



INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

PARTE II

*Aunque la verdad de los hechos resplandezca,
siempre se batirán los hombres
en la trinchera sutil de las interpretaciones.*

Gregorio Maraño*n*ⁱ

I.- REALIDAD ECONÓMICA

Tal como fuera advertido al en la primera parte de nuestra exposición el principio de realidad económica, consagrado en el Art. 2 de la Ley 11.683, advierte de un método subsidiario para interpretar las reales relaciones económicas exteriorizadas por los contribuyentes cuando se presenten determinadas condiciones que obliguen o habiliten su utilización.

Por tanto, la interpretación de los actos económicos realizados por el contribuyente habilitada por el instrumento bajo estudio será ajustada a derecho cuando este estableciera, para la consecución de sus negocios, figuras jurídicas que fueran manifiestamente inapropiadas a los fines perseguidos. Como se dijo, este es un criterio de excepción para la interpretación de los actos económicos de los contribuyentes debiendo ser utilizado cuando los hechos jurídicos que se pongan de manifiesto sean contrarios a la realidad económica percibida a la luz de las normas tributarias.

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

El objetivo es prescindir de apariencias jurídicas engañosas de manera de aplicar la legislación tributaria “corriendo el velo jurídico” sobre los hechos económicos desarrollados.

En línea con lo expuesto, vale rescatar lo dicho por la CSJN en FALLOS 319:3208:

“sin desconocer la significativa importancia que tiene en materia tributaria el principio de la realidad económica, su aplicación no puede conducir a desvirtuar lo establecido específicamente por las normas legales, ya que lo contrario afectaría el principio de reserva o legalidad y supondría paralelamente un serio menoscabo a la seguridad jurídica objetiva”

Resaltando, con el párrafo señalado, el carácter excepcional que representa el uso del criterio de realidad económica. El recorrido de la jurisprudencia seleccionada nos permitirá, no solo conocer las limitantes al instituto aquí desarrollado sino también advertir las situaciones ante las cuales el fisco quedará habilitado a su invocación.

III.a.- LA LILIANA DEL OESTE SA CNCAF 2008 – SOBRE REALIDAD ECONÓMICA

Este antecedente advertimos las condiciones que habilitan sea aplicado el criterio de realidad económica. Bajo nuestro criterio extraemos los siguientes puntos:



- a.- La simple mención no es suficiente
- b.- Es preciso ahondar en la realidad de lo ocurrido y demostrar que las formas jurídicas son manifiestamente inapropiadas
- c.- Este último extremo deberá ser probado por quien aduce la necesidad de entender el hecho económico conforme la realidad económica.
- d.- Como antecedente jurisprudencial mencionan ARTISTICAS EAPE SA CNCAF 2007
- e.- El principio de realidad económica es una teoría válida ante la simulación. Para demostrar la simulación se deberá demostrar, previamente, que el andamiaje jurídico implementado obedece al único fin de esconder una finalidad económica final y, para el caso de estudio, todo en el objetivo de evitar un cargo tributario

Vamos ahora los extractos seleccionados que comienzan su estudio analizando la motivación económica del negocio jurídico encarado por el contribuyente.

“Expresó que la simultánea transformación societaria y cambio de nombre llevó a los funcionarios del Fisco a incurrir en un grueso error de apreciación jurídica, al interpretar que había una reorganización societaria, cuando ello nunca fue invocado debido a que no existieron dos entidades que se reorganizaron, sino una perfecta continuidad jurídica de una única persona (fs. 156 vta.). Por ello, la impugnación fiscal se fundó en exigir el cumplimiento de los requisitos establecidos en la ley de impuesto a las ganancias para el caso de la reorganización societaria, y en demostrar que no existía conjunto económico, cuando eso no fue invocado.”

Este párrafo se transcribe a los efectos de conocer el origen del reclamo fiscal el cual fue sustentado en el entendimiento de que a.- la transformación del tipo societario (de SCA a SA), b.- el cambio de denominación y c.- la venta del paquete accionario encuadraría en una reorganización societaria siendo consecuencia de ello que, al no haber encuadrado de esta manera la venta de acciones realizada por cada uno de los integrantes de la sociedad naturalmente incumplieron los requisitos dispuestos por la Ley 20.628 para este tipo de transacciones con lo cual el fisco requeriría los impuestos correspondientes al decaimiento del acto perseguido.

En la particularidad de los actos dados la transformación societaria y la venta se dieron en un lapso muy corto de tiempo porque lo que este hecho, sumado a la situación de que, a la fecha el único activo de valor sería el campo, resultaría claro que el fisco pretendería encuadrar la operación en una venta de campo y no en una transformación societaria + venta del paquete accionario.

