 1998 que tipifica la conducta del procesado

prima-facie y respecto de los períodos fiscales 1995 y 1996 del Impuesto a las Ganancias, como infracción al art. 45 de la Ley 11.683.

3) El suscripto por la Dra. Manonellas, sin fecha, que estima no encuadrable la conducta del procesado en las previsiones establecidas por la Ley 24.769, en razón de no configurarse el elemento subjetivo o conducta dolosa (mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño).

4) El suscripto también por la Dra. Manonellas de fecha 23 de marzo de 2000, en el cual cambia de opinión, sosteniendo que existirían elementos que permiten encuadrar la conducta dentro de las previsiones establecidas en la Ley 24.769.

Luego del análisis realizado, cabe determinar cuál fue el tratamiento del tema por parte del a quo y las partes.

A mi criterio, el a quo no analizó, ni siquiera someramente, la conducta del procesado en relación a la puesta en conocimiento del ente recaudador de la real situación económica, mediante la presentación de las declaraciones juradas. Es por ello que me parece a todas luces "temeraria" por infundada, su opinión de quedar "inoslayablemente" excluida la posibilidad de considerar la conducta del imputado como un acto de elusión. Asimismo, formula un pobre y confuso argumento tendiente a excluir la posible "elusión", al sostener: "la conducta del imputado no se ha circunscripto a un mero abuso en la utilización de formas o actos jurídicos del derecho privado en ocasión de constituirse los ya recordados fideicomisos. Por el contrario, ha concertado aquellos negocios jurídicos para que sirvieran de medio a los fines de no tributar lo debido". Con tal opinión sólo exterioriza su falta de análisis en profundidad de la complejidad del caso en examen, en relación al tema de la realidad económica y la consecuente figura infraccional de elusión, que precisamente, conforme autorizada doctrina tributaria, consiste en utilizar una forma jurídica inadecuada como medio de disfrazar el real sustrato económico de los hechos investigados.

En tal sentido, concuerdo con lo sostenido en la expresión de agravios de la defensa al consignar que: "no obstante su aparente fundamentación y las afirmaciones genéricas que se vierten, la resolución omite considerar los concretos motivos por los que se imputa la presunta comisión de los delitos de evasión de la Ley 23.771 y 24.769, cuando el contribuyente exteriorizó en su declaración correspondiente como donaciones en el exterior las sumas resultantes de las operaciones de compraventa impugnadas en autos".

Lo sostenido en el párrafo precedente, me permite opinar que se equivoca la querrela al consignar que: "el hecho que el imputado haya declarado la donación a los fideicomisos no debe ser considerado como atenuante de su conducta, atento a que de alguna manera debía justificar el destino dado al producido de la venta de sus acciones".

Precisamente, tal justificación permitió a la AFIP sostener la inexistencia de tales donaciones que son, a su criterio, inversiones en el extranjero sujetas a tributación nacional.

Cabe resaltar asimismo, que los datos aportados por el contribuyente facilitaron la tarea del ente recaudador en la formulación de la determinación de oficio. Si se analizan éstas, (ver fs. 79/80, 91/92 y 103/104) se llega a la conclusión de que si el contribuyente hubiera aceptado los cargos que allí se le formularon (ver arts. 4/5 de Ganancias y Bienes Personales, 3/4 de IVA), prácticamente bloqueaba la posibilidad de que la AFIP formulara denuncia penal, quedando como residual y sólo en forma potencial, la imposición de una sanción por infracción a la Ley 11.683 (ver arts. 6° de Ganancias y Bienes Personales y 5° de IVA). Luego de tales circunstancias, no existieron otros hechos nuevos que justificaran la denuncia penal, por lo que es fácil deducir lo confuso del proceder administrativo: Si aceptaba el contribuyente los cargos, como máximo se haría pasible de una sanción de las previstas en la ley procedimental; si no los aceptaba, sería denunciado y eventualmente querrellado por la AFIP como presunto delincuente.

