

Este documento ha sido descargado de:
This document was downloaded from:



**Portal *de* Promoción y Difusión
Pública *del* Conocimiento
Académico y Científico**

<http://nulan.mdp.edu.ar>

Universidad Nacional de Mar del Plata
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
C.P.C.E.P.B.A. – Delegación Junín
Carrera de Postgrado de “Especialización en Tributación”

Título del trabajo:

**“LA INTERPRETACION DE LAS NORMAS
TRIBUTARIAS”**

Autor: Miodini, Cecilia

Fecha: 30/08/2012.

INDICE

Palabras Previas	3
Introducción	4
Métodos Generales de Interpretación de la Ley	5
Métodos de Interpretación Especifico de lo Tributario	9
El Criterio Económico de Interpretación de la Ley	15
La Realidad Económica y las Personas Jurídicas	28
El Principio de la Realidad Económica y el Abuso del Derecho	34
La Interpretación por parte de la Administración	36
Las Reglas de la Corte Suprema de Justicia	40
Conclusión Final	42
Bibliografía	44

PALABRAS PREVIAS

El objetivo del presente trabajo es la investigación de los criterios seguidos para la interpretación de las normas tributarias, tratando de definir cuál es el criterio que nuestra ley de procedimiento tributario contempla en sus artículos 1º y 2º y su relación con las distintas posiciones doctrinarias existentes, tanto nacionales como internacionales.

Se comenzara este trabajo abordando la interpretación de derecho en general, para luego detenernos específicamente en la interpretación de las normas tributarias, y en el análisis de la teoría de la penetración.

Como el derecho es lo que los jueces dicen que es, en este trabajo se ha puesto énfasis en el análisis de la jurisprudencia más relevante sobre el tema, finalizando el mismo con la opinión de la Corte Suprema de Justicia sobre el tema y con una conclusión personal.

INTRODUCCION

Interpretar normas significa determinar su sentido y alcance. Martín, en su Obra " Derecho Tributario Argentino" distingue entre interpretación de los preceptos impositivos y la apreciación de los hechos generadores de la obligación tributaria, como subtítulos de un concepto genérico denominado aplicación de las normas tributarias.

En efecto una cosa es determinar el sentido y alcance jurídico de una disposición y otra diferente es investigar si los hechos verdaderos se ajustan a la modalidad jurídica adoptada para llevar a cabo una operación.

METODOS GENERALES DE INTERPRETACION

La teoría actual considera de manera prácticamente uniforme que las leyes tributarias no son nada más ni nada menos que leyes de carácter ordinario, con la misma jerarquía que las demás. Las leyes, en consecuencia están sujetas a los mismos criterios y métodos interpretativos que el resto de las leyes del ordenamiento jurídico. Así lo reconoció el artículo 5º del Modelo de Código Tributario para América Latina cuando dice:

"Las normas tributarias se interpretaran con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en aquellas. La disposición precedente es también aplicable a las exenciones"

Lo expuesto no obsta, por supuesto, a que pueda existir algún método específico de interpretación propio de lo tributario que imponga el legislador, como específicamente esta contemplado en nuestro ordenamiento, en los artículos 1 y 2 de la ley 11.683.

Un criterio bastante generalizado con relación a la interpretación de las normas jurídicas legales, estima que la interpretación no se extiende más allá del tema de la tensión entre la letra de la ley y la presunta intención del legislador, es decir la "finalidad de la ley". Sin embargo esta idea simplifica excesivamente el problema a tratar que contiene diversos y variados aspectos.

Hay una gran cantidad de escuelas que poseen sus propios métodos interpretativos de la ley, en las cuales se puede pasar del apego más radical al texto de la ley (*Método Exegético*) a la modificación del significado de la ley para adaptarlo a las nuevas circunstancias sociales y económicas en que deba aplicarse si han variado en relación con el momento en que se emitió la ley (*Método de la Evolución Histórica de Raymond Saleilles*). También se ha llegado a prever la posibilidad de que el juez pueda estimar que la ley no es más aplicable, por haberse modificado los presupuestos de su creación, y opinar que se encuentra habilitado para resolver la cuestión

adoptando los principios que el propio juez adoptaría si él fuera el legislador previa investigación científica de la cuestión a resolver, según la naturaleza positiva de las cosas. (*Escuela de la Libre Investigación Científica de Francois Geny*).

En la interpretación del derecho compiten diversos métodos y criterios, al igual que ocurre con las fuentes del derecho.

La selección de las fuentes y métodos aplicables para decidir casos concretos puede llevar a una solución distinta (por ejemplo si frente a una disposición normativa que prohíbe entrar en un local con perros, razonamos con el método de la "analogía" o decidimos de otra manera aplicar el método "a contrario sensu": en el primer caso no se podría ingresar al local con otros animales, mientras que en el segundo cualquier otro animal ingresaría). Con este ejemplo aparece una pregunta. ¿Cuál es el criterio de selección?. Aparentemente este criterio es estrictamente *valorativo*.

Analizaremos la cuestión de la interpretación del derecho en general con la mención de tres autores:

A) HANS KELSEN

Según Kelsen las normas jurídicas no se presentan aisladamente sino que integran siempre un orden jurídico, que como todo sistema no debe tener contradicciones internas y en el cual se ordenan jerárquicamente. Una de las características de este orden es que las normas superiores determinan parcialmente de manera positiva o negativa el contenido de las inferiores. Es así que la Constitución determina que contenidos pueden tener y que contenidos no deberán tener las leyes. En la opinión de Kelsen las normas superiores nunca pueden determinar y prever en su totalidad el contenido de las normas inferiores, es por eso que las normas de superior rango solo proporcionan una marco abierto de posibilidades de interpretación y no una interpretación única posible. Por ello

al adoptar una de las interpretaciones posibles, caracteriza al acto de interpretación como un *acto de voluntad o de elección entre varias alternativas*.

En ocasión a lo dicho, según este autor un caso concreto puede ser resuelto de diversas maneras por el juez, aun aplicando el mismo ordenamiento legal, y en razón de la existencia de varias posibilidades de interpretación. Dentro de este marco de razonabilidad, todas esas interpretaciones serían igualmente correctas.

B) ALF ROSS

Este autor menciona diversos problemas vinculados con la interpretación de las normas. Comienza con los problemas semánticos, expresando que el significado posible de toda palabra es vago. La mayor parte de las palabras tiene ambigüedades, es decir dos o más núcleos de significación. Sobre estos podríamos encontrar múltiples ejemplos: "rueda", "burro", "cola". Es por ello que para determinar el sentido de las palabras debe ubicarse en contexto lingüístico que es usada.

Otro de los problemas de significación que menciona Ross es la "falta de profundidad intencional de una norma" o sea cual es el sentido o alcance de una ley. Por ejemplo, algunos estudiantes creían que el 25 % de los estudiantes que dieron un examen habían fracasado. ¿A que 25% se referían?. A los que se anotaron para el examen o a los que efectivamente se presentaron a darlo.

Otro de los problemas mencionados son los que se originan cuando el legislador al emitir una norma parte de falsos presupuestos fácticos o jurídicos: Ej: prohíbe la pesca en un lugar desértico, o decide bajar una alícuota del impuesto que estaba en el 10,5 % al 21%.

C) CARLOS COSSIO.

El análisis de Cossio se centra en la actividad del Juez. El juez debe decidir en un caso concreto cuales son las fuentes de derecho aplicables al mismo y también cuales son los métodos interpretativos que elegirá.

Para este autor cualesquiera fueran los contenidos variables de las normas jurídicas, siempre en la decisión a adoptar habrá con carácter necesario un criterio valorativo en el que se fundaran las selecciones o criterios adoptados para fundar la decisión. En toda decisión judicial se podrá encontrar siempre un criterio de justicia, o de orden, seguridad, paz, poder, solidaridad que fundamenta la misma. Se podría preguntar también cuando la decisión es neutral. Para Cossio la neutralidad en la decisión judicial consiste precisamente en estar fundada en algunos de los valores jurídicos, y no en motivaciones espurias. Si la sentencia se encuentra adecuadamente fundada producirá y contendrá una fuerza de convicción que permita apreciar su objetividad y posibilidad de que los criterios que contiene sean compartidos por otras personas, jueces o ciudadanos. Justamente en esa posibilidad de ser compartidos radica su objetividad.

