

PRIMACIA DE LOS PRECEPTOS
CONSTITUCIONALES EN MATERIA
TRIBUTARIA



Autor: C.P. RICARDO ADRIAN FUSTER

Tutor: Dr. Ignacio Bultrago

UNLaM - UFFPA

PRIMACIA DE LOS PRECEPTOS
CONSTITUCIONALES EN MATERIA
TRIBUTARIA



Autor: C.P. RICARDO ADRIAN FUSTER

Tutor: Dr. Ignacio Bultrago

UNL_{CM} - IEFPA



ESPECIALIZACION EN PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

2009

PRIMACIA DE LOS PRECEPTOS

CONSTITUCIONALES EN MATERIA

TRIBUTARIA

EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL
DE LEGALIDAD ES SUPERIOR AL TRIBUTARIO
INTERPRETATIVO DE REALIDAD ECONOMICA

AUTOR: RICARDO ADRIAN FUSTER

INDICE:

<u>Título</u>	<u>Pág.</u>
<u>Introducción</u>	3
<u>1. Declaraciones, derechos y garantías constitucionales.</u>	4
1.1. Declaraciones, derechos y garantías en general	4
1.2. Los principios de legalidad y razonabilidad en particular	5
1.3. La Reserva de ley en materia tributaria	9
<u>2. Principio interpretativo de realidad económica</u>	11
2.1. Antecedentes históricos	11
2.2. Recepción del principio en nuestra legislación	12
2.3. Extensión al campo de la seguridad social	17
2.4. Realidad económica y economía de opción	19
2.5. Jurisprudencia	20
2.6. Comentarios a la jurisprudencia citada	40
<u>Conclusiones</u>	41
<u>Bibliografía</u>	43

LA PRIMACIA DE LOS PRECEPTOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA

EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD ES SUPERIOR AL TRIBUTARIO INTERPRETATIVO DE REALIDAD ECONOMIA

INTRODUCCIÓN:

El objetivo del presente trabajo es el de hacer un breve recorrido sobre los superiores preceptos constitucionales de legalidad y de razonabilidad de las leyes, en paralelo con el principio interpretativo en el ámbito tributario de la realidad económica para conocer por que en algún punto colisionan y es en definitiva el Poder Judicial el que debe dirimir situaciones que en muchos casos son de extrema complejidad.

Los excelentes trabajos doctrinarios y la abundante jurisprudencia sobre el tema me alentaron a escribir sobre el mismo, a efectos de refrescar conceptos conocidos, pero con el objetivo de reafirmar la

supremacía de nuestra Carta Magna por encima de cualquier disposición que pueda restringir los derechos y garantías que nos amparan.

1- DECLARACIONES, DERECHOS Y GARANTIAS CONSTITUCIONALES.

1.1. Declaraciones, derechos y garantías en general

Los primeros 35 artículos de nuestra Constitución contienen las declaraciones derechos y garantías, cuyo fin son la defensa de las libertades y de los derechos del hombre y el limitar y dar seguridad a las personas frente al accionar del Estado; sintéticamente tenemos que:

Las **declaraciones** son normas acerca de determinadas cuestiones fundamentales, la forma representativa republicana y federal de gobierno, los derechos que el Estado reconoce a los individuos, constituyen las pautas, la ideología de la Constitución.

Los **derechos** son facultades o prerrogativas que se le reconocen a las personas, el derecho de propiedad y el de defensa para nombrar ejemplos que hacen al tema a desarrollar.

Las **garantías** son los medios o procedimientos que se han creado para que las personas puedan hacer uso de esos derechos. La inviolabilidad de la propiedad garantiza el derecho de propiedad, el debido proceso o el acceso a la jurisdicción, garantiza el derecho de defensa.

1.2. Los principios de legalidad y razonabilidad en particular

Los derechos reconocidos en la Constitución **no son absolutos, sino relativos**, vale decir susceptibles de limitación y de reglamentación, sea para coordinarlos con los derechos que tienen los demás sujetos, incluido el Estado, sea para que puedan cumplir su finalidad social o para tutelar el orden y la moral. Esta relatividad surge del artículo 14: *“Todos los habitantes de la Nación gozan de los siguientes derechos **conforme a las leyes que reglamentan su ejercicio**, a saber: de trabajar y ejercer toda industria lícita, de navegar.....”*

Esta relatividad en el goce de los derechos de las personas, tiene un límite infranqueable en el **principio de razonabilidad de las leyes** enunciado en el artículo 28 de nuestra Carta Magna, *“Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, **no pueden ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio**”*

Para llegar a precisar el principio de razonabilidad de las leyes, es necesario partir del de **legalidad**, consagrado en el artículo 19: **“Nadie puede ser obligado a hacer lo que la ley no manda ni privado de lo que ella no prohíbe”**, determinándose de ésta manera cuales son las acciones permitidas y cuales las prohibidas, otorgando la certeza y la seguridad de lo que se puede hacer o dejar de hacer dentro del marco de la ley, o expresado de otra manera: *Todo aquello que no está prohibido, está permitido.*

Siguiendo al Dr. Spizzo¹, *“La finalidad del principio es afianzar la seguridad jurídica mediante la predeterminación de las conductas debidas, de modo que tanto gobernados como gobernantes sepan a*

que atenerse al conocer de antemano que es lo que tienen que hacer u omitir”.

