



DR. SERGIO CARBONE

Contador Público (UBA)

INTERPRETACION DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS Y EL PRINCIPIO DE REALIDAD ECONOMICA



I.- INTRODUCCION	3
II.- INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS	4
II.a.- POSLEMAN DE TROTTEYN TERESA Y TORSO CSJ TUCUMAN SALA LABORAL 1996 – SOBRE INTENCIÓN DEL LEGISLADOR.....	4
II.b.- SORBET NORA CONTRA CARRUTHERS WILLIAMS CSBS AS 1982 – SOBRE INTERPRETACIÓN HISTÓRICA DE LAS NORMAS	5
II.c.- YACIMIENTOS PETROLÍFEROS FISCALES CONTRA CORRIENTES CSJN 1992 – INTERPRETACIÓN HISTÓRICA PROSPECTIVA.....	5
II.d.- PARFUMS FRANCAIS SRL CSJN 1992 – SOBRE INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS.....	6
II.f.- SANEAMIENTO Y URANIZACIÓN SA CSJN 1998 – SOBRE AL ALCANCE DE LAS PALABRAS DE LA LEY.....	8
II.g.- ASOCIACION CIVIL JOCKEY CLUB TFN 1997 – SOBRE INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.....	9
II.g.- MOLINOS RIO DE LA PLATA CNACAF 1997 – SOBRE INTTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.....	10
II.h.- FILCROSA SA CSJN 2003 – SOBRE INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS	11
II.i.- VAIRA Y DEL GROSSO SRL CNACAF 1997 – METODOS DE INTERPRETACIÓN – RAZONABLE Y DISCRETA.....	12
III.- REALIDAD ECONÓMICA	14
III.a.- LA LILIANA DEL OESTE SA CNCAF 2008 – SOBRE REALIDAD ECONÓMICA.....	14
III.b.- REPRESENTACIONES ARTÍSTICAS EAPE SA CNACAF 2008 – SOBRE REALIDAD ECONÓMICA	16
III.c.- AUTOLATINA SA – SOBRE REALIDAD ECONÓMICA.....	17
IV.- RESUMEN	19



INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

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

Gregorio Marañón¹

I.- INTRODUCCION

La interpretación de las normas tributarias es siempre un tema complejo debido a que esta es una tarea que debe ser desarrollada por toda persona (física o jurídica, estas últimas por medio de sus representantes) que se vea incidido por obligaciones de carácter tributario (puesto que este el ámbito en que desarrollamos el presente análisis) independientemente de la formación jurídica que posea el intérprete. Incluso para quienes poseen formación en materia jurídica, si no se encuentran relacionados con la temática tributaria, la interpretación de estas normas puede presentar cierto espacio de confusión o incertidumbre si no son considerados los principios y métodos propios del derecho tributario.

Dejaremos para otro momento el análisis de la autonomía del Derecho Tributario y el fundamento que la soporta; la damos por aceptada por parte del lector (dado que hoy día difícilmente se encuentre espacio para refutar la mencionada autonomía de esta rama del derecho) y pasamos al estudio del método interpretativo para las normas propias de esta rama del ordenamiento jurídico argentino para lo cual, a modo de introducción, entiendo necesario aclarar que el tema no siempre es presentado de la misma manera en diferentes manuales de derecho tributario.

En algunos manuales o tratados se presenta el estudio de la interpretación de las normas tributarias argentinas (Art. 1 Ley 11.683) junto con la mecánica de la interpretación de los hechos económicos desarrollados por los contribuyentes a la luz del principio de "realidad económica" lo cual, a mi criterio, es impropio y es seguramente lo que mayor confusión presenta en el analista del plexo normativo tributario.

Como veremos mas adelante, las normas del Art. 1 Ley 11.683 llaman al método interpretativo de la normativa de carácter tributario, en ningún momento habla de la interpretación o límite de encuadre de los hechos económicos desarrollados o presentados por los contribuyentes estableciendo, por tanto, un método conforma a "pasos o reglas" a seguir por el interprete tributario mediante una suerte de "jerarquía" entre ellos.

Por su parte, el Art. 2 de la Ley 11.683 establece las condiciones bajo las cuales podrá ser desplazado el "velo jurídico" que el contribuyente imprime al acto con el fin de incorporar a aprehender las verdaderas relaciones económicas del acto o actos bajo estudio y, con ello, interpretar y aplicar las normas tributarias bajo el prisma de estas relaciones exteriorizadas pero, esta vez, bajo la presencia de las herramientas dispuestas por el artículo mencionado siempre considerando que este deberá ser un método de excepción y no un método convencional de interpretación de los actos de los contribuyentes. Si fuera de otra manera (permitiendo al interprete del acto la aplicación irrestricta del criterio de realidad económica conforme Art. 2 Ley 11.683) se subjetivaría la interpretación según la capacidad o, incluso, motivación del interprete lesionando, por tanto, uno de los principios pilares de todo régimen de derecho, la seguridad jurídica, necesaria para la conducción de todo acto de la vida del ciudadano que se pretende libre que, al decir de Carl s. Shoup *"El factor de la certidumbre, es indudablemente uno de los aspectos no económicos más importantes del sistema fiscal de un país..."*.

