

DECONOMI

“Entre la elusión y el delito: los límites de la ilicitud a los que se enfrenta el contribuyente”

por Pirolo Bárbara Eugenia y Seco Agustina

I. Introducción.

El presente artículo busca abordar una temática que más allá de lo meramente dogmático o propio de la discusión académica, se erige como una problemática concreta para el ciudadano común -entendido en los términos que trataremos a continuación como “obligado” o “contribuyente”- quien puede verse expuesto a consecuencias administrativas o penales, por lo que representa una verdadera importancia pragmática cuanto menos.

En ese sentido, buscaremos analizar entonces de qué forma las diferentes conceptualizaciones pueden impactar en la conducta de los contribuyentes y para ello, resultará no menos importante, hacer un breve repaso de la jurisprudencia notoria e influyente al respecto.

En primer lugar, desarrollaremos cada una de las figuras que integran esta tríada -planificación fiscal, elusión y evasión-, examinando qué implica, cómo operan en la práctica, sus tipos y su naturaleza jurídica. Una vez diferenciadas claramente estas categorías, nos abocaremos al análisis del problema central que motiva este trabajo: los límites difusos que existen entre lo lícito y lo ilícito en materia fiscal y los riesgos que conlleva para el obligado ingresar en esa “zona gris” -tanto desde la óptica administrativa como penal-. Finalmente, incorporaremos una mirada desde el derecho comparado y los estándares internacionales impulsados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante OCDE), en particular, el enfoque normativo y político criminal adoptado por distintos países frente a la planificación fiscal agresiva, a fin de aportar una visión más amplia y crítica sobre cómo se enfrenta esta problemática en otros ordenamientos jurídicos y qué enseñanzas pueden extraerse para el caso argentino.

No nos resulta ajeno que la cuestión ha sido de tratamiento previo, sin perjuicio de lo cual creemos que siempre es un tema que cabe traer a la discusión actual jurídica, dado que aún -y pese al cuestionamiento que ha conllevado- no

DECONOMÍ

ha sido zanjada de forma definitiva la duda alrededor de los límites entre estos tres conceptos, que, según el caso, contraen consecuencias de muy diversa índole.

II. BREVE APROXIMACIÓN CONCEPTUAL

II.1.- Planificación Fiscal Agresiva

Antes de abordar la forma más controvertida del fenómeno -la denominada planificación fiscal agresiva- resulta necesario precisar qué debe entenderse por planificación fiscal. En términos generales, se refiere al conjunto de estrategias utilizadas por los contribuyentes para organizar sus actividades económicas de modo tal que se minimice, difiera o racionalice la carga tributaria -siempre dentro del marco legal vigente-. Esta práctica encuentra sustento en el principio de economía de opción¹, según el cual el obligado puede, dentro de los cambios legales posibles, elegir aquel que le resulte fiscalmente más beneficioso. Se trata, en definitiva, del ejercicio de una libertad legítima de organización patrimonial y financiera conforme la normativa aplicable.

Dígase, el sistema tributario ofrece en su conjunto orgánico maneras que, siendo estudiadas con detenimiento y de forma integral, permiten al contribuyente desarrollar estrategias en base a la leyes que le son aplicables. De esta manera, examinando el abanico de normativa fiscal global (tanto las obligaciones, sanciones, como beneficios entre los que se encuentran las exenciones, exoneraciones o incluso los llamados “vacíos legales”), comparándolo, puede traer aparejado el ahorro del quantum.

Sin embargo, existe una categoría dentro de estas prácticas que, si bien no implica necesariamente una infracción legal, plantea serias dudas en torno a su licitud sustancial y a sus efectos jurídicos, motivo por el cual merece un tratamiento específico. Hablamos aquí de la denominada “planificación fiscal agresiva”, que presenta una naturaleza jurídica ambigua o controvertida, por cuanto aquélla se ubica en una zona gris entre la legalidad y la ilegalidad.

A diferencia de la planificación fiscal tradicional -que se encuentra en el marco de la licitud-, la agresiva consiste en el diseño de estructuras jurídicas y financieras cuyo fin principal es la obtención de ventajas fiscales, sin que exista una correlación económica real entre la forma legal adoptada y la sustancia

DECONOMÍ

económica de las operaciones. Estas prácticas se caracterizan por su alto grado de sofisticación y por el aprovechamiento de vacíos legales, regímenes preferenciales o asimetrías internacionales.

Respecto a su naturaleza jurídica, si lo abordamos desde el derecho tributario, podemos establecer que se trata de actos jurídicamente válidos pero con finalidad distorsionada -pudiendo ser impugnados por la administración en base a cláusulas antiabuso (generales o específicas)-. Si bien no es ilícita en sí misma, puede ser descalificada si se demuestra que carece de sustancia económica o que el único propósito es el ahorro fiscal (criterio del *propósito principal*).

Ahora bien, desde el derecho penal tributario, si bien como mencionamos, no siempre configura un delito, puede dar lugar a responsabilidad penal si se cruza el umbral del dolo -concepto que desarrollaremos más adelante- y se utilizan maniobras fraudulentas, falsedades o simulaciones. Es por ello que estas prácticas son jurídicamente cuestionadas y, en algunos casos, éticamente reprochables, especialmente cuando son utilizadas por grandes empresas multinacionales en perjuicio de las finanzas públicas.

En este contexto, la OCDE ha definido este fenómeno como parte del problema más amplio de la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS), impulsando desde el año 2015 una serie de medidas coordinadas para combatirlo¹⁵⁰

II.2. Elusión Fiscal

El término “elusión fiscal” no encuentra dentro del ordenamiento jurídico argentino recepción como un instituto independiente. Es así que surge como producto del transcurso del tiempo y el desarrollo tanto del derecho tributario y la expansión al derecho penal tributario en nuestro país, lo que generó una dinámica nueva entre la originaria infracción tributaria de orden administrativo sancionador y el delito penal tributario. En particular dentro de este

¹⁵⁰ Forum on Tax Administration (FTA), Seminario de la International Fiscal Association (IFA), en el informe de la OCDE en 2013 “Cooperative Compliance: a framework for enhanced Relationship to Co-operative Compliance”.

DECONOMÍ

nuevo rango de conductas cobró relevancia aquél comportamiento que se encuentra en el límite.