El principio de legalidad otorga certeza y seguridad, pero no garantiza que lo que la ley manda o prohíbe sea justo. Precisamente el agregado del valor justicia al principio de legalidad se traduce en el de razonabilidad. En palabras del Dr. Bidart Campos²: *“es menester dar contenido material de justicia al principio formal de legalidad. Para ello acudimos al valor justicia que constitucionalmente se traduce en la regla o el principio de razonabilidad afirmando que la que manda o que prohíbe algo debe ser intrínsecamente justa, lo que en derecho constitucional equivale a ser razonable. Con este relleno el principio de razonabilidad rezaría de la siguiente manera: **nadie puede ser obligado a hacer lo que la ley justa no manda ni privado de lo que la ley justa no prohíbe”.***

El encargado de determinar la razonabilidad de las leyes es el Poder Judicial, son los jueces mediante sus fallos los que verifican su contenido y determinan su inconstitucionalidad en el caso de ser arbitrarias. Para saber cuando lo son, la Constitución brinda criterios,

principios, derechos y valores, cuando una Ley altera los mismos, entran en la esfera de lo arbitrario, de lo inconstitucional.

Por lo tanto, una ley que altera la posibilidad de ejercer el derecho de defensa, de usar y disponer de la propiedad o de trabajar, es arbitraria, violatoria del principio de razonabilidad y por lo tanto inconstitucional.

Así lo entendió nuestro Máximo Tribunal en reiteradas oportunidades, entre ellas en la causa ***“Lapiduz”***³, de fecha 28-04-1998, expresa ***“Es elemental en nuestra organización constitucional, la atribución que tienen el deber en que se hallan los tribunales de justicia, de examinar las leyes en los casos concretos que se traen a su decisión, comparándolas con el texto de la Constitución para averiguar si guardan o no conformidad con ésta, y abstenerse de aplicarlas si las encuentran en oposición con ella, constituyendo esta atribución moderadora uno de los fines supremos y fundamentales del Poder Judicial”***

1.3. La Reserva de ley en materia tributaria

El Dr. Casas, en enjundioso trabajo⁴ prefiere hablar de reserva de ley en vez de legalidad, refiriéndose al tema de la siguiente manera; *"Nos decidimos por aludir a "reserva de ley", en lugar de legalidad, ya que sólo los órganos depositarios de la voluntad general (en su significación rousseauniana) son los habilitados para instituir tributos, revistiendo, en la esfera de creación del derecho, el carácter de "norma sobre normación" "*

Nuestra Corte Suprema ha sido celosa en el resguardo del principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria, así en importante precedente "Nuestra Carta Magna prescribe en forma reiterada esa regla fundamental, tanto en el art. 4°, puesto que los recursos del Tesoro Nacional se conformarán con "... las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General", como cuando refuerza este contenido en el art. 17, al estatuir que "...Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4°" y, también, cuando prescribe en el art. 52

que corresponde a la Cámara de Diputados la iniciativa de las leyes sobre contribuciones”

En la resonada causa “*Selcro*”⁵, nuestro Máximo Tribunal sostiene: “*V.E. ha expresado, en el precedente de Fallos: 321:366, “in re” “Luisa Spak de Kupchik y otro v. Banco Central de la República Argentina y otro”, que “la jurisprudencia de esta Corte ha establecido categóricamente que los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas (Fallos 155:290; 248:482; 303:245; 312:912, entre otros), y, concordantemente con ello, ha afirmado reiteradamente que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones (causa ‘Eves Argentina S.A.’, Fallos 316:2329 considerando 10 y su cita, entre otros)” (énfasis añadido). Es más, el Poder Ejecutivo nacional tiene vedado establecer tributos aún por la vía extraordinaria de los decretos de necesidad y urgencia, toda vez que el art. 99, inc. 3° de la Ley Fundamental le prohíbe, en forma terminante, emitir este tipo de*

disposiciones cuando se trate -entre otras- de la materia tributaria. El Tribunal aplicó lo prescripto por esta norma en los conocidos precedentes de Fallos 318:1154 y 319:3400 ("Video Club Dreams" y "La Bellaca SAACIF", respectivamente)"

2- PRINCIPIO INTERPRETATIVO DE LA REALIDAD

ECONOMICA

2.1. Antecedentes históricos

A principios del siglo XX, Alemania y otros países seguían aferrados a la idea de que el derecho tributario era de excepción, motivo por el cual se lo debía interpretar de manera restrictiva; sin embargo el destacado jurista Enno Becker agregó al ordenamiento tributario del Reich que *“en la interpretación de las leyes impositivas debe tenerse en cuenta su finalidad, su significación económica y la evolución de las circunstancias”*

El principio se originó en la necesidad de prevenir o penar conductas disvaliosas que por abusos de las formas se venían produciendo, llegando a ser una poderosa herramienta en manos de los Entes Recaudadores, que condujeron a excesos en su aplicación creando hechos imponibles por la aplicación de la analogía.