METODOS DE INTERPRETACION ESPECIFICO DE LO TRIBUTARIO

A) EL PRINCIPIO "IN DUBIO CONTRA FISCUM" O "IN DUBIO PRO CONTRIBUYENTE".

Existe cierto consenso doctrinario en considerar originado este principio en una cita de Modestino: "non puto delinquere eum qui in dubiis quaestionibus contra fiscum facile responderit", que significa: "No puedo apreciar que delinca aquel que, en caso de duda, adopta una interpretación que sea favorable al contribuyente". Las interpretaciones originadas en este párrafo entendían ya que en caso de duda en cuanto al alcance e interpretación de las normas tributarias debía de decidirse en contra del Fisco.

El origen de este principio se atribuye al hecho de que en las civilizaciones como la romana, la griega, la persa, la egipcia y otras, los ciudadanos y sus bienes, salvo excepciones, no eran objeto de imposición. Los soberanos o emperadores, obtenían los recursos del estado de diversos orígenes, como el patrimonio público, las sanciones o multas, y sobre todo aquellos derivados del derecho de guerra y de conquista de otros estados. Los impuestos eran en todo caso aplicados a las colonias y en el caso de Roma a las Provincias. El impuesto entonces llevaba siempre la condición de vasallaje y resultaba por lo tanto odioso. Cuando en la época del Imperio Romano finalmente en la época de Dioclesiano, se extienden los tributos a los ciudadanos romanos de manera general y sin excepción, se genera un malestar global. Como no era posible ningún tipo de rechazo a la autoridad absoluta del Emperador por una vía política, el medio que lentamente se dio para limitar el alcance de los impuestos fue a través de las opiniones restrictivas de los jurisconsultos, de donde surge en definitiva esta idea de que en caso de duda corresponde resolver a favor del contribuyente.

Caído el Imperio Romano los pueblos germánicos mantuvieron las características administrativas de la tributación del Imperio, pero siempre con el criterio de que el tributo era de

aplicación a los pueblos dominados o conquistados y no a los propios ciudadanos. Ya en la Edad Media, el poder financiero del soberano se ejerce sobre los señores feudales, pero estos a su vez ejercen un poder de imposición sobre los súbditos en los que predomina la arbitrariedad y la discreción sin posibilidades de control alguno. Mas avanzada la Edad Media, los únicos sectores que podían escapar a la tributación eran la nobleza y el clero.

Puede concluirse que el desorden y los abusos vigentes en la aplicación de los tributos fueron una de las causales que influye en la Revolución Francesa. Luego de la Revolución se produce una renovación en la ideológica de la tributación, buscándose el fundamento de la misma no en la sujeción al soberano, sino en la necesidad y el derecho de aportar para posibilitar la consecución a los fines del Estado. Sin embargo, tanto en Francia como en Italia persiste el criterio de que en la interpretación de las leyes impositivas debe aplicarse el principio "in dubio contra fiscum", como el Fisco es el autor y redactor de las leyes tributarias, si no son claras ello no puede afectar al contribuyente.

Se aplican también ideas contractualistas en la interpretación de lo tributario, así en la escuela exegetica francesa se considera que en los contratos, las cláusulas dudosas eran interpretadas en perjuicio de quien había redactado el contrato. La consecuencia, las dudas favorecen al deudor. También se encuentran casos de aplicación de este principio en la doctrina y jurisprudencia de los EEUU. (George F. Holmes "Federal Income Tax").

En la doctrina más moderna el principio "in dubio contra fiscum" tiene un carácter residual en el derecho procesal, como regla acerca de la carga de la prueba, para poder cobrar un impuesto el Fisco debe demostrar la existencia del hecho imponible. La consecuencia es que en caso de duda debe estarse a favor del contribuyente (Jarach Dino, "Curso Superior de Derecho Tributario")

B) LA INTERPRETACION "ESTRICTA O RIGIDA" DE LAS LEYES TRIBUTARIAS.

Este criterio puede considerarse una secuencia del principio "In dubio contra fiscum". Quienes lo sostienen estiman que las leyes tributarias limitan los derechos patrimoniales o la libertad de los individuos. También se fundamenta la opinión citada en la consideración que las normas impositivas son leyes de excepción. La consecuencia en ambos supuestos es su interpretación estricta, rechazando alcances extensivos o analógicos.

Este método considera solamente el elemento gramatical, considerado aisladamente resulta insuficiente para determinar el sentido y alcance de las normas. Corroborando esta afirmación el Tribunal Fiscal de la Nación sostuvo en la causa " Casa Spinetto SACIFI" del 11/06/1978 que el diccionario de la Real Academia Española solo permite establecer una acepción meramente gramatical de los vocablos, no siendo un adecuado método de interpretación jurídica, en especial si se toma en cuenta que aquel se atiene en general a términos que no siempre son representativos de la intención del legislador. En idéntico sentido la CSJN, el 17/03/1973 en la causa "Guzmán Víctor" ha afirmado que la ley no debe interpretarse conforme a la desnuda literalidad de los vocablos usados, ni según rígidas pautas gramaticales, sino con arreglo a su significado jurídico profundo.

C) EL PRINCIPIO "IN DUBIO PRO FISCUM".

La interpretación de las leyes tributarias a favor del fisco tiene sus antecedentes también en Roma, cuando los Emperadores instruían a los jueces a resolver las causas a favor del fisco en casos dudosos. La frase de Modestino mencionada anteriormente "No puedo apreciar que delinca aquel que, en caso de duda, adopta una interpretación que sea favorable al contribuyente) tenía la explicación de que sí bien el ciudadano no cometía delito, existía una norma o premisa por la cual el que cometía delito era el juez que no fallase a favor del fisco por culpa o dolo. Modernamente se ha sostenido que dicho criterio se fundamenta en que el estado no establece impuestos para

enriquecerse sino para cumplir sus fines. Que si los fondos no los obtiene de un contribuyente deberá conseguirlos de otro. Así una exención significa que alguien distinto deberá ingresar el monto del tributo exento mediante un nuevo gravamen. Si el juez favorece a un contribuyente terminara perjudicando a otro. Por ello el juez no debe actuar sino secundando el espíritu recaudador de la ley.

Las críticas a esta posición son por demás de obvias, ya que salta a las claras que se desvirtúa totalmente la función del juez.

D) EL METODO FUNCIONAL (GRIZIOTTI)

Las ideas de Griziotti destacan la presencia de cuatro elementos (político, económico, jurídico y técnico) en el fenómeno financiero, y por lo tanto tributario.

"En el elemento político, se encuentra la directiva o el fin del hecho financiero, la razón ética política, o sea ética conforme a los fines del Estado, que explica la elección de cada ingreso. El elemento económico representa la prestación, que puede corresponder a un acto de cambio (directo o indirecto, voluntario o coactivo) entre riqueza privada y servicios públicos, o por el contrario a una contribución a fondo perdido. En el jurídico se encuentra la fuerza de la adecuación del elemento económico al político, fuerza que esta dada por el acto unilateral de mando de la ley (en los ingresos tributarios) o el acto bilateral del acuerdo del Estado con el contribuyente (en los demás ingresos) para la consecución de los fines del Estado. El elemento técnico, indica la operación financiera con la cual se efectúa la entrada, es decir el instrumento o medio técnico y a la vez el mismo acto jurídico determinante del ingreso. Este se produce normalmente al verificarse determinados eventos (producción, consumo, riqueza) que determina una transformación de una situación de hecho o de derecho en una nueva situación técnica (impuesto, tasa, préstamo, etc)."