Por último, a fin de escapar de la tentación de realizar una exposición de carácter dogmático, el método seguido será la referencia de diferentes antecedentes y la extracción esta vez si, sobre nuestra interpretación, de la doctrina expuesta en los diferentes antecedentes esperando que sean las palabras de nuestro máximo tribunal las que hablen y dispongan en este escrito. Sin mas preámbulo, pasemos al estudio del tema que nos convoca.



II.- INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

La primera cuestión a analizar será la de la interpretación de las normas tributarias para lo cual será útil repasar algunos conceptos:

LEY 11.683 - ARTICULO 1º — 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. Sólo 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.

De la lectura del presente artículo se advierte lo siguiente:

- a.- La norma interpretativa dispuesta por el Art. 1 Ley 11.683 será válida para la interpretación de las leyes impositivas sujetas a su régimen.
- b.- Orden de las mismas
 - b.1.- Fin y Significación económica
 - b.2.- Letra o Espíritu
 - b.3.- Subsidiariamente derecho privado.

Por su parte, nuestro máximo tribunal en CSJ FALLO 306:655 ha dicho que *“La interpretación de la ley comienza por la ley misma, no siendo admisible que so pretexto de realizar dicha tarea se le agreguen expresiones y conceptos y se altere su contenido atribuyéndole un espíritu distinto del que surge de la literalidad de sus términos, pues corresponde al Congreso apreciar las ventajas o inconvenientes de las leyes y legislar en consecuencia”*

Debemos advertir entonces que, el primer principio de interpretación será el literal y, en su uso, deberá atenderse al fin de la ley misma y a su significación económica. El vehículo del espíritu de la norma no es hábil para alterar la letra de la ley cuando de esta resulta claro la intención de la norma tal cual ha sido escrita o bien del fin perseguido por ella.

A fin de comprender las particularidades del método interpretativo dispuesto por la norma bajo estudio y, cuando sea necesario, las confusiones o intentos de los diferentes interesados tributarios en innovar en cuanto a las herramientas de interpretación, será útil repasar o extraer doctrina de diferentes antecedentes judiciales que, a mi juicio, han marcado el sendero que, en nuestra función de interprete tributario, no podemos dejar de conocer.¹

II.a.- POSLEMAN DE TROTTEYN TERESA Y TORSO CSJ TUCUMAN SALA LABORAL 1996 – SOBRE INTENCIÓN DEL LEGISLADOR
En el presente antecedente se sostiene, como criterio rector o método principal para la interpretación de las normas tributarias el método literal cuando de la lectura de la misma no se ofrecen dificultades ni dudas para la aplicación al caso puntual.

“no cabe al tribunal apartarse del principio primario de la sujeción de los jueces a la ley, ni atribuirse el rol de legislador para crear excepciones admitidas por esta, pues de lo contrario, se olvidaría que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra y que cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación la norma debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan la circunstancia del caso expresamente contemplada en aquella”.

¹ Para la selección de fallos nos hemos basado mayormente en las referencias realizadas en MANUAL DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO – EDITORIAL ERREPAR – AUTORES.



Por otro lado, el método literal puede ser conciliado con la “intención del legislador” expresada esta en los debates parlamentarios el que, si bien no presentará la “fuerza legal” del texto escrito, debe ser advertido que la interpretación realizada, conforme el criterio literal debe ser en el marco de *“dar plena vigencia a la intención del legislador (intención que se expresa en debate en el recinto parlamentario)... de manera armónica con el ordenamiento jurídico y con principios y garantías constitucionales, sin preveer la inconsecuencia del legislador y evitando poner en pugna unas disposiciones por otras Adoptando como verdadero aquel que las concilie y deje a todas con valor y efecto”* conforme se ha expresado nuestro máximo tribunal

II.b.- SORBET NORA CONTRA CARRUTHERS WILLIAMS CSBS AS 1982 – SOBRE INTERPRETACIÓN HISTÓRICA DE LAS NORMAS

En cuanto a métodos interpretativos se debe reconocer, como método, la interpretación histórica es importante para aprehender la intención del legislador lo cual se visualiza en el mensaje de elevación de la norma al congreso de manera exteriorizara su objetivo como un medio para comprender el contexto en el que se propone el texto normativo al legislativo.