El método de interpretación de la realidad económica fue bien recibido por la doctrina y la jurisprudencia de ese país, pero con el tiempo se ha reducido a una utilización restringida, dada su ambigüedad e incertidumbre.

Legislaciones de otros países también hacen referencia a éste método interpretativo, pero restringiéndolo a casos de formas jurídicas manifiestamente inadecuadas, es decir casos específicos de abuso de derecho.

2.2. Recepción del principio en nuestra legislación

El actual artículo 1º de la ley 11.683 dispone: *“en la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su*

régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Solo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado”

El artículo se refiere al criterio de interpretación, siendo de destacar dos aspectos:

- se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica
- solo puede recurrirse al derecho privado en subsidio

El artículo 2º de la misma ley 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 estos sometan estos 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 mas adecuadas a la intención real de los mismos”.

Se destaca que:

- para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas
- Se prescindirá de en la consideración del hecho imponible real de formas y estructuras jurídicas inadecuadas
- Se considerará la situación económica real que hubiera correspondido aplicar.

El principio interpretativo de la realidad económica permite a los jueces apartarse de las formas jurídicas engañosas, prescindiendo de las apariencias y conocer de esta manera la verdadera naturaleza de las operaciones y los fines que las mismas persiguen, esto se da, siguiendo a Giulliani Fonrouge⁶, “cuando los contribuyentes por

ignorancia, error o mala fe, cubren o exteriorizan sus propósitos mediante apariencias formales distintas (por ejemplo si encubren una donación bajo el aspecto de una compraventa, disimulan un arrendamiento mediante un contrato de sociedad, entregan utilidades de capital con apariencia de una retribución de servicios, documentan remuneraciones a dependientes como si fueran honorarios o inversamente, etc.), el Fisco puede prescindir de esas apariencias y determinar la obligación tributaria según la realidad oculta, sin necesidad de demostrar la nulidad del acto jurídico aparente o accionar por vía de simulación”

El maestro Jarach⁷ sostiene que *“la autonomía dogmática del derecho tributario tiene por consecuencia que el impuesto debe ser aplicado a la relación económica prescindiendo de las formas jurídicas toda vez que estas sean inadecuadas para aquella, exista o no la intención de evadir el impuesto”*

Las normas fueron incorporadas a nuestra legislación mediante decreto 14.341 del año 1946, ratificado por ley 12.922 y en opinión de Giuliani Fonrouge y Navarrine en el libro citado *“reconocen la*

autonomía del derecho tributario y adoptan el principio de la realidad económica o apreciación de los hechos, como base de interpretación de las normas fiscales, con prescindencia de las apariencias o exterioridades jurídicas”

El comentario oficial decía que “...en la mayoría de los casos las figuras y estructuras jurídicas que aquellos –particulares- empleen en sus actividades, serán los signos mas seguros para conocer la verdadera significación y naturaleza de las operaciones y situaciones que les conciernen”, lo cual significa que solo por excepcionalidad se podría apartar de las estructuras utilizadas por los contribuyentes y solo cuando estas estructuras sean manifiestamente inapropiadas.

El principio interpretativo de la realidad económica, conocido también como doctrina de la penetración, ya que se trata de penetrar el ropaje jurídico para conocer la realidad de los hechos que tras ese ropaje se ocultan, tuvo aplicación en el ámbito de las sociedades comerciales, especialmente en lo que hace a sociedades controladas o vinculadas, cuando el ropaje jurídico oculta subordinación económica, lo que en el

derecho alemán se lo conoce como teoría del órgano, ya que se considera a la sociedad dominada como un órgano de su dominante.

2.3. Extensión al campo de la seguridad social

Casi sesenta años después de su aparición en la legislación nacional, la Ley 26.063, sancionada el 09-11-2005 y promulgada parcialmente el 06-12-2005 mediante Decreto 1515/2005, extiende la aplicación del principio interpretativo de la realidad económica al campo de la Seguridad Social, así en su primer artículo establece que: *“A los fines de la aplicación, recaudación y fiscalización de los recursos de la Seguridad Social, para la interpretación de las leyes aplicables y la determinación de la existencia y cuantificación de la obligación de ingresar los aportes y contribuciones, serán de aplicación las disposiciones de los artículos 1° y 2° de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones”.*

Cabe recordar que el decreto 507/93, publicado en el B.O. del 25/03/93 le asignó a la Administración Federal de Ingresos Públicos la

misión relativa a la aplicación, recaudación, fiscalización y ejecución judicial de los recursos de la seguridad social a partir del 01/04/93. Esta norma fue ratificada por el art. 22 de la ley 24.447 del B.O. del 30/12/94.

El decreto mencionado identifica los artículos de la ley 11.683 aplicables a los procedimientos y sanciones de los recursos de la seguridad social, luego el decreto 2102/93 (B.O. 20/10/93) agregó otros artículos.