Habiendo dicho lo anterior, pensemos en la palabra elusión a nivel semántico, desde su significado, entre sus acepciones se encuentra: “...*Evitar con astucia una dificultad o una obligación...*”¹⁵¹. Asimismo, ahondando aún más en el origen y significación del término, a nivel etimológico, la palabra del castellano deriva del latín “eludere”, verbo cuya traducción sería: burlar, esquivar, desviar algo por habilidad, práctica o juego. Más aún, la composición de aquel verbo en el idioma latino se compone a su vez por el prefijo “ex-” -de, desde- y el verbo “ludere” que se traduce como “*jugar entretenerte*” pero también “*ejercitarse en algo*”. Por lo que podemos vincular que desde su origen, la combinación de ambos términos latinos que componen el verbo, aluden a la idea de “*jugar fuera de*” o bien “*escapar del juego*”, por lo tanto, también se puede relacionar con la idea de evitación, mencionada en primer término.

Así las cosas, advertimos que se trata de un concepto vinculado a la idea de sortear obstáculos mediante el ejercicio, o con astucia. Sobre este punto cabe entonces pensar el modo de llevar a cabo la evitación, que en definitiva es lo que acerca a esta palabra al ámbito aledaño/colindante de lo evasivo, de lo ilícito y por tanto, que nos lleva a, frente la falta de delimitación clara normativa, confundirlo o al menos emparejarlo con la figura de la evasión. Se entiende por “astuto” a aquella persona “...*Que tiene habilidad e ingenio para lograr su propósito, especialmente con engaño o disimulo...*” y a su vez “...*adj. Advertido, malicioso y sagaz, que usa de ardides, estratagemas y astucias para conseguir su intento. Viene del Latino Astutus, que significa esto mismo. Lat. Callidus. Astutus. Versutus. Veterator...*”. Si se tiene todo lo reseñado en cuenta, entonces se puede entender que dentro del campo semántico que envuelve el término “astuto”, se vincula con la inteligencia, experticia, habilidad, ingenio, pero también, al engaño, fingimiento, estratagema, incluso artificio. Por lo que en este último sentido, nos encontramos en un campo muy cercano al que postula la descripción típica de la evasión, la que resulta antinORMATIVA, pero sobre todo, delictiva y por consiguiente, pasible de sanción penal.

¹⁵¹ Definición según el diccionario de la Real Academia Española disponible en: <https://dle.rae.es/eludir>

DECONOMÍ

De esta forma hemos, aunque dificultosamente, enmarcado mínimamente el significado asignado al término de forma genérica, pero falta encontrar a qué se refiere cuando se lo integra en el marco de la actividad tributaria, la denominada “elusión fiscal”. El término en este sentido, se refiere a la utilización de estrategias que tienen por objetivo minimizar el pago de la carga tributaria mediante mecanismos que no resultan *per se* antinormativos, dígase que no contrarían la letra de la norma, de hecho, la siguen conforme su literalidad pero se aparta de una interpretación sistemática o conforme su finalidad -no resulta teleológico-. Es por esta razón que suelen ser casos, los que se categorizan como de elusión fiscal, ubicados en una denominada “zona gris”, ya que no se transgrede la ley, sino que se la sigue de una forma para la cual no habría sido pretendida obteniendo de esa forma la disminución de la carga tributaria.¹⁵²

Ese accionar normativo pero contra espíritu, que tergiversa la finalidad esperada de la norma y/o que es el que despierta cierta reacción por parte del ordenamiento jurídico y que motiva la discusión propuesta entre el ahorro fiscal fiscal legítimo, la elusión fiscal y la evasión.

Por otra parte se ha entendido también para definir elusión -más bien “tax avoidance” en su denominación anglosajona- de la siguiente manera: “...**La evasión fiscal ocurre cuando alguien actúa contrariamente a la ley. La elusión fiscal comprende el cumplimiento de la letra pero no el espíritu de la ley, y es correcto que el Gobierno/Estado busque minimizar aquella circunstancia...**”¹⁵³. Incluso, en el marco de debates parlamentarios de países extranjeros se ha intentado dar claridad al alcance de este término, particularmente proveyendo una distinción entre la evasión y la elusión, por lo cual un miembro del Gobierno del RU, aclaró: “...*Estos términos, carecen de una única o universal definición legal aplicable y su significado va a depender del contexto en que sean utilizados. El término “evasión fiscal” se refiere a la reducción de las obligaciones tributarias por medios ilegales. El término “elusión*

¹⁵² Ver en este sentido: SANZ GÓMEZ, R, Elusión fiscal (regulación en la Unión Europea). Economía. Revista en Cultura de la Legalidad. ISSN 2253-665, N°. 13, octubre 2017 – marzo 2018, pp. 251-259. DOI: <https://doi.org/10.20318/economia.2017.3821>

¹⁵³ Debate del House of Commons del Parlamento de R.U. del 12/07/2010 acerca de tax evasion and tax avoidance, distinción esgrimida por el Ministro del Tesoro David GAUKE. (HC Deb 12 July 2010 c706)

DECONOMÍA

fiscal” -tax avoidance- es usualmente utilizado para referir a una reducción inapropiada de la carga tributaria y ha sido descrita [por el Lord Nolan en un caso de 1997 en la Casa Alta del Parlamento] en los siguientes términos: ‘El sello distintivo de la elusión fiscal es que el contribuyente reduce su obligación fiscal sin incurrir en las consecuencias económicas que el Parlamento habría pretendido que sufriera cualquier contribuyente que calificara para aquella reducción de su obligación tributaria’...”.

Más allá de los esfuerzos realizados por ámbitos jurídicos de países extranjeros, se evidencia que no es una cuestión zanjada de forma universal, y que al parecer también en otros Estados las definiciones suelen estar teñidas de la necesidad de resolución de casos específicos, y tienden a la definición en base a la comparación con la evasión fiscal. Lo que sí pareciera ser reconocido a todo evento es que se trataría de un caso que si se pudiera cuantificar el grado de desaprobación de la conducta se encontraría gradualmente en un estrato inferior que frente a la configuración de la evasión típica.

En cuanto a lo último desentrañado, creemos que puede encontrarse ligado con el nivel de contradicción por parte del ciudadano a la norma de comportamiento impuesta, en cuanto en la elusión nos encontramos en un caso de un cumplimiento de la norma, pero que por cierto motivo al analizar la conducta se lo considera imperfecto.

Por su parte, en la doctrina del derecho tributario argentino también se ha entendido que en la elusión fiscal no se realiza -se evita- la conducta prevista normativamente como hecho imponible de cierto gravamen¹⁵⁴. En ese orden, la lógica que se impone para fundamentar la falta de ilicitud en la elusión radica en que ningún sujeto se encuentra jurídicamente obligado a realizar hechos imponibles, solo que esta definición pareciera indicar que la conducta incluida en la concepción de elusión sería aquella en la que el ciudadano se abstiene del desarrollo de actividades según su capacidad económica que provoquen hechos imponibles y por lo tanto cargas tributarias. o bien se puede

¹⁵⁴ En ese sentido PÉREZ DE AYALA J.L. y GONZÁLEZ GARCÍA E., *Curso de Derecho Tributario*, Ed. de Derecho Financiero, España, 1991, p. 330-331.

