TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

40 años

AAEF ASOCIACION ARGENTINA DE ESTUDIOS FISCALES

EL PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONÓMICA EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Alberto Tarsitano*

1. Preliminar

Los cuarenta años del Tribunal Fiscal brindan una retrospectiva más que suficiente para hacer un balance sobre su influencia en la aplicación cotidiana de la ley y, como fruto derivado de esta tarea, evaluar su aporte en el alumbramiento del contenido, alcance y sentido de las instituciones que integran el Derecho Tributario. La labor fértil cumplida en este terreno por el Tribunal lo destaca como un componente necesario del sistema fiscal, que ha servido para vivificar el ordenamiento tributario.

Constituye una tarea estimulante, entonces, indagar sobre los instrumentos que el intérprete ha empleado para a dotar la norma de contenido real y, a través de ellos, concretar los valores, los fines y los intereses protegidos por el legislador.

Desde que la norma tributaria es una norma ordinaria, que se interpreta como cualquier otra norma jurídica, nuestro enfoque prescindirá de las referencias a aquellos métodos generales que sirven de instrumento habitual para la expresión de los fallos. Nos detendremos, en cambio, en el análisis de cómo el Tribunal ha interpretado y aplicado la ley tributaria bajo el precepto contenido en los artículos 1 y 2 de la ley N° 11.683. que, como se sabe, le ordena al intérprete que atienda al fin de la norma y a su significación económica con la posibilidad de reconducir, bajo ciertas condiciones, los efectos fiscales de las relaciones jurídicas formalmente establecidas.

La aspiración de alcanzar el fin de la norma a través de su sentido económico traduce –y trasluce– la concreción del ideal de justicia que se asume contenido en la hipótesis de incidencia. Según nuestro parecer, en materia tributaria el elemento finalístico o funcional así concebido ha sido sobreestimado, probablemente, al influjo de su formulación normativizada. Sin embargo, la

---

* Ex Secretario General del Tribunal Fiscal de la Nación

situación no debiera ser distinta a la que presentan otras ramas del derecho ya que, como bien ha sido observado por García Belsunce, ningún nuevo factor de orden metodológico introduce en el campo de la hermenéutica jurídica toda vez que cualquier investigación del fin de la ley siempre se orientará hacia la naturaleza especial de las relaciones que se regulan[1].

Quizás lo relativo del principio sea la razón por la que los protocolos de sentencias del Tribunal no ilustren con demasiada frecuencia sobre el criterio de la realidad económica, o tal vez ello obedezca a que su misión es resolver con justicia el caso sometido a su conocimiento sin que le sea exigido –ni corresponda– legitimar la decisión teorizando sobre la manera de aplicar la ley.

En todo caso, una evaluación sobre la aplicación del citado método indica que, con buen criterio, el Tribunal ha utilizado con prudencia las posibilidades de una norma concebida para situaciones excepcionales. Si se la contempla en su verdadera sustancia, pronto se advertirá que está destinada a superar la dicotomía entre forma y contenido cuando las estructuras empleadas por el contribuyente o esgrimidas por el fisco –presentes en la raíz del hecho imponible como elemento mediatizador de la capacidad contributiva–, desnaturalizan la causa típica de los actos o negocios jurídicos que las soportan.

No cabe duda de que la esfera aplicativa del derecho ha mostrado un Tribunal inclinado a reivindicar el contenido sustancial de las normas tributarias, como no podía ser de otra manera cuando, en adición a todo lo que se conoce y postula sobre la hermenéutica de las normas jurídicas, la misma ley procesal le indica al Tribunal la necesidad de atender a las relaciones económicas subyacentes en los impuestos y a establecer la verdad material con prescindencia de lo alegado por las partes[2].

En definitiva, el Tribunal Fiscal ha demostrado tener en claro que sus decisiones deben respetar el principio de capacidad contributiva, en su doble vertiente de causa legitimadora de la obligación de contribuir en la medida determinada por al ley y, al mismo tiempo, sólo en dicha exacta medida, es decir, sin admitir extensiones del hecho imponible por pura interpretación. En ella radica el sentido deontológico de las normas tributarias, y cada vez que el Tribunal acierte al establecer la medida de dicha capacidad contributiva contenida en la proposición normativa, estará cumpliendo de manera cabal con su misión de concretar la justicia material en el caso.

[1] GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., *"Temas de Derecho Tributario"*, Ed. Abeledo Perrot. 1982, pág. 155.

[2] Sobre el tema puede consultarse en esta obra el trabajo de PORTA, Carlos *"El impulso de oficio y el establecimiento de la verdad material"*.

Si toda investigación impone la obligación de hacer explícito su objeto, permítasenos airear nuestros pensamientos sobre el tema en estas líneas introductorias, ya que si bien la jurisprudencia se expone de una manera neutral, no es neutral quien esto escribe, porque piensa que el recto alcance del mandato calificador se encuentra limitado a corregir el uso desviado de las instituciones, cuando se apartan del contenido causal que les atribuye cada rama del Derecho.

2. El criterio de la realidad económica en la concepción legislativa

El denominado criterio de la realidad o significación económica para la aplicación de la ley tributaria fue introducido en la ley de Procedimientos Tributarios por el decreto N° 14.341/46. La innovación contempló la referencia al mandato genérico de carácter teleológico ("en la interpretación de las leyes impositivas se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica") y le adicionó un precepto destinado a conferir al intérprete potestad calificadora de los hechos, de forma tal que este último podía desatender las estructuras jurídicas en beneficio de cualquiera de las partes de la relación jurídica tributaria, en tanto resultaren inadecuadas para reflejar su verdadera intencionalidad económica.

La técnica legislativa todavía mantiene el lenguaje alambicado de su texto de origen, y la redacción ha influido a los códigos fiscales provinciales que, con leves variantes, la reproducen en su esencia.

Como hemos tenido oportunidad de concluir en un estudio anterior[3], la fórmula positiva seguida por el legislador argentino si bien pudo estar inspirada en la tradición germano–italiana imperante en los años treinta[4], no la receptó sino con importantes reservas. En efecto, la solución contenida en la ley aparece desgajada de su raíz conceptual, conclusión que surge evidente si se la compara con la tesis en estado puro, que propició la prevalecencia absoluta de la denominada voluntad empírica ("intentio facti") sobre la intención jurídica declarada por las partes ("intentio iuris") al otorgar un acto o concurrir a un negocio, por considerar que al Derecho Tributario sólo le interesa el contenido económico del negocio por la capacidad contributiva que revela. Esta

[3] *"El principio de la realidad económica y el exceso de la potestad calificadora del Fisco"*. Ed. Marcial Pons, en prensa.