Griziotti estima sin embargo que esos cuatro elementos constituyen un todo orgánico, cuyo conocimiento debe recomponerse y coordinarse en una síntesis final para conseguir el verdadero conocimiento del acto financiero o tributario.

E) EL METODO ANALOGICO.

Este principio se encuentra legislado en el artículo 16 del Código Civil, cuando dispone la aplicación de los principios de leyes análogas, o si subsisten dudas, de los principios generales del derecho cuando una cuestión no pueda resolverse ni por las palabras ni por el espíritu de la ley. Sin embargo en el ámbito tributario debe dársele a este principio un alcance diferente.

Su empleo solo sería legítimo en las ramas formal y procesal del derecho tributario, pero no ocurre lo mismo en materia de derecho tributario material y penal, habida cuenta de la importancia del principio de legalidad. En tal sentido, se entiende que es legítima la interpretación analógica siempre que no se llegue a sujetar a imposición supuestos no previstos o a otorgar exenciones no contempladas explícitamente en la ley.

F) METODO HISTORICO.

Este método se basa en los antecedentes, considera la existencia de leyes anteriores, doctrina, debates en el parlamento y demás acontecimientos relacionados con la norma impositiva.

El propio fisco ha empleado este método en el Dictamen 48/76 de la D.A.T. En el mismo se reconoció que, no obstante no existir en la ley 21.280 una pauta expresa que apunte a la distinción de que títulos se encuentran comprendidos, este distingo sería posible si la interpretación histórica y sistemática de la norma legal condujera a mencionar un objeto de imposición que se compadeciera sólo con unas especies de títulos valores y no con otras. Como se desprende, el ente fiscalizador admitió una interpretación del texto legal no coincidente con el alcance literal de los conceptos, aunque tendía a la restricción del objeto gravado.

G) CRITERIO DE LA REALIDAD ECONOMICA.

Este principio es el que se halla recepcionado en nuestra Ley de Procedimiento Tributario, a través de los artículos 1 y 2 de la ley 11.683 y en algunos otros textos . A continuación nos referiremos "in-extenso" al análisis del mismo.

EL CRITERIO ECONOMICO DE LA INTERPRETACION DE LA LEY

INTRODUCCION

Este tema contiene aspectos por demás de complejos, y fue tratado en su momento por Dino Jarach y Francisco Martínez.

Jarach se pronuncia a favor de tomar en cuenta la relación económico social o "intentio facti" para calificar el hecho imponible, Martínez estima, en cambio, que debe prevalecer el negocio jurídico configurado a ese respecto, salvo que se trate de negocios simulados, fiduciarios e indirectos. El problema se plantea cuando se produce una discrepancia entre la situación jurídica y la situación de hecho o económica del negocio en cuestión, es decir cuando el fisco pretende que la situación de hecho o económica este gravada pese a no estar encuadrada estrictamente en la definición jurídica del hecho imponible utilizada por la ley. La discusión es si para determinar la existencia del hecho imponible debe considerarse solamente que se dé la situación económica o de hecho obtenida por las partes a través del negocio jurídico, o si también debe haber mediado la figura jurídica específicamente prevista en la ley del impuesto al definir el hecho imponible.

Se ha sostenido que mediante la interpretación con criterio económica se trata de evitar la violación de un principio sustancial del ordenamiento jurídico y de los sistemas tributarios, como es el de igualdad ante la ley, evitándose que quienes obtienen los mismos resultados económicos sean gravados distintamente por la mera utilización de "apariencias o formas" jurídicas no usuales o inapropiadas, o pensadas con el único propósito de evitar el ingreso del gravamen.

En la polémica sobre si deben prevalecer en lo tributario las formas jurídicas frente a las realidades económicas o viceversa existe un trasfondo que es el tema de la evasión tributaria.

LAS NORMAS VIGENTES EN NUESTRO PAIS

En nuestro país se refieren al tema los artículos 1, 2, 46, 47 inciso e) de la ley 11.683 (t.o 1998). Los Códigos Tributarios Fiscales Provinciales han adoptado también en su mayoría formulas análogas.

A continuación procederemos a transcribir dichos artículos.

Por el artículo 1º de la ley se establece una disposición referida directamente a la interpretación de las normas legales.

“Art. 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.”

El contenido del artículo 2º se trata el tema de la interpretación de los hechos que caen bajo la esfera de las normas tributarias. El contenido de las siguientes normas ha sido considerado por la Corte Suprema Nacional como uno de los principales soportes en que se apoya el poder impositivo de la Nación.

“Art. 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.”

Art. 46 - El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa perjudicare al Fisco con liquidaciones de impuestos que no correspondan a la realidad, será reprimido con multa de 2 (dos) hasta 10 (diez) veces el importe del tributo evadido.

Art. 47 - Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando:

...
e) cuando se declaren o hagan valer tributariamente formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas de comercio, siempre que ello oculte o tergiverse la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa sobre la determinación de los impuestos.”

Esta norma viene a contrapelo, según opina Gustavo A. Kraus Murguiondo, con los principios jurídicos gratos a un derecho penal liberal, como el de la presunción de inocencia, y al principio propio de toda economía capitalista, como es el de la posibilidad de elegir las formas jurídicas menos costosas para obtener resultados más económicos.

Es natural que si se considera que existen declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas las formas jurídicas inadecuadas o impropias puedan estimarse que contribuyen o no a la formación de las mismas, pero lo inverso no es válido. La utilización de cualesquiera formas jurídicas se encuentra en principio dentro de la órbita de lo permitido para el contribuyente, y no pueden dar por sí solas origen a una presunción de la existencia de una voluntad sancionada por las normas tributarias.

ANTECEDENTES DE LAS NORMAS VIGENTES EN LA ARGENTINA

En la Argentina se introducen históricamente las pautas interpretativas indicadas a través del decreto 14.341/46 modificatorio de la ley 11.683 y posteriormente en el año 1948, en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires.

Desde el punto de vista internacional, es uniforme la doctrina en considerar que el punto de partida de estos criterios se encuentra en el artículo 4º del Ordenamiento Tributario Alemán del año 1919 que prescribió que "en la interpretación de las leyes fiscales deberá tenerse en cuenta su

objeto, su alcance económico, así como las circunstancias del caso." En el año 1934 el artículo fue sustituido por el artículo 1º inciso 2 de la Ley de Adaptación Impositiva, indicando que para la interpretación "debe tenerse en cuenta la opinión general, el objeto y significado económico de las leyes impositivas y la evolución de las circunstancias generales".

Se abandona por estas normas el habitual apego de los juristas a los criterios civilistas del derecho privado, en la interpretación de la terminología de las normas tributarias.

El tema adquirió especial importancia por la situación de Alemania después de la primera guerra mundial, en la que debió hacerse cargo de importantes indemnizaciones de guerra, para afrontar, por lo cual estableció pesadas cargas impositivas sobre los contribuyentes. Los administrados y sus asesores reaccionaron a su vez, recorriendo a los instrumentos de los negocios jurídicos, mediante las figuras legales que no eran las específicamente mencionadas por la ley fiscal como gravadas, para evitar la incidencia de los impuestos. La libertad de actuar de esta manera quedó convalidada por un fallo de la Corte Alemana en lo fiscal, del 16 de Julio de 1919. Se produjo entonces por inspiración de las autoridades fiscales alemanas, con la expresa idea de dificultar el fraude fiscal, la introducción del artículo 4º.

Otras normas de interés, con relación al tema de la "Steuereanpassungsgesetz" del año 1934 establecían:

Art. 5)

Inciso 1) "Los negocios u otros actos simulados carecen de efectos impositivos. Si un negocio simulado encubre otro con arreglo a derecho, este último determina la responsabilidad impositiva";

Inciso 2) "La imponibilidad no queda excluida porque un comportamiento que origina el hecho imponible o forma parte de él, viola un precepto o una prohibición legal o atenta contra las buenas costumbres";

Inciso 3) "Si un acto es nulo por un defecto de forma o por incapacidad legal absoluta o parcial, este hecho carece de importancia para la imponibilidad en la medida en que los participantes del acto permiten que se produzca y dejan subsistir al resultado económico del acto.