La consideración del contexto histórico y los mensajes de elevación al recinto parlamentario de un proyecto de ley, si bien fueron tenidos en cuenta por la Procuradora, en la causa AKAMPOL SA CSJN 2012, ante su dictamen en el marco de la interpretación de. Art. 73 Ley 20.628 debemos entender que, en el marco tributario si bien no tiene fuerza vinculante, su discurso no fue desestimado o refutado por nuestro máximo tribunal al emitir sentencia aunque, es justo advertir, que tampoco fueron atendidas las razones expuestas por el previo dictaminante para llamar al contexto histórico por lo cual, si bien como método interpretativo general del derecho el método histórico podrá ser hábil para el objetivo del operador jurídico, en materia tributaria advertimos un limitadísimo alcance del instituto.

II.c.- YACIMIENTOS PETROLÍFEROS FISCALES CONTRA CORRIENTES CSJN 1992 – INTERPRETACIÓN HISTÓRICA PROSPECTIVA

Este antecedente se presenta interesante puesto que, en nuestro entendimiento, se ha advertido que las normas tributarias no deben ser interpretadas históricamente sino que, en su interpretación, se debe tener en cuenta el contexto en el cual han de aplicarse, consideración que estará a cargo del JUEZ.

Es por ello que entendemos que, en la interpretación de las normas, debemos rescatar el valor histórico del momento en el cual se presenta el mensaje de elevación y es útil para desentrañar el problema sobre el que se pretende legislar. Sin embargo, las leyes no deben interpretarse solo históricamente y sin considerar de las nuevas condiciones de la sociedad en general motivado esto en que toda ley, por necesidad, tiene visión de futuro y debe estar predestinada a recoger y regir hechos posteriores a su sanción.

Conforme lo expuesto, podemos advertir que la interpretación histórica permite desantañar el fin perseguido por el legislador con la norma bajo estudio pero en su aplicación esta debe ser de manera dinámica de manera tal de que el uso y aplicación de las mismas responda a la época en la que el Juez debe hacer interpretación de las normas.

En línea con lo dicho podemos extraer el considerando 4.- de la sentencia bajo referencia

“4) Que es dable recordar que es regla de interpretación de las leyes la de dar pleno efecto a la intención del legislador, computando la totalidad de los preceptos de manera que armonicen con el resto del orden jurídico y las garantías de la Constitución Nacional. Ese propósito no puede ser obviado por los magistrados con motivo de sus posibles imperfecciones técnicas, toda vez que ellos en cuanto servidores del derecho para la realización de la justicia no deben prescindir de la "ratio legis" y del espíritu de la norma.”



Este párrafo recuerda lo ya dicho por la CSJN en cuanto a la interpretación de las normas. En el particular es importante tener en cuenta que la interpretación deberá ser armónica con el resto del ordenamiento jurídico argentino incluso salvando las “imperfecciones técnicas” que pudiera tener el texto normativo por lo cual, a los fines de salvar las mencionadas “imperfecciones” es admisible recurrir a la intención del legislador y la significación económica de lo que a la ley interesa establecer.

En este sentido, nuestra Corte Suprema recuerda:

“La exégesis de la ley requiere pues de la máxima prudencia y cuidar que la inteligencia que se le asigne no lleve a la pérdida de un derecho, o que el excesivo rigor formal de los razonamientos desnaturalice el espíritu que ha inspirado su sanción.”

Este párrafo resume “el corazón” de la interpretación de las normas tributarias, máxime cuando se desplaza, por el carácter del caso, de la estricta literalidad de la norma a la intención del legislador o la significancia económica de la norma bajo estudio.

Se deberá asegurar no vulnerar el orden normativo (ya sea con la pérdida de un derecho que podría ocasionar la interpretación o bien el agravamiento de la situación de un sujeto, que podría ser generada por la incorporación de una carga tributaria adicional). Por último se destaca que, bajo ninguna circunstancia, se deberá desnaturalizar el espíritu que “ha inspirado la sanción”.

Veremos entonces que aquello que motivara la sanción de una norma (lo cual podrá ser advertido al recurrir al mensaje de elevación o bien al tratamiento parlamentario del texto legal) funcionará

- a.- como un elemento de control respecto de la interpretación dada a la norma o bien
- b.- como un elemento de interpretación cuando la literalidad de la misma o lo “oscuro” o impreciso de los términos no permitan determinar la intención del legislador, situación que será patente cuando, la interpretación advertida de la literalidad de la norma violentara el ordenamiento normativo actual o fuera irrazonable siendo, para ello, de importancia no solo el método interpretativo histórico (para conocer la situación y contexto en el cual se propone el esquema normativo) sino también el método evolutivo (que permitirá advertir si la aplicación de la norma en la actualidad puede ser bajo los mismos preceptos que al momento de la sanción).

Lo dicho, encuentra su refuerzo en las siguientes palabras de nuestra Corte Suprema:

“En esta tarea no es siempre recomendable atenerse estrictamente a las palabras de la ley, ya que el espíritu que la nutre ha de determinarse en procura de una aplicación racional (Fallos 307:1018 y sus citas).”