[4] La aplicación del principio de la realidad económica nace como producto del enfoque metodológico de la Escuela Pavia, y tuvo sus principales difusores en VANONI, Ezio *"Naturaleza e Interpretación de las leyes tributarias"*, Padova, 1932. y JARACH, Dino *"El Hecho Imponible"*, Buenos Aires, 1936,

versión tradicional del principio es la que hoy se encuentra en decadencia en la doctrina y el derecho comparado[5].

Como criterio para la aplicación de la ley tributaria, el principio de la realidad o significación económica se originó en una comprensible necesidad de prevenir o corregir conductas desviadas, más su disponibilidad al alcance de los funcionarios administrativos, siempre propensos a la visión recaudatoria condujo –aquí y en todas partes– a excesos de calificación que dieron por resultado la extensión impropia del hecho imponible. En suma, mediante este arbitrio se desnaturalizó la formulación legal del principio que, se reitera, no se identifica con su matriz doctrinaria. Se introdujo, entonces, una fractura en el orden jurídico producido por la facultad de examinar la correspondencia entre la voluntad de los particulares encausada en instituciones jurídicas con la pretendida sustancia económica que el legislador se propone gravar, consistencia que bien puede ser hallada en la indagación de la verdadera causa de los actos jurídicos.

Lo curioso es que la propia consagración literal del principio señala el horizonte al que se apunta, el que por lo demás puede ser visualizado con claridad en la lectura del "Comentario Oficial", elaborado por el entonces Ministerio de Hacienda con motivo de la sanción del decreto N° 14.341/46, que explicó la razón de la norma en los siguientes términos:

> *"La verdadera naturaleza de estas operaciones o situaciones económicas a que la imposición se dirige depende generalmente de un complejo de elementos entre los que suelen jugar preponderante papel los fines reales que los particulares persiguen, y los medios y condiciones en que esos fines deben alcanzarse. En la gran mayoría de los casos, las figuras y estructuras jurídicas que aquéllos empleen en sus actividades serán los signos más seguros para conocer la verdadera significación y naturaleza de las operaciones y situaciones que les conciernen.*
>
> *En algunos casos, sin embargo, y por muy diversas razones (conocimiento impreciso del derecho, motivo privado para ocultar una situación dada, propósito de sustraerse a la justa imposición, etc.), las operaciones y situaciones económicas aparecen revestidas de formas y estructuras jurídicas radicalmente inapropiadas, o que no son –como dice el artículo–«manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes». Si en tal supuesto pretendiera el Fisco atenerse a la exterioridad jurídica para imponer lo que por su verdadera naturaleza económica no está gravado, o si, a la inversa, pretendiera el contribuyente substraer a la imposición lo que está en realidad gravado, tanto uno como otro propugnarían la aplicación de la ley tributaria de un modo discordante con su fin y significación económica propios y, en definitiva, en una forma que desconocería la verdadera naturaleza del hecho imponible".*

[5] Ver ROSEMBUJ, Tulio. *"El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho Tributario"*. Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas, 1994, *pág. 158-161*.
Para una síntesis de la crítica al principio en la doctrina española puede consultarse CHECA GONZALEZ, Clemente, *"Interpretación y Aplicación de las Normas Tributarias: Análisis Jurisprudencial"*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1989, págs. 30-34.

A pesar de que la letra y el espíritu así consagrados deberían fijar perfiles muy definidos a la labor del intérprete, en términos generales la Administración Tributaria ha recurrido al principio con más frecuencia que propiedad. Reina en este terreno gran confusión y las más de las veces se lo emplea para introducir una dicotomía artificial entre forma y contenido, como si le hubiera sido dada al contribuyente la deidad de Proteo[6]. Así, se aprecia un manejo discrecional de las facultades y límites al poder de calificación de los hechos y establecimiento de las consecuencias fiscales derivadas, como se comprueba con la circunstancia de que el concepto de realidad económica ha sido aplicado por igual a una gama variada de comportamientos que van desde la evasión hasta la economía de opción, en un abanico que comprende entre estos dos extremos al abuso de derecho, al fraude de ley, a los negocios indirectos, a los negocios anómalos y a distintas formas de elusión.

Incluso se ha identificado el principio con la autonomía calificadora del Derecho Tributario subsumiéndolo en esta última. No se desconoce que la autonomía calificadora, entendida como la aptitud que posee el legislador de crear instituciones con contenido propio o diferente al de otras ramas del derecho, se encuentra emparentada con la teoría de la realidad económica, toda vez que la singularidad del fenómeno tributario, que sirve de fundamento legitimador de dicha autonomía, se establece sobre el componente económico de las normas tributarias. Empero, cabe advertir que autonomía calificadora y criterio de interpretación económica actúan en dos momentos distintos que los que se corresponden con las funciones de creación y aplicación de la ley, y que, como tales, no pueden ser identificados[7].

[6] Alude al dios fabuloso, al cual se le atribuyó la facultad de poder cambiar de forma a su antojo.

[7] Un ejemplo de esta asimilación impropia lo brinda la sentencia dictada por la Corte Suprema de Justicia en la causa *Cobo de Ramos Mejía y otras v. Provincia de Buenos Aires (6 de diciembre de 1961)*, en la cual la mayoría intentó justificar las facultades de calificación autónoma conferidas a las provincias, diciendo que *"las normas jurídicas de derecho privado y las normas de derecho público fiscal actúan o pueden actuar en ámbitos diferentes"* y que *"ese conjunto de facultades, inherentes a la noción jurídica de autonomía, comprende, sin duda, la de emplear los medios o procedimientos legales necesarios para lograr una mayor justicia en la distribución*

En nuestra opinión, la fórmula normativa empleada por el legislador argentino mediante la regla compleja que configuran los artículos 1 y 2 de la ley Nro. 11.683 consagra una solución muy diferente a su invocación usual. Para precisar su alcance conviene introducir las siguientes reflexiones:

(i) no excluye los otros métodos de interpretación general de las normas,

(ii) encomienda con alcance general prestar atención a las relaciones económicas que sirven de sustento a la relación tributaria, contenido que no difiere de una observación también aplicable a otras relaciones jurídicas,

(iii) la realidad económica será atendida en tanto aparezca en la norma creadora del hecho imponible,

(iv) si los actos jurídicos son legítimos para el derecho privado porque han respetado su causa típica y no se han desviado de la finalidad atribuida, generando el conjunto de consecuencias previstas por el ordenamiento jurídico, no hay posibilidad de reconducir los efectos fiscales,

(v) si hay discordancia entre el uso de una figura y su causa típica, es decir, un divorcio entre los medios y los fines de la institución jurídica, entonces sí se podrá hablar de uso inadecuado y quedará abierta la posibilidad de recalificar los hechos bajo el mandato del artículo 2°.