Conviene mencionar también que el criterio de la realidad económica se convirtió en una pauta constitucional a través del artículo 3º de la Constitución de la República Alemana, que con relación al principio de unidad y conformidad en la imposición considera que las circunstancias económicamente iguales deben tratarse del mismo modo también en el campo fiscal, debiendo dejarse de lado en su caso la forma exterior jurídica para atender la realidad económica.

LA CAUSA DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA Y EL CRITERIO ECONOMICO

La relación entre el concepto de "causa" de la obligación tributaria y el concepto económico de interpretación de las normas impositivas es notoria. Si por causa entendemos como Jarach a la razón necesaria y suficiente para que a obligación exista, es decir a "la circunstancia o el criterio que la ley asume como razón necesaria y suficiente para justificar que de verificarse un determinado presupuesto de hecho (hecho imponible) derive a obligación tributaria" y dicha razón no es otra - según Jarach- en los impuestos que la capacidad contributiva, denotada en la relación económica concluida por los particulares a través de un negocio, contrato u otro acto que constituye el hecho imponible, dicha conclusión lleva de la mano a la conclusión de que la interpretación más adecuada de la norma impositiva y de los hechos que constituyen el hecho imponible, no es sino aquella que busca la "capacidad contributiva" inserta o denotada en las relaciones económicas verificadas, es decir a lo que Jarach denomina "intentio facti" de los negocios jurídicos, más allá de la "intentio juri" adoptada.

Obsérvese al respecto la importancia que tiene el concepto de causa, si se lo considera como un elemento adicional que siempre debe existir, además del hecho imponible, para que surja una obligación tributaria, dado que podría llegar a plantearse el caso, teóricamente al menos, que pese a existir el hecho imponible, al no existir la causa de dicho presupuesto (capacidad contributiva) no nacería la obligación tributaria.

El principio de capacidad contributiva, como requisito para determinar la validez y alcance de los tributos ha sido aceptado con limitaciones por parte de la CSJN. El Alto Tribunal ha considerado que el apartamiento en mayor o menor grado de la capacidad económica como criterio de tributación no invalida el tributo si median otras consideraciones (Fallos: 210:289, sentencia del 3/3/1948, in re "Della Bonorino Ezeyza de Caypole c/ Provincia de Bs As).

El concepto de causa en cuanto elemento adicional, además de la existencia del hecho imponible, requerido para dar nacimiento a la obligación tributaria es rechazado por **Giannini**. Estima que la causa es un concepto propio del derecho privado, pero dado que en el derecho tributario las obligaciones tienen su fuente en la ley, y no en la voluntad de los particulares o en acto administrativo, este concepto carece de aplicación. En cuanto al concepto de capacidad contributiva, este es un elemento que es tenido en cuenta por el legislador al sancionar la ley que crea el impuesto. Una vez creado el tributo la capacidad contributiva deja de aparecer como elemento de la obligación tributaria, y no tiene esfera de aplicación propia, porque lo contrario autorizaría al juez a dejar de lado la aplicación de los tributos cuando estimare que ese elemento no existe.

En opinión de **Fonrouge** " La noción de causa permanece incierta y no es menester torturar el razonamiento jurídico en su búsqueda, si los mismos objetivos pueden lograrse recurriendo a otras circunstancias, tales como fundamento, motivo, ratio legis o presupuesto de hecho del gravamen".

Para **Bielsa** la causa se vincula con los fundamentos constitucionales de la tributación, es decir no podría haber para Bielsa tributos validos sin cumplir los preceptos de igualdad, proporcionalidad o equidad.

Según **Pugliese** el concepto de causa es necesario, pues de lo contrario no podría distinguirse entre tributos y extorsiones o exacciones arbitrarias. No basta para justificar los tributos el mero hecho de la existencia del Estado, sino que es necesario buscar los fundamentos éticos-jurídicos y filosóficos del impuesto, y ese fundamento no es otro que el de la capacidad contributiva.

JARACH VS MARTINEZ

Las ideas de Dino Jarach en relación a la interpretación de la norma que es actualmente el artículo 2º de la ley 11.683 (t.o. 1998) tienen una relevancia particular por cuanto se reconoce que sus ideas influyeron a la introducción del ordenamiento jurídico de dicha norma. Aunque las leyes impositivas definan un hecho imponible por su referencia a su forma o estructura jurídica (que se corresponde con lo que se denomina "intento juri") en realidad, por aplicación del artículo 2º de la ley 11.683 lo que gravan es a todas las formas o estructuras jurídicas que importen la misma "intentio facti".

La teoría de Jarach se vincula también con lo que es actualmente el artículo 1º de la ley 11.683, que alude a que en la interpretación de las leyes impositivas debe estarse a su fin y a su significación económica, y que solo supletoriamente debe recurrirse para interpretarlas al derecho privado. Esta norma de origen alemán, pretendía dejar de lado el principio de la preponderancia del derecho civil en lo tributario. De ello deriva Jarach que la investigación dogmática formal de la causa fuente de la obligación tributaria es insuficiente en el derecho tributario. A la causa por la cual la ley acuerda a un hecho el efecto jurídico de crear una obligación tributaria es la capacidad contributiva, puente entre la ley y el hecho imponible. Concluye Jarach que en la relación económica creada por el negocio jurídico solo interesa la "intentio facti" y no la "intentio juri", con la única excepción para el supuesto que la ley taxativamente hubiera asumido como único objeto del gravamen a la relación económica prevista por ese exclusivo negocio jurídico mencionado en la norma, lo que convertiría en ese caso al hecho imponible en abstracto o formal. Al hacerlo así

privaría al interprete de la posibilidad de averiguar la "intentio facti", lo que a su vez iría en deterioro del principio de igualdad ante la ley en la tributación.

El resultado es que dándole prioridad al contenido económico del negocio jurídico, el impuesto deberá alcanzar a similar contenido económico logrado a través de otros negocios jurídicos no mencionados en la ley. La consecuencia es, por ejemplo, que si la ley del impuesto grava una venta, alcanzará asimismo a la locación de obra con aporte de materia prima; al respecto también el usufructo y la locación de inmuebles serían equiparables impositivamente, ya que ambos transmiten el uso y goce temporario de una cosa, aunque se mencione un solo de ellos, etc.

Jarach pone especial énfasis en deslindar y hacer notar las diferencias entre su teoría de la teoría del abuso del derecho. Considera que su posición de hacer prevalecer la intentio facti o contenido económico real del negocio, nada tiene que ver con la teoría citada que solo descartaría, según este autor, las formas jurídicas anormales cuando las considerara intencionalmente dirigidas a evadir el impuesto.

En contraposición con la posición teórica de Dino Jarach, encontramos a Martínez, el cual sostiene una interpretación muy diferente. Según este autor, las formas y estructuras jurídicas manifiestamente inadecuadas a la cabal y real intención de los contribuyentes se reducen a tres supuestos:

- 1) Los negocios jurídicos simulados. Este caso no necesita mayor explicación. Se puede hablar al respecto de una simulación absoluta, cuando la simulación no esconde la realización de ningún otro negocio, o de simulación relativa, cuando en realidad el negocio celebrado es otro que el aparente al cual encubre.

2) Los negocios jurídicos fiduciarios. Por ejemplo, cuando alguien transmite la propiedad de un inmueble al acreedor, con el único propósito de garantizarle el cobro de un crédito, y en la inteligencia que la propiedad debe ser restituida cuando la deuda se cancele.

3) Los negocios jurídicos indirectos. Un posible supuesto podría ser cuando se otorga un poder de administración de bienes, créditos, etc., a alguien, pero sin obligación de rendir cuentas, lo que en realidad puede encubrir verdaderos traspasos de bienes, dinero, etc., a título gratuito.