II.d.- PARFUMS FRANCAIS SRL CSJN 1992 – SOBRE INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS

Del presente antecedente destacamos la siguiente doctrina:

- a.- Para comprender el alcance de las normas impositivas deben tenerse en cuenta la totalidad de las normas que las integran.
- b.- Debe estarse a una razonable y discreta interpretación
- c.- La interpretación debe soportarse en el fin de las mismas y su significación económica.



d.- Se debe verificar siempre la verdadera naturaleza del hecho imponible y la situación real de base con prescindencia de las formas o estructuras elegidas por el contribuyente

En línea con los puntos señalados desde a.- hasta d.- exponemos el siguiente extracto, clarificador del punto.

“El alcance de las leyes impositivas debe determinarse computando la totalidad de las normas que las integran, para que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con las reglas de una razonable y discreta interpretación. La interpretación de las leyes impositivas debe atenerse al fin de las mismas y a su significación económica, a la verdadera naturaleza del hecho imponible y a la situación real de base, con prescindencia de las formas y estructuras elegidas por el contribuyente, a fin de lograr la necesaria prevalencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal”

II.e.- SHERWIN WILLIAMS CSJN 1971 Y DUNLOP CSJN 1973 – INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

Este antecedente, anterior a PARFUMS FRANCAIS SRL CSJN 1992, si bien se encuentra en línea con el anteriormente comentado menciona algunos otros elementos que, en conjunto, permiten exteriorizar la evolución del criterio interpretativo de nuestro máximo tribunal así como aquellos principios que se han presentado inalterables con el curso del tiempo.

a.- No necesariamente deben entenderse con el alcance mas restringido que su texto admita

b.- En la interpretación de la norma tributaria se debe velar por que el propósito de la ley se cumpla

c.- Debe cuidarse una razonable y discreta interpretación.

Observamos entonces que tanto en los antecedentes II.d.- y II.e.- se menciona a una “razonable y discreta interpretación” de la norma tributaria con lo cual será importante, al momento de realizar un encuadre tributario o simplemente al momento de llamarse al estudio e interpretación de cualquier norma o régimen tributario, que este sea realizado en base a al principio mencionado y asegurando que el propósito de la ley se cumpla. En este sentido se deben tener en cuenta los preceptos propios del régimen impositivo y los principios que lo informan.

En MILO CSJN 1967 nuestro máximo tribunal advierte lo siguiente:

“Cuando los términos de la ley son claros, no cabe una interpretación judicial que les atribuya un alcance distinto o mayor; pero esa interpretación debe respetar los propósitos generales de orden económico-financiero y de promoción de la comunidad, tenidos en cuenta al crear el impuesto”

En DUNLOP CSJN 1973 se expresa en los siguientes términos.

“La interpretación de las leyes impositivas debe atenerse al fin de las mismas y a su significación económica, a la verdadera naturaleza del hecho imponible y a la situación real de base, con prescindencia de las formas y estructuras elegidas por los contribuyentes, a fin de lograr la necesaria prevalencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutivo de la sustancia que define a la justicia, aprehendiendo la verdad jurídica objetiva.”

Este párrafo además de la mención al método interpretativo permite entrever la ligazón entre el método y el principio de realidad económica puesto que estas deberán ser interpretadas a la luz de la naturaleza económica del hecho que pretenden alcanzar; esto es, la interpretación de las normas deberá ser realizada a teniendo en cuenta la situación económica que se pretende gravar con impuestos siendo esta la manifestación de capacidad contributiva que el legislador ha previsto como sustento objetivo del tributo.



Ahora bien, en cuanto a la interpretación de las situaciones de hecho, para determinar si estas encuadran con las previsiones económicas consideradas por el legislador para alcanzar con impuestos al contribuyente, deberemos basarnos en el principio de realidad económica dejando de lado, por ello, un exceso de “ritualismo formal jurídico” dando paso a la “sustancia” económica establecida como presupuesto fáctico de la tributación recordando, en este momento, las ya conocidas palabras de nuestra Corte Suprema en referencia al punto bajo discusión.

“Las normas impositivas no deben necesariamente entenderse con el alcance mas restringido que su texto admite sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla, de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación”

Esta referencia a la doctrina de la corte, conocida por todo estudioso del régimen tributario, si bien es utilizada tanto sea para la interpretación de las exenciones tributarias como para el caso de las normas en general es importante que se destaca el “propósito de la norma” como elemento principal al momento de interpretar la misma.

El antecedente bajo estudio se basa en el reclamo fiscal por una deducción realizada por la empresa ante la deducción de un concepto, en aquel momento permitido por la norma impositiva, relacionado con inversiones en incremento de capacidad productiva para determinadas industrias. El foco de discordia sería entonces el alcance del carácter de industria y del tipo de inversión objeto del beneficio fiscal. De esta manera, en cuanto a interpretación de las normas tributarias, encontramos con una norma que, en su objetivo económico, fomentaba la inversión en diferentes industrias por medio de una reducción de la tasa efectiva de imposición. En este sentido advierte la corte:

“No hay método de interpretación mejor que el que tiene primordialmente en cuenta la finalidad perseguida por la ley” in re GERMOR SA CSJN 1972 “que no debe ser olvidada por posibles imperfecciones técnicas”

Las imperfecciones técnicas a las que se hace referencia será, en el caso bajo estudio, la definición del carácter de industria alcanzada por el régimen.