El art. 1° de la ley 26.063 dispone la aplicación de los artículos 1° y 2° de la ley 11.683 -el principio de la realidad económica-, a los fines de la aplicación, recaudación y fiscalización de los recursos de la Seguridad Social.

Según el mensaje de elevación del proyecto examinado, éste "coadyuvará a reforzar los instrumentos que permitan la implementación de planes para combatir el empleo no registrado y la

remuneración encubierta al amparo de ropajes jurídicos que ocultan la verdadera realidad económica en la que se encuadra el contribuyente".

2.4. Realidad económica y economía de opción

El principio constitucional de que nadie está obligado hacer lo que la ley no manda ni privado de lo que ella no prohíbe puede ser traducido en el ámbito tributario como que ninguna persona puede ser obligado a llevar sus negocios de manera tal que su incidencia impositiva sea la mas gravosa, o dicho de otro modo más beneficiosa para el fisco.

La economía de opción permite utilizar las formas jurídicas mas convenientes en la medida que no se tergiverse la realidad, de manera que resulte fiscalmente menos gravoso para el contribuyente, sin de que ninguna manera se esté violando disposición legal alguna.

En opinión de Choclán Montalvo⁸ la economía de opción será lícita y admitida en Derecho si respeta dos limitaciones:

a) que la actividad de que se trate sea real, no simulada, pues en caso contrario, habría un negocio simulado.

b) que la forma dada al negocio no sea anómala con relación al fin perseguido por las partes, por que en caso contrario, existirá fraude de ley.

2.5. Jurisprudencia

Desde el año 1948 al Tribunal Superior le ha tocado resolver cuestiones relacionadas al principio interpretativo de la realidad económica, en éste primer caso, "Duhalde"⁹ dejó sentado que **las normas tributarias serán interpretadas teniendo en cuenta su fin y su significación económica**, primando la realidad fáctica de las operaciones; *.."a veces el derecho fiscal toma figuras jurídicas del derecho privado para facilitar la ejecución de sus normas, pero ello no implica que éstas deban someterse necesariamente a aquéllas, pues mientras las primeras actúan en las relaciones de las personas de existencia ideal o de existencia visible, entre sí o con terceros, en el derecho fiscal los principios rigen solamente en orden al*

propósito impositivo del Estado, que fija las reglas sin necesidad de atenerse a las diferencias que el derecho privado establece.....”

“Cuenta mas la naturaleza económica del tributo a aplicar y las formas o modalidades adoptadas para la recaudación –que tiene en vista, a su vez, los diferentes hechos económicos- que la fidelidad a las clasificaciones del derecho privado”

También, en el mismo sentido, con fecha 10-07-1964, en el fallo “Refinerías de Maíz”, tratándose de una sociedad de responsabilidad limitada que dependía prácticamente de una sociedad extranjera que poseía casi la totalidad del capital de la empresa argentina, la Corte resolvió que **“no podía celebrar contrato consigo misma y desestimó la posibilidad de deducir en el balance impositivo lo pagado por regalías”**

En el año 1972, la Corte ya daba por consagrada como pauta interpretativa a la realidad económica, así en el considerando 13 de “Lagazzio”¹⁰, Emilio F. (Corte Suprema de Justicia de la Nación, del

25-08-1972) decía: **“Que una solución distinta choca, además, con el principio de la realidad económica que la ley 11.683 (Art. 11 y 12) y la jurisprudencia de esta Corte han consagrado como pauta de interpretación y aplicación de las normas tributarias (Fallos, t. 237, p. 246; t. 249, p. 256: t. 251, p. 379 [Rev. La Ley, t. 87, p. 148. Fallo 40.728; t. 105. p. 776. Fallo 47.760; t. 107, p. 104 fallo 48.471] y otros”**

Sin embargo, los más resonados casos en relación al tema, comenzaron posteriormente al que antecede, no pudiendo dejar de mencionarse en orden cronológico los siguientes los siguientes:

1- “PARKE DAVIS y CIA. S.A.”, CSJN, del 31-07-1973

Se trataba de regalías entre empresas, una extranjera y la otra argentina, que integraban una unidad económica, ya que el 99,95 % del capital pertenecía a la sociedad extranjera, y la Corte las consideró impositivamente como una sola unidad, por lo que las regalías pagadas no eran más que un retiro encubierto de utilidades sujetas al

impuesto a los réditos, ya que todo contrato supone de dos partes y nadie puede contratar consigo mismo.

*“La existencia de dos sociedades diferenciadas desde el punto de vista del derecho privado, pero unificadas económicamente, lleva por aplicación de los Art. 11 y 12 de la ley 11.683, t.o. 1962 a **reconocer preeminencia a la situación económica real, con prescindencia de las estructuras jurídicas utilizadas, que pueden ser inadecuadas o no responder a dicha realidad**”*

“Si la sociedad extranjera que percibe regalías es titular del 99,95% del capital de la sociedad local que las abona, debe pagarse el impuesto a los réditos sobre tales regalías como retribución por uso de marcas y patentes, pues si se admitiera como gasto esos pagos se obtendría una exención impositiva que no otorga la ley.