La opinión de Martínez es que la ley 11.683 a través de los artículos analizados, no ha consagrado en su fórmula la intención de Jarach, más aún sostiene que si intentó incluir esa posición ha fracasado. De ninguna manera, para este autor, la ley puede llevar como los sostiene Jarach a concluir que se encuentran gravados no sólo los negocios jurídicos previstos en la ley, sino también todos aquellos otros mediante los cuales se obtengan resultados económicos similares al previsto. En esta posición de Martínez, si por el artículo 2º se debe dejar de lado un negocio jurídico, por no corresponder casualmente al verdaderamente buscado, se debe encuadrar la operación en otro negocio jurídico que corresponda casualmente a la voluntad real de las partes, y no a una supuesta "intentio facti", o relación económica no jurídica o a finalidades económicas metajurídicas"

CRITICAS A LA TEORIA DE LA REALIDAD ECONOMICA

La teoría de Jarach de considerar gravados no solo los negocios jurídicos previstos en la ley, sino también todos aquellos que obtengan un similar contenido económico ha sido objeto de varias críticas.

Sus detractores afirman que cuando el legislador menciona un negocio jurídico, menciona por tanto su causa típica, y por tanto el contenido económico específico de esa causa y no de otra. Es por lo expuesto que el contenido económico del contrato de locación de obra con aporte de materia

prima, en cuanto contiene no solamente una traslación patrimonial, sino la finalidad de la producción específica de un bien, no puede confundirse con la compraventa, cuyo contenido económico se limita a la traslación patrimonial de un bien.

Parece razonable sostener que la teoría de Jarach va mucho mas allá de los términos del artículo 2º de la ley 11.683, que sólo parece permitir llegar a la solución pretendida por Jarach respecto de formas o estructuras jurídicas "manifiestamente inadecuadas". Pero "manifiestamente inadecuado" a la intención de las partes no puede ni debe ser toda aquella forma jurídica que, con la obtención de similar resultado económico no sea la definida como hecho imponible.

La interpretación de la ley en función de la "intentio facti" anularía virtualmente en muchos casos la posibilidad que se le reconoce en nuestro país al contribuyente de elegir las formas o estructuras jurídicas que más le convengan para realizar los negocios.

Por lo tanto la pretensión de la teoría de Jarach de fijar un alcance teórico predeterminado y fijo a la interpretación del artículo 2º de la ley 11.683 (t.o. 1998) tal vez no sea posible. Es muy probable que el alcance de esa norma sólo sea posible fijarlo con relación a cada caso específico y a cada hecho concreto.

Los argumentos utilizados usualmente en contra de la utilización del criterio económico en la interpretación de las normas impositivas suelen ser los siguientes:

- La aplicación del criterio de la realidad económica, aún cuando se lo admita y se aprecie su eventual importancia, 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 y supondría un serio menoscabo de la seguridad jurídica, valor de reconocida jerarquía constitucional. (Fallos: 319:3208, in re "Autolatina Argentina SA c/ Dgi, 27/12/1996).

- Las interpretaciones en base al criterio de la realidad económica, puestas en manos de los organismos recaudadores, llevan muchas veces la aplicación de otro criterio interpretativo que ya ha sido descartado por la doctrina y las legislaciones modernas, es decir, el de la máxima "in dubio pro fisco". Este tipo de situación lleva a no poder distinguir claramente entre las situaciones o hechos alcanzados por el tributo y aquellos que no lo están. (*HANS WATER HUBER-KREBS "Examen crítico de la interpretación de las leyes fiscales según el criterio económico"*).

- En último caso si se admitiera el apartamiento de los conceptos del derecho privado, en pro de una interpretación económica la misma debe ser reservada para el supuesto en que la utilización de los negocios jurídicos privados por el contribuyente haya tenido sólo como su razón de ser el objetivo de evitar el impuesto, y en todo caso siempre que adicionalmente pueda ser calificada de ardiosa o maliciosa. En relación con este último aspecto no se admite que la malicia se presuma, sino que por el contrario deber ser demostrada por el fisco con pruebas convincentes.

- Así como el rey Midas todo lo que tocaba se transformaba en oro, el derecho todo lo que menciona o incorpora lo transforma en jurídico. Por ellos las normas tributarias son jurídicas, y los hechos que menciona son "hechos jurídicos", y es por ellos que las realidades económicas cuentan en cuanto se definen e incorporan a las normas jurídicas.

- No justifica la adopción de un "criterio económico" de interpretación el sostener que con ellos se ajusta la interpretación de las obligaciones tributarias a su elemento "causal" como podría ser la "capacidad contributiva". Ello así porque las obligaciones tributarias son de naturaleza legal y no requieren de ninguna causa o explicación causal para su justificación, que no sean la fuente de donde emanan.

EL DERECHO A ELEGIR LAS FORMAS JURIDICAS MAS ADECUADAS

Tanto doctrinaria como jurisprudencialmente se ha sostenido que todo contribuyente tiene derecho a elegir las formas jurídicas que crea más conveniente para realizar sus negocios y para reducir sus costos fiscales.

Klaus Tiedemann expresa:

"... el propósito de economizar el pago de los impuestos es lícito en todos los ordenamientos jurídicos. Las objeciones de política económica y financiera contra ciertas prácticas fiscales, como la disminución de la carga tributaria o la obtención de beneficios fiscales son irrelevantes desde cualquier perspectiva jurídica, incluida la penal...".

Hans Walter Huber-Krebs ha sostenido que:

"En el Estado de derecho, los contribuyentes deben optar entre las diferentes alternativas que les brinda el orden jurídico para realizar sus negocios, y prever sus costos con anticipación. Esto es esencial en la organización político-económica actual que adopta los principios de libertad económica propia de un mercado, y no puede estar en manos del funcionario fiscal el alterar con interpretaciones esa libertad, pues la seguridad jurídica se vería entonces seriamente afectada".

La CSJN en fallos 241:210 ha expresado que *"ningún reproche merece el esfuerzo honesto de contribuyente para limitar los impuestos al mínimo legal"*.

Ahora bien la elección del menor costo fiscal debe tener ciertos límites para que sea razonable. Estos límites están dados cuando el **negocio jurídico elegido** no se corresponde con el **negocio jurídico celebrado**. Es decir que es ajeno al objeto, espíritu o finalidad económica o social realmente pretendida por las partes, y ello oculta el negocio jurídico real y provoca un detrimento en los derechos del fisco a percibir tributos. Las expresiones "manifiestamente" e "inadecuadas" utilizadas en el artículo 2º de la ley dan una pauta de este criterio.

Puede apreciarse que la aplicación de las facultades contenidas en los artículos 1º y 2º de la ley 11.683 a un caso concreto, si es que no se aplica con un criterio de razonabilidad, llevaría como consecuencia que el negocio jurídico pretendido por los particulares queda dejado de lado a los efectos tributarios y es sustituido por el negocio jurídico que interprete el Fisco que se ha realizado, y que origina la obligación tributaria sin necesidad de una declaración formal de nulidad (por otra parte no cabe descartar que el negocio original pueda subsistir a los efectos del derecho civil o comercial). La develación de la "verdadera naturaleza jurídica" del negocio celebrado, no requiere para el Fisco el contar con todas las tortuosas y difíciles pruebas que en el derecho civil se requieren para hacer caer los negocios simulados o en fraude de la ley. Por eso, justamente la utilización de la herramienta provista al Fisco debe ser prudente, y sujeta a criterios de seriedad insoslayables.

LA REALIDAD ECONOMICA Y LAS PERSONAS JURIDICAS

INTRODUCCION

El deseo de hurgar tras el ropaje jurídico de las sociedades comerciales ha tenido concreción en los Estados Unidos con la teoría del *disregard of legal entity*, en Alemania a partir de 1922 con la expresión "*Missachtung de Rechtsform der juristischen Person*" o la "*Teoría del Órgano*" referida a la existencia de dependencia financiera, de organización o económica, implica que la entidad dominada es un órgano de la dominante, y en la doctrina Francesa y Suiza con el concepto de la "*Transparencia Fiscal*".