“Porque de lo que se trata es de la prevalencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutivo de la sustancia que define la justicia, aprehendiendo la verdad jurídica objetiva”
in re MELLOR GOODWIN SACIFY CSJN

II.f.- SANEAMIENTO Y URANIZACIÓN SA CSJN 1998 – SOBRE AL ALCANCE DE LAS PALABRAS DE LA LEY

Otro elemento a considerar al momento de interpretar una norma tributaria será el alcance de las palabras en la ley toda vez que, cuando un término no se encuentra definido en el texto normativo, deberemos llamar a la inteligencia de nuestros máximos tribunales quienes, ante la necesidad de resolver el caso, han indicado lo siguiente:

- a.- A cada término se debe atribuir alcance mas común que admita
- b.- A cada término se debe asegurar el entendimiento mas natural que admita.

El presente antecedente judicial trata sobre el encuadre requerido por el agente fiscal de las tareas desarrolladas por la empresa como de construcción y, con ello, encontrarse alcanzados por el Impuesto al Valor Agregado siendo entonces, el punto de discusión, el significado de un término utilizado en el texto normativo.

Para resolver el caso, el tribunal presenta la situación en su punto 8.-:



“8°) Que en lo que respecta al modo como debe interpretarse la mencionada norma -en particular la palabra "construcciones"- resulta aplicable el criterio establecido por la jurisprudencia de este Tribunal -que ha sido seguido por las sentencias de las instancias anteriores- según el cual constituye una adecuada hermenéutica la que conduce a dar a las palabras de la ley el significado que tienen en el lenguaje común (Fallos: 302:429, considerando 4° y sus citas), o bien el sentido más obvio al entendimiento común (Fallos: 304:195, considerando 6° y sus citas).

De este modo debería quedar en claro que no es posible ampliar el objeto del tributo por medio de una interpretación “ampliatoria” de un término o una definición contenida en el texto normativo. Por otro lado, en cuanto a la interpretación de un término legal será importante tener en cuenta el objetivo perseguido por el legislador (con todas las herramientas mencionadas en líneas anteriores) de modo tal que no será la definición dada por la doctrina (incluso de otras ramas de las ciencias) las que determinarán el alcance del término legal sino el fin económico perseguido.

“En orden a ello cabe poner de relieve que en el precedente citado en primer término esta Corte precisó que no obstaba a la aplicación de dicha regla hermenéutica la circunstancia de que la doctrina especializada pudiese atribuir al concepto empleado por la ley un significado de mayor generalidad pues corresponde atender a los elementos "que se conformen a las razones que inspiraron al legislador en oportunidad de sancionar la norma y a la finalidad de su dictado...criterio que adquiere singular relevancia en los términos de la reiterada doctrina de esta Corte en materia de interpretación de normas impositivas" (fallo citado, considerando 5°).”

“Que la circunstancia -en la que pone especial énfasis el recurrente- de que la ley mencione a las construcciones de "cualquier naturaleza", sólo determina la imposibilidad de considerar excluidas de la previsión legal a determinada clase de construcciones, pero no autoriza a asignar tal carácter a trabajos que no tienen cabida en ese concepto según el significado corriente que cabe atribuirle”

Es de destacar que una ampliación del término legal, conforme el uso común y el contexto para el cual el legislador lo ha incorporado el texto normativo implicaría la ampliación del hecho imponible por medio de la acción del método interpretativo, acto contrario a las disposiciones de la constitución nacional. En sustento de lo dicho tenemos el siguiente considerando:

“Que los argumentos fundados en la ambigüedad que en el memorial de agravios se atribuye al texto legal no son aptos para abonar la posición del ente recaudador pues - sin perjuicio de las razones expresadas- esa afirmación supone prescindir de la necesidad reiteradamente destacada por este Tribunal (Fallos: 253:332; 312:912; 315:820, entre otros) de que el Estado prescriba claramente los gravámenes”

II.g.- ASOCIACION CIVIL JOCKEY CLUB TFN 1997 – SOBRE INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

Nuestro Tribunal Fiscal de la Nación también se ha expresado sobre las pautas interpretativas aplicables a las normas tributarias en un caso donde trata sobre la limitación sufrida por el contribuyente ante el intento de una deducción por donación a un fisco provincial (cuando la deducción de la base imponible por las donaciones realizadas solo se encuentra contemplada en caso de que el destinatario sea el fisco nacional). En este marco ha entendido que:

- a.- En la interpretación de las normas tributarias se debe indagar sobre la finalidad de la ley
- b.- Se debe considerar el contexto y los fines que las informan.