DECONOMÍA

entender que el significado de la elusión se vincula a un cambio de comportamiento para evitar el hecho imponible¹⁵⁵

Estas acepciones vinculan a la elusión a una percepción más cercana a la economía de opción¹⁵⁶ en base a una planificación fiscal lícita no agresiva, por lo tanto a comportamientos no sólo considerados lícitos, sino en cualquier caso, incuestionables en cuanto a su adecuación al significado teleológico de la norma y por lo tanto, en su defecto, todo lo ilícito reside en el ámbito de lo delictivo -dentro de la figura típica de la evasión-.

Es por ello que estas acepciones entendemos también producen algún grado de confusión.

II.3.- Evasión Fiscal

Por su parte la noción de evasión fiscal refiere a la situación en la cual el contribuyente ha desarrollado una conducta por la cual se realiza de forma completa e integral el hecho imponible, pero esta circunstancia es ocultada al Fisco, con el fin de no ingresar el monto debido del gravamen que pesa sobre él.

En cuanto a su naturaleza jurídica per se, se trata de un delito, en particular uno denominado de los agrupados como “tributario”, contenido en el Regimen Penal Tributario del art. 279 de la ley 27.430. La figura como tal, en forma general, sin perjuicio de las modificaciones de los montos umbrales, y algunas cuestiones de redacción, ya había sido incluída en la ley penal tributaria bajo los números de leyes 23.771, 24769, 26735 (modif), la que finalmente se encuentra redactada en la primera ley mencionada por este párrafo.

El régimen penal tributario realiza una diferenciación de conformidad con los títulos que han sido trazados por el legislador. De esta forma, en línea un programa de criminalización primaria, realiza una clasificación en los primeros tres títulos; engloba los delitos tributarios (Título I, arts. 1 a 4), delitos relativos a los recursos de la seguridad social (Título II, arts. 5 a 7) y delitos fiscales comunes (Título III, arts. 8 a 11). Esta es una diferencias implantada desde la sanción de la ley penal tributaria 24.769, no así en la ley 23.771, la cual no

¹⁵⁵ AMOROS NARCISO, La elusión y la evasión tributaria, en *Ensayos sobre Administración Política y Derecho Tributarios*, Ed. Macchi, Córdoba 2015, pág. 527

¹⁵⁶ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina (2020): *Manual de Derecho Tributario*, Abeledo Perrot, Buenos Aires.

DECONOMÍA

reparaba en un diagrama diferenciado por título, no obstante de que incluso en este caso, las previsiones actuales, con algunas modificaciones, serían adecuables en figuras típicas aun hoy contenidas en el Régimen Penal Tributario Actual.

Dentro del primer grupo se encuentra tipificada la figura de la evasión fiscal, tanto en su tipo básico, como la figura calificada por las agravantes contenidas en el art. 2 del Régimen.

En el marco de los delitos fiscales, los delitos tributarios -los que cobran especial importancia a los fines del presente ensayo ya que son en el marco de los cuales se encuentra incluido el tipo de la evasión tributaria, la cual buscamos analizar, sin perjuicio de lo que pudiera ser dicho respecto de la evasión relativa a los recursos de la seguridad social de los arts. 5 y 6 del mismo régimen - se caracterizan por su proyección sobre el bien jurídico hacienda pública, desde una perspectiva en la que se entiende que aquello representa la afectación al del orden económico y financiero y las aras del estado en un sentido dinámico.

Se entiende de este modo, la producción de una lesión al bien jurídico tutelado pues, al generarse la obligación y pagar menos de lo debido u omitir el pago, se perjudica a la actividad financiera del Estado pues éste contó o pudo contar con menos medios que aquéllos a los cuales tenía derecho para satisfacer los gastos públicos. Esa reducción del patrimonio de la Hacienda Pública representa la faz estática de la afectación al bien jurídico, mientras que también se vislumbra que mediante aquel comportamiento, se logra la desnaturalización del régimen de recaudación normal de tributos y se altera la posibilidad de disponer regularmente de aquellos ingresos, los que en situaciones regulares estarían destinados, a satisfacer ciertas necesidades públicas, las que afectadas por los efectos de la conducta evasiva, habrán de ser atendidas mediante el uso de otros fondos, afectando de esa manera el orden económico y financiero del Estado también en su faz dinámica.

Ahora bien, la figura delictiva, en su tipo básico, que se encuentra contenida en el art. 1 del Regimen Penal Tributario, se la describe de la siguiente forma: *“...Evasión simple. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o*

DECONOMI

cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se, tratare de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año. Para los supuestos de tributos locales, la condición objetiva de punibilidad establecida en el párrafo anterior se considerará para cada jurisdicción en que se hubiere cometido la evasión...”.

En base al principio de legalidad en materia penal, corresponde un análisis respetuoso de la letra de la ley en cuanto a la conducta que se encuentra receptada por el ordenamiento penal como jurídicamente relevante. Esto por cuanto, recordemos corresponde realizar un proceso de subsunción de la conducta que será objeto de examen jurisdiccional a la premisa establecida por la norma penal para así verificar que aquella se encuentre prohibida por el ordenamiento jurídico penal y para ello debe existir un tipo penal que se corresponda, se aadecue en todos sus elementos típicos con la conducta realizada. Se impera en la necesidad de comprobación de en primer término del tipo objetivo, para lo cual ha de existir una identidad esencial entre el comportamiento y la figura penal para adentrarse en el juicio de imputación.

En ese orden, habrá evasión cuando quien se encuentre obligado al pago de un gravamen (específicamente tributos nacionales, provinciales o de la C.A.B.A.) evitará pagarlos. Pero no solo ello, sino que esa evitación del pago deberá ser llevada adelante por los medios expresados por la ley, que son los que dotan a la figura de su rasgo distintivo: ardid o engaño y ejemplifica que aquellos medios pueden traducirse en maniobras ardides, declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas. Asimismo se erige como requisito necesario que el quantum umbral a ser evadido supere el millón quinientos mil pesos por tributo y por ejercicio anual (sobre este último punto, no nos adentraremos en la naturaleza propia del monto como elemento dentro de la figura, ni los efectos que pueda ello contraer dependiendo si debían ser considerados elementos dentro del tipo penal o bien condiciones objetivas de punibilidad ajenas, externas y objetivas diferentes del aspecto subjetivo requerido del autor por exceder el objeto del presente artículo).