En la Republica Argentina estas ideas han tenido intensa repercusión y aplicación jurisprudencial y doctrinaria, no solamente en el campo del derecho tributario, sino también dentro de nuestro derecho positivo, como se comprueba de lo dispuesto por el artículo 54 de la ley 19550, que expresa:

"La actuación de la sociedad que encubre la consecución de fines extrasocietarios, constituya un mero recurso para violar la ley, el orden público o la buena fe, o para frustrar derecho de terceros, se imputará directamente a los socios o a los controlantes que la hicieron posible, quienes responderán solidaria e ilimitadamente por los perjuicios causados".

Asimismo la Ley de Sociedades, ha regulado a través de sus artículo 31 y 32 el tema de la participación de sociedades por acciones en otras sociedades y los límites legales al respecto.

La relación existente entre el criterio económico como forma de apreciar el hecho imponible, y el tema vinculado a las personas jurídicas con imputación de las consecuencias tributarias de la empresa dominante, ha sido analizado por Dino Jarach. En sus expresiones ha afirmado que el tema se vincula con el de la capacidad jurídica del sujeto pasivo del tributo, y con la capacidad que pasando por alto la capacidad jurídica de un sujeto, el hecho imponible que "prima facie" debiera serle atribuido, se atribuya a otro sujeto por ser este el último al cual económica y efectivamente

corresponda capacidad contributiva, causa del tributo. Así se puede desatender la personería de una sociedad comercial para atribuir el hecho imponible a un accionista, en cuanto la sociedad comercial no tenga realmente vida económica propia, sino que resulte una creación ficticia con la función de desviar la atribución del hecho imponible al real contribuyente.

LA JURISPRUDENCIA EN LA ARGENTINA

Ha continuación se hará una breve reseña de los casos más relevantes en los cuales se trató judicialmente el caso analizado.

a) Refinerías de Maíz.

Se trata de un fallo de la Cámara Nacional en lo Federal - Sala Contenciosa Administrativa- del 14/10/63 confirmada por la Suprema Corte de Justicia con fecha 10/07/64. Corn Products Refining Co., era socia de Refinerías de Maíz, con el 96,6 % del capital social. En relación al impuesto a los beneficios extraordinarios, se estimó que el pago de regalías a dicha socia debía de tener el tratamiento correspondiente al retiro de utilidades, con argumentos fundados en el criterio de realidad económica.

b) Productos Químicos Ciba.

Es un fallo de TFN de fecha 09/02/72. Se discutían ajustes practicados en el impuesto sustitutivo al gravamen a la transmisión gratuita de bienes, con relación a la provisión efectuada para el pago de regalías y también por remesas financieras. En ambos casos se trataba de operaciones efectuadas con la empresa extranjera que poseía el 99% del capital accionario de la empresa local. El TFN

rechazo el ajuste en lo que respecta a la provisión para regalías y lo confirmo en lo que hace a las remesas financieras.

c) Parke Davis.

En el caso "Parke Davis y Cia S.A. la Corte Suprema Nacional analizó el caso del tratamiento impositivo sobre el pago de regalías.

Las acciones de Parke Davis y Cia de Argentina pertenecían en un 99,95% a Parke Davis and Co. Detroit.

Ante esta situación la CSJN consideró que no existía diversidad de partes ni posibilidad de diferenciación de intereses, por lo que no podía existir un contrato como si fueran partes independientes. Las prestaciones recíprocas entre la sociedad local y la del exterior sólo podían regirse por los principios del aporte de capital y el de remesa de utilidades, dándose el tratamiento impositivo correspondiente a estos rubros, y dejando de lado el correspondiente al pago de regalías.

d) Mellor Goodwin.

En este caso de fecha 18/10/1973, la CSJN en base a consideraciones fundadas en razones económicas (criterio económico) llegó a la conclusión de que los pedidos de devolución o repetición de tributos no podían prosperar si el actor no demostraba su "empobrecimiento" por haber abonado el impuesto. En otras palabras debía demostrar que el gravamen no había sido trasladado económicamente a un tercero. En años posteriores este criterio fue abandonado.

e) Kellogg.

Este caso fue tratado por la CSJN el 26/02/85. Kellogg Co. Argentina S.A., había abonado a Kellogg Co de USA, a quien pertenecía la casi totalidad de su capital accionario regalías, intereses, honorarios por asesoramiento técnico. Dedujo estos pagos como gastos en el impuesto a los réditos, como así las diferencias de cambio relacionadas con esos conceptos y otra deuda con la firma norteamericana.

Ahora bien, existía sucursal del mismo grupo económico radicada en la Argentina, denominada "Kellogg Sales", que comercializaba en el mercado toda la producción de Kellogg Co. Argentina S.A.. Con ese motivo y con fundamento en los mismos criterios de realidad económica por los cuales el Fisco había impugnado los pagos por regalías, etc., Kellogg Co. Argentina SA estimó que correspondía dar un tratamiento en cierta forma unificado, desde el punto de vista impositivo, a las operaciones de las dos empresas locales, Kellogg Co. Argentina SA y la sucursal Kellogg Sales, desde que ello la colocaba en una mejor posición tributaria, y así lo realizó. El Fisco impugnó esa "unificación" de tratamiento tributario, y finalmente la cuestión llegó a la CSJN, la cual dejó de lado el argumento del Fisco, de que por tratarse de entidades locales con personalidad jurídica, el tratarlas como conjunto económico producía una "modificación deliberada de su capacidad contributiva" y autorizó el "tratamiento excepcional" a dispensar al conjunto económico, de la manera pretendida por Kellogg Co. Argentina SA.

f) Provita.

El fallo corresponde al TFN, Sala C, de fecha 05/09/1991.

Provita SA, era al igual que Swift SA una empresa del grupo Deltac International. Ambas eran empresas constituidas en el país. Invocando el caso Parke Davis el fisco impugno los gastos originados en pagos realizados por servicios diversos prestados entre las empresas citadas del grupo.

El TFN desestimo las pretensiones del Fisco. Considero que lo que era gastos para una empresa era ganancia para otra, por lo que a "prima facie" no existiría perjuicio fiscal; estimo que la ley de impuesto a los réditos no contenía disposición alguna, tratándose de empresas nacionales que distinguiera entre empresas vinculadas económicamente y no vinculadas, no correspondiendo por tanto la aplicación de la doctrina de Parke Davis. Además también era motivo para el rechazo de la pretensión fiscal la circunstancia de que la realidad y efectividad de los servicios prestados a Provita SA no había sido cuestionada por el Fisco.

g) Litográfica de Cuyo.

El fallo mencionado es del TFN, Sala C, de fecha 27/11/96.

Litográfica de Cuyo SA era propietaria del 98% del capital de Litográfica de Cuyo San Luis SA, y existía prácticamente unidad de dirección de ambas empresas. En este caso la declaración de las operaciones de compras implicaban indebidamente que la sociedad no promocionada- Litográfica de Cuyo SA tuviera menores obligaciones fiscales, situación que fue corregida por el fisco, atribuyéndole asimismo los resultados impositivos de la empresa promocionada- Litográfica de Cuyo San Luis SA.

h) Bocedi o Cintoplom.

Se trata de un fallo en una causa penal e la Cámara Federal de San Martín de fecha 26/06/1997.

Cintoplom SA y Cintoplom San Luigi SA eran propiedad de los mismos dueños - personas físicas- quienes también dirigían ambas empresas. Cintoplom San Luigi SA eran una empresa promocionada, ubicada en la provincia de San Luis, y aprovechándose indebidamente de esa promoción se facturaba como proveniente de esa firma, a mercadería proveniente de la otra

Cintoplom SA, con fábrica en la Provincia de Bs. As. La evasión fiscal se considero probada, así como el fraude al régimen promocional. La condena se encuadro en la ley penal tributaria 23.771.

i) Cobos de Ramos Mejia. Bemberg de Elortondo.