*Si una sociedad local, pese a su aparente autonomía jurídica, está en relación orgánica de dependencia con otra sociedad extranjera por su incorporación financiera a ésta, **si bien no queda suprimida la***

personalidad jurídica de aquélla, tampoco anula su capacidad jurídica tributaria.

*Sea por aplicación de la teoría de la penetración como por los principios de la realidad económica o teoría del órgano, **debe tenerse en cuenta el fondo real de la persona jurídica** para resolver el caso referente al tratamiento impositivo del pago de regalías de una sociedad financieramente dependiente de otra dominante que las percibe”*

2- “MELLOR GOODWIN COMBUSTION S.A. c/ GOBIERNO NACIONAL”, CSJN del 18-10-1973

La Corte vuelve a aplicar la teoría de la penetración, estableciendo que si se trata de una sociedad casi enteramente dominada por otra debe prevalecer la razón del derecho por sobre el ritualismo jurídico formal, no aceptando operaciones que en apariencia son traslados de mercaderías entre ambos integrantes de un mismo grupo económico

*“Para que se configure el contrato deben mediar diversidad de partes, posibilidad de deliberación y diferencia de intereses, por lo cual, **si se ha acreditado que existe conjunto económico o relación de sujeción de empresas, pierden eficacia todas las apariencias contractuales con que se han encubierto prestaciones***

*Ya sea por aplicación de la teoría del órgano, de la realidad económica o de la penetración en la forma de la persona colectiva, comprobado el fenómeno de la concentración de empresas, **debe considerarse el fondo real de la persona jurídica y la estimación sustantiva de las relaciones que la vinculan....***

3- “FORD MOTOR ARGENTINA S.A.” CSJN del 02-05-1974

En igual sentido que el fallo anterior, si la exportadora del exterior y la importadora local están en la situación de matriz y filial, integrando un conjunto económico, las sumas pagadas en concepto de intereses por operaciones de pago diferido no revisten ese carácter en el impuesto a

los réditos, sino el de un pago o remesa de la entidad local en beneficio de la extranjera.

*“Si la sociedad argentina importadora constituye un conjunto económico con la sociedad extranjera exportadora, según la prueba producida en autos, de manera que esta es la propietaria casi exclusiva del capital de aquélla, y se configura su subordinación orgánica, aun sin llegar a los principios supuestamente específicos del derecho tributario, **por aplicación de la prevalencia de la verdad objetiva que desplaza al ritualismo formal,** debe concluirse que las remesas efectuadas por la sociedad argentina en cuanto exceden al valor de costo de la exportadora constituyen utilidades de fuente argentina imponibles en el régimen del impuesto a los réditos”*

4- “KELLOG Co. ARGENTINA S.A.” CSJN, del 26-02-1985

En este caso, la filial argentina había deducido intereses, regalías, diferencias de cambio y servicios técnicos pagados a la casa matriz. La DGI impugnó estos gastos por considerar que formaban parte de un conjunto económico, criterio que comparte el Tribunal Fiscal, **sin**

embargo la corte respetó las operaciones como si se trataran de sujetos independientes.

El presente fallo reabre el debate doctrinal acerca del uso indiscriminado del principio, respetando las operaciones del conjunto económico considerando las contrataciones entre sus integrantes como si se tratara de terceros, dejándose de lado la doctrina de la penetración, ya que no había en la causa actos antijurídicos que importaran abusos de derecho.

*“La existencia de dos sociedades diferenciadas desde el punto de vista del derecho privado, pero unificadas económicamente, conduce al eximen del concepto de la realidad económica específicamente aceptado en las leyes impositivas nacionales (Art. 11 y 12, ley 11.683, t.o. en 1962) y **tal regulación normativa da preeminencia –para configurar la cabal intención del contribuyente- , a la situación económica real, con prescindencia de las estructuras jurídicas utilizadas que pueden ser inadecuadas o no responder a esa realidad económica”***

Siguiendo el orden cronológico y ya en el ámbito del Tribunal Fiscal, resulta importante mencionar la causa; “PROVITA S.A.C.I.F.”, T.F.N. del 05-09-1991, acá se trató de un conjunto económico cuya casa central está en Bahamas y dos de las empresas del grupo (Provita y Swift) están en Argentina.

La Dirección impugnó determinados gastos debitados por Swift a Provita impidiendo su deducción en el balance impositivo y considerando carentes de relevancia la verificación de la real existencia de las prestaciones entre las empresas vinculadas, considerando que la personalidad jurídica de ambas empresas no se encuentra diferenciada.

Para fallar, el tribunal analiza los precedentes de la corte, haciendo distingo en dos supuestos distintos:

- a) Filiar Argentina y casa matriz en el exterior (Parke Davis SAClyF, Mellor Goodwin SAClyF, Ford Motors Argentina, entre otros.