DECONOMÍA

En cuanto a su conducta típica, como ya describimos de forma precedente, la evasión puede consistir en un comportamiento comisivo como omisivo, en el que el obligado al pago de una deuda tributaria exigible, deliberadamente por medio del uso de medios engañosos o ardidos provoca o intenta disimular su real capacidad contributiva, ello en miras a alcanzar el objetivo de evitación total o parcial del pago de esos gravámenes, ya como responsable propiamente dicho o como responsable por deuda ajena¹⁵⁷. En ese orden, la clave de la conducta descrita como evasión radica en que el responsable haya efectuado las maniobras fraudulentas para ocultar su capacidad económica o ardidas, engañosas y que busquen confundir al Fisco en cuanto a esa capacidad.¹⁵⁸

Ahora bien, también existen autores que han descripto el delito de evasión tributaria como aquella conducta por la cual el obligado al pago del tributo se “resiste” a su tributación y por lo tanto se deshace de su carga de pago del gravamen por medio de los engaños y ardides descriptos por las normas. En ese caso, por sutil que parezca, se ubica al tipo penal de la evasión dentro de una modalidad de “resistencia a la imposición” como un comportamiento defensivo del sujeto contribuyente frente a la carga que el impuesto le supone.¹⁵⁹

Asimismo, en cuanto al análisis de su tipicidad más allá de mencionar que se trata de un delito especial propio, por cuanto sólo pueden ser realizados por el sujeto activo -autor- descripto por la norma, en el caso el obligado al pago del tributo, que posee particularidades en cuanto a las reglas de la autoría y la naturaleza misma de los montos requeridos para la sanción de la conducta, corresponde destacar que el delito de evasión tributaria constituye un delito doloso.

¹⁵⁷ En ese sentido, confr.: RIQUERT, M. A., *Régimen penal tributario y previsional. Ley 24.769 modificada por la ley 26.735. Comentada. Anotada*, Hammurabi, Buenos Aires, 2012, pág. 105 y CHIARA DÍAZ, C.A., *Ley penal tributaria y previsional 24.769*, Rubinzal-Culzoni Editores, pág. 250

¹⁵⁸ SEMACHOWICZ, E. D. (2012 Febrero). Análisis de las modificaciones al régimen penal tributario. Ley 26735. Buenos Aires: Publicación Doctrina Penal Tributaria Errepar (DTE).

¹⁵⁹ GOMEZ, T. *El delito de evasión tributaria*. XI Jornadas de Derecho Penal Tributario / Esteban Semachowicz ... [et al.]. - 1a ed. - Ciudad Autónoma de Buenos Aires : Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 2017, págs. 85-93.

DECONOMÍA

En ese orden en cuanto a la verificación de la tipicidad subjetiva, requiere del elemento subjetivo dolo. En este punto, se recuerda a grandes rasgos que por dolo se entiende que el sujeto activo actúa con conocimiento de todos los elementos que integran el tipo objetivo de la figura delictiva que se imputa y con voluntad de realización de aquéllos.

A su vez, siguiendo a Roxin, comúnmente, se distinguen tres formas diferentes de dolo: la intención o propósito (dolus directus de primer grado), el dolo directo (dolus directus de segundo grado) y el dolo eventual (dolus eventualis), todas las cuales se diferencian de la imprudencia o la culpa. En el primero de los supuestos, se refiere a lo que el sujeto persigue, en el segundo caso, refiere ya todas aquello producido por el sujeto que incluso si no las persiguiera, aquello que prevé y sabe que ocurrirá con seguridad; por último el dolo eventual es aquello presente en el comportamiento de quien actúa sin perseguir un resultado y tampoco lo prevé como seguro, sino que sólo se lo representa como posible de producción, pero para el caso de aquella circunstancia lo asume en su voluntad.¹⁶⁰

En el delito de la evasión tradicionalmente, se lo ha entendido como un delito de dolo directo, esa visión se ha ampliado y en el último tiempo, se advierte, la jurisprudencia demuestra la admisión del dolo eventual como suficiente para la configuración de este delito.

Creemos interesante traer esta peculiaridad a colación en el marco del presente ensayo, pues la admisión de un nivel más bajo de dolo implica un indefectible acercamiento, en cuanto a la verificación del tipo subjetivo de la evasión, a la falta de debida diligencia o bien el ámbito de lo imprudente, lo que resulta impropio de la conducta delictiva propuesta por el legislador, que importaría niveles cognoscitivos y volitivos más altos, sobre todo por la especialidad requerida en el autor, como también en la actividad en la que se despliega la acción típica.

En ese sentido, la Sala “A” de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico ha entendido que “...aún de estar a la versión carente de

¹⁶⁰ ROXIN, Claus “Dolo y error de tipo. La imputación al dolo en las desviaciones del curso causal en Derecho Penal, Parte General” Ed. Civitas.

DECONOMÍ

*credibilidad brindada por...en cuanto a que no habría leído el contenido de los documentos en trato, las particularidades descriptas por la resolución impugnada y las que se efectuaron por el presente pronunciamiento, constituyen una circunstancia que, de todas formas, evidenciaría un comportamiento que podría estimarse llevado a cabo, por lo menos, con **dolo eventual, pues no resulta creíble que no le hubiera llamado la atención la clase de documentación y el contexto en el cual habría procedido a firmar y, por consiguiente, no se hubiera representado la posibilidad de estar interviniendo en una actividad que podría estar dirigida, entre otros aspectos, a facilitar la evasión impositiva que se investiga en los autos principales...**”¹⁶¹*

III. DELIMITACIÓN DE FRONTERAS: ENTRE LA LEGALIDAD Y EL FRAUDE FISCAL

III.1.- Elusión, evasión y la zona gris

La doctrina y parte de la jurisprudencia de nuestro país, han distinguido entre elusión y evasión, en ausencia de una definición expresa de la primera en el ordenamiento jurídico argentino. Si bien este último no ha realizado expresamente esta distinción, como mencionamos más arriba, reconoce que no se trataría de conductas emparentadas o intercambiables entre sí. La primera implica, según nuestro entendimiento, un aprovechamiento lícito de normas tributarias, en tanto la segunda supone el incumplimiento doloso de deberes fiscales, para lo cual se hace uso de medios engañosos o ardidosos. Aunque parece claro, esta distinción no siempre es nítida y la confusión entre ambos supuestos puede encontrarse en que si bien son comportamientos distintos, son realizados por el contribuyente bajo motivaciones similares. De hecho, en la mayoría de los casos, resulta insuficiente para calificar jurídicamente a las estrategias que, sin violar expresamente la ley, contrarían sus fines y provocan un perjuicio fiscal significativo.