La Cámara Fiscal de Apelaciones de la Pcia Bs As, in re "Cobos de Ramos Mejia, Maria L. y otros, sentencia de fecha 02/08/1952, desconoció a los efectos de la liquidación del impuesto sucesorio a una Sociedad de Responsabilidad Limitada constituida por el causante con sus herederos, a los que se habían aportado bienes inmuebles del primero. La CSJN confirmó este fallo con fecha 06/12/1981. Posteriormente el criterio de la Corte varió.

El mismo Tribunal, en los autos Bemberg de Elortondo, sentencia de fecha 22/12/1952, con el voto del Dr. Dino Jarach, aplicó el impuesto inmobiliario al latifundio, considerando que los inmuebles pertenecientes a varias sociedades familiares, constituían en realidad un mismo conjunto económico.

EL PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONOMICA Y EL ABUSO DEL DERECHO

Existe actualmente una gran discusión doctrinaria acerca de si la norma del artículo 2º de la ley 11.683 es una ejemplificación o no de la teoría del "abuso del derecho".

La reforma introducida al Código Civil por la ley 17.711, del año 1968, modificó el artículo 1071 del Código Civil, el cual quedo redactado de la siguiente manera:

"El ejercicio regular de un derecho propio o el cumplimiento de una obligación legal no puede constituir como ilícito ningún acto. La ley no ampara el ejercicio abusivo de los derechos. Se considera tal al que contrarie los fines que aquella tuvo en mira al reconocerlos, o al que exceda los límites impuestos por la buena fe, la moral o las buenas costumbres"

Según se desprende del artículo citado, en nuestro derecho el ejercicio de un derecho es abusivo en dos posibles circunstancias:

- a) Cuando el acto abusivo es contrario al objeto, al espíritu o a la finalidad de la institución del pertinente derecho. y/o,
- b) Cuando el acto rebasa los límites de la buena fe, la moral o las buenas costumbres.

Es obvio destacar que para que se ejerciten acciones para anular los efectos del ejercicio abusivo de un derecho, alguien debe resultar de alguna manera perjudicado por el mismo.

Gustavo A.Kraus Murguiondo y Susana Camila Navarrine, opinan que el actual artículo 2º de la ley 11.683 es una ejemplificación de la doctrina del abuso del derecho consagrado por el artículo 1071 del Código Civil, ya que cuando un negocio jurídico se formaliza de manera que resulte manifiestamente inapropiado, y de ello resulta que por estar gravado el negocio jurídico que auténticamente correspondiera, el Fisco pudiera resultar perjudicado, el acto resultaría abusivo en los propios términos del artículo 1071 del Código Civil, y obviamente del artículo 2 de la ley de Procedimiento Tributario.

Murguiondo además, no comparte la opinión de Jarach y Martínez, quienes estiman que el acto abusivo requiere, para ser tal, que cuente con la intención por parte del contribuyente de perjudicar al Fisco, puesto que puede haber sido originado también por ignorancia, inadvertencia o error. Ello porque de acuerdo al artículo 1071 del C.C. basta con que se contrarie los fines que la ley o institución jurídica aplicable tuvo en cuenta al reconocerlos, aunque la adopción de dicha forma jurídica haya sido involuntaria.

Las distinciones en la materia no resultan a veces muy claras. Será muchas veces una cuestión de hecho el determinar cuando existe abuso del derecho, situación en la que se comienza con un principio de legitimidad de la actuación de los contribuyentes, sin perjuicio de que pueda ser anulada o dejada sin efecto. Esta situación se diferencia de otra, como es la actuación de los individuos o sociedades, cuando desde el inicio se busca el fraude de la ley. Esta última actuación es directamente un ilícito, o en su caso, un delito, y no puede considerarse que implique el ejercicio de un derecho, ni siquiera abusivo.

Es necesario mencionar que nada podría objetarse a los intervinientes si el evitar la imposición se consiguiera por formas jurídicas apropiadas al negocio causal real, aunque el propósito de evitar la imposición fuera también existente.

LA INTERPRETACION DE LA LEY POR PARTE DE LA ADMINISTRACION

Los órganos administrativos tienen diversas maneras de emitir normas que tienen consecuencias con relación a las leyes impositivas.

Pueden existir normas interpretativas de las leyes, emitidas en función de delegación legislativas; normas reglamentarias de las leyes emitidas también en virtud del ejercicio de una "delegación" de las facultades reglamentarias previstas en el artículo 99 inciso 2 de la Constitución Nacional; o reglas, instrucciones o circulares internas dirigidas a funcionarios o empleados para la ejecución de las normas. La validez de los diversos tipos de normas indicados es variada en lo que respecta a sus alcances, pero conviene aclarar que ninguna de ellas queda exenta del control jurisdiccional relativo a su corrección y alcance. Obviamente, con relación a las circulares, lo adecuado es recurrir los actos administrativos que se emitan cumpliendo con esas circulares, pero no las circulares mismas, dado que las mismas sólo son un medio de emitir instrucciones de los órganos superiores a los inferiores.

a) Resoluciones Reglamentarias

Por el artículo 7° del decreto 618/97 el Administrador Federal de Ingresos Públicos está autorizado a dictar normas reglamentarias en materia tributaria y aduanera, para facilitar la aplicación, percepción y fiscalización de los gravámenes y el control del comercio exterior. En la práctica muchas veces las resoluciones que se dictan pueden contener una forma reglamentaria de interpretar la ley, pero que implique también una forma de interpretar las mismas entre varias posibles.

Las resoluciones reglamentarias, a diferencia de las interpretativas, entran en vigor desde la fecha de publicación en el Boletín Oficial, salvo que ellas determinen una fecha posterior, y rigen

mientras no sean modificadas por el propio Administrador Federal, o por el Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos.

El sistema de apelación no está previsto expresamente en las resoluciones reglamentarias. Sin embargo la apelación con efecto suspensivo debe ser acordado por el Ministerio Economía y de Obras y Servicios Públicos cuando pese a esa calificación, que le otorgue la AFIP, se hayan ejercido además facultades interpretativas. El fundamento es obvio, el nombre de una resolución no altera su esencia.

b) Resoluciones Interpretativas

El artículo 8° del decreto 618/97 otorga al Administrador Federal de Ingresos Públicos la función de interpretar con carácter general las disposiciones de ese decreto y de las normas legales que establecen o rigen la percepción de los gravámenes a cargo de la AFIP. Puede emitir resoluciones interpretativas por su propia iniciativa o a pedido de los contribuyentes, importadores, exportadores, agentes de percepción o retención, responsables en general u organizaciones que representen un interés colectivo en la medida que el pronunciamiento a dictarse ofrezca interés general.

Dichas resoluciones se publican en el Boletín Oficial y entran en vigencia luego de los quince días hábiles siguientes, si en ese plazo no son apeladas ante el Ministerio de Economía por cualquiera de las personas mencionadas mas arriba. Agrega el artículo 8° del decreto 618/97 que las rectificaciones no serán de aplicación a hechos o situaciones cumplidos con anterioridad al momento en que las rectificaciones entren en vigor.

Naturaleza

La doctrina ha analizado cual es la naturaleza de las resoluciones interpretativas. Se duda sobre si son "delegadas" o "reglamentarias".

Gustavo a Kraus Murguiondo entiende que las resoluciones interpretativas participan de las características de las resoluciones "reglamentarias" o de "ejecución", con independencia de que exista una norma legal que "delegue" o no esa facultad. Por otra parte en la medida que el Administrador Federal de Impuestos es un integrante o funcionario del Poder Ejecutivo, a su juicio no hay duda de que al menos parte de las facultades de las resoluciones interpretativas entran en el ámbito del artículo 99, inciso 2 de la Constitución Nacional.

Otros autores entienden que los funcionarios del Poder Ejecutivo (AFIP) carecen de facultades interpretativas de la ley de carácter genérico, y por ello se les confiere o delega por la misma ley con determinados recaudos. Sin embargo, esta forma de considerar el tema esta actualmente en contraposición con el artículo 76 de la Constitución Nacional, que, por regla general, prohíbe la delegación de funciones legislativas en el Poder Ejecutivo.