“No puede aceptarse que, como la donación beneficia directamente a un Fisco no es razonable que se limite su deducción, pues al tratarse de un impuesto sujeto al régimen de coparticipación no resulta objetable que el legislador fije ciertos límites a tales deducciones, a fin de restringir la posibilidad de que por vía de donaciones a determinados Fiscos se altere el destino del producto del tributo más allá de la proporción en que la ley lo estima admisible, y que a tal efecto se fije el mismo tope que para las donaciones realizadas a entidades religiosas, civiles sin fines de lucro o mutualistas.”

La transcripción realizada permite advertir, rápidamente, el perjuicio de una interpretación normativa extremadamente laxa sin atender no solamente al fin perseguido por el legislador sino que, a su vez, invita a conocer, a los fines de una correcta hermenéutica tributaria, el completo de las normas en juego y las consecuencias de sus interpretaciones advirtiéndose entonces que:

- a.- Reconoce que la Ley del Impuesto a las Ganancias establece, con su producido, una distribución a las provincias conforme las normas de coparticipación federal y que
- b.- Si se permitiera la deducción sin límite en la DDJJ del contribuyente por donaciones al fisco se lesionaría el interés de las provincias que verían menguado su ingreso producto de la disminución de la renta del fisco nacional.

Continúa, por tanto, ya recordando doctrina emanada de nuestro máximo tribunal cuando dice:

“las leyes deben entenderse siempre en forma tal que el propósito que las inspira se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 267:267; 281:146, entre otros), indagándose el verdadero alcance de la norma mediante un examen atento de sus términos que consulte la racionalidad del precepto y la voluntad del legislador (Fallos: 282:413), que no debe ser obviada por posibles imperfecciones técnicas de su instrumentación legal que dificulten la consecución de los fines perseguidos por la norma (Fallos: 259:63; 265:242, 336; 267:267; 290:56, entre otros). “

De lo dicho, podemos extraer las siguientes pautas interpretativas de las normas fiscales destacando:

- a.- La interpretación de las normas tributarias debe asegurar que el propósito en que se inspira se cumpla (en el particular para indagar el propósito en que se inspiran fue necesario conocer la historia de la reglamentación presentada en crisis),
- b.- La interpretación de las normas tributarias debe presentarse razonable y discreta
- c.- En la interpretación de las normas tributarias debemos atender a la voluntad del legislador (en este sentido cabe advertir que mantienen las redacciones entre normas y nada aclara textualmente en función de lo que pretende el contribuyente) y
- d.- Los errores o imperfecciones técnicas no pueden vedar la consecución del fin perseguido.

II.g.- MOLINOS RIO DE LA PLATA CNACAF 1997 – SOBRE INTTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

El presente antecedente fue seleccionado por cuanto el fisco realiza una interpretación de una norma fiscal la cual, criterio de la cámara juzgadora, resulta improcedente por lo cual se determina que la misma es contraria al orden legal confirmando, por tanto, el decisorio de la instancia anterior:

“debe confirmarse el decisorio emanado del Tribunal Fiscal de la Nación que consideró que las operaciones financieras incorporadas según la reforma al artículo 60 de la ley de impuesto de sellos, por el artículo 54, punto 3 de la ley 23495, no alcanzan a las operaciones realizadas con Bonos Externos, en tanto sólo se refiere a entregas o recepciones de dinero, resultando en consecuencia contraria al principio de legalidad en materia tributaria la interpretación contenida en la circular DGI 1167, que los incluyó.”



La puja por parte del fisco en el caso bajo estudio no fue caprichosa sino que se encontró motivada en las disposiciones emanadas por el mencionado organismo de fiscalización por instrumento de la circular DGI 1167 que, como todos sabemos, solo es oponible ante los dependientes del organismo fiscal pero jamás podrá ser sustentada una mayor carga tributaria que, conforme expresa nuestra carta magna, corresponde a una facultad reservada al congreso nacional (en este caso).

El valor de este fallo no estará entonces en la invalidez como objeto vinculante entre el fisco y los contribuyente sino la invalidez de la interpretación legal efectuada por el fisco que, en sus efectos prácticos, modifica el peso del tributo diseñado por el legislador, situación que solo podrá ser atacada en base a una consecuencia concreta sufrida por el contribuyente.

En el particular caso de la mencionada circular el fisco interpreta y amplía el objeto del tributo a operaciones no alcanzadas por la norma del impuesto de sellos.

II.h.- FILCROSA SA CSJN 2003 – SOBRE INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

Si bien en el presente caso se discutió la procedencia del recurso referente a normas sobre prescripción municipales o de carácter nacional, lo importante al objeto de estudio es la posibilidad de recurrir, en materia de interpretación a normas de carácter civil o comercial.

“La cuestión litigiosa, en cambio, consiste en dilucidar si esa facultad incluye la de fijar la prescripción de los aludidos tributos o, en cambio, esta última corresponde a la Nación en razón de lo dispuesto en el artículo 75, inciso 12) de la misma Constitución.”