Lo cierto es que, en la práctica, algunos casos de planificación fiscal agresiva rozan los bordes del tipo penal, dificultando la identificación del límite

¹⁶¹ confr. CPE 1599/2017/29/CA5, res. del 12/07/2022, Reg. Interno N° 315/22, Sala A, CNAPE. En sentido similar, y particularmente respecto del dolo mínimo requerido -eventual- para los partícipes en el hecho del autor, conforme. Causa N° 62.816, res. del 17/09/2012, Reg. Interno N° 531/2012, Sala B, CNAPE.

DECONOMI

entre lo permitido y lo punible. Entonces, si bien la Ley Penal Tributaria exige dolo y resultados típicos, existe una “zona gris” cuando el contribuyente actúa con asesoramiento legal para implementar las estructuras jurídicas que, sin violar formalmente la ley, afectan la recaudación.

En este sentido, la doctrina y jurisprudencia han señalado que, ante la utilización abusiva de formas jurídicas (trusts, sociedades pantalla, operaciones intra-grupo), puede configurarse una hipótesis de simulación o fraude a la ley, susceptibles de reproche penal. En este contexto, el Más Alto Tribunal ha expresado que no es posible de reproche los esfuerzos legítimos del contribuyente para limitar sus impuesto al mínimo posible, en efecto ha dicho que “...no es reprendible el esfuerzo honesto del contribuyente para limitar sus impuestos al mínimo legal...”.¹⁶² Sin perjuicio de ello, la Corte Suprema en el mismo precedente refirió: “...es correcta la interpretación de tales normas de manera conducente a los fines de evitar que los impuestos sean **eludidos**, a que ellas responden, como lo ha señalado la jurisprudencia extranjera -conf. Paul y Mertens, *The Law of Federal Income Taxation*, vol. 5°, pág. 853 y siguientes-...” (la copia es cita textual, el destacado corresponde al presente).

Respecto del último extremo transcrita no puede pasarse por alto la alusión efectuada por el Tribunal Supremo respecto de la noción “eludidos”. En efecto de la lectura cohesiva del fallo, podemos extraer que aquel término fue acuñado de forma emparentada a una noción ilícita del comportamiento desplegado, pero ello en virtud de su uso extraido del derecho comparado (véase la cita y referencia a jurisprudencia estadounidense efectuada en el fallo) que no encuentra una recepción pacífica en nuestro ordenamiento ni en nuestra concepción del delito de evasión tributaria, que cabe mencionar, fue tipificado en el derecho interno con posterioridad al uso de la palabra “elusión” por la Corte.

Asimismo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en otro antecedente, respecto de la noción de elusión esgrimió “...[q]ue el propósito de evitar una posible **elusión del tributo**, que inspira, a su vez, a la decisión apelada, no puede llevar por vía interpretativa a establecer restricciones a los alcances de una exención, que no surgen de los términos de la ley ni

¹⁶² Industrial Comercial Argentina I.C.A., S.R.L. c/ Nación. Fallos: 241:210.1958

DECONOMÍ

pueden considerarse implícitas en ella, pues tal pauta hermenéutica no se ajusta al referido principio de legalidad o reserva. No corresponde obviar que el debate que suscita la interpretación del precepto tributario debe llevarse a cabo en el ámbito de las previsiones en ellas contenidas, y no sobre la base de los resultados posibles de su aplicación, lo que importaría valorarlo en mérito a factores extraños a sus normas (confr. Fallos: 299:45). La interpretación expuesta se corresponde de manera adecuada ‘con la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria’ (Fallos: 312:912, entre otros)...’ (la cita es copia textual del original, el destacado nos pertenece)¹⁶³

Se puede observar, que en ese caso, quizás, la expresión resaltada de la cita transcripta se acerca más al punto que por el presente intentamos poner de resalto, en cuanto a que, elusión al menos del fragmento previo, parece emparentado con la idea de evitación desligado de la implicancia ilícita que suele otorgársele.

Asimismo, el Tribunal resalta que en algún punto no solo los contribuyentes -a quienes les pesan las cargas tributarias-, sino también quienes deben aplicar las normas -ya sea la administración fiscal, jueces administrativos u órganos jurisdiccionales- también se encuentran atados a la normativa de conformidad con el principio de legalidad, por más ineficiente o inadecuada que la perciban estos últimos para poder realizar las pretensiones fiscales o bien ya el *ius puniendi* del Estado. Esto es así a punto tal, que emana de este antecedente una clara encomienda al poder legislativo en cuanto a la sanción de leyes que prescriban de forma clara los gravámenes y beneficios fiscales para de ese modo facilitar al ciudadano, en su rol de contribuyente, ajustar su conducta a derecho.

Se observa también que en algún punto fue advertida una posible elusión de un tributo, no obstante, el establecimiento por vía interpretativa de restricciones a los alcances de una exención que no emana de la ley ni se encuentra implícita en ella, no se adecua hermenéuticamente con el principio de

¹⁶³ Multicambio S.A. s/ recurso de apelación. M. 130. XXIII. 01/06/1993 Fallos: 316:1115.

DECONOMÍ

legalidad y resulta invalido. Por lo que prevaleció el aprovechamiento de la ley en los términos en los que fue prescripta y conforme el propósito del contribuyente de mediante su astucia e inteligencia buscar disminuir su carga impositiva.

III.2. El rol del legislador ante la ambigüedad normativa en materia fiscal

Cabe sobre este punto señalar que no es sino una tarea relegada del legislador la de poner fin a esta discusión mediante la sanción de normativa integral y autosuficiente tanto penal -pero particularmente en lo que hace al tema bajo examen- como tributaria. Ello de forma tal que el objetivo perseguido sea la reducción o supresión de las lagunas legales o *"loopholes"* que permiten el aprovechamiento no deseado y desaprobado por la administración fiscal.

No se puede pasar por alto que, en muchos casos, el contribuyente actúa dentro del marco normativo disponible, haciendo uso de las disposiciones legales -puestas a su alcance por el propio legislador- para organizar su actividad económica con eficiencia fiscal. Ahora bien, incluso cuando el contribuyente actúe por medio de su astucia -e incluso dejando de lado la posible connotación negativa que pueda contraer aquel adjetivo-, o por medio de su preparación, intelecto, conocimiento, pensamiento, perspicacia, inteligencia y, haciendo uso de las normas impuestas por el mismo legislador -quien ha dejado a su disposición para construir su estrategia fiscal-, de la forma que normativamente le está permitido y en pos de evitar gastos innecesarios, no escapa a la realidad, que su comportamiento sea objeto de posterior reproche.

En ese sentido, en ocasiones, ese reproche no deriva necesariamente de una conducta abusiva o contraria al espíritu o a la finalidad de la norma, sino posiblemente en la toma de conciencia posterior por parte de los organismos que tienen facultades de aplicación de aquellas normas se den cuenta de forma posterior de la falta de previsión legal o su deficiente legislación.