Por último, no quiero finalizar mi voto sin hacer una referencia concreta al análisis de la materia tributaria (determinación del hecho imponible) y sus eventuales efectos sobre el procedimiento judicial.

Sostiene el Dr. Chiara Díaz que al haberse eliminado la instancia administrativa previa como indispensable para iniciar la persecución penal, era muy importante fijar las relaciones y vínculos entre el procedimiento administrativo y el proceso penal alrededor del mismo hecho reputado delictivo... Si bien la denuncia penal no despoja de competencia a la autoridad administrativa para sustanciar los procedimientos a su cargo dirigidos a la determinación primero y a la ejecución después de las deudas tributarias y/o previsionales, no podrá en cambio aplicar sanciones hasta que se dicte y quede firme la sentencia en sede penal, poniendo fin a la consideración del supuesto comportamiento delictivo a tenor de alguna de las figuras de esta ley, lo cual es congruente en las previsiones ya analizadas del art. 17" (La ley penal tributaria y previsional 24.769, Editorial Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 1997, págs. 319 y 327).

Coincido con el prestigioso doctrinario citado en que lo perseguido por el legislador fue mantener la coherencia y unicidad respecto de la plataforma fáctica establecida en el proceso penal tributario, pero considero necesario agregar que las previsiones de los arts. 18 y 20 de la Ley 24.769, no evitan totalmente la posibilidad de un escándalo jurídico (atrepitus fori), por sentencias contradictorias. Ello así, porque el "hecho imponible" a determinar, tiene naturaleza de "condición sine qua non" sobre el "hecho punible". No puede haber "hecho

punible", sin haber previamente "hecho imponible".

De no observarse esta clara y simple regla jurídica, se corre el riesgo de que en sede administrativa se determine la inexistencia del "hecho imponible" y paralelamente, en sede penal se sancione la misma base fáctica como "hecho punible" (conforme: Juan Carlos Bonzón Rafart, "El principio non bis in idem y su difícil aplicación práctica en el derecho infraccional económico", Revista Información Empresaria N° 268 de abril de 1997 y "Difícil armonización de fallos emanados, de distintas jurisdicciones que analizan idénticas bases fácticas", Editorial El Derecho, t. 173-1143).

Es por ello que eliminada la prejudicialidad tributaria como presupuesto previo a la esfera penal, sólo cabe confiar en la prudencia del ente recaudador en la formulación de denuncias conforme al art. 19 de la Ley 24.769.

También estimo que una mínima garantía para los contribuyentes, es la circunstancia tantas veces hecha notar en mis numerosos trabajos referentes a la diferenciación entre delitos e infracciones, de que ante la duda de si una conducta encuadra en una ilicitud infraccional o penal, debe comenzarse por el ilícito menor y recién descartado éste, pasar al mayor, porque procesalmente es el que acarrea menor perjuicio al eventual infractor.

Como colofón cabe preguntarse si en esta dilatada y compleja causa en análisis se procedió de tal manera.

Por lo expuesto, voto por revocar la resolución apelada, por no existir ardid idóneo que permita encuadrar la conducta del imputado en las normas penales tributarias. En consecuencia, se deberá sobreseer al imputado conforme lo normado por el art. 336 inc. 3° del Código Procesal.

En relación al eventual encuadre infraccional de la conducta del imputado, no cabe formular juicio alguno, por ser competencia exclusiva del fuero contencioso administrativo.

El doctor Repetto dijo:

Que de la lectura de los contratos de fideicomiso se desprende que el fiduciario sólo podía, durante la vida del donante, administrar los fondos ajustándose a las órdenes de un comité integrado por personas que el donante designaba y que podía remover discrecionalmente. Por otra parte, dicha donación se instrumentó para tener vigencia mortis causae, por lo que recién con la muerte del donante los beneficiarios iban a entrar en posesión de los bienes.

Que, en esas condiciones, y teniendo en cuenta que el fiduciario no tendría la libre administración de los fondos, sino que debía sujetarse a las consideraciones de un cuerpo colegiado que carecía de independencia funcional respecto del donante, considero que no puede entenderse que las sumas cuestionadas hubieran efectivamente salido del patrimonio del imputado debido a que éste conservaría su poder de disposición hasta el último día de su vida.