“6) Que esa doctrina debe ser ratificada, puesto que la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho, lo que ha justificado que, en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el citado artículo 75, inciso 12), éste no sólo fijará los plazos correspondientes a las diversas hipótesis en particular, sino que, dentro de ese marco, estableciera también un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esta vía.”

Ha dicho nuestro máximo tribunal que la prescripción es un instituto general del derecho y, si bien en el ámbito del derecho tributario nacional estaremos a lo dispuesto por la Ley 11.683, resultará claro que las provincias no podrán legislar sobre materias delegadas a la nación situación que, en el marco de las disposiciones del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación que ha comenzado a tomar vigencia a partir del 1 de Agosto de 2015 obligará a analizar si la doctrina aquí expuesta para el instituto de la prescripción sigue vigente o bien, por el contrario, deberá ser modificada a la luz de las nuevas disposiciones de fondo.

“8) Que en ese marco, el principio según el cual el órgano habilitado a generar una obligación debe entenderse facultado para regular lo atinente a sus efectos y eventuales defensas del deudor para proteger su patrimonio, debe ser interpretado a la luz de las normas que distribuyen tales competencias en la Constitución, de las que resulta que, con el fin de asegurar una ley común para todo el pueblo de la Nación, que fuera apta para promover las relaciones entre sus integrantes y la unidad de la República aun dentro de un régimen federal, las Provincias resignaron en favor de las autoridades nacionales su posibilidad de legislar de modo diferente lo atinente al régimen general de las obligaciones, una de cuyas facetas es la involucrada en la especie.”

Este párrafo hace especial referencia a normas sobre interpretación de las normas tributarias enseñando que la misma debe ser razonable e integrada al resto del orden jurídico nacional. Si así no fuera nos encontraríamos con la penosa consecuencia, advertida por el sentenciaste, por la cual, según la jurisdicción en la que se hubiera establecido la obligación, se presentarían diferentes plazos de prescripción, cuestión no admitida en nuestro derecho al momento del antecedente bajo referencia.

“por lo que no cabe a las Provincias -ni a los Municipios- dictar leyes incompatibles con lo que los códigos de fondo establecen al respecto”



“13) Que el conflicto planteado entre los alcances de ese poder y el contemplado en los artículos 121 y 122 de la misma Carta Magna, debe ser resuelto mediante una interpretación que permita integrar las normas supuestamente en pugna dentro del sistema ideado por el constituyente, sin establecer restricciones que no surjan de sus respectivos textos, ni sean derivación inequívoca de las materias que en cada uno se regulan.

14) Que en el presente caso, esa inteligencia exige preservar el desenvolvimiento armonioso entre las autoridades nacionales y las provinciales, lo que deriva en la necesidad de lograr un razonable equilibrio entre las facultades de estas últimas de crear impuestos, y las que corresponden a aquéllas para establecer en todo el país un régimen único de extinción de las obligaciones.”

Nuevamente recordamos al lector que, si bien el objeto del presente no es analizar el alcance de las modificaciones en nuestras normas de fondo por imperio del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, a los efectos que nos interesa debemos atender solamente a las menciones en cuanto a interpretación de normas tributarias referenciadas en el antecedente dejando para otro momento el posible impacto en la resulta de este antecedente de las nuevas normas de fondo.

II.i.- VAIRA Y DEL GROSSO SRL CNACAF 1997 – METODOS DE INTERPRETACIÓN – RAZONABLE Y DISCRETA

Este antecedente nos invita a pensar en los diferentes métodos interpretativos aplicables al derecho y las limitantes que, por imperio de la autonomía propia de esta rama de la ciencia encontramos cuando nos llamamos al análisis de normas de carácter tributario. En sentido de lo expuesto la cámara se ha expresado en estos términos:

“Las normas que integran el derecho tributario, como las del derecho comercial, son normas jurídicas y respecto de ellas resultan aplicables todos los métodos de interpretación que sean aptos para desentrañar su sentido y alcance, sin otro requisito que el de conducir a una razonable y discreta interpretación.”

El antecedente surge por cuanto el contribuyente entiende y defiende su postura con ello, que los métodos interpretativos de las normas tributarias son diferentes a los métodos generales de interpretación del derecho comercial y civil; ello en base a que el juez de instancia anterior realiza una interpretación del hecho económico basándose (a su criterio) en métodos interpretativos usuales de otras ramas del derecho y no aplicables al derecho tributario sustantivo.

“Afirma que la interpretación del Juez es errónea y que desconoce los parámetros de interpretación en materia tributaria: que la interpretación del sentenciante es restrictiva e injustificada cuando la resolución de la Dirección General Impositiva reconoce la vinculación de los títulos con las exportaciones, salvaguardándose en que dicha vinculación no sería absolutamente necesaria; que el Magistrado sostiene que se trata de títulos autónomos y les aplica los principios de autonomía y literalidad, cuando éstas son normas interpretativas de carácter comercial y contrapuestas con las de la interpretación tributaria, las cuales en el caso de autos resultan procedentes porque todas las normas aplicables son de neto corte tributario.”