A la luz de lo anterior, la duda recaída sobre la labor del legislador se nos presenta por cuanto, al menos en nuestro país, asistimos desde hace años a una proliferación normativa en materia tributaria, de gran especificidad y complejidad. A ello se le adiciona que en nuestro sistema fiscal se erige sobre la

DECONOMÍA

base de la colaboración activa del contribuyente con la pretensión recaudatoria del Fisco, por lo que podemos al menos considerar que en ese marco de complejidad normativa se sitúa al ciudadano en una posición de dificultad constante tanto para el desarrollo ordinario de sus actividades como del cumplimiento adecuado de sus obligaciones fiscales.

Así, en lugar de premiar la diligencia y el esfuerzo por cumplir, el sistema muchas veces castiga -incluso con sanciones graves- conductas que no encajan claramente en el marco legal, pero que tampoco responden a un accionar doloso, ya que dentro del complejo entramado que le es propuesto y en ese marco, al desplegar un verdadero trabajo de diligencia y preparación para optimizar sus opciones de cumplimiento o simplemente al realizar conductas que no hallan un encuadre claro dentro de la torpeza o imprevisión del propio Estado, ante el descubrimiento por parte de éste último -el que muchas veces se presenta de forma muy posterior- el resultado suele ser el castigo/la sanción al ciudadano obligado.

Frente a este panorama, nos preguntamos si el enfoque debiera no ser sino la búsqueda de una mejor técnica legislativa orientada a la claridad y previsibilidad, como también en ese orden, a la búsqueda de la simplificación del sistema y los procesos que rodean el sistema argentino de recaudación de tributos.

IV. Responsabilidad penal

IV.1.- El dolo en materia tributaria

El dolo constituye un elemento subjetivo esencial en los delitos tributarios. Supone el conocimiento y la voluntad de realizar una conducta típica, con conciencia del perjuicio fiscal. Sin embargo, cuando el contribuyente recurre a estructuras legales complejas, amparado en asesoramiento especializado, la prueba del dolo se vuelve especialmente difícil.

¿Puede decirse que existe dolo cuando el contribuyente se ampara en una interpretación plausible de la norma? La jurisprudencia ha resuelto que el dolo puede inferirse cuando se prueba que la estructura utilizada carece de sustancia económica y fue diseñada exclusivamente para evitar el cumplimiento

DECONOMÍ

fiscal¹⁶⁴. En este punto, el principio de legalidad penal impide aplicar extensivamente las normas penales a supuestos dudosos. Pero ello no implica impunidad: si se demuestra simulación, falsedad o ocultamiento doloso, la responsabilidad penal es procedente.

Cuando existen estructuras sofisticadas y participación de asesores, la prueba del dolo requiere demostrar que el contribuyente tenía pleno conocimiento del artificio y del perjuicio fiscal generado, lo cual suele demandar una investigación exhaustiva y cooperación internacional. Entonces, ¿es viable probar el dolo en estructuras fiscalmente complejas?

IV.2. El papel del Asesor tributario en la configuración del dolo

¿Qué rol deben asumir los asesores fiscales frente a estas situaciones? Si bien su función es optimizar legalmente la carga tributaria del contribuyente dentro del marco de la economía de opción, cuando su asesoramiento se convierte en un mecanismo de ocultamiento, simulación o desnaturalización de la realidad económica, pueden incurrir en responsabilidad penal como partícipes necesarios o instigadores, conforme lo prevé el artículo 45 del Código Penal en concordancia con la Ley Penal Tributaria (Ley 27.430).

La figura del asesor fiscal —ya sea contador, abogado o consultor tributario— cobra especial relevancia en este contexto. La Ley Penal Tributaria contempla expresamente su punibilidad cuando colabora dolosamente en maniobras de evasión. No se trata de criminalizar el ejercicio profesional lícito, sino de sancionar aquellas intervenciones que sobrepasan los límites éticos y jurídicos. Cuando el profesional diseña, implementa o legitima estructuras artificiosas que ocultan ingresos, simulan operaciones o desvían recursos hacia jurisdicciones opacas, su responsabilidad como partícipe, instigador o autor puede quedar configurada.

La jurisprudencia ha considerado que no basta con invocar el rol técnico del asesor si se acredita su intervención activa en la maniobra evasiva, incluso cuando no haya sido quien firmó las declaraciones juradas.

¹⁶⁴ Dictamen 37/1992 (DAL), Boletín DGI N° 473, Mayo 1993.

DECONOMÍ

En ese sentido resulta pertinente consultar cuál ha sido la inteligencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, en un caso de participación necesaria en un delito de evasión tributaria agravada de conformidad con los incs. b y c del Regimen Penal Tributario (conf. ley 27.430) por parte de un sujeto -contador- el que habría facilitado la realización del tipo al confeccionar el balance de la empresa del ejercicio anual investigado como el informe de auditoría de los estados contables. En ese caso expresó: “...en función de las circunstancias relatadas y **de los alcances de las tareas que los contadores que actúen como auditores externos deben realizar en el ejercicio de la profesión**, se permite concluir que...necesariamente tuvo conocimiento que la actividad desarrollada por...S.A. no era la de comisionistas de granos, sino la de cambio de cheques por dinero en efectivo y que, no obstante, certificó los estados contables de que se trata y emitió el informe de auditoría respectivo sin efectuar salvedades, apartándose de las reglas técnicas que regulan la actuación de un auditor externo y no realizando, de aquel modo, una conducta que pueda considerarse como profesionalmente adecuada...la certificación por parte de...de aquellos estados contables y la emisión del informe de auditoría respectivo, pese al conocimiento referido por el párrafo anterior y sin señalar irregularidad alguna al respecto, **supone la aceptación por parte de aquél del resultado lesivo que favoreció con su aporte** (confr., en sentido similar, Regs. Nos. 407/05, 718/11 y 123/14, de la Sala “B” de esta Cámara)...es posible afirmar, con el grado de certeza necesario para este momento del proceso, que...**se habría representado como posible** la existencia de un engaño respecto de la actividad que la sociedad mencionada efectivamente realizaba, mediante la presentación de aquellos documentos contables, y que, no obstante, se habría conformado con aquello, pues, pese al conocimiento referido, habría suscripto los mismos sin señalar irregularidad alguna. Por lo tanto, en el caso,...habría actuado, cuanto menos, **con dolo eventual** (la cita es copia textual, es destacado corresponde al presente)¹⁶⁵

Incluso ha argumentado en cuanto a las bases de fundamentación de una intervención dolosa por parte de un asesor tributario: “...Que, si se reparara en

¹⁶⁵ confr. CPE 1414/2015/22/CA7, res. del 15/10/2021, Reg. Interno N° 475/2021, Sala A, CNAPE.