Que, encontrándose admitido por los defensores que aún para el derecho anglosajón la transmisión de dominio de los bienes objeto del contrato a favor del fiduciario es un carácter esencial del fideicomiso, la estructura jurídica de dichos convenios no se condice adecuadamente con la real intención económica y efectiva de las partes, por lo que puede prescindirse de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, considerando 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 (art. 2° de la Ley 11.683).

Que, por otro lado, nuestro derecho privado, siguiendo ese principio universal, previó expresamente dicho carácter esencial en el contrato de fideicomiso. De sus disposiciones se desprende que el fiduciario debe adquirir el dominio imperfecto de los bienes para durar hasta la extinción del fideicomiso (art. 2662 del Código Civil, Ley 24.441). En caso contrario, debe entenderse que los bienes permanecen bajo el dominio perfecto de su titular por encontrarse sometidos a su voluntad y acción (art. 2506 del citado cuerpo legal).

Que el delito de evasión tributaria, aún cuando prevea la hipótesis omisiva, únicamente incluye dentro del elemento subjetivo del tipo, conductas que aumenten al máximo el peligro de afectación del bien jurídico, es decir, acciones orientadas a provocar error en los funcionarios fiscales mediante la utilización de artificios que den a la mentira apariencia de verdad (Ardid: artificio, medio empleado hábil y mañosamente para el logro de algún intento. Engañar: dar a la mentira apariencia de verdad; inducir a otro a creer y tener por cierto lo que no es, valiéndose de palabras o de obras aparentes y fingidas -"Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española"-). Por consiguiente, en estos supuestos no basta con el conocimiento y voluntad sino que se requiere un elemento adicional que respalde la declaración mendaz presentada al organismo (vgr. mediante la utilización de facturas apócrifas). Ese plus en la conducta del autor debe ser apreciado en el caso concreto, de acuerdo a las posibilidades ex ante que tienen los funcionarios de detectar la irregularidad y en especial, teniendo en consideración el deber de información y lealtad tributaria que se desprenden del principio de confianza en que se basa el sistema auto-declarativo de tributos.

Que de las declaraciones juradas presentadas por el imputado surge que éste habría omitido declarar tales sumas en el formulario correspondiente al Impuesto a los Bienes Personales. La circunstancia de que la suma dineraria hubiera sido expuesta indebidamente en algún otro ítem o formulario, no alcanza a desvirtuar la estimación efectuada por el a quo. Lo artificioso de la maniobra llevada a cabo con el objeto de encubrir la real

situación jurídica de dichos bienes bajo la apariencia de otra, me lleva a suponer que existió un plan ideado para engañar al fisco cuya culminación recién operó con la presentación de los formularios anuales. En este sentido, en el caso, el despliegue engañoso se llevó a cabo principalmente a través de la simulación de los fideicomisos debido a que los funcionarios fiscales, de acuerdo a la importancia de los montos cobrados por Eurnekian por la venta de sus acciones, difícilmente habrían dejado de advertir la ocultación con la sola omisión de informar dichas sumas en las declaraciones juradas. Por ende, la declaración incorrecta de los fondos girados al exterior no implica la falta de ardid en el procedimiento empleado, sino la culminación necesaria del plan destinado a disimular la real situación patrimonial del contribuyente con fundamento en la simulación empleada.

Que, por otra parte, las dudas y discrepancias que puedan haber surgido entre funcionarios del organismo de recaudación no le restan entidad al medio utilizado, sino que son demostrativos, en principio, de la complejidad de la maniobra y de la idoneidad del ardid empleado.

Que, en consecuencia, coincido con el Dr. Hendler en que hay elementos de convicción suficientes para estimar que existe un hecho delictuoso y que el imputado es culpable como autor de éste (art. 306 del Código Procesal Penal de la Nación), sin perjuicio de que la cuestión pueda ser debatida ampliamente en el juicio oral y público.