Se advierte en este caso la defensa intentada en la diferenciación de métodos interpretativos para el derecho tributario y para el derecho comercial pretendiendo para ello, el contribuyente, advertir una supuesta diferenciación en cuanto a métodos de interpretación de las normas conforme la rama del derecho a las que integren:

“5. Los agravios expuestos por la actora se refieren fundamentalmente al cuestionamiento de la interpretación efectuada por el sentenciante, a quien endilga una errónea interpretación de las normas tributarias por aplicarles parámetros del derecho comercial.”

En respuesta a la postura del contribuyente el sentenciante advierte:

“6. Estas afirmaciones merecen una consideración. Las normas que integran el derecho tributario, como las del derecho comercial, son normas jurídicas y respecto de ellas son aplicables todos los métodos de interpretación que sean aptos para desentrañar su sentido y alcance, sin otro requisito que el de conducir a una razonable y discreta interpretación.”



“La demandante lo que persigue es que, para establecer, si en el caso, las letras de cambio, emitidas estaban afectadas al régimen de prefinanciación de exportaciones promocionales, el juzgador no se atenga solo a las constancias de las letras de cambio, sino también a la realidad de la operación realizada. En otras palabras, que debe darse entrada en el particular caso de autos a la apreciación de la verdadera realidad del acto realizado.”

Conforme lo reseñado deberá quedar claro entonces que si bien el juez con el considerando 6.- ya deja expresado que al derecho tributario le caben todos los métodos interpretativos que hacen al derecho (con sus excepciones naturalmente) encuadra el reclamo del contribuyente en la verdad objetiva perseguida por sus operaciones por lo que lo resuelto para el caso no estará relacionado con la interpretación de la norma tributaria o bien con los métodos interpretativos sino por comprender si, las acciones llevadas a cabo por el contribuyente, contienen el significado económico perseguido por la norma objeto de reclamo.

“En definitiva, lo que el demandante pretende es que para establecer si, en el caso de autos, le alcanza o no la exención del impuesto de sellos, el intérprete tenga en cuenta la realidad de los hechos y que no se limite a las constancias contenidas en las letras de cambio emitidas.”

“8. Al respecto, cabe señalar que la ley del impuesto de sellos grava la "letra de cambio" (art. 22) sin definir para dicho nombre jurídico un concepto particular circunscripto a los términos de esa ley.

Por ello, debe entenderse que la ley implícitamente reenvía a las normas del ordenamiento jurídico que regulan el instituto "letra de cambio". En el caso, las normas del derecho comercial.”

Hasta aquí, en el considerando 8.- el análisis exterioriza la posibilidad de remitirse al derecho comercial ante una indefinición en la propia norma tributaria para un concepto perseguido por ella. La particularidad del caso es que se trata del impuesto de sellos siendo este un impuesto instrumental y de carácter abstracto (devengado con la sola existencia del instrumento) con lo cual, pese a lo señalado por el dictaminante en cuanto advierte que el contribuyente requiere se tenga en cuenta el real uso del instrumento, el sentenciante advierte que, para el instrumento en cuestión, el destino del mismo no sería importante toda vez que, en el instrumento, esta suerte no fuera aclarada.

“10. Lo expuesto es suficiente para poner de relieve que desde el punto de vista de la ley del impuesto el acto jurídico existe en cuanto esté instrumentado y en los términos que resultan del respectivo instrumento, con prescindencia de su validez y eficacia. Este principio fundamental en el impuesto, necesariamente, torna irrelevantes las circunstancias no instrumentadas que se invoquen para otorgar al acto un carácter o calidad que no surja del mismo instrumento.”

“11. Son estas características del impuesto de sellos las que impiden acoger la pretensión del actor de aplicar aquél principio de la realidad económica previsto por el artículo 12 de la ley 11683.”

“12. Por ello, tiene razón la representación fiscal. Para que el actor pueda gozar de la exención que pretende, las letras de cambio deben contener alguna cláusula que pruebe acabadamente que fueron destinadas a descuento de acuerdo con el régimen de prefinanciación de exportaciones promocionadas. La exigencia de una cláusula viene impuesta por la necesidad de que la circunstancia invocada para la exención resulte del mismo instrumento emitido integrando su escritura. Y, obviamente, para satisfacer estos requisitos, esa cláusula debe existir en el momento de su creación.”



III.- REALIDAD ECONÓMICA

Tal como fuera advertido al inicio 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 descender 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.

Entiendo oportuno separar el presente por títulos.



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 le contribuyente son manifiestamente inadecuadas para el negocio perseguido debiendo evitar, por parte de los contribuyente, 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 – ibídem, 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.*