DECONOMI

la magnitud de las obligaciones tributarias de...S.R.L. presuntamente evadidas y el tiempo durante el cual se habrían desarrollado los comportamientos engañosos o ardidosos que se describieron por la resolución en examen, lo que habría incluido por parte de...[el contador]...la confección de distintas declaraciones juradas...con datos presuntamente inexactos y la firma como 'Contador Público independiente' de los estados contables del ejercicio comercial de...S.R.L. cerrado durante el año 2014 y del informe de auditoría respectivo dando cuenta de resultados coincidentes con los exteriorizados mediante una de aquellas declaraciones juradas, esto es, la correspondiente al Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2014, pero discordantes con las ventas '...registradas en el libro IVA Ventas...', se aprecia que la conclusión provisional del tribunal de la instancia previa sobre la intervención dolosa que...habría tenido en los hechos de evasión tributaria de los que se trata, no resulta irrazonable y se adecúa en principio a las constancias incorporadas hasta el momento a la causa. Esto así, máxime si se ponderan, no sólo los conocimientos y las experiencias que aparejaría el ejercicio de la profesión de contador por un lapso superior a los cuarenta años, sino también, en lo que hace particularmente al caso en examen, los que supone el hecho que...[el contador]...haya prestado servicios a...S.R.L. desde el mismo momento de la constitución de aquella sociedad y a instancias de una persona...que no figuraba como socio o administrador de aquélla...". Por lo que, se advierte de los fragmentos transcriptos -que resultan meramente demostrativos pero que no agotan la multiplicidad de casos, ni la abundante jurisprudencia en la materia- que aquellos dan cuenta al menos del peso que tendría no tanto el conocimiento efectivo o representación actual o propósito mismo del partícipe en la concreción del delito, sino más bien la potencialidad de conocimiento o representación del resultado jurídico- penalmente relevante en base al conocimiento técnico propio de su profesión, que lo ubica en una posición de la cual se espera cierta conducta.

Teniendo lo previo en cuenta, resultará entonces pertinente interrogarnos sobre el tipo de conducta en la que interviene el profesional, ya que pueden presentarse situaciones en las que el mismo accede a información que se ubica en un área ambigua o de "zona gris", vinculada a si se trata de una

DECONOMI

forma legítima de planificación económica o tributaria que permite al contribuyente reducir el monto de impuestos o tributos sin incurrir en un acto ilícito.¹⁶⁶

En este sentido, es relevante considerar posturas como la de Dino Jarach¹⁶⁷, quien distingue entre contribuyentes que, en el marco de la elusión, cometan errores razonables al interpretar la normativa fiscal y aquellos otros que, con asesoramiento profesional, intentan engañar al Fisco mediante mecanismos claramente inadecuados. Por ello, en los casos de elusión se recurre a medios jurídicamente válidos con la finalidad de reducir la carga tributaria, lo que impide su reproche penal al no estar sancionados por el ordenamiento vigente.¹⁶⁸

Por su parte, la doctrina señala que la participación del asesor no puede analizarse con presunción de neutralidad técnica. La función asesora conlleva una responsabilidad especial, más aún cuando el conocimiento jurídico del profesional es decisivo en la ejecución del hecho típico (Villegas). Incluso la OCDE ha advertido que el combate a la planificación fiscal agresiva no puede limitarse al contribuyente, sino que debe involucrar a quienes estructuran y promueven esquemas abusivos.¹⁶⁹

V. DERECHO COMPARADO Y ESTÁNDARES OCDE EN LA LUCHA CONTRA LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA

A nivel internacional, la tendencia es clara: los países han comenzado a sancionar penalmente las formas más agresivas de elusión fiscal, especialmente cuando implican estructuras transnacionales, paraísos fiscales o abuso de tratados.

En España, se ha conocido el caso del futbolista argentino Lionel Messi, el cual generó un intenso debate sobre la responsabilidad penal por estructuras diseñadas para canalizar ingresos mediante sociedades en paraísos fiscales. En 2016, fueron condenados por la utilización de sociedades offshore

¹⁶⁶ Algunas cuestiones referentes a la responsabilidad penal de los contadores en la Ley Penal Tributaria. Criterios elaborados en el fallo "Krochik"; por MARIANO MAGAZ, MAURICIO ALBAREDA; 13 de Mayo de 2021; www.sajj.gob.ar; Id SAIJ: DACF210095.

¹⁶⁷ Jarach, Dino. La elusión de impuestos. Rev. La Información. Tomo XLVIII, 1983.

¹⁶⁸ JARACH, Dino (2013), Finanzas Públicas y Derecho Tributario Abeledo Perrot, Buenos Aires.

¹⁶⁹ OCDE (2017). *Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles*. OECD Publishing + OCDE, "Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes", 2020).

DECONOMÍA

ubicadas en paraísos fiscales (Belice y Uruguay) para encauzar y ocultar ingresos por derechos de imagen entre 2007 y 2009. La justicia española consideró que se había producido una evasión de más de cuatro millones de euros en impuestos.

Este caso generó un intenso debate sobre la responsabilidad penal de los contribuyentes que emplean estructuras fiscales complejas, pero delegan su administración a asesores y representantes legales. Aunque Messi alegó desconocimiento y falta de intervención directa en los detalles contractuales, fue igualmente condenado, lo que reabrió la discusión sobre el dolo eventual y la imputación objetiva en el ámbito penal tributario.

Aquel fallo concluyó en un efecto ejemplificador, destacando que la notoriedad pública no exime del cumplimiento tributario y que las estructuras diseñadas para ocultar o deslocalizar ingresos, aunque legalmente constituidas, pueden resultar penalmente reprochables cuando se acredita su finalidad evasiva.

Otro ejemplo se dió en Francia, con el caso “Cahuzac” -un exministro condenado por ocultamiento fiscal- que marcó un punto de inflexión en la percepción pública sobre la evasión de élites, convirtiéndose en un escándalo político y fiscal de alto impacto. En 2013, se descubrió que Cahuzac, quien debía liderar la lucha contra la evasión tributaria, mantenía cuentas bancarias no declaradas en el extranjero, particularmente en Suiza y Singapur, a través de estructuras offshore. En 2016 fue condenado a tres años de prisión por fraude fiscal y blanqueo de capitales.