Que, ahora bien, entiendo que distinta es la situación de los otros hechos denunciados respecto de la falta de tributación por los intereses cobrados por la financiación de parte del precio de la venta de acciones. En relación a estos hechos, a diferencia de los bienes objeto de los fideicomisos, no existen evidencias de algún despliegue adicional a la declaración mendaz, y lo cierto es que los hechos imponibles que pudieran haber nacido por el cobro de los intereses por la financiación de parte del precio, de acuerdo a la importancia de las operaciones, difícilmente hayan podido mantenerse ocultos con la sola omisión del contribuyente -en los Impuestos al Valor Agregado y Bienes Personales- o a través de una declaración incorrecta -en el Impuesto a las Ganancias-. Por ende, respecto de estos hechos, no se encuentra comprobado el ardid que exige la figura de evasión tributaria.

Que, en relación a estos hechos económicos, la falta de presentación de declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado, la declaración como exentos en el Impuesto a las Ganancias y la omisión de declararlos como créditos a cobrar en el Impuesto a los Bienes Personales, los planteos introducidos por la defensa que hacen al aspecto material y espacial de dichos tributos, se encuentran controvertidos y a decisión del Tribunal Fiscal de la Nación. En caso de que se considere que se trata de hechos imponibles y que el contribuyente omitió cumplir con las correspondientes obligaciones tributarias, será en el mismo ámbito administrativo donde se deberá determinar la posible infracción sustancial dolosa (art. 46, Ley 11.683) o culposa (art. 45) en que hubiera incurrido el contribuyente.

Que, sin embargo, y de acuerdo a lo ya sostenido por esta sala, no es ésta la etapa procesal oportuna para disponer el sobreseimiento parcial respecto de algunos hechos. La atribución que los jueces a cargo de la instrucción tienen de decretar el sobreseimiento en cualquier estado del sumario, puede ser ejercida en forma parcial si se trata de resolver la situación de alguna persona, pero no cabe, en cambio, que se la utilice para dividir, uno por uno, los hechos materia de averiguación, porque esa manera de proceder da lugar a demoras del trámite permitiendo que se multipliquen los recursos y constituye una contradicción al principio de economía procesal (conf. sala A, Reg. 871/2001 - 05/10/01 - "Cuiña, Rodolfo; Cuiña, Rodolfo Héctor s/Contrabando y régimen penal tributario, incidente de apelación del sobreseimiento parcial y definitivo respecto de Cuiña Rodolfo y Cuiña Rodolfo Héctor").

Que, una vez concluida la instrucción, al resolver sobre la elevación a juicio, pueden discriminarse cada uno de los hechos por los que se requiere esa elevación y dictarse a su respecto los sobreseimientos parciales que fueran del caso. En esa ocasión no se produce ninguna demora del trámite conjunto ni entran en juego, por consiguiente, las razones de economía procesal que obstan a la parcialización (sala A, Reg. 389/1996 - 10/07/96 - "Cigarette S.A.").

Que, por otro lado, el embargo dispuesto se encuentra ajustado a lo establecido en el art. 518 del Código Procesal Penal de la Nación que establece que con esa medida cautelar se tiende a garantizar el eventual resarcimiento, las penas pecuniarias y las costas.

Que, por último, y respecto de la prisión preventiva, me remito a lo ya señalado, en minoría, en mi voto de fecha 22 de julio de 2003 (reg. 461/03), cuestión, además, que ya fue resuelta por mayoría.

Que, por consiguiente, estimo que debe confirmarse la resolución apelada. Con costas.

Por ello, por mayoría, se resuelve: Confirmar la resolución apelada en todo cuanto ha sido materia de recurso, debiendo estarse, en cuanto a demás, a lo resuelto en el incidente de exención de prisión de Eduardo Eurnekian (Reg. N° 461/03). Con costas. - Edmundo S. Hendler. - Nicanor M. P. Repetto. - Juan Carlos Bonzón.

XXXX