Concluimos este punto con la cita de un precedente cercano de la Corte Suprema de Justicia[8], que pareciera indicar el comienzo de una más adecuada consideración del criterio de la realidad económica. No son muchos los casos en que el Alto Tribunal ha recurrido al principio[9], y menos aún aquellos en que lo ha empleado con precisión, motivo por el cual tiene trascendencia esta insinuación jurisprudencial en cuanto se afirma que *"... 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.*

de las cargas tributarias, una más equitativa proporción entre los gravámenes y la capacidad contributiva de los particulares y, en su caso, una mejor recaudación de los recursos (Fallos : 211: 1254 y 241 : 210). Y entre estos medios o procedimientos legales figura, precisamente la aplicación de lo que esta Corte ha llamado el principio de realidad económica."

[8] CSJN in re: *Autolatina Argentina S.A. c/ Dirección General Impositiva*, 27 de diciembre de 1996 (Fallos 319:3208).

[9] Ver Fallos 237:246; 246:256 y 657; 251:379; 283:258; 286:97; 287:79; 307:118; 313:215; 314:745.

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".

3. El método de la realidad económica en su concepción doctrinaria. La polémica entre Dino Jarach y Francisco Martínez

A principios de la década del setenta, se produjo en la Argentina la polémica hasta hoy más apasionante en la historia del derecho tributario vernáculo, y que protagonizaron dos juristas de la talla de Dino Jarach y Francisco Martínez[10]. La doble circunstancia que presenta el carácter conmemorativo del libro y el contenido del presente trabajo vuelve insoslayable la evocación de aquel duelo intelectual, memorable por las estocadas jurídicas de dos duelistas formidables, y que merece ser recordado porque antes que heridas abrió cauces de investigación que sirven de estímulo y guía al pensamiento científico. La sapiencia de Martínez quedó reflejada en aquella polémica y en decenas de fallos que dictó en su actuación descollante como vocal del Tribunal Fiscal, cuya presidencia también ejerció durante los años 1971 a 1974.

Dijimos arriba que Jarach había defendido con vigor la preeminencia que al intérprete de la ley tributaria le marca el resultado práctico perseguido por las partes intervinientes en un negocio jurídico, de donde concluye que los efectos jurídicos asumidos por dichas partes al elegir el negocio privado no podían ser opuestos con sentido derogatorio al fin de la ley tributaria, que había sido dictada, se asume, en atención a aquellas consecuencias prácticas.

Para esta tesis lo que verdaderamente importa es el hecho económico y, por ello, proclama la indiferencia de los efectos jurídicos declarados por las partes –incluso queridos por aquéllas– en tanto conduzcan a un resultado menos gravoso en el plano fiscal. La conclusión es que cuando el presupuesto de hecho aparece vinculado a un acto jurídico, resulta legítimo entender que la voluntad de la ley ha sido abarcar con el impuesto todo otro negocio o figura jurídica a la que pueda atribuirse un mismo contenido económico, salvo que el presu-

[10] La polémica quedó reflejada en el libro publicado por MARTINEZ, *"Estudios de Derecho Fiscal"* Ed. Contabilidad Moderna, 1973 –cuyo prólogo fue escrito por JARACH–, que sirvió de espacio para el intercambio de ideas. El libro citado reprodujo un artículo publicado por el autor con anterioridad en *"Derecho Fiscal, Tomo XX"*, pág. 849, "El criterio económico. La importancia que para el derecho fiscal tiene la divergencia en el negocio jurídico entre la intención empírica (intentio facti) y la intención jurídica (intentio iuris)".

puesto generador venga definido por características formales establecidas por el derecho común[11].

Según Jarach, a través de este método de interpretación y aplicación de la ley, se alcanzan los postulados de justicia material en el campo tributario, como son los que predican los principios de igualdad y capacidad contributiva[12], que también sirven como criterio de interpretación de la ley fiscal[13].

Francisco Martínez rebatió con eficacia los fundamentos de la teoría. Apoyado en Berliri, sostuvo que el criterio de la realidad económica incurre en los siguientes errores: (i) concibe el negocio jurídico como una declaración o manifestación de voluntad vacía de contenido, pasando por alto que el negocio jurídico tiene siempre un sustrato económico o de otro tipo; (ii) no advierte que el derecho es contenido al cual se imprime una forma, puesto que tiene como materia o sustrato relaciones humanas –económicas o de otro tipo– que se convierten en jurídicas, sin perder esa sustancia; (iii) divergencia o discrepancia consciente entre el tipo de negocio elegido y la finalidad económica que las partes quieren alcanzar, sólo puede haberla en el negocio simulado, en el indirecto y en el fiduciario y sólo a ellos reconduce el principio calificador contenido en la ley 11.683 (actual artículo 2° del texto vigente)[14].

El ensayo de Martínez es reconocido como una de las piezas más brillantes elaboradas por la doctrina nacional.

[11] Repárese que hasta el más entusiasta propagador de la teoría admitió que ella no tenía cabida cuando el hecho imponible venía definido por remisión a figuras definidas por el derecho privado. La posición opuesta y extrema sobre la aplicación del principio ha sido sostenida por el Tribunal Superior de la Provincia del Neuquén, al considerar gravado por el impuesto un contrato que no había sido perfeccionado con los caracteres exigidos por la ley fiscal, por considerar que debía atenderse a la "naturaleza económica de las operaciones" antes que a la "naturaleza jurídica del acto". Es notorio el desacierto del fallo in re *Solba U.T.E. c/Provincia del Neuquén* s/acción procesal administrativa (Expte. n° A-142702/94)".

[12] Sostiene al respecto JARACH: "*La consideración económica en esta materia no se origina del carácter pecuniario de la obligación como lo dijo el profesor Blumenstein, sino del principio de orden superior que es de nivel constitucional, en casi todos los países: el principio de la capacidad contributiva. Si el impuesto es un tributo cuyo carácter fundamental, cuyo criterio causal, es la capacidad contributiva que determinados hechos imponibles manifiestan; si es así, la capacidad contributiva solo puede ser hallada no en los aspectos formales de los hechos y de los actos que surgen, sino en los aspectos sustanciales, del contenido económico de las relaciones, de las circunstancias que evidencian la capacidad contributiva. La llamada consideración económica no es sino el propósito propio del legislador de gravar hechos que manifiestan capacidad contributiva*", JARACH, Dino, "*Estudios de Derecho Tributario*", Página 169, Bs. As, Editorial Cima, 1998.
He sostenido en otro lugar que decir que la teoría de la realidad económica es la que mejor consulta el principio de capacidad contributiva -causa legitimadora de cualquier impuesto-, si bien posee una fuerte lógica argumental, está asumiendo una capacidad contributiva en estado puro, en estricta coincidencia con situaciones de hecho reveladoras de riqueza. Empero, mirada la cuestión en su verdadera sustancia, la capacidad contributiva está referida a un fenómeno normativizado que se manifiesta jurídicamente en el hecho imponible. Precisamente, la mediación del legislador transforma la capacidad económica en capacidad contributiva, que se reconduce a un hecho de naturaleza estrictamente jurídica, que debe ser analizado en ese campo y no en el de supuestas realidades económicas no reveladas directamente por la norma. (Ver nota 3). Indicativa de este enfoque es la conocida postura de GONZÁLEZ GARCÍA, que queda bien resumida en el siguiente párrafo: "*Si se trata de combatir el fraude de ley, el juez puede hacerlo acudiendo a la verdadera naturaleza del contrato propuesto por las partes. Consiguientemente, la referencia a la significación económica es jurídicamente irrelevante, aunque metodológicamente perturba. Es un mero instrumento ornamental, que sustantivamente no quita ni pone nada, porque si el elemento económico está normativizado, es de obligada observancia; y si no está normativizado, el juez no puede sustituir la norma por la realidad económica. La forma de luchar contra el fraude de ley, bien en Derecho Civil o en Derecho Tributario, es la misma y no hace falta recurrir a la significación económica para librar este combate, sino que basta con develar la verdadera naturaleza jurídica de los contratos*". "*La interpretación de las normas tributarias*", Edit. Aranzadi, 1997, pág. 67.

[13] Sobre estos principios y su vinculación con la interpretación de la ley tributaria puede verse LAMAS, Félix A., "*Principios de Interpretación de la Ley Tributaria*", Rev. Impuestos, T. L-B. Pág. 1.719.

4. La aplicación del criterio de realidad económica por el Tribunal Fiscal

La jurisprudencia del Tribunal sobre el principio de realidad económica demuestra que ha sido invocado –con diversos alcances– con especial referencia a determinados problemas, los que se agrupan a continuación sin otra pretensión que exponer con algún orden las líneas directrices que se han trazado en los temas más frecuentes.

(a) Vinculación con la intención atribuida al legislador

Desde temprano el Tribunal Fiscal tuvo oportunidad de referirse al principio de la realidad económica, al fallar la causa *Galarce, Ricardo* (Fallo 54). En este primer antecedente mantuvo un apego a la literalidad de la regla hermenéutica que no decía mucho sobre el alcance, pero dejó en claro que el dato económico subyacente a la relación jurídica no debía pasar inadvertido ya que *"en materia tributaria la naturaleza de los hechos imponibles debe interpretarse atendiendo en primer término a la finalidad de la ley impositiva y a las relaciones económicas que efectivamente persiguen los contribuyentes"*.

Poco tiempo después, en un tema vinculado a la caracterización frente al impuesto de sellos de determinados documentos, el Tribunal arribó a su gravabilidad sobre la base a los términos en que dichos instrumentos estaban concebidos, y recordó que en materia de impuesto de sellos la finalidad de la ley era

[14] MARTÍNEZ, Francisco, ob. cit. en nota 10.

gravar los documentos por lo que revela su existencia formal "sin interesar la intención real que en ellos pudiera manifestarse" (Causa *Onapri SRL*, 31.5.63),

Demostrativa de esta consideración a la intención del legislador es la sentencia dictada por la sala B, *in re "Algodonera Flandria S.A"*, 27.10.80., en la que el doctor Torres sostuvo "*...Mas, para una adecuada exégesis de la ley del mencionado tributo, cuyos hechos imponibles se ajustan al principio negocial, no ha de perderse de vista, por un lado, el criterio que el propio legislador impone al juzgador cuando establece en el art. 11 de la ley 11.683 (t.o. en 1978) que en la interpretación de las disposiciones de esa ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen se atenderá al fin de las mismas y su significación económica...*"

Más recientemente, la sala A, en la causa *Club Atlético Vélez Sársfield Asociación Civil*, 24/8/99, en la que se discutía la naturaleza de un contrato, afirmó: *"Lo realmente importante para la dilucidación de cada caso es tener en cuenta que la ley tributaria, específicamente la ley del impuesto al valor agregado (a raíz del reenvío que efectúa), ha querido eximir aquellas locaciones que tienen por objeto la publicidad, cualesquiera sea la forma jurídica que aquel contrato adopte, bien que aquellas realizadas por determinados sujetos y bajo ciertas pautas"*.

(b) Aplicación del principio en beneficio del contribuyente

La labor del intérprete tiene por función alcanzar el fin de la ley. En materia tributaria, ese fin se encuentra ligado, como se dijo antes, a la incidencia de la capacidad contributiva, lo que trae como consecuencia que es dicha capacidad contributiva, como presupuesto y medida del impuesto, la que legitima la función recaudadora del Estado. Así considerado, el fin de la norma tributaria no es la recaudación, que en definitiva constituye un derivado de su causa legitimadora[15]. No resulta una consecuencia ajena a estas premisas, que en ciertas condiciones los tribunales hagan prevalecer este fin de la norma en beneficio del contribuyente.

[15] Dice al respecto Eusebio GONZALES GARCÍA. "*El fin de la norma tributaria no es cobrar impuestos donde no hay capacidad contributiva. Consiguientemente, la capacidad contributiva, eje y norte de toda labor interpretativa, está en el fin mismo de la norma cuando ordena contribuir cuando hay capacidad contributiva, y no contribuir cuando no la hay. Es decir, la capacidad contributiva, entendida en sus dos sentidos, positiva y negativa, fundamenta el hecho de contribuir y sirve, en su caso, de medida de la imposición*" (ob. cit. nota 1). Para una crítica a la insuficiencia del criterio que asimila el fin de la norma con su función recaudadora, puede consultarse LOZANO SERRANO, Carmelo, "*Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*", Ed. Civitas, Madrid, 1990, pág. 31 y 55.

La Corte Suprema de Justicia así lo ha declarado en Fallos 287:79; 307:118).

También el Tribunal Fiscal se ha pronunciado por la aplicación del principio en beneficio del contribuyente en las causas *La Pañalera S.A.C.I.F.*, 22/3/99, *Club Atlético Vélez Sársfield, Asociación Civil*, 24/8/99, *Cunnington C.I.F.I.S.A.*, 16/11/99, *Cencosud S.A.*, 24/4/00.

(c) Sobre el sentido y alcance del mandato calificador contenido en el artículo 2 de la ley procesal

La conocida opinión de Martínez tuvo oportunidad de ser aplicada al fallar la causa *San Martín Refrescos*, del 3/8/77), en la que dejó sentado: "*...Que la pretensión de que el punto se resuelva con la susodicha norma de la ley 11.683, que invocan a su favor tanto la apelante como la apelada, no responde sino al error de considerar que las figuras que el derecho privado disciplina son formas vacías de contenido económico y que el ordenamiento no sería nada más que una regulación de esas formas, cuando la realidad es, por el contrario, de que a cada figura típica corresponde una determinada sustancia económica a la que el legislador le da, como se ha dicho, la impronta de la juridicidad, en cuanto reconoce derechos e impone deberes a quienes participan en la respectiva relación jurídica, a menos, desde luego, que se produzcan anormalidades, esto es, disonancias entre la forma elegida y su sustancia económica, tales como las que ocupan en el negocio jurídico simulado, o en el fraudulento o en el fiduciario.*"

En la misma dirección, la sala C, luego de establecer que: "*...El mencionado art. 2 de la ley de rito (t.o. actual) consagra el criterio de la "realidad económica" que permite prescindir de esas apariencias y determinar la obligación tributaria según la realidad oculta, reafirmándose el rango de normas de orden público que tienen las disposiciones tributarias.." advirtió "...Que, como reiteradamente lo ha sostenido nuestra jurisprudencia, si bien dicho principio posee expresa consagración legal, debe ser utilizado con suma prudencia dado su carácter excepcional, enderezado a evitar abusos de derecho (C.N.C.A.F. sala IV in re "Hornarina S.A"., del 12/10/76) debiéndose limitar su utilización a los supuestos de simulación o de evidente ausencia de identidad entre el hecho jurídico generador de la obligación y su sustento fáctico real. Tampoco corresponde su utilización cuando las propias disposiciones normativas prevean tratamientos correctivos específicos*" ("Cooperativa de Provisión de Electricidad Obras y Servicios Públicos, Crédito y Vivienda Ltda. de San Antonio de Areco", 22/6/99).

En otro precedente también quedó evidenciado el necesario correlato jurí-

dico y económico de los actos con la siguiente afirmación: "...*Asimismo y conforme a conocidos principios doctrinarios, debemos considerar que en toda tarea que el juzgador emprenda en la búsqueda de la caracterización de un instituto jurídico, debe priorizarse la naturaleza del vínculo obligacional que se crea por una norma, no pudiéndose ignorar la correspondencia entre realidad económica y realidad jurídica, pues como lo tiene dicho el más Alto Tribunal en reiteradas ocasiones "la renuncia consciente a la verdad es incompatible con el servicio de justicia, y si bien los jueces deben fallar con arreglo a reglas y principios de forma, nada excusa su indiferencia respecto de la objetiva verdad"* (Fallos 288:550, 290:293, entre muchos otros). (Sala A, *Supermercados Acassuso S.C.A.*, 14/4/98).

Análoga orientación sobre la correspondencia entre forma y contenido queda plasmada en el fallo de la sala C, *América Sports S.R.L.*, 24/8/99, en la que se dejó sentado: "*Precisamente, estos presupuestos no se verifican en autos, desde que no puede atribuirse a los sujetos involucrados una intencionalidad diferente a la plasmada en la estructura jurídica adoptada, dada la citada ausencia de identidad en las participaciones de los socios de la S.R.L. y los condóminos titulares del inmueble.*"

Una buena muestra del alcance concreto que cabe asignar al mandato calificador puede hallarse en la sentencia dictada en el expediente 14.663, *Empresa Provincial de la Energía de Santa Fe*. Se debatía allí si la energía eléctrica suministrada por la empresa a sus empleados, para uso doméstico, en tanto superaba un importe fijo, constituía una prestación a título oneroso (gravada con IVA) o gratuita. La mayoría de la sala B, integrada por los doctores Torres y Castro, partieron de una consideración jurídica de la relación laboral entablada entre las partes, y así, concluyó que en ese contexto la prestación calificaba como una "dación en pago" alcanzada por el IVA. El precedente constituye un buen ejemplo de "recalificación jurídica" antes que económica. La minoría, representada por el doctor Porta, no compartió, empero, tal recalificación. Y formuló una importante advertencia sobre el alcance general de la regla contenida en la ley y los límites a la potestad de recalificación del fisco. Con cita del comentario oficial al decreto N° 14.341/46 señaló: "*que la aplicación de criterios como el utilizado por la Dirección General Impositiva no se compadece con el sentido que debe adjudicarse al artículo 12, que da prioridad a las estructuras jurídicas utilizadas por los particulares, siendo su impugnación un temperamento subsidiario .... lo que implica en alguna medida la excepcionalidad del apartamiento de tales estructuras, apartamiento que requiere que las formas jurídicas sean "radicalmente inapropiadas", como sigue el mismo comentario aclarando el sentido de la expresión "manifiestamente inadecuadas".*

(d) Para analizar las relaciones entre empresas vinculadas económicamente

El caso emblemático en materia de aplicación del criterio de la realidad económica ha sido *Parke Davis*. Este precedente se lo recuerda porque inauguró la doctrina elaborada por la Corte Suprema de Justicia en los años 1973 a 1976, jurisprudencia que puso en movimiento la teoría y la contrastó con sus límites y posibilidades[16].

La causa *Parke Davis* se inició en el Tribunal Fiscal. Se trataba de diferencias establecidas por el fisco a raíz de deducciones realizadas en el impuesto a las ganancias por concepto de regalías pactadas por servicios y uso de fórmulas a favor del accionista del exterior que detentaba el 99,95 % del total del capital accionario. El fisco impugnó la deducción y consideró que el pago de regalías constituía remesas de utilidades.

La mayoría del Tribunal, conformada por los doctores Martín Goicoa y Sara M.C. Dichiara, anticipó el criterio que luego aplicaría la Corte Suprema y, luego de invocar los artículos 11 y 12 de la ley 11.683 (que corresponden a los artículos 1 y 2 del texto vigente), sostuvo: "...*Que las normas parcialmente transcriptas confieren, sin duda, una base de sustentación incontrovertible al órgano recaudador para prescindir, en el juzgamiento del caso, de la forma de sociedad anónima que ha sido adoptada por la recurrente así como de la consecuente distinción entre la personalidad de la empresa extranjera y la que ha sido formada por aquélla en la Argentina, atendiendo a una realidad económica que no puede siquiera discutirse y que está dada, en la especie, por la circunstancia de ser la empresa extranjera titular –como se dijo– del 99,95% del capital accionario, sometiendo la situación al tratamiento fiscal que correspondería si se tratara de relaciones entre una casa matriz del exterior y una sucursal en el país. Supuesto éste en el que no resultaría pertinente la acreditación, entre ellas, de suma alguna por concepto de regalías, toda vez que, en tal circunstancia, la casa matriz del exterior sería la titular del 100% del capital de su sucursal en el país y los suministros de fórmulas químicas u otro servicio no serían más que la consecuencia propia del riesgo de su inversión en la República, ya que se trataría, en suma, de un negocio propio de la empresa extranjera*".

El vocal Nicolás Scotti votó en disidencia. Su voto expresó con lucidez la postura que luego terminaría influyendo el cambio de legislación a través de la consagración del principio del "operador independiente", que naturalmente

[16] Cabe recordar que ya existían precedentes en que el criterio había sido aplicado de manera análoga -aunque sólo en casos aislados- por la Corte Suprema y otros tribunales inferiores (Ver *Refinerías de Maíz*, Fallos 259:141).

cedía en los casos de relaciones extrañas a las prácticas normales del mercado entre partes no vinculadas. El voto es rico en matices, como esclarecedor en los conceptos. Transcribimos sus consideraciones más destacadas: "...*La prevalencia de la realidad económica, regla interpretativa jurídica, tiene sentido indudable cuando dicha realidad está inserta en "formas y estructuras jurídicas inadecuadas" (art. 12, ley 11.683 t.o. en 1960 y sus modificaciones), pero no la tiene cuando hay total concordancia entre la forma jurídica (sociedad de capital, sujeto tributario, que contrata servicios de regalías con el accionista principal del exterior, indiscutiblemente otro sujeto tributario) y la realidad económica –tecnológica (si ésta implica, a su vez, una auténtica integración con prestaciones reales y remuneradas a su legítimo costo)".*

Seguramente cuando por decreto 14.341/46 se incorporó el principio estatuido en los arts. 12 y 13 de la ley N° 11.683 (t.o. en 1960 y sus modificaciones), el desarrollo económico no había adquirido aún el amplio reconocimiento y perentoriedad actual, y la exigencia tecnológica distaba de responder a la magnitud e importancia que hoy la caracterizan, aspectos que no pueden ser subestimados si el intérprete quiere valorar la realidad presente, distinta sin duda de la que existía en 1946 al adoptarse dicho principio y distinta, con seguridad, a la que sobrevendrá considerando las proyecciones futuras de la producción.

Incuestionablemente, la controversia pudo enfocarse sopesando el grado de efectividad de las regalías y su debida incidencia. Saltan a la vista las diversas "estratagemas" operativas que ofrece el plano tributario mundial para disfrazar las remesas de utilidades bajo el ropaje formal de las regalías, y obtener así tratamientos tributarios más ventajosos (la tasa reducida local, la exención a las regalías provenientes del exterior concedidas por algunos países exportadores de capital, e incluso la utilización, dentro de las estructuras elegidas, de los países llamados "paraísos tributarios", ubicando en estas empresas integrantes del grupo económico, etc.). Por estas razones, justificase plenamente la procedencia del celo fiscalizador destinado a desentrañar en estos casos la realidad de las operaciones realizadas. No obstante, habiendo quedado las cuestiones de hecho excluidas de la litis, según ya se dijo, las cuestiones de puro derecho planteadas deben resolverse conforme el criterio precedentemente expuesto, el que se entiende responde a la letra y al espíritu de las normas aplicables."

Si bien, como se dijo, el cambio legislativo restó actualidad a la cuestión, puede verse en sentido muy similar el fallo de la doctora Beatriz González de Rechter en la causa *General Motors Argentina S.A.*, en la que se afirma: "...*Que las circunstancias descritas llevan al ánimo del juzgador la convicción de la inaplicabilidad en el sublite de la doctrina de la "realidad económica" emergente de los fallos citados. Y ello así, dado que la existencia de una subordinación orgánica de dependencia, ya sea financiera, económica u organizativa de la empresa local respecto de sociedades del exterior, no puede llegar a desconocer sin más, la efectiva configuración de auténticas relaciones contractuales entre filial local y casa matriz. En este sentido, resulta útil destacar que el principio de la realidad económica, como herramienta de hermenéutica jurídica, adquiere especial relevancia cuando dicha realidad está inserta en "formas y estructuras jurídicas inadecuadas" art. 12, ley 11.683, t.o. 1974 ant. y post.) pero no la tiene cuando hay una completa correlación entre la forma jurídica sociedad de capital, sujeto tributario, que contrata la provisión de bienes de cambio con el accionista principal del exterior –otro sujeto tributario– y la realidad económica, si ésta implica, a su vez, una auténtica integración, con prestaciones reales y remuneradas a su legítimo costo."*

(e) Para considerar la naturaleza jurídica de diversos actos y contratos con prescindencia de la denominación dada por las partes

Verdaderamente paradigmático es lo resuelto por la sala D, en la causa *Nardelli, Norberto Juan*, del 21 de febrero de 2000, porque allí se señaló la innecesariedad de recurrir a la realidad económica cuando el análisis de los hechos y la prueba conducen a sostener la presencia de figuras del derecho comercial que proyectan sus efectos en la consideración impositiva. Se discutía la verificación del hecho imponible en el impuesto al valor agregado con relación a la modificación realizada por un padre en inmuebles de propiedad de sus hijos. El contribuyente sostenía la existencia de una sociedad de hecho cuyo objeto era construir sobre el inmueble propio para luego vender (momento en que nacía el hecho imponible), mientras que el fisco había encuadrado la actividad como obra sobre inmueble ajeno gravado. El contribuyente había invocado a su favor el principio de la realidad económica y es aquí donde el Tribunal, si bien resuelve a su favor, llama a las cosas por su nombre, y acertadamente, en línea con lo que hemos sostenido acerca de la causa de las estructuras jurídicas empleadas, concluye en lo siguiente:

"Al respecto, debe destacarse que la resolución de esta cuestión no pasa por la inexistencia de formas o estructuras jurídicas inadecuadas, como sostiene la representación fiscal, ni por la vigencia del principio de la realidad económica, que tan fervorosamente propugna el recurrente y que por otra parte nadie discute, por cuanto lo que aquí se debate es si el negocio jurídico consistente en la construcción y venta de un edificio en propiedad horizontal, ha podido llevarse a cabo mediante la conjunción de actos de

contenido económico consistentes en el aporte del terreno por uno o más de los intervinientes, constituidos en condominio y la edificación aportada por el o los otros, con el objeto de realizar una o más operaciones determinadas y transitorias, sin haber suscripto entre ellos un contrato o convenio con tal propósito, guardando así total afinidad con la figura de la sociedad accidental o en participación regulada por los artículos 361 a 366 de la ley 19.550, situación ésta que se encuentra expresamente prevista en el inciso d) del art. 4 de la ley del IVA, a referirse a los sujetos pasivos del tributo, empresas constructoras que realicen las obras a que se refiere el inciso b) del artículo 3°, cualquiera sea la forma jurídica que hayan adoptado para organizarse.

Sin perder de vista lo expresado, que es el meollo del problema, viene al caso traer a colación la doctrina emergente de las sentencias de la sala B de este Tribunal al resolver las causas N° 8.772–1 "De Martino, Antonio Conrado", N° 14.857–1 "Vega, Juan Héctor" y de esta sala D, N° 15.102–1 "Alberdi de Araya, Sofía J." en el sentido que las convenciones entre parientes (en las causas citadas se refiere a préstamos de dinero) pueden evaluarse en sus proyecciones fiscales atenuando las exigencias formales que deben satisfacer dichas operaciones cuando se pactan entre personas no vinculadas por lazos de parentesco; la omisión de la prueba documental debe suplirse por otros medios que acrediten fehacientemente la existencia, magnitud y modalidad de la operación, a cuyo efecto deberá ponderarse también el grado de parentesco, atenuando el rigorismo formal cuanto más próximo sea el mismo, en el sentido que los medios por los que se trata de acreditarla deberán examinarse en función del mismo, punto en el cual también revisten importancia las circunstancias y causas a que obedece el convenio."

En otros casos, la indagación sobre la causa jurídica arrojó dudas al juzgador y entonces se recurrió a los efectos prácticos perseguidos por las partes. Así se desprende de la sentencia en la que se afirmó: "*...La falta de un régimen unívoco sobre transferencia de automotores y la consecuente aplicación del Código Civil en forma parcial en algunos casos y subsidiaria en otros, hace que resulte correcta la interpretación del Fisco Nacional y acertada la invocación del art. 12 de la ley 11.683 (t.o. en 1974)*" (*Navarro Hermanos S.A.C.I.F*, 4/3/80).

Un interesante caso fue resuelto por la sala A en la ya citada causa *La Pañalera*. Se discutían los efectos de un contrato por el cual una empresa proveía pañales no descartables. El Fisco sostuvo que se trataba de una locación de cosa mueble o de un servicio de tintorería, en ambos casos gravados. El contribuyente, en cambio, consideraba que era una locación de servicios particular, no alcanzada bajo la ley del IVA vigente a la sazón. El Tribunal le dio la

razón al contribuyente y fundó su postura en varias consideraciones ilustrativas. Señaló que: "*...el vínculo negocial que nos ocupa deber ser examinado teniendo en cuenta primordialmente la finalidad sustancial del acto o negocio jurídico que se persigue y la voluntad de las partes exteriorizada en el objeto del contrato o los usos y costumbres*" y que "*el enfoque que se propone es a partir de este método hermenéutico como procedimiento normal de interpretación, que asigna a las normas un significado acorde a la sustancia económica de las relaciones*"[17]. Luego de analizar la operatoria concluye en que "*si bien el locador entrega un bien mueble de su propiedad para que el cliente obtenga su uso y goce –lo que se asemejaría, según ha quedado dicho, a un contrato de locación de cosas– este uso depende, se encuentra indisolublemente subordinado, a un específico "hacer" de la actora, que no es otro que la entrega, retiro y posterior lavado y desinfección de los pañales. Esta actividad trasunta un servicio y toma indudable primacía en la operatoria descripta y es a la vez la que posee mayor relevancia al convenirse el precio. La finalidad perseguida por los locatarios (para decirlo en los términos del artículo 2 de la ley de procedimiento tributario) no es obviar la compra de los pañales; no cabría suponer que en casos como el examinado el cliente locara los pañales, por un tiempo determinado, sin el servicio de lavado y desinfección. Antes bien, lo que procura fundamentalmente es evitar el trabajo relativo a la limpieza de aquéllos*".

La solución se nos ocurre justa, aunque bien podría haberse arribado a la misma conclusión sin apelar a la "realidad económica" desde que el Tribunal, en rigor, lo que hizo fue determinar la "naturaleza jurídica" del negocio realizado.

Véase también en esta misma línea lo resuelto por la misma sala en *Cunnington C.I.F.I.S.A.* (16/11/99), en la que se declaró: "*...Ello así, y teniendo en cuenta que los envases son cosas fungibles y que por lo tanto resulta imposible probar que se restituye en cada entrega de bebida la misma cosa prestada, la disposición contenida en nuestra legislación de fondo obstaculiza el encasillamiento de la operatoria citada en el comodato, pero no queda lugar a dudas que es la figura con la que guarda mayor afinidad.*

"Esta inteligencia permite que se analice el vínculo negocial que nos ocupa teniendo en cuenta primordialmente la finalidad sustancial del acto y la voluntad de las partes exteriorizada en los usos y costumbres propios de la activi-

[17] En otro precedente de la misma sala, se hizo referencia al contenido del artículo 12 (hoy 1) de la ley N° 11.683, y se sostuvo que dicho artículo consagra la prevalencia del sustrato económico subyacente en el hecho generador por sobre el ropaje jurídico utilizado por los sujetos intervinientes en el negocio, agregándose que "*en la práctica significa otorgar preeminencia a la intención empírica por sobre la jurídica*".

dad comercial.

Es por todo ello que concluimos que no se configura en la especie el contrato de compra venta como entiende el ente fiscal, sino que la figura que se asimila más es el comodato, en donde transmite la tenencia del bien y no su dominio".

(f) Para establecer la transparencia entre los actos de una sociedad y sus socios o accionistas

La determinación de si la transferencia de un paquete accionario encubría un negocio jurídico indirecto tendiente a evitar el impuesto a la renta derivado, por ejemplo, de la transferencia de activos o fondos de comercio, ha sido una cuestión que despertó controversia. Ilustrativo de ella es la existencia de fallos encontrados sobre materia análoga. Los vocales Francisco Martínez y José García Freire sostuvieron la tesis legitimadora de la operación, declarando que el entonces artículo 12 de la ley 11.683, en cuanto establece que las leyes deben interpretarse atendiendo a su significación económica, no permite concluir que lo que constituye verdaderamente la venta de un paquete accionario deba juzgarse que configura un negocio jurídico diferente. Y agregaron que esta consecuencia debía ser mantenida en tanto no se había probado que lo único que habían pretendido los enajenantes de las acciones era evitar el impuesto que hubiera debido satisfacerse por la venta del fondo de comercio ("Piazza, Alfredo Félix y otros", 2/10/68).

La sala C, integrada por la mayoría de los vocales Bavio y García Rams había resuelto un caso idéntico de manera diferente, concluyendo que *"encubierta bajo ostensible venta del paquete accionario, existe transferencia de un fondo de comercio, si éste ha pasado de una sociedad de responsabilidad limitada a una entidad anónima integradas ambas por los mismos socios, quienes sin haber inscripto esta última entidad, enajenaron la totalidad de las acciones recibidas en pago a una tercera sociedad por un precio mucho mayor" "Piazza, Atilio y Otros*, 26/4/87).

Una cuestión análoga se planteó en *Vignes, Alberto Juan*, fallada el 16 de diciembre de 1968. Nuevamente, la mayoría integrada por Bavio y García Rams consideró que debía reputarse valor de transferencia de un inmueble el importe que recibiera su propietario por la venta del paquete accionario que recibiera en pago de dicho bien dos meses antes. La disidencia de García Freire reiteró su voto en la precitada *Piazza*, con el agregado, importante, que el principio de la realidad económica no puede autorizar a asumir la existencia de una simulación cuando ha existido una verdadera negociación del paquete accionario.

La fecha de constitución de una sociedad anónima –con anterioridad a que el problema tuviera solución normativa– también originó diferencias de interpretación. Se discutía, en lo fundamental, los efectos tributarios de actos cumplidos con anterioridad a la escritura pública de constitución definitiva y la influencia que podía proyectar en el campo tributario la retroactividad declarada por las partes. La Sala A (mayoría integrada por los doctores García Freire y Martínez, decidió la cuestión a favor del Fisco en la causa *Cofre, Cía. Argentina de Ahorro y Préstamo*, 3/11/70, con los siguientes argumentos:

"Que si el derecho civil o privado, gobernado en este campo del negocio por el principio, o, si se quiere, por el dogma de la autonomía de la voluntad, no admite que las partes puedan dar a sus actos jurídicos un efecto retroactivo que la ley no reconoce, a fortiori, una voluntad en ese sentido es aún más impotente en el ámbito del derecho público, como es el fiscal, cuyas prestaciones pecuniarias tienen como fuente, no el negocio, sino la ley (obligaciones ex lege). El efecto jurídico del negocio –se ha dicho–, como el de cualquier otro hecho jurídico es, normalmente, coetáneo al negocio jurídico mismo, es decir, tiene eficacia ex nunc. Retroactividad, es decir, la eficacia ex tunc, por importar desviación del principio de causalidad jurídica en cuanto, entonces, el efecto es anterior a la causa, sólo puede haberla de manera excepcional, según sucede en la ratificación y en la convalidación del negocio. Esto explica por qué la retroactividad no puede disponerse por el individuo, sino únicamente por el ordenamiento jurídico" (Messineo, Francesco, "Manual de Derecho Civil y Comercial", t. II, Nº 3, pág. 324).

Que no basta decir para resolver la cuestión planteada, que no hay supeditación del derecho tributario al derecho civil, sino que es preciso demostrar que el primero ha formulado un principio opuesto al del derecho civil con relación a los dos impuestos de que se trata –el de réditos y el de emergencia–, o deducirlo al menos del de la consideración o enfoque económico. A falta de él, según quedó demostrado, habrá que estar necesariamente a la disciplina que da al negocio el derecho privado. El propio artículo 12, texto ordenado vigente, conduce a la aplicación del derecho civil, en cuanto establece en su parte final, "que 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". A la misma conclusión arriba la Sala en la causa *Iván S.A.I.C.*, 2/3/71.

(g) Préstamos provenientes de paraísos fiscales

El tratamiento impositivo de préstamos provenientes de paraísos fiscales dio motivo al fisco para impugnar la condición asignada por las partes y a tratarlos como incrementos patrimoniales no justificados, o salidas no documentadas, con la invocación de la autorización brindada por el actual artículo 2 de la ley procesal. En esta materia, la sala B, ha tenido un acertado enfoque del problema, concentrándose en la prueba que pueda rendirse en la causa y evitando atajos que, precisamente por ser menos laboriosos, terminan por construir una decisión a la postre vulnerable[18]. En base a la prueba producida, se ahondó en la *"realidad jurídica"* y fue así como, con esta teoría, se arribó a soluciones estrictamente ajustadas a las particularidades de cada caso. Falló, entonces, a favor del Fisco (*Vicente Manuel Orué,* 30/5/90; *Alfalfín*, 31/5/95) o del contribuyente *(La Emiliana de Exportación S.A.*, 11/8/95)

5. Conclusión crítica

A riesgo de ofender a muchos que en nuestro país han abrazado con lealtad el principio de la realidad económica como una noción consustancial a la identidad del derecho tributario, nuestra conclusión es que a la altura en que se encuentra la elaboración dogmática de la disciplina, la noción carece de sentido y ya es tiempo de que sea abandonada, aun en la versión atenuada que incorpora el legislador argentino.

La función que se le pretende atribuir para justificar las pretensiones del fisco o de los contribuyentes en la protección del fin de la norma tributaria encuentra mejor satisfacción –y menor peligro– en otros instrumentos jurídicos de análisis y aplicación. En este sentido, la doctrina comparada ha enviado señales muy concluyentes de que la justa medida del impuesto tal como fue concebido por el legislador constituye una aspiración que puede y debe ser alcanzada a través de los principios de reserva de ley, equidad, capacidad contributiva y seguridad jurídica. Es función de los jueces darles un contenido vivo y, con toda seguridad, a medida que logren concretar sus sustancias se irán desvaneciendo las referencias a una realidad económica que se emplea con más convicción que fundamento.

Son aquellos principios los que sirven tanto para combatir el fraude de ley como para garantizar los derechos del contribuyente y alcanzaría con estable-

[18] Señaló el vocal preopinante, Agustín TORRES, que cuando el juez fiscal se encuentra frente a operaciones de alcance internacional que involucran a sociedades domiciliadas en paraísos fiscales, debe examinar la proyección interna de aquella relación mediante un particularizado y exhaustivo análisis de las probanzas a fin de que la operación invocada se corresponde a la real operatoria acordada por las partes.

cer su vigencia, lo que no es poco; el intérprete no necesita de preceptos que le indiquen cómo hacer su tarea, ni de mandatos calificadores que le recuerden la presencia de una realidad económica si es que ella en verdad está incorporada al hecho imponible. Y con ello vuelvo al Tribunal, porque fue uno de sus vocales quien con una lógica jurídica impecable nos hizo ver, como en el cuento, lo que no podíamos ver, que en verdad «el Rey estaba desnudo».