“Que el Tribunal Fiscal de la Nación, advirtió el error de la demandada, pero al constatar que el principal activo transferido con la sociedad fue el campo de Gral. Villegas, recalificó la operación de venta de acciones, atribuyéndole el carácter de "venta de inmueble", y contradiciendo su propio razonamiento, confirmó la determinación efectuada por el Fisco.”

Se advierte en este párrafo la tesitura del TFN. En este sentido es importante visulaizar las defensas y hechos sobre las cuales soporta el contribuyente para sostener que no fuera su objeto obtener ganancias con la venta del inmueble

“surge que la sociedad El Día SCA fue constituida el 5/12/1969 y que la compra del inmueble se realizó el 31/1/1970, mientras que la venta de acciones ocurrió el 28/2/1977, por lo que, no puede sostenerse que la sociedad fue constituida a efectos de obtener un beneficio con la venta del citado inmueble”

Conviene ahora entender el sustento sobre el cual el TFN toma como válida el encuadre dado por el fisco nacional en el marco del Art. 2 Ley 11.683:

“Es en este contexto, donde el Tribunal Fiscal de la Nación, tiene por verificado el encubrimiento de una venta de un inmueble, en razón de las circunstancias que indicó y que sintéticamente



refieren a la inexistencia de otros bienes en cabeza de la sociedad El Día SA, y el mayor valor resultante de la venta de las acciones de los socios originales a los de la sociedad continuadora.”

En orden a desarticular la pretensión fiscal por cuanto este sostiene que lo transferido, en definitiva, se trataría de un inmueble y no de un paquete accionario, para lo cual se sirve del mayor valor de las acciones respecto del valor libros del inmueble, inquiera el sentenciante

“En efecto, la circunstancia indicada en el pronunciamiento en crisis omitió considerar que además de transferirse un inmueble con los edificios, galpones, molinos y aguadas, alambrados, tranqueras y silos, se transmitieron también las responsabilidades inherentes a esa propiedad, pues, como se ha dicho, lo acreditado en autos fue la transformación de una sociedad lo que importa, como se ha dicho reiteradamente, la continuación de la persona jurídica que se transformó.”

A los efectos de desarticular la pretensión del fisco en cuanto al encuadre de un negocio jurídico en el marco del Art. 2 Ley 11.683 la Cámara advierte lo siguiente

“no resulta razonable ni ajustado a derecho confirmar el acto determinativo impugnado, cuando no se ha demostrado que la estructura jurídica empleada por la actora haya sido manifiestamente inadecuada, no responda a la realidad económica imperante o a la cabal intención perseguida conjuntamente con sus contratantes, en forma tal que permita desconocer la forma elegida, como lo autoriza el artículo 2 de la ley 11683 y la jurisprudencia del Más Alto Tribunal (Fallos: 237:246; 249:256; 251:379; 283:258; 307:118). Cabe agregar que en este orden de ideas se ha pronunciado la Corte Suprema de Justicia de la Nación "in re" "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa San Buenaventura SRL (TF 15.541-I) c/Dirección General Impositiva", del 23 de mayo de 2006; "Empresa Provincial de Energía de Santa Fe c/Dirección General Impositiva (TF 14.663)", sentencia del 22 de febrero de 2005, entre otras.”

De esta manera, los elementos para aplicar el principio de realidad económica, en base al antecedente referenciado, son:

- a.- La estructura jurídica debe presentarse como manifiestamente inadecuada
- b.- La estructura jurídica no debe responder a la realidad económica del negocio perseguido y
- c.- La estructura jurídica no debe responder a la cabal intención de las partes debiendo advertir, en este sentido, la real intención de las partes las que, para el caso bajo estudio, fue demostrada en cuanto a que los compradores continuaron con la explotación con lo cual la adquisición del terreno se vio favorecida por el desarrollo de la misma explotación comercial que llevaba la empresa. Este último punto se infiere del relato de incorporación de bienes y maquinarias, por los adquirentes de las acciones, para el desarrollo de actividades comerciales.

III.b.- REPRESENTACIONES ARTÍSTICAS EAPE SA CNACAF 2008 – SOBRE REALIDAD ECONÓMICA

Del antecedente ahora referenciado entendemos justo extraer la siguiente doctrina:

- a.- La realidad económica es un método contra la simulación, abuso de formas o fraude
- b.- La realidad económica no puede ser utilizada si esta situación no se presenta.

Vamos los dichos de cámara:

“en la realidad económica de los hechos la sociedad fue escogida por el señor Enrique Pinti (posee el 99,99% del capital) para canalizar, remontar, a través de la susodicha sociedad que lo representa, sus ingresos como artista en la obra 'Salsa Criolla'. “

El párrafo señalado advierte sobre el origen del ajuste: a.- sociedad correspondiente a un tipo de organización particular entre entes formales y un artista y b.- dominio absoluto del capital.