Efectos en el Tiempo

En los casos en que la resolución interpretativa favorezca al contribuyente no habrá problemas en su aplicación retroactiva, salvo para los casos en que medie cosa juzgada.

Es natural las discusiones sobre la procedencia de la aplicación retroactiva de las resoluciones interpretativas, las cuales aparecen cuando el criterio adoptado implique una solución más gravosa para el contribuyente. Murguiondo en su obra opina que el criterio de aplicación retroactiva debe prevalecer por tratarse en definitiva de la interpretación de la ley vigente con anterioridad.

Conforme a la jurisprudencia existente y al artículo 8° del decreto 618/97 y 793 del Código Aduanero, sin embargo, si existe con anterioridad al momento del dictado de una resolución interpretativa una resolución administrativa anterior que rigió hasta el dictado de la nueva resolución, esta última adquiere vigencia recién a partir de su emisión y publicación.

El fundamento de la irretroactividad de las nuevas resoluciones interpretativas, en cuanto por ellas se podría **empeorar** la situación impositiva del contribuyente es variado:

- En primer lugar esta solución concuerda con lo dispuesto en el artículo 83 del decreto 1759/72, reglamentario de la Ley de Procedimientos Administrativos -1954- que dispone que la derogación total o parcial de un acto administrativo de alcance general no puede afectar los derechos adquiridos al amparo de normas anteriores. La doctrina entiende que a los reglamentos se aplican los mismos principios que a las leyes (artículo 3° del Código Civil).

- En segundo lugar, la jurisprudencia lo ha entendido así. En el caso de Fallos: 284:232, "Armando Victorio Garibotti", sentencia del 20/11/1972, en que la Corte Suprema Nacional declaró que cuando el reclamo de la Aduana se fundaba en una "modificación posterior e imprevisible del criterio pertinente en la aplicación de las leyes que rigen el caso" el mismo era improcedente... en tanto no haya mediado dolo o culpa grave del contribuyente.

LAS REGLAS DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Las reglas interpretativas adoptadas por el CSJN tienen una función de suma utilidad dentro del pensamiento jurídico, con la salvedad de que lo importante no es la regla en sí, sino la razón por la que se adopta.

Así por ejemplo ha señalado el más Alto Tribunal que las normas tributarias no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla, conforme a los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos 279:226). O que en la interpretación de las normas impositivas es admisible cuando las normas propias no resultan decisivas, la aplicación supletoria de los principios del derecho común (Fallos de fecha 02/04/85 in re "Obras Sanitarias"). O que las normas no deben ser interpretadas conforme a la desnuda literalidad de sus vocablos, ni según rígidas pautas gramaticales sino computando su significado jurídico profundo, teniendo en cuenta el contexto general de ellas y los fines que la informa (Fallos 265:256). O que en el caso de normas claras la primera fuente de interpretación es su letra, sin que sea admisible una interpretación que llevara a prescindir del texto legal, sin que medie debate y declaración de inconstitucionalidad, a cuyo efecto su interpretación debe realizarse según la letra y el espíritu de la norma (Fallos 307:928). O que las normas jurídicas deben ser interpretadas siempre evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras, y adoptando como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto (Fallos 300:1080).

Párrafo aparte merece la opinión de la CSJN con respecto a las exenciones. Si bien éste Tribunal en diversos fallos pareció indicar que debía prevalecer la declaración estricta o declarativa, ya que debía evitarse que situaciones excepcionales se conviertan en regla general, excluyendo entonces la interpretación extensiva (Fallos :200:88; 242:207; 264:137; 302:1116 entre otros), pero por otra parte también se ha sostenido que no deben entenderse con fuerza con el alcance más restringido

que el texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos :283:61). Esta última expresión daría lugar, según ciertas opiniones doctrinarias a la admisión de la interpretación no solo "estricta" de las exenciones, sino también a las de carácter "restrictivo" o "extensivo". En este último sentido opinan los autores del Modelos Tributario Latinoamericano (Fonrouge, Gomez Souza, y Valdez Costa) que admiten en la interpretación de las normas tributarias incluyendo las exenciones, la aplicación de todos los métodos generales admitidos en derecho.

CONCLUSION FINAL

Las formas de interpretar las normas tributarias son de gran relevancia, dado que dependiendo de la interpretación utilizada un hecho puede encontrarse gravado o exento, dentro del objeto del impuesto o fuera de él.

Por éste motivo la mayoría de los países han tenido especial cuidado en definir dentro de sus ordenamientos la manera en que deben ser interpretadas las normas tributarias, de forma tal que la "libre interpretación" de los particulares no atente contra la solvencia las arcas fiscales.

El ordenamiento argentino ha incorporado a través de los primeros artículos de la ley 11.683 el principio de la realidad económica, receptando en cierta medida las ideas de Dino Jarach sobre el tema.

Si bien comparto con el autor citado la necesidad de hacer valer los criterios económicos sobre los jurídicos dentro de la interpretación de las leyes impositivas, considero que dicha aplicación debe tener como límite el derecho del contribuyente de elegir las formas jurídicas mas adecuadas para la realización de su negocio, y también aquellas que le impliquen un menor costo fiscal. Este es un derecho que se encuentra plasmado en nuestra Constitución Nacional ya que nadie se encuentra obligado a cumplir lo que la ley no manda.

El criterio de la realidad económica debe aplicarse cuando los particulares eligen una forma jurídica simulada, creada directamente para evadir su obligación fiscal, y que por lo tanto se aleja de la real intención de las partes y de derecho privado. Pero de ninguna manera puede aceptarse que el Fisco impugne una determinada relación jurídica entre particulares porque los mismos, utilizando una adecuada planificación fiscal, han tenido la inteligencia de reducir mediante ella sus costos impositivos, sino se estarían cercenando principios que se encuentran tuteladas por normas de rango Constitucional, como por ejemplo el de ejercer toda industria lícita.

A demás considero que el origen del problema de la "realidad económica" es una deficiente técnica legislativa. Una gran parte de los problemas que hemos referido quedarían solucionados si el legislador al definir el hecho imponible adoptara las precisiones del caso. En caso de querer gravar a un negocio jurídico, de acuerdo a sus características causales o formales, debiera así establecerlo expresamente, dejando constancia, de la misma manera que no se alcanzan con el impuesto a otros negocios jurídicos parecidos o que puedan dar lugar a obtener similares resultados económicos. En el supuesto de querer gravar la capacidad contributiva insita en la obtención de un resultado económico, debe aclararse dejando constancia que cualquier otro negocio jurídico que permita alcanzar ese resultado estará alcanzado por el impuesto. Asimismo si se quiere mayor precisión podrían enumerarse los negocios jurídicos alcanzados, precisando si la enumeración es enunciativa o meramente taxativa.

Obviamente esta manera de legislar demandaría demasiado esfuerzo y tiempo de estudio, para lo cual creo que nuestros legisladores no se encuentran preparados, ni tampoco capacitados, ya que sería necesario un conocimiento de las normas que la mayoría no posee. Es por eso que el principio de la realidad económica deberá seguir funcionando de manera residual, y en el caerán inexorablemente todos aquellos casos que no se encuentren legislados u oscuros y sujetos a distintas interpretaciones. Es el Poder Judicial quien, en definitiva deberá determinar cuando se está aplicando correctamente dicho principio y cuando se está abusando de él.

BIBLIOGRAFIA RECOMENDADA

- *Krause Murguiondo, Gustavo A. La Interpretación de la Ley y el Derecho Tributario. Editorial La Ley, Buenos Aires, edición 10/2000.*
- *Gomes, Teresa y Carlos Maria Folco, Carlos Maria. Cuadernos de Procedimiento Tributario N° 1*
- *Founrouge Giuliani, Carlos M. y Navarrini, Susana C.. Procedimiento Tributario. Editorial De Palma, Buenos Aires, año 1992, 5° edición.*
- *Gomes, Teresa. Procedimiento Tributario – Ley 11683. Editorial La Ley, Buenos Aires, año 2007, 5° edición.*