- b) **Empresas con personalidad tributaria en el país, que integran un mismo conjunto económico. (Kellog Co)**

En lo que se refiere a la posibilidad de aplicar el criterio sustentado en a), el Tribunal señala que en autos concurren circunstancias de hecho y de derecho distintas a los que motivaron a la Corte en esos fallos, lo que le impide aplicarlos, pues ello implicaría la violación de la ley; *“..lo que constituye gasto deducible para una empresa constituye utilidad gravada en cabeza de la otra sociedad, tributando en su caso esta última, el respectivo gravamen, si que se configure evasión alguna, lo que constituye una aplicación razonable de la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia en el decisorio Kellog Co.”*

Volviendo a los fallos de Corte, si bien no tuvieron la trascendencia de los cuatro anteriores, me parece importante mencionar los siguientes:

5- “AUTOLATINA ARGENTINA S.A.”CSJN, del 27-12-1996

“La aplicación del principio interpretativo de la realidad económica no puede conducir a desvirtuar lo establecido específicamente por las normas legales que regulan concretamente la relación tributaria, pues de lo contrario se afectaría el principio de reserva o legalidad, con el consiguiente menoscabo de la realidad jurídica y desconocimiento de la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas en materia tributaria. En efecto, que el hecho imponible deba interpretarse de consumo con la base de tributación – consideración fundada en razones de orden técnico financiero- no puede conducir a modificar la cuantía de las obligaciones fiscales que resulta de las normas legales aplicables, pues para ellas rige el principio de reserva o legalidad”

6- “EMPRESA PROVINCIAL DE LA ENERGIA DE SANTA FE c. DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA”, CSJN del 22-02-2005

El tema planteado fue la energía recibida por los trabajadores de la Empresa como beneficio social que la Dirección pretendió considerarla como dación en pago gravada por el IVA.

*“...para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se debe atender a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes (Art. 2 de la ley 11.8683). Ello en concordancia con el principio de la realidad económica, al que alude el Art. 1 del citado ordenamiento. Y, con arreglo a tal principio, **no se advierte que existan motivos por los cuales deben dejarse de lado el hecho de que se está en presencia de una provisión gratuita de energía eléctrica efectuada por la actora según lo establecido en el convenio colectivo de trabajo antes mencionado, puesto que ello se adecua a la realidad económica de tales suministros**”*

También a las Cámaras de Apelaciones en lo Penal Económico les tocó dirimir cuestiones relacionadas al tema, así en **“CLEMENTE LOCOCO SA. S / Ley 23.771”**, C N Apel. Penal Económico, Sala B, del 24-03-1993, sucedió que la DGI sobre la base de la aplicación del principio de realidad económica (Art. 12, Ley 11.683) denuncia a la Empresa por considerarla incurso en el delito previsto en el artículo 2 de la ley 23.771, por omisión en el pago de IVA al constituir varias

sociedades cuyos objetos se adecuaban mas a la figura del contrato de locación. El contrato de locación está gravado por IVA a diferencia de los contratos de constitución de sociedades.

En primera instancia el juez analiza la situación concluyendo que *“los instrumentos impugnados debían ser validamente considerados sociedades y encuadrados en la definición contenida en el artículo 1648 del Código Civil, ya que se trataba de una reunión de por lo menos dos personas que se obligan mutuamente a prestaciones con el objeto de lograr un bien común consistente en la utilidad apreciable en dinero que dividían entre sí, participando asimismo de tanto de las ganancias como de las pérdidas que pudiera originar el negocio jurídico.*

Este encuadramiento no debería ser empañado por el escaso tiempo de duración de las mismas que era los dos o tres días de presentación del artista y en cuanto a la aplicación del Art. 12, se dijo “ la misma norma establece su aplicación en el caso de que los actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice, lo

cual es una importante limitación a la propia a la propia aplicabilidad del principio interpretativo” También se opinó que “*teniendo en cuenta estas limitaciones al principio interpretativo del artículo 12 de la Ley 11.683, que puede sustentarse en el artículo 19 de la constitución nacional en tanto nadie puede ser obligado a hacer lo que la ley no manda ni privado de lo que ella no prohíbe, resulta evidente que en el caso de autos no nos encontramos ante un caso de evasión castigada penalmente, la situación en realidad es de elusión, pues las partes han realizado un acto jurídico lícito, respecto del cual no corresponde el pago de IVA. En verdad no es que se haya dejado de pagar dicho tributo, sino que en realidad se ha evitado la realización del hecho imponible, con lo cual la obligación tributaria no llegó a generarse*”

Esta sentencia es apelada por DGI, tocándole intervenir a la Sala B de la Cámara Nacional en lo Penal Económico, la que confirma la sentencia considerando que “*los instrumentos que impugna DGI son contratos de sociedad accidental o en participación, cuya regulación se encuentra plasmada en los artículos. 361 y siguientes del Código de Comercio, sosteniendo además que “...es costumbre comercial de*

tipo de contratos como el aquí analizado, por lo cual deben hacerse valer a los efectos tributarios en interpretación a contrario sensu siendo dicha modalidad también reconocida por la misma DGI” y que “debe agregarse a lo expuesto, que no surge un precio determinado, requisito este que exige el contrato de locación (artículos 1493, CC y nota de codificador a dicho artículo)”

También en **“MIYAZONO, RICARDO”**, C N Apel. Penal Económico, Sala A, del 04-04-2005, la Cámara rechaza el requerimiento fiscal de instrucción donde se adjudica al imputado el haber evadido el pago del impuesto a las ganancias simulando que un importe percibido en contraprestación de sus servicios había sido una donación de sus parientes por afinidad, pues las circunstancias explicadas por la principal donante para explicar las razones de su liberalidad –en el caso, el hecho de haber vendido su capital accionario en una empresa y lo avanzado de su edad resultan perfectamente creíbles.

“Que las disposiciones de la ley tributaria concernientes a lo que se conoce como principio de la realidad económica (Art. 1º y 2º de la ley 11683) no se encuentran en pugna con la ley civil, cuyas disposiciones

en cuanto al carácter remuneratorio o gratuito de las donaciones se ajustan perfectamente a lo que es de esperar en circunstancias vitales como las invocadas. El Art. 1824 del código Civil establece que las hechas por deberes de gratuidad deben considerarse gratuitas.

Que las afirmaciones de la querrela en cuanto a que la prueba de la simulación surgiera del contexto de los elementos aportados en una anterior denuncia no tienen ningún respaldo. Esos elementos no desvirtúan para nada las explicaciones del contribuyente”

-

En el ámbito del Tribunal Fiscal, en la causa “TRULLI, ADRIANA M.”, del. 27-06-2007, la Sala “A” aplica el principio interpretativo de la realidad económica a favor de la Administración, en este caso la AFIP había determinado el impuesto a las ganancias y al Valor Agregado de un contribuyente al considerar que las operaciones registradas a nombre del propietario de la explotación debían computarse como realizadas por aquel, en tanto resultaba ser su dependiente.

Cuando el contribuyente apela la resolución del Fisco, el Tribunal confirma la determinación al considerar que las operaciones

efectuadas a nombre de quien figuraba como propietaria de la explotación comercial debían computarse como realizadas por el contribuyente, ya que había un convenio firmado en sede laboral que expresaba la verdadera voluntad de las partes, esto es que el recurrente es empleador de quien figuraba como titular de la explotación y se hacía cargo de todas las responsabilidades impositivas.

Tampoco puede dejar de mencionarse que el Tribunal Fiscal de la Nación se expidió a favor de aplicar el principio de la realidad económica a favor del contribuyente en numerosos causas; *“La Pañalera SACIF”*, del 22-03-1999, *“Cunnington CIFISA”*, del 16-11-1999 y *“Representaciones Artísticas EAPE”*, entre otras.

Más recientemente y a favor del administrado, en la causa: **“ESTACIÓN CENTRO SRL”** - TFN - SALA A - 17/7/2007 el Fisco estima que aun cuando de conformidad con lo consignado en las escrituras públicas, las operaciones en cuestión fueron efectuadas a nombre propio de una persona física, socia de una SRL, la realidad fáctica indica que en rigor el socio actuó como mandatario de la

persona jurídica, a la que debe exigírsele el impuesto correspondiente; ello, por cuanto considera acreditado que los fines perseguidos y los resultados económicos obtenidos con esa contratación se vuelcan a la sociedad de la que aquella forma parte.

El Tribunal entiende que los argumentos que llevaron al Fisco a prescindir de los términos consignados en las respectivas escrituras públicas (la de compra de derechos y acciones del 28/4/1997 y la venta de un lote de terreno el 29/4/1997) no tienen entidad suficiente para prescindir de lo que aquéllas dicen, con el alcance y rigurosidad que exige el artículo 2 de la ley 11683 y con arreglo al principio que de él dimana, atento no ser las mismas "manifiestamente" inadecuadas para configurar las relaciones que efectivamente buscaron las partes.

El criterio fiscal reposa en la proximidad de ambas operaciones, en la pretendida identidad del inmueble comprado y posteriormente vendido, el ulterior depósito en la cuenta de la sociedad del cheque y la escrituración respectiva a nombre de la sociedad, circunstancias que no alcanzan per se para justificar aquel desconocimiento. En ese

contexto, el Tribunal Fiscal de la Nación concluyó que no correspondía aplicar el principio de la realidad económica unilateralmente a favor de uno solo de los sujetos de la relación tributaria, siendo necesaria la ponderación total de la conducta del sujeto y sobre la base del informe pericial producido en sede penal.

Merece especial interés por lo cercano en el tiempo, el fallo de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, **"FERIOLI, SERGIO OSCAR C DGI"**, *sentencia de fecha 24/08/2007* donde el Fisco determinó el Impuesto a las Ganancias y de Emergencia a las Altas Rentas de un contribuyente al entender, por aplicación del principio de realidad económica, que las sumas recibidas en concepto de donación correspondía a una percepción de honorarios que le correspondieran por su actuación en la empresa que presidía.

El contribuyente apeló la resolución determinativa de oficio, que fue revocada por la Sala "A" del Tribunal Fiscal de la Nación con fecha 17/07/2007.