En cuanto al principio de realidad económica enseña que el mismo podría ser invocado por ambas partes de la relación jurídico-tributaria

“Los Tribunales pueden descorrer el velo societario en el interés de los mismos que lo han creado, haciendo aplicación positiva de la teoría de la penetración y asimismo, admitir la invocación -como en el caso- de la teoría de conjunto económico o sus equivalentes, ya que como dijera esta Corte ('in re' 'Compañía Swift de La Plata SA Frigorífica s/convocatoria de acreedores' - expte. C.705.XVI) de lo que se trata es de la necesaria prevalencia de la razón de derecho sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutivo de la sustancia que define la justicia, aprehendiendo la verdad jurídica objetiva, sea ésta favorable al Fisco o al contribuyente” (“Keloggs Co. Arg. SACIF”).”

“Concluyó entonces que “la interpretación acordada por la Corte a la citada regla lleva a descorrer el velo societario (o dar prevalencia a la sustancia sobre la forma en la fórmula anglosajona) en aquellos casos en los que claramente (aun con la minuciosa prudencia con la que debe emplearse el método) la 'intentio facti' procuró un resultado que habría quedado alcanzado por la contranorma exentiva y a la cual obsta la configuración jurídica dada a la operación incluso -como derivación de esa extensión- cuando la elección de la forma no resultó manifiestamente inadecuada” y que bajo esa nueva perspectiva considera “por aplicación del criterio sentado en aquel precedente que una razonable y discreta interpretación del artículo 6, inciso j), apartado 22 de la ley de impuesto al valor agregado hace aplicable la exención prescripta para ‘todas las prestaciones personales en los espectáculos teatrales...’ al caso de autos, toda vez que la que se retribuye con el porcentaje del Borderaux, es en esencia la actuación del señor Enrique Pinti en ‘Salsa Criolla’”, esto es la actuación teatral personal que el legislador pretende dejar al margen de la imposición”.

En este punto advierte el juzgador el centro de la discusión que sería, a su criterio, lo conocido como “economía de opción” motivo por el cual no debe ser confundida la posibilidad del contribuyente de elegir las formas organizativas que mejor hagan a los objetivos perseguidos o bien que mas económica vuelva la ecuación tributaria si con ello ajusta a derecho su accionar.

“Planteadas como han quedado las cuestiones procede advertir, para comenzar, que el núcleo del razonamiento expuesto en el pronunciamiento recurrido, reseñado en el punto 2) ut supra se exhibe en pugna con lo que se conoce como “economía de opción” que implica la elección del régimen fiscal menos oneroso entre aquellos que el ordenamiento jurídico permite.”

“principio de realidad económica en nuestro derecho tributario, es una teoría válida ante simulación, abuso de formas o fraude, pero se la pretende utilizar en muchos casos como si fuera un comodín de turno, adaptable a toda figura desconocida o no reglada con anterior”

III.c.- AUTOLATINA SA – SOBRE REALIDAD ECONÓMICA

Traemos el conocido antecedente en el objeto de aclarar aquella doctrina que, como hemos observado, podemos extraer de las sentencias mencionadas en puntos anteriores. Del presente entendemos oportuno señalar que:

- a.- Para la aplicación del principio de realidad económica dispuesto por el Art. 2 de la Ley 11.683 la simple mención no es suficiente.
- b.- Es preciso ahondar en la realidad de lo ocurrido y demostrar que las formas jurídicas son manifiestamente inapropiadas



c.- Este último extremo deberá ser probado por quien aduce la necesidad de entender el hecho económico conforme la realidad económica pudiendo ser, por tanto, cualquiera de las partes de la relación jurídico tributaria.

d.- La realidad económica es un método contra la simulación, abuso de formas o fraude

e.- La realidad económica no puede ser invocada si no se presenta la situación indicada en d.- supra o bien cuando, del llamado a la misma, se logre una mayor carga tributaria al contribuyente si las formas utilizadas por este último se ajustan razonablemente a las ofrecidas por el orden jurídico local o internacional.

La capacidad de invocación o aplicación del principio bajo estudio es mencionada en el siguiente extracto del antecedente bajo estudio:

“La aplicación de la regla hermenéutica de la realidad económica no puede conducir a desvirtuar lo establecido específicamente por las normas legales que regulan concretamente la relación tributaria, ya que, de lo contrario, se afectaría el principio de reserva o legalidad, con el consiguiente menoscabo de la seguridad jurídica y desconocimiento de la necesidad de que el Estado determine claramente los gravámenes y las exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas en materia fiscal.”