Este caso no solo puso en evidencia el doble estándar de funcionarios de alto nivel, sino que impulsó un debate nacional sobre la necesidad de mayor transparencia fiscal, cooperación internacional y sanciones ejemplares en casos de ocultamiento sofisticado de activos. Además, dió lugar a una serie de reformas en Francia, incluyendo la creación de la “fiscalía nacional financiera” y el fortalecimiento de mecanismos de control sobre cuentas en el extranjero. En términos simbólicos, el caso evidenció que la evasión fiscal no era un fenómeno marginal ni técnico, sino una cuestión profundamente política y ética.

DECONOMI

Es importante destacar, que los estándares internacionales impulsados por la OCDE han promovido, especialmente desde el Proyecto BEPS, la incorporación de cláusulas generales antielusión (GAARs) en los ordenamientos internos de los Estados, así como mecanismos de cooperación administrativa internacional, para prevenir el abuso de estructuras fiscales complejas, regímenes preferenciales y deslocalizaciones artificiales de rentas.

Sin embargo, la propia OCDE ha advertido que el derecho penal no debe convertirse en una herramienta de uso automático o indiscriminado para presionar fiscalmente al contribuyente. Por el contrario, se aboga por una aplicación excepcional, razonada y respetuosa de las garantías fundamentales, en línea con los principios del Estado de Derecho. El castigo penal debe reservarse a los casos en los que se acredite claramente un comportamiento doloso, fraudulento y con finalidad evasiva, evitando extender la punibilidad a situaciones que, si bien pueden ser cuestionables desde el punto de vista ético o de política tributaria, no alcanzan el umbral de la antijuridicidad penal.

En este contexto, uno de los pilares del enfoque de la OCDE ha sido diferenciar entre planificación fiscal agresiva y fraude fiscal, proponiendo herramientas normativas y administrativas eficaces -como la transparencia, el intercambio automático de información y las cláusulas antiabuso- que actúen de forma preventiva sin necesidad de recurrir al sistema penal como vía ordinaria de persecución. Aquí se reconoce que la inseguridad jurídica derivada de normas imprecisas o de aplicaciones expansivas del derecho penal, puede afectar gravemente los principios de legalidad, tipicidad y proporcionalidad.

Este enfoque resalta la necesidad de que los Estados actúen con prudencia, técnica legislativa depurada y criterios bien delimitados para evitar que el uso del aparato penal supla las deficiencias estructurales del sistema tributario o -como mencionamos en el punto III.II- la falta de voluntad legislativa para cerrar vacíos legales.

V. CONCLUSIÓN

La criminalización de la planificación fiscal agresiva representa un desafío complejo que no puede abordarse exclusivamente desde el derecho

DECONOMI

penal. La intervención punitiva debe reservarse a aquellos casos en los que exista una afectación concreta del bien protegido, mediada por maniobras dolosas como simulación, ocultamiento o fraude. De lo contrario, se corre el riesgo de criminalizar conductas que, si bien pueden ser discutibles desde el punto de vista ético o político-tributario, no alcanzan el umbral de antijuridicidad penal.

La sofisticación de las estructuras utilizadas, la intervención de asesores y la existencia de zonas grises normativas obligan a una interpretación estricta de la norma penal y a una delimitación clara del dolo. El derecho penal como última ratio, no puede suplir las falencias del sistema tributario ni convertirse en una herramienta de compensación recaudatoria ante la ineficiencia normativa.

Al respecto, creemos que también debe establecerse un línea clara respecto de cuál es la función que pretende abordar el derecho penal tributario: si se orienta al restablecimiento de la norma, al castigo ejemplificador para el resto de los conciudadanos, a la rehabilitación y/o resocialización de los sujetos que transgreden las normas de comportamiento, de retribución o cualquier otra teoría de fundamentación de la pena. Lo que no resulta aceptable -como sucede actualmente-, es que se lo utilice como una especie de herramienta híbrida o incluso antojadiza, cuyo verdadero propósito responde a fines meramente recaudatorios y no a objetivos propios del derecho penal.

Por lo que definir si una conducta resulta elusiva o evasiva solo para poder definirla como presuntamente delictiva y poner así en funcionamiento el aparato de acusación e investigación penal -sin una verdadera finalidad penal en el caso concreto-pero con el objetivo de generar mayor presión sobre el contribuyente y elevar la gravedad de las consecuencias que puedan recaer en él, sólo para luego sancionar una ley con una cláusula de eximición de responsabilidad penal si aquél paga o cancela la pretensión fiscal, parece carecer verdaderamente de sentido alguno.

En este contexto, el rol del legislador adquiere una relevancia determinante. Es imperioso que la redacción de las normas tributarias sea clara, precisa y técnicamente rigurosa, evitando la proliferación de lagunas normativas o disposiciones ambiguas que habiliten interpretaciones contradictorias. La

DECONOMI

ausencia de definiciones precisas sobre los límites entre elusión y evasión tributaria, no solo debilita la seguridad jurídica, sino que además dificulta la correcta configuración del dolo exigido para la imputación penal.

La ambigüedad presente en nuestro ordenamiento jurídico ha conducido, en no pocos casos, a aplicaciones analógicas impropias del derecho penal, con el fin de perseguir conductas que, aunque perjudiciales para la recaudación, se encuentran formalmente amparadas en la legalidad. De esta forma, se termina sancionando el aprovechamiento de vacíos legales, trasladando al contribuyente las consecuencias de una deficiente labor legislativa.

Creemos que para hacer frente a estos desafíos, es necesario fortalecer los mecanismos de fiscalización, promover mayor transparencia fiscal y, sobre todo, que el legislador coopere activamente en el cierre de estos espacios de ambigüedad. Solo así se logrará reforzar la legitimidad del sistema fiscal y preservar, al mismo tiempo, los principios estructurales del derecho penal tributario.

El objetivo no debe ser otro que construir una política criminal coherente, respetuosa de las garantías constitucionales y proporcional al bien jurídico tutelado: la recaudación fiscal como pilar del financiamiento estatal.

Cabe destacar que, en muchos casos, el contribuyente actúa dentro del marco normativo vigente, haciendo uso legítimo de las disposiciones legales disponibles para organizar su actividad económica de forma eficiente. Incluso cuando este accionar se basa en su preparación técnica o capacidad estratégica, no debería ser objeto de reproche posterior por parte de la administración tributaria. En ocasiones, dicho reproche no obedece a un comportamiento abusivo o contrario al espíritu de la norma, sino más bien a una omisión legislativa cuya carga no puede transferirse al obligado.

En definitiva, avanzar hacia un sistema tributario más claro, previsible y técnicamente sólido no sólo incrementará la eficiencia recaudatoria, sino que también contribuirá a evitar la criminalización de conductas lícitas. Esta tarea - indelegable y urgente- exige una acción legislativa comprometida con la calidad

DECONOMI

normativa y con la protección efectiva de los derechos y garantías de los contribuyentes.