La Cámara entendió que **sólo es admisible privar de relevancia a la existencia de una determinada instrumentación si se demuestra que ésta no refleja la realidad económica,** lo que implica que principio de la realidad económica no puede conducir "per se" y sin la acreditación suficiente de los extremos de hecho relevantes a la prescindencia de las formas adoptadas por las partes ni a desvirtuar lo establecido en las normas que regulan una determinada relación tributaria, pues tal proceder sería susceptible de afectar el principio de reserva o legalidad, con serio menoscabo de la seguridad jurídica.

En este sentido, dispuso la confirmación de la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, puesto que los indicios sobre los que pretende sustentarse el temperamento fiscal para impugnar las declaraciones juradas del contribuyente, en modo alguno poseen la precisión, concordancia y en especial,

la significación inequívoca susceptible de conducir a una conclusión asertiva, en el sentido que las sumas donadas por su suegra al contribuyente, comportan una retribución, honorario y/o remuneración por la actividad cumplida, en definitiva una contraprestación por un servicio prestado por aquél a título oneroso, máxime que frente al supuesto particular aquí ventilado, la propia normativa establece una presunción de gratuidad de la donación (que descarta a la vez la naturaleza remuneratoria; art. 1823 C. Civil) que en el caso, tampoco ha sido desvirtuada.

2.6. Cometario a la jurisprudencia citada

Dada la importancia de los decisorios de nuestros Tribunales, en un tema tan complejo como el tratado, le dediqué muchas páginas a los mismos; debiendo resaltar que los fallos de nuestra Corte Suprema han sido numerados y diferenciados de los demás en la exposición, dada la trascendencia institucional que tienen, pero a cuyo valor me referiré en forma breve seguidamente:

Como mencioné en el párrafo anterior es innegable el valor institucional que tienen, como así también, el hecho que por una cuestión de economía procesal, los Tribunales inferiores pueden sentirse “tentados” a seguir la doctrina de sus decisorios en casos análogos. Sin embargo no me parece ocioso recordar que ni en la Constitución Nacional, ni en ninguna norma de menor jerarquía se dispone que estos fallos sean de cumplimiento imperativo para los Tribunales inferiores. Los mismos tienen consecuencias para el caso concreto “inter partes” y “no erga omnes”

CONCLUSIONES

El principio constitucional de legalidad dispone que los impuestos deben ser creados por Ley, la que debe definir entre otras cuestiones el hecho imponible y por lo tanto que es lo que está gravado.

El principio interpretativo de realidad económica es un criterio de determinación que tiene en cuenta la realidad fáctica, más allá de las

formas jurídicas de los negocios y aplicable tanto a los impuestos como a la seguridad social, pudiendo ser invocado tanto por el fisco como por los contribuyentes.

El principio de realidad económica usado de manera arbitraria violenta el principio de legalidad y pone en peligro la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Es innegable que en casos determinados se han usado estructuras jurídicas manifiestamente inadecuadas con el claro objetivo de lograr ventajas impositivas que con otras no se tendrían, pero para que este método o criterio se aplique debe tratarse necesariamente de aquellas que *“no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes”*

Colige del párrafo anterior, que el Fisco no puede recurrir a éste principio interpretativo acomodando la situación, ya sea por fines recaudatorios o por lo que sea, cuando las estructuras jurídicas elegidas por los contribuyentes se adecuen a sus intenciones

económicas, vale decir, una donación de padres a hijos con las formalidades correspondientes será siempre una donación y no compraventa, locación o la figura que se le pretenda endilgar.

De ninguna manera el principio interpretativo de la realidad económica puede ser usado por funcionarios de manera arbitraria, pretendiendo crear hechos imponibles inexistentes, sin una ley que le dé marco. De no ser así se estarían violentando principios supremos de orden constitucional, la seguridad jurídica de todos los habitantes y la división de poderes.

BIBLIOGRAFIA

¹ Spisso, Rodolfo R. "Derecho Constitucional Tributario, ED. Desalma

² Bidart Campos, German "Manual de Derecho Constitucional Argentino", ED EDIAR

³ "Lapiduz, Enrique c DGI" , CSJN, 28-04-1998

⁴ Casas, José O., "Los principios en el Derecho Tributario", Revista Argentina de Derecho Tributario, 2002 (enero-marzo, 39)

⁵ “Selcro c/ Jefatura de Gabinete de Ministros” , CSJN, 21-10-2003

⁶ Giulliani Fonrouge y Navarrine, “Procedimiento Tributario”, 5 ° edición

⁷ Jarach, Dino, “El hecho imponible”, editorial Abeledo Perrot.

⁸ Choclan Montalvo, José A. “Anomalía del negocio jurídico y delito fiscal”, Actualidad jurídica Aranzadi-Madrid, 31-10-2002.

⁹ Duhalde, Pedro Dionisio c/ Gobierno de la Nación s/ Repetición – réditos, CSJN, 20-08-1948

¹⁰ Lagazzio, Emilio F., CSJN, 25-08-1972