“20) Que tampoco resultan atendibles los agravios fundados en las pautas interpretativas consagradas en los artículos 11 y 12 de la ley 11683. Ello es así pues, sin desconocer la significativa importancia que tiene en esta materia el principio de la "realidad económica", su aplicación no puede conducir a desvirtuar lo establecido específicamente por las normas legales que regulan concretamente la relación tributaria. Una conclusión contraria afectaría el principio de reserva o legalidad -al que ya se ha hecho referencia-, supondría paralelamente un serio menoscabo de la seguridad jurídica, valor al que este tribunal ha reconocido asimismo jerarquía constitucional (cfr. Fallos: 220:5; 243:465; 251:78; 253:47; 254:62; 316:3231; 317:218), e importaría prescindir de "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: 253:332; 315:820; 316:1115).”

Por lo dicho, los límites en cuanto al llamado de aplicación del principio de realidad económica para interpretar los actos económicos perseguidos por los contribuyentes estarán dados por lo prescripto por las diferentes normas de carácter tributario debido a que, como se ha dicho, una interpretación diferente llevará a una alta subjetividad en la aplicación del derecho tributario y, con ello, a la directa lesión del principio de reserva de ley dispuesto por normas constitucionales.

“sin desconocer la significancia de la importancia que dicho principio tiene (por realidad económica) en esta materia, su aplicación no puede conducir a desvirtuar lo establecido, específicamente, por las normas legales que regulan concretamente la relación tributaria”

El tema es interesante pero también debemos reconocer que el concepto es dinámico por cuanto la jurisprudencia de la CSJN fue avanzando desde un criterio estrictamente literal hasta una concepción orgánica, armónica y cuidadosa del su impacto respecto del resto del régimen normativo.



IV.- RESUMEN

La metodología interpretativa de las normas fiscales se encuentra dispuesta en el Art. 1 de la Ley 11.683; sin embargo, la literalidad no debe ser el último ratio interpretativo puesto que si el precepto literal no alcanza a describir la real intención del legislador, máxime cuando esta se presenta palmariamente aclarada ante las preguntas y respuestas en copias taquigráficas en recinto legislativo, resultará claro que, para esa norma, lo discutido en oportunidad de su aprobación por el órgano competente, es parte de los elementos a considerar en el alcance que se le dio a la discusión puesto que, caso contrario, el debate carecería de sentido y la remisión a la copia taquigráfica no tendría la fuerza vinculante que tiene, para casos de términos no totalmente claros.

Por ello decimos que, como método subsidiario y de valor contextual e histórico, las opiniones y aclaraciones realizadas en el recito tienen fuerza cuasi-vinculante por cuanto no solamente la letra de la ley es la que determina el alcance del tributo sino también lo que el legislador pretendió alcanzar al momento de su sanción y en este sentido contamos con el antecedente AKAPOL S.A. – CSJN – 2012 en el cual, a los fines de resolver la cuestión la procuradora LAURA MONTI se remite constantemente a las copias taquigráficas de la sesión donde se trató la modificación a la ley 20.628 originadora del conflicto que la convocaba a los fines de escapar a la literalidad de la letra para encontrar el verdadero sentido del objeto del impuesto pretendido

Es cierto que la corte no apoya su sentencia en los dichos de la procuradora, pero resuelve en igual sentido.

En cuanto al principio de realidad económica dispuesto por el Artículo 2 de la Ley 11.683, si bien acompaña la mayoría de las exposiciones realizadas sobre el Artículo 1 de la norma antes mencionada, que el mismo es un método para interpretar la real intención contribuyente solamente cuando estas no obedezcan a las formas que, razonablemente, el régimen jurídico pone a disposición siendo, por tanto, el principio general la aceptación de las formas utilizadas por el contribuyente dejando la impugnación de las formas como un temperamento subsidiario requiriendo, por tanto, como paso previo la validación y demostración de que las formas utilizadas por el contribuyente son manifiestamente inadecuadas para el negocio perseguido debiendo evitar, por parte de los contribuyentes, el abuso de formas que habiliten la aplicación del instituto bajo referencia, por parte de los fiscos el abuso en la persecución de la aplicación de un instituto que, como ha expresado nuestro máximo tribunal, será de excepción y no la regla general y para el operador jurídico dejamos la advertencia de que, al momento del diseño jurídico de un negocio, deberá ser analizada la consecuencia económica del mismo y, con ello, el encuadre tributario que de esa consecuencia se deriva.

Dr. Sergio Carbone

Contador Público (UBA)

ⁱ Gregorio Marañón y Posadillo (Madrid, 19 de mayo de 1887 – *ibidem*, 27 de marzo de 1960) fue un médico endocrino, científico, historiador, escritor y pensador español, cuyas obras en los ámbitos científico e histórico tuvieron una gran relevancia internacional. Durante un largo período dirigió la cátedra de endocrinología en el Hospital Central de Madrid. Fue académico de número de cinco de las ocho Reales Academias de España (de la lengua, de la Historia, de las Bellas Artes, Nacional de Medicina y de Ciencias Exactas, Físicas y Naturales). FUENTE WIKIPEDIA.