
La Planificación del Fraude

Por: Patricia Miriam Frias *

Introducción

En la actualidad existen organizaciones delictivas que se dedican a fabricar un entramado en el que participan sociedades carentes de contenido, operaciones falsas y socios aparentes que solo resultan funcionales al fraude fiscal en los distintos sectores económicos. Las administraciones fiscales se ven así burladas por sujetos que participan en el sistema al solo efecto de desvirtuar o desdibujar las verdaderas relaciones económicas.

Formulación del problema

La ingeniería fiscal desarrollada hace que en nombre de la “planificación fiscal” se filtren argumentos de “permisibilidad” que intenten “confundir” a los tributaristas por lo cual entendemos necesario clasificar y diferenciar actividades reales y simuladas, aún cuando las formas adoptadas no se encuentren prohibidas.

Referencial teórico

El principio de la *consideración económica* en la interpretación de las leyes es un criterio jurídico que sugiere al intérprete tener en cuenta el contenido económico de los hechos para encuadrarlos en las normas materiales.

En este sentido Vivante sostuvo que el derecho comercial se diferenciaba y liberaba de los moldes del derecho civil en virtud de ese criterio de interpretación, para aplicar las leyes de acuerdo con el contenido real de las instituciones de la vida económica efectiva.

En materia tributaria Jarach (2003) señala que el criterio político que constituye el fundamento del impuesto es la capacidad contributiva, ésta significa una apreciación por el legislador de fenómenos o manifestaciones de riqueza. La consecuencia lógica de éste principio es que la aplicación del impuesto de acuerdo con los fines y funciones de las instituciones perseguidos por el legislador no puede ser otra que la de interpretar los hechos imponible según su naturaleza económica, porque sólo ella es capaz de indicarnos cual es la realidad que el legislador ha querido adoptar y valorar a los efectos tributarios. Criterio interpretativo que coincide con la doctrina de la Corte Suprema de buscar “el propósito de las normas, de acuerdo con una razonable y discreta interpretación”

Es así como debe distinguirse en los actos o negocios jurídicos entre la voluntad de las partes de realizar una determinada operación económica, el fin práctico o de hecho que las mueve (intención empírica o intento facti) y la voluntad de someter sus actos o negocios al régimen jurídico establecido en la leyes del Derecho Privado (intención jurídica o intento juris)- Jarach (1971)-

A los efectos tributarios, de todas las consecuencias jurídicas que las partes quieran obtener a través de su manifestación de voluntad, lo único que el Derecho tributario reconoce es el aspecto empírico encuadrado en el régimen jurídico, que el derecho objetivo por sí solo asignaría a éste fin práctico, si las partes nada dijeran, pero no sigue a las partes en lo referente al régimen jurídico al cual quieran someterse, porque esto significaría reconocer voluntad creadora a aquellas respecto al régimen tributario-doctrina adoptada por Araujo Falcao y recogida por Giuliani Fonrouge(1964)-.

En el derecho positivo argentino esta doctrina, inspirada en la legislación alemana, influyó sobre la redacción de los actuales artículos 1 y 2 de la Ley 11683 (t.o. 1998).

* Jefe División Fiscalización – Dirección Regional Microcentro, DGI-AFIP

Elusión tributaria

Alrededor de la llamada elusión tributaria, se han tejido un sinnúmero de tramas con argumentaciones, que han complejizado y confundido a numerosos profesionales que se dedican al tema tributario, por lo cual entendemos necesario volver a las fuentes y a los conceptos tradicionales a fin de simplificar y clarificar determinados aspectos.

En este sentido Aristides Corti (2004) señala que, puede aceptarse que se denomine elusión o elisión a la no realización del hecho imponible. Es decir, si éste cuenta como aspecto material (o materia imponible) obtener ganancias, ser titular de bienes o realizar operaciones de circulación o consumo, todo aquel que no realice dichos hechos, o realice otros que están fuera del campo legal típico de la imposición (supuestos de no sujeción, exclusión de objeto o actos no alcanzados), eludirá lícitamente su incorporación a dicho campo.

Existe también un segundo supuesto, que algunos autores tratan como un modo de elusión, o bien califican como un supuesto de economía de opción. Son casos donde el legislador fiscal ofrece alternativas a los operadores económicos, que les permiten no realizar el hecho imponible o realizarlo en cabeza propia o de terceros. En el primer caso se observa como ejemplo el impuesto de sellos tributo, instrumental y formal, que requiere para que un negocio jurídico resulte subsumible en su campo legal típico, se encuentre instrumentado, de manera que, si las partes del negocio resuelven acordarlo verbalmente (sin instrumento formal), no se configurará el hecho imponible del impuesto de sellos. El segundo caso puede ocurrir en el Impuesto a las ganancias con respecto a la alternativa que tienen las personas de asociarse mediante una sociedad de personas o de capital, en la primera opción las ganancias de la sociedad se atribuirán impositivamente a los socios, es decir, serán ellos los contribuyentes del impuesto a las ganancias obtenido por la sociedad. En el caso de las sociedades de capital la contribuyente será la sociedad. Este resultaría el límite del alcance de la conocida “economía de opción”.

Llegado este punto es donde corresponde aclarar que cuando no existe alternativa u opción ofrecida por el legislador sino la formulación legislativa de hechos imposables que realizados o verificados en la realidad generan obligaciones tributarias pero, quienes ejecutan los actos emplean apariencias o estructuras jurídicas no representativas de la realidad o que las estructuras aparentan actos que en la realidad material no lo son, “... la elección que las partes pueden buscar respecto del régimen fiscal al que quieren someter sus operaciones económicas es irrelevante, puesto que lo que interesa para la aplicación del impuesto es la operación económica que se ha realizado y no las formas” Jarach (2003).

Es así que de no mediar correspondencia entre la apariencia representativa del hecho imponible y la realización real y efectiva del hecho en términos de realidad jurídica y económica (encontrándose dicha realidad dentro del campo legal típico de la imposición) prevalecerá la realidad sobre la apariencia. Al decir de Corti (2004) cuando la realidad se disfraza o disimula empleando estructuras jurídicas inadecuadas, no existe “elusión” válida sino, en principio, una conducta defraudatoria fiscal para cuya detección resultará de aplicación el principio de la realidad económica (art. 2º, Ley 11683-t.o.1998-) en armonía con la consistencia económica del aspecto material del hecho imponible (en cuanto dicho aspecto recepta, necesariamente, manifestaciones de capacidad económica). Y para aprehender dicha realidad material el intérprete podrá recurrir a distintas herramientas para desentrañarla, entre otras, las teorías de la penetración en la forma de la persona colectiva, del órgano, del conjunto económico o de sus equivalentes.

Uso abusivo de la persona jurídica

Cuando por medio de una persona jurídica se posibilita la burla a una disposición legal, una obligación contractual, o se causa un perjuicio a terceros, existe abuso de la personalidad jurídica. Serick (1958)

Frente a la necesidad de encontrar un remedio al uso abusivo de la persona jurídica surge en la teoría (Piero Verrucoli en Italia, Rolf Serick en Estados Unidos, Hector Masnatta en Argentina), y luego en la jurisprudencia (ver casos jurisprudenciales) la propuesta de *desestimar, prescindir o atravesar* la estructura formal de los entes colectivos a fin de que penetrando la “máscara legal” se extienda la imputación de responsabilidad al individuo o grupo de individuos o entes colectivos que en realidad constituyan el sustrato personal o colectivo y patrimonial, sacando a la luz sus verdaderos objetivos.

El uso o ejercicio desviado de la persona jurídica configura un tipo especial de “ejercicio abusivo de derechos” toda vez que desnaturalizar el objeto de un ente colectivo para perseguir fines privativos de quienes la integran no constituye el ejercicio regular de los derechos por lo que se transformarían en ilícitos tales actos. Tosto (2003)

La doctrina de la penetración, en derecho anglosajón “disregard of legal entity”, se encuentra prevista (a partir de 1983) en la Ley de Sociedades Comerciales argentina, en su artículo 54 donde expresamente se señala:

“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 derechos 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.”

Esta doctrina ha sido utilizada en derecho societario a fin de determinar la nacionalidad y control de las sociedades comerciales, en derecho concursal para la extensión de los efectos de la quiebra a sujetos vinculados con el fallido y en derecho laboral a fin de evitar el fraude al régimen de contrato de trabajo por parte del empleador.

Compartimos la opinión de Kern R.(2000), cuando entendía que, “...no existen impedimentos de fondo para aplicar las vías instrumentales: legales, doctrinarias y jurisprudenciales del derecho privado en el ámbito tributario, en tanto se adecuen genuinamente a los fines que informan a éste último.” es decir que “verificada la *“causa simulandi”*, ya sea una causa civil, comercial o fiscal, los caminos de la solución no corren paralelos sino que por el contrario se cruzan numerosas veces.”

En el campo fiscal se habla de transparencia fiscal, Casas (2004) referencia el trabajo de Martínez Francisco (1973) “El criterio económico y la importancia que para el derecho fiscal tiene la divergencia en el negocio jurídico entre la intención empírica (*intentione facti*) y la intención jurídica (*intentione iuris*) señalando que comprobada la divergencia el Fisco quedará habilitado “aún sobre la base de indicios y/o presunciones a desestimar las formas artificiosamente recreadas por los contribuyentes”

Casos jurisprudenciales

Desestimación de formas y apariencias, exaltación de la sustancia y primacía de la verdad jurídica sustancial y del propósito de la ley se encuentran presentes en distintos fallos del mas Alto Tribunal.

- ✓ Scarcella F. y Cía. c/ Impuestos Internos (13-12-37), “las normas impositivas no deben necesariamente entenderse con el alcance mas restringido que su 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”.
- ✓ S.A.I.C. Parke Davis y Cía. de Argentina (31-7-73), se resolvió ateniéndose a la situación económica real con prescindencia de las estructuras jurídicas utilizadas por el contribuyente, no podía concebirse, en estricto derecho, la existencia de contrato cuando no había dos sujetos en el negocio jurídico, en sus roles de acreedor y deudor, mas aún si los intereses que concurrían al acto no eran opuestos sino paralelos (no deductibilidad de gastos varios y regalías por una sociedad argentina a una extranjera titular de prácticamente la totalidad de las acciones de la primera. “la consideración del fondo real de la persona jurídica ...se impone no solo por los abusos a que se presta la complejidad de las relaciones y actividades en ciertas estructuras sociales sino también por la dimensión creciente de numerosos grupos de empresas internacionales y los graves problemas que su expansión plantea...a pesar de su aparente autonomía jurídica, la sociedad local se encuentra sin lugar a dudas, en relación orgánica de dependencia con la sociedad dominante...”
- ✓ Swift de La Plata (4-9-73) se sostuvo que “la apariencia de formas jurídicas que asumen distintas fracciones del mismo grupo de sociedades estructuralmente unificadas con predominio de una de ellas, no deben producir el efecto de que una parte sólo formalmente diferenciada se la única afectada con la decisión judicial de la declaración de quiebra...”
- ✓ S.A. Mellor Goodwin CIF (18-10-73), frente al impuesto a las ventas no configuraban el hecho imponible las operaciones realizadas entre dos sociedades que conformaban un conjunto económico, por lo cual solo eran relevantes las realizadas por el conjunto con terceros. “Los tribunales pueden discernir el velo societario.... ya que de lo que se trata es de la necesaria prevalencia de la razón del derecho”
- ✓ S.A. Ford Motor Argentina (2-5-74), teniendo por configurado un conjunto económico con la empresa exportadora se concluyó en que los pagos o acreditaciones de la entidad local a favor de la del exterior, en cuanto excedían al precio o valor de costo en cabeza del exportador, no constituían intereses sino remesas de utilidades de fuente argentina alcanzadas por el impuesto a los réditos.
- ✓ Kellogs Co. Arg. S.A.C.I.F. (26-2-85) luego de discernir el velo societario en interés de los componentes de un conjunto económico que lo habían creado, haciendo aplicación de la teoría de la penetración se admitió tal estado de cosas a favor del contribuyente que invocaba la realidad económica.

Otros fallos de distintos tribunales también se han hecho eco del principio de “realidad económica”, entre los que se destacan:

- Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala IV –24/05/2001- Elle s S.A. (T.F. 15.566-I)c. D.G.I. : “En la determinación del hecho imponible se debe atender a la sustancia y no a las formas jurídicas de los actos involucrados, o sea que los artificios usados por los contribuyentes no deben prevalecer sobre la realidad que encubren, debiendo prevalecer la razón del derecho por sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutiva de la sustancia que define la justicia, sea esta favorable al fisco o al contribuyente”.
- Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala V –12/7/2000- Standard Motor Argentina S.A.I.C. c. D.G.I. : “Corresponde aplicar la sanción prevista en el artículo 46 de la Ley 11683 (t.o. 1998) al contribuyente que mediante la existencia de maniobras dolosas tendientes a defraudar al Fisco, se apropia indebidamente de créditos fiscales, tergiversando la realidad económica de los hechos con incidencia directa en la determinación del impuesto”.
- Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala III -22-3-94- Loussinian, Eduardo c. D.G.I. s. Recurso de Apelación : Las declaraciones juradas suscriptas por los responsables y que éstos aducen como veraces, deben reflejar los datos de la realidad de sus operaciones que configuren el hecho imponible, motivo por el cual, conforme a las normas legales en vigor, se les exige el respaldo de los antecedentes que permitan apreciar su veracidad. Es así que de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 40 y 41 de la Ley N° 11683, tales datos están sometidos a verificación por parte de la D.G.I., la que juzga su adecuación a la realidad incluso mediante razonamientos con los que pueden quedar sin base los rubros declarados, siendo a cargo del contribuyente probar la entidad y cuantía de las cifras y conceptos declaradas como veraces (cfr. Corte Suprema-Fallos 368:514; 30/9/74-“Emerson”), así como el error de los razonamientos que los utilizan.
- Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala II –7/8/84- Navarro Hnos. S.A.C.I.F. : En los términos del art. 12 de la Ley 11683 lo decisorio, en cuanto a la gravabilidad de una conducta económica, es la adecuación o ajuste de la intención objetiva de las partes exteriorizada en los hechos, con el tipo fiscal correspondiente. El Fisco, en consecuencia, en los casos de inadecuación entre la realidad económica y forma jurídica, puede prescindir de las apariencias creadas por las partes y determinar la obligación tributaria en atención a la realidad que subyace (En la especie los automotores usados ingresaron a la firma como parte del precio de la unidad nueva sin que quienes compraron unidades nuevas entendiesen que otorgaban al efecto mandato de venta, por lo que la conducta de la actora es imponible en los términos de la ley 20.631)
- Cámara Nacional de Apelaciones en Lo Contenciosoadministrativo Federal, sala II –San Martín Refrescos S.A.C.I. : El principio de la autonomía de la voluntad (art. 1197, Cod. Civil), así como el de la realidad económica, propio del derecho tributario (art. 12, ley 11683, t.o. 1978), concurren a fin de descartar que, en el caso, la intención del contribuyente haya sido la de transferir la propiedad de los envases, habida cuenta no existir controversia en punto a la reserva que la actora formula al recibir el depósito a raíz de las ventas de bebidas gasificadas de su producción. La voluntad así expresada no solo es coherente con la índole de tal comercio, sino que es práctica normativamente receptada, al haberse previsto en el Código Alimentario la posibilidad de grabarse en los envases su calidad de no negociables, con esa u otras expresiones análogas, y decomisarse aquellos en el supuesto de no respetarse tal característica (art. 1017). Ninguna trascendencia cabe entonces asignar a la posible similitud de la entrega de envases por la actora a sus clientes, con figuras jurídicas que conduzcan a un resultado adverso a la expresa voluntad de la actora y al objeto de la actividad comercial, toda vez que se trataría de figuras jurídicas inadecuadas y de las que debe prescindirse para encuadrar el efectivo negocio económico que se celebró (art. 12 antes cit.)
- Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal –20/2/62- Norloff, Bjorn Fjeth y otro c. Banco Central de la República Argentina- Revista Jurídica Argentina La Ley 107-943 : Es indudable que en materia económica, financiera y fiscal – en el caso control de cambios-, hay que estar a la realidad de los hechos y prescindir muchas veces , de las formas jurídicas con que las partes los presentan si no se quiere frustrar, por simples subterfugios formales, los propósitos perseguidos por las respectivas normas jurídicas que a sus fenómenos atañen.
- Cámara Nacional Comercial, Sala E, “in re” Banco Shaw S.A. c. Gendelman, Gregorio (L.L. 1990-B, 89-; E.D., 136-140): “La admisión de la acción de simulación no exige una prueba directa e irrefutable, porque eso es imposible cuando la acción es ejercida por un tercero, pero sí la concurrencia de un conjunto de indicios y presunciones lo suficientemente graves, precisas y concordantes para llevar al juzgador la convicción de que se está ante un acuerdo simulatorio, con propósito de engañar, de crear la falsa apariencia de que se ha enajenado un bien que permanece en el patrimonio del deudor”
- Cámara Nacional en lo Penal Económico, sala B-30/12/03-“Real de Azua, Enrique C. Y otros s/ asociación ilícita” causa 51125: “Las sociedades presuntamente ficticias que habrían sido creadas fueron utilizadas, en

principio, para la simulación de operaciones comerciales con contribuyentes cuya existencia no está cuestionada, por medio de las cuales éstos últimos habrían reducido indebidamente la base imponible de sus obligaciones tributarias. En ese marco, por la gran cantidad de personas jurídicas que habrían echado mano del “servicio” investigado, se advierte la presencia de finalidad –exigida por el tipo del art. 210 del Código Penal- de cometer “...una pluralidad de planes delictivos, que no se agota en una conducta delictiva determinada...”

- Tribunal Fiscal de la Nación , sala B-(9/6/03)-“Médanos Soc. Civil de Construcciones”-La Ley on line-: “Cabe confirmar el ajuste en el IVA efectuado por la DGI a una sociedad civil que se dedica a la construcción, ya que de la realidad económica de los contratos efectuados con los socios capitalistas surge que se trata de una estructura jurídica inadecuada para operaciones de compraventa de inmuebles donde el único nexo entre socios y sociedad es conseguir la escrituración a nombre de éstos para luego apartarse de la sociedad, ajustándose a derecho la interpretación fiscal relativa al momento de la configuración del hecho imponible, considerando como tal el de la toma de posesión”.

Problema intencional

La tendencia internacional es incorporar lo que se denomina cláusulas antielusivas genéricas al ordenamiento legal.

En el Informe General del Congreso de la International Fiscal Association –Oslo 2002- se señalan como corrientes:

1. Solo algunos países parecen no contar con normas de origen legislativo o jurisprudencial sobre elusión impositiva en general. Colombia, Japón y México integran este grupo, aplicable a Bélgica hasta 1993 y Canadá 1998 e Italia.
2. Muchos países sancionaron normas de origen legislativo sobre elusión impositiva en general (también llamadas Normas Generales antielusión impositiva; en inglés General Anti-Avoidance Rule) entre ellos Argentina, Austria, Bélgica, Canadá, Finlandia, Francia (parcialmente), Alemania, Hungría, Corea, Luxemburgo, los Países Bajos, Nueva Zelanda, España y Suecia.

Entre las cláusulas generales se pueden distinguir: las basadas en la interpretación de la norma (art. 1° LPT alemana), de las que miran el negocio jurídico mas que la norma que se pretende aplicar (-España :art. 25 anterior Ley Gral. Tributaria, -Argentina :art. 2° LPT , Alemania : art. 42 Ordenanza tributaria)

3. Entre los países con normas de origen jurisprudencial sobre elusión impositiva en general cabe mencionar a Dinamarca, Francia (parcialmente), India, Noruega, Suiza, el Reino Unido y Estados Unidos.

Hay tendencia, significativamente creciente, dirigida a la sanción de normas de origen legislativo. La construcción jurisprudencial de distintos países de tradición anglosajona toma distintos criterios: -a. El de sustancia sobre la forma; -b. El propósito de los negocios; -c. La realidad económica ; -d. Los actos jurídicos vinculados. Se trata de la misma lógica no expresada de manera común.

En general, Tarsitano(2004) remarca que, es a los países de sistema de derecho continental a quienes mejor se les aplica el sistema de cláusula general antielusión entre distintos sistemas:

- El del abuso de derecho: Alemania
- El de la simulación: Francia
- El del fraude de ley: España (ahora reemplazado por la norma referida al Conflicto en la aplicación de la norma tributaria)

En Argentina la norma general antielusión adopta fundamentos de la Escuela de Pavía, prevé interpretación de las normas según el criterio de la realidad económica y la posibilidad de recharacterizar los negocios jurídicos conforme el mencionado criterio.

Francia ha condenado el abuso de derecho, se trata de distinguir entre actos normales de gestión y actos anómalos

España recepta el instituto del fraude a la ley, previsto por primera vez en la Ley General Tributaria en 1963 y luego a través de la modificación introducida por Ley 25/1995 se incorpora como art. 25 “En los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas o de las relaciones jurídicas utilizadas por los interesa-

dos” luego en la Ley 58/2003 Nueva Ley General. Tributaria, se detalla en el art. 15 (Sección III del Cap. II del Título I) el “Conflicto en la aplicación de la norma tributaria” estableciéndose que:

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias: Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones.

Artículo 16. Simulación.

1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente

Criterio de consideración o significación económica que en la Argentina se denomina “principio de la realidad económica” introducido en la Ley de Procedimientos Tributarios por Decreto 14341/46 ratificado por Ley 12922 (B. O. 27-5-47) y que en la actual redacción de la norma (texto ordenado en 1998) se corresponde con los artículos 1° y 2° los que textualmente rezan:

Artículo 1° - 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.

Artículo 2° - 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.

Fraude de ley

Fraude de ley es el intento de amparar el resultado contrario a una ley en otra disposición dada en verdad con una finalidad diferente. El negocio en fraude a la ley consiste en utilizar un tipo de negocio o un procedimiento comercial con el que se busca evitar las normas dictadas para regular otro negocio: aquel, precisamente, cuya regulación es la que corresponde al resultado que se pretende conseguir con la actividad puesta en práctica. Castro (1985)

Algunos autores pretenden asimilar el fraude de ley a la elusión señalando que mientras que en la elusión no se realiza el hecho imponible, y tampoco se obtiene el resultado, en el fraude a la ley no se realiza el hecho imponible, pero se obtiene el resultado económico deseado. Disentimos totalmente con tal postura porque tal como se desarrollara in extenso, la concreción del resultado económico implicará el nacimiento del hecho imponible con independencia de las formas que se hayan adoptado.

El fraude a la ley se logra a través del uso abusivo de las personas jurídicas o a través de conductas abusivas.

Conducta abusiva: En un intento de definición se suele decir que “el caso” se presenta como una “burla” a la ley, toda vez que las conductas de los sujetos en apariencia acatan la ley, pero hacen de ella un uso instrumen-

tal que elude los alcances y los fines que el ordenamiento jurídico, tomado éste como “unidad e integralidad”, ha tenido en miras regular.

Entendemos que las manifestaciones más frecuentes de fraude a la ley en materia fiscal, con el que se pretende disfrazar la “realidad económica” pueden agruparse en cuatro categorías:

- **Operaciones simuladas:** En éste caso la persona jurídica legítima, se vale de operaciones falsas que le permiten: generar saldos inexistentes (v.g. pasivos), provocar desapoderamiento de bienes (insolvencia), disminuir los saldos a ingresar al Fisco mostrando una situación más desfavorable que la real a través de la utilización de facturación apócrifa de compras o gastos, entre otras.
- **Sociedades apócrifas:** Figuras societarias huecas, carentes de responsabilidad y, en general, al borde de la insolvencia, que se *interponen* en el circuito económico con el propósito de:
 - no pagar el impuesto que hubiera correspondido de no existir la entidad que se interpone
 - usufructuar beneficios que, de no existir la entidad interpuesta, no hubieran correspondido
 - generar operaciones “simuladas” que desvirtúan el verdadero circuito económico.Estas sociedades son las vulgarmente llamadas “de cartón”, “de papel” o “de paja” y resultan funcionales en la estrategia del fraude a la ley. (quién se vale de “ellas” entendemos no puede argumentar “buena fe”, como se pretende en algunos argumentos defensivos.
- **Sociedad funcional:** Persona jurídica creada por un grupo económico que es utilizada, con alguna fachada de actividad para el único fin de disminuir la carga tributaria, deslindar responsabilidades o usufructuar beneficios que no le hubieran correspondido. Si bien la diferencia puede parecer sutil respecto de las anteriores, lo que marca en los hechos la diferencia es el ejercicio del control de la persona jurídica, se podría decir que se trata de una “apócrifa controlada”, por lo cual se entiende con distinta valoración en el régimen punitivo y respecto de la detección por parte de las Agencias Tributarias.
- **Actividades simuladas:** La sociedad resulta real pero su actuación encubre fines que no concuerdan con el objeto social o la figura jurídica adoptada. Se trata de la creación de una actividad “en apariencia” cuando la actividad real resulta ser otra. Existe divergencia entre la voluntad declarada y la voluntad real, resulta entonces un negocio simulado que es querido como medio pero no como fin. Así a una situación real que permanece oculta le corresponde una situación aparente contraria a la realidad. Obviamente la realidad aparente resulta fiscalmente favorable tal es el caso de las sociedades comerciales escondidas bajo la fachada de una fundación, las empresas constructoras bajo la figura de un fideicomiso, etc.

Como se puede observar en las últimas categorías enunciadas se logra una mayor identificación de la responsabilidad subjetiva, lo cual no impide sancionar a los sujetos, a que se alude en los primeros ítems, que se valgan de “artificios para defraudar al Fisco” tal como lo recepta la Ley 24769 (Penal Tributaria)

Conducta disvaliosa y sanciones

Tosto (2003) clasifica como elementos integrantes de la conducta abusiva, los que podemos adaptar en materia fiscal:

- Fraude: en sentido débil como expresión genérica de violación a las normas, en sentido fuerte como manifestación de obrar clandestino, artificio malicioso para engañar.
- Insatisfacción del crédito: producto del manejo desarrollado se evita el cumplimiento de la obligación
- Artimañas o manipulación: maniobras para burlar instrumentos legales
- Plus: obtenido como producto del obrar desplegado

Las apariencias o estructuras jurídicas articuladas para encubrir la realidad se encuentran tipificadas, en la legislación argentina, como infracciones tributarias (Ley 11683), y como delitos tributarios (Ley 24769).

En la Ley 11683 (t.o.1998), el art. 46 reprime con multa de dos hasta diez veces al que mediante “ocultación maliciosa, sea por acción u omisión defraudare al fisco”, estableciendo el art. 47 inc. e) como medio de prueba para el dolo (inversión de la carga de la prueba del tipo subjetivo): “cuando se declaren o hagan valer tributariamente formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas del comercio, siempre que ello oculte o tergiverse la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa en la determinación de los impuestos”.

La ley 24.769 (Penal Tributaria) en su art. 1° se refiere a “ocultaciones maliciosas”; el 2° inc. b) tipifica como delito fiscal calificado su comisión con intervención de persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado; o la utilización de artificios para defraudar la fisco con ocultaciones maliciosas para aprovecharse de beneficios fiscales indirectos (art. 2° inc. c)) o directos (art. 3) o unos u otros en el delito de peligro o tentativa (art. 4°).

La ley 25874 (B.O.22-1-2004) incorpora determinadas figuras delictuosas a la Ley Penal Tributaria, entre ellas la asociación ilícita provocando reacciones de distintos sectores, incluso de la Justicia.

En este sentido, Perez y Fiocco (2004) destacan el déficit del Derecho Penal en la represión de los delitos económicos, señalando como causas que confluyen para posibilitar esta situación, entre otras, a:

- ✓ Los sujetos activos de los denominados delitos económicos ostentan generalmente un nivel profesional y socioeconómico importante que usan para enmascarar la comisión de diversos ilícitos, que por otra parte, están generalmente relacionados con actividades lícitas de la empresa de modo que las conductas delictivas no son detectables con facilidad. En ésta línea referencian a Perez (1982) parafraseando a Sutherland en su hallazgo sobre la elaboración del concepto de “white collar crime” (“delincuencia de cuello blanco”) cuando expresaba: “El acierto de Sutherland consistió ,precisamente, en evidenciar que la delincuencia no es algo privativo de una determinada clase social y en abordar el estudio de un tipo de criminalidad que, basada en la astucia y en el fraude, permanecía totalmente impune y quedaba fuera de la órbita de los estudios de la Criminología que preterían este tipo de delincuencia , obnubilados por una errónea concepción del crimen.
- ✓ La valoración social tolerante o benevolente acerca de esa clase de hechos tiene asimismo influencia en la impunidad de los mismos. Ello se deriva de una falta de conciencia social acerca de la gravedad de estas conductas.
- ✓ El delito de evasión es, en éste sentido, paradigmático entre los ilícitos económicos, ya que aún es muy baja la conciencia comunitaria de la disvaliosidad de la evasión impositiva.
- ✓ La falta de prevención y la dificultad probatoria que presentan en la generalidad de los casos los fraudes económicos, potenciada tanto por la complacencia (en algunos casos) como por el empleo de artilugios que pueden tornar “no aparentes” durante largo tiempo, los “ardides” empleados para consumir los delitos.

Respuesta de las administraciones fiscales

Para combatir el fraude a la ley algunos doctrinarios proponen la aplicación de presunciones y ficciones, ante la dificultad de obtención de medios probatorios.

El recurso de las presunciones es utilizado en distintos países entre los que se incluye la Argentina. Entendemos que es un recurso apto para facilitar la aplicación cuando nos encontramos ante fraudes a la ley masivos y estandarizados, pero de ninguna manera éste es el remedio principal frente al delito tributario ya que si la acción represiva se encuentra pautada específicamente, para situaciones determinadas y sin existir una cláusula o norma genérica, se generará un proceso en el cual cada norma creada, generará como reacción la utilización de otras formas a fin de evitar el alcance de la misma, en una espiral ascendente en el cual la Administración siempre llegará tarde. Seguramente éste resultaría el método que mayor “seguridad jurídica” otorgaría a la delincuencia económica y fiscal.

Rosembuj (1999) cita a Morello cuando resalta la conveniencia de una cláusula general, reconociendo que la misma actúa disciplinando a los contribuyentes que se autorrestringen en sus esquemas fiscales, supera la dispersión de cláusulas antielusivas y compromete a la Administración a una adecuada motivación de sus actos. Reconociendo tres formas de reacción del Fisco:

- Mediante la interpretación de las normas para que se adapten al tipo utilizado por las partes sin alterarlo (*éste caso entendemos que es la falta de reacción frente al fenómeno*)
- A través de la reconstrucción de los negocios jurídicos realizados en abuso del derecho
- Reconstruyendo los efectos de los negocios jurídicos a partir de la aplicación al caso de la norma defraudada

La inagotable capacidad creativa de determinados operadores económicos, a fin de minimizar las cargas tributarias, exige que las Administraciones Fiscales cuenten con áreas de investigación que monitoreen en forma permanente el desarrollo de las actividades en los distintos sectores económicos, a fin de detectar en forma temprana la utilización de formas fraudulentas que conspiran, ya no contra las arcas fiscales, sino respecto de las con-

diciones del mercado en el que se desenvuelven, alterándolo y generando competencia desleal respecto del resto de los actores, atentando contra los principios de justicia tributaria – equidad, igualdad, capacidad contributiva-

El Dr. Carlos Tacchi (1993) afirmaba que “El efecto demostrativo de la evasión es difícil de contrarrestar si no es con la erradicación de la misma, en un ámbito de evasión es imposible competir sin ubicarse en un ritmo similar a ella, aparece así la evasión como autodefensa ante la inacción del Estado y la aquiescencia de la sociedad” . “No hay mejor recurso fiscal que combatir la evasión, de ésta forma se introduce equidad en todo el sistema tributario. El gran objetivo es lograr ampliar el número de contribuyentes y mejorar el cumplimiento fiscal para dar vigencia al claro apotegma de que todos paguen para que cada uno pague menos.”

Concluyendo que “el evasor crea con su accionar un círculo perverso que genera ineficiencia en la economía y produce mayor evasión”

El arte de la simulación

Actividad: Construcción

Como muestra de lo que sucede en distintos sectores económicos, se seleccionó la actividad de construcción por haber ofrecido respecto del tema simulación , variedad y amplia gama de disfraces o artilugios a fin de esconder la verdadera naturaleza del negocio.

A fines del siglo pasado la actividad constructora cobró un auge extraordinario, especialmente en lo que se refiere a la construcción de barrios cerrados y grandes emprendimientos.

Como consecuencia de la explosión de la actividad se constituyeron gran cantidad de empresas a fin de ejecutar distintos proyectos. Algunas de ellas a efectos de evitar o minimizar los impuestos correspondientes a la actividad, adoptaron formas, estructuras o disfraces, los que podríamos agrupar de acuerdo al siguiente esquema:

- **Compradores accionistas:** En éste tipo de figura encontramos la constitución de dos o tres sociedades anónimas (formadas por los mismos sujetos visibles o no) con un objeto comercial (v.g. construcción y venta de un country), en donde una de las sociedades compra el terreno para la construcción, otra desarrolla la construcción de los espacios comunes y las viviendas (o a tal fin se crea una tercera sociedad). Se ofrecen a la venta las propiedades dentro del barrio a través de una oficina de ventas del mismo, a la que acuden interesados en dichas adquisiciones que se publicitan en los periódicos de mayor tirada del país.

Hasta aquí todos estamos convencidos (incluso los compradores) que se trata de una simple operación de venta de una constructora. No obstante, al momento de la formalización de la venta y posterior escrituración, el adquirente recibe una fracción de terreno y una acción de una Sociedad Anónima, englobándose en el valor de la acción el total del valor de la construcción, de los espacios comunes, sobre la cual no se tributa impuesto alguno.

Es decir que un sujeto cuyo único objetivo resultaba la adquisición de una propiedad, se vé convertido en accionista de una sociedad, la cual, producida la venta total del barrio queda como administradora del mismo con las implicancias y diferencias obligacionales que corresponden a una sociedad comercial respecto de un consorcio de propietarios.

Resultando así defraudado el Fisco y los adquirentes.

- **Sociedades sin fines de lucro:** Se han constituido también Sociedades Civiles o Anónimas que se “autotitulan” sin fines de lucro, para la construcción de edificios, tercerizándose determinados servicios en otras empresas o miembros del grupo, y en las cuales hacen participar supuestos “inversionistas” que resultan en algunos casos ser los “terceros compradores” o algunos sujetos “funcionales” al grupo que luego ceden sus derechos a los “verdaderos compradores” figurando una “inversión” o “aporte de capital” en lugar de una compra, a fin de evitar los impuestos correspondientes a la empresa constructora.

- **Fideicomisos:** El desarrollo mas sofisticado en esta materia, a la fecha, lo constituye la constitución de fideicomisos no financieros para la construcción y comercialización de viviendas en los barrios cerrados.

En este caso el fiduciante aporta el terreno, el fiduciario (administrador del fideicomiso) es quien construye, y se incorpora con carácter de beneficiarios a los verdaderos compradores de buena fe, que luego se ven en serios problemas para la titularización de su propiedad ya que en los “papeles” no compraron un inmueble sino que adquirieron “un derecho”, el que recién se podrá escriturar después de los trámites aprobatorios del final de obra y subdivisión de acuerdo a la Ley de Propiedad Horizontal, en el mejor de los casos.

A ésta altura cabe preguntarse por que operaciones tan simples como construcción y venta se hacen tan complejas? La respuesta es mas que elocuente: EVASION

Culturización tributaria

El término culturización tributaria fue acuñado por el Dr. Tacchi (1993) resultando el eje del combate a la evasión tributaria, entendiendo que produce como consecuencia llevar al plano consciente de la comunidad que ella, es la dueña de los impuestos, esto es, a que ésta advierta sin lugar a dudas, la necesidad de protección de sus intereses.

A ese efecto sostenía la necesidad de cambiar el enfoque, privilegiando la observación del “fenómeno del tributo” colocando el ángulo visual sobre el sujeto incidido o de facto: “la sociedad”, como única dueña de los impuestos, tasas y contribuciones que paga y como única destinataria de los bienes públicos que el Estado en su carácter de administrador debe proveer de acuerdo a las preferencias sociales.

Entendía como prioritario recuperar el flujo de fondos al Estado y plantear y/o desarrollar una estrategia para combatir la evasión tributaria y quebrar sus efectos sobre el sistema económico y sobre la sociedad toda, ya que, señalaba: “representa la extrema manifestación de la corrupción pues posibilita el desfalco cotidiano de la confianza pública”

Han pasado más de 10 años y se observa la misma necesidad que entonces:

Ver el fenómeno del tributo en la forma expresada tiene asimismo como fin y resultado el “levantar” el principio de solidaridad social y la responsabilidad del Estado como administrador, a niveles de percepción en la sociedad, pero no a efectos de una elucubración doctrinaria aislada o principista sino como el modo corriente y normal en que debe producirse la aplicación de los tributos y la lucha contra la evasión.

Por lo tanto, mediante la culturización tributaria al explicitarse la realidad, evadir no será solamente “incumplir las normas legales respectivas”, sino que se constituirá, ya desde la misma toma de decisión, una actitud anti-social que afecta el derecho de propiedad de la comunidad, un verdadero robo en el sentido lato del término, con las consecuencias personales y sociales que tal circunstancia implica desde el punto de vista valorativo.

En países en vías de desarrollo se dice, en términos generales, que el fenómeno de la evasión tributaria es parte de una conciencia cívica escasa de los ciudadanos, tanto a nivel individual como colectivo.

Considerando que la sociedad es la única que puede hacer permanente el cambio estructural que tienda a erradicar la evasión, todos los esfuerzos que las Agencias Tributarias destinen al cambio de “cultura tributaria” resultarán pocos hasta que no se perciba una verdadera “toma de conciencia” que se visualice en nuevos comportamientos de la sociedad en su conjunto.

Conclusiones

Se concluye acerca de la necesidad que las Agencias Tributarias cuenten con Institutos de Investigación y Capacitación flexibles al cambio, frente a la realidad dinámica a que se enfrentan, altamente capacitados, interrelacionados a fin de compartir experiencias y esfuerzos.

A través de la Investigación se detectarán en forma temprana las maniobras que se están desarrollando en el mercado y permitirá que los Institutos se constituyan en “*observatorios*” del delito y la ingeniería fiscal de manera de orientar las acciones de castigo y prevención del fraude.

Incorporamos también la Capacitación como herramienta necesaria tanto:

- Hacia el interior de las organizaciones gubernamentales, con el fin de entrenamiento de los agentes fiscales (recursos humanos) asignados para el desarrollo de tareas, con este enfoque, dado que la criminalidad basada en la astucia y el fraude monta escenarios o estructuras de mayor o menor complejidad, pero que en la mayoría de los casos, soporta las verificaciones formales desarrolladas mediante cruces de información estandarizados que desarrollan regularmente las distintas agencias fiscales.

como:

- Hacia afuera de la Administración con el objeto de favorecer el consenso social sobre la importancia de la prevención y la lucha contra el fraude fiscal y la necesidad de contar con una Administración tributaria fuerte.

Bibliografía citada y consultada

- 1 Jarach D. (2003) “Finanzas Públicas y Derecho Tributario” Editorial Abeledo Perrot
- 2 Jarach D. (1998) “La hermenéutica en el derecho tributario”, Rev. “La Información” T. LXIII p. 775- reproducido en Estudios de Derecho Tributario- Cima Bs. As.
- 3 Jarach D.(1971) “El hecho imponible” 2º edición-Abeledo Perrot
- 4 Giuliani y Fonrouge(1964) “El hecho generador de la obligación tributaria” Ed. Depalma
- 5 Corti, Aristides (2004) “Acerca de la elusión, los ilícitos tributarios y la realidad económica” Publicado en Impuestos 2004-5,18
- 6 Casas José (2004)-Coordinador- “Interpretación económica de las normas tributarias” Ed. Abaco de Rodolfo Depalma
- 7 Castro, F. (1985) “El negocio jurídico” Ed. Civitas- Madrid
- 8 Serick R.(1958)“Apariencia y realidad de las sociedades mercantiles. El abuso de derecho por medio de la personalidad jurídica” Ed. Ariel –Barcelona
- 9 Masnatta H. (1967) “La penetración de la persona colectiva: nuevos perfiles teórico-prácticos”, JA. 1967-II-17 y “Teoría de la penetración y doctrina “Clean Hands”, JA,15-360
- 10 Tosto (2003) “Algunas notas sobre la desestimación de la personalidad jurídica en la jurisprudencia laboral” –Técnica Laboral N° 125- Octubre 2003-
- 11 Telias Sara (2003) “La interposición de personas jurídicas en el ámbito tributario (impositivo aduanero e internacional): límites al tax planning” - Publicado en PET N° 248
- 12 Tarsitano A. (2004) “Presupuestos , Límites y Consecuencias de la recharacterización tributaria de actos jurídicos – La experiencia argentina” en “Interpretación económica de las normas tributarias” coord.. Casas J. – Ed. Abaco de Rodolfo Depalma
- 13 Martínez Francisco (1973) “Estudios de Derecho Fiscal” – Ediciones Contabilidad Moderna
- 14 Casado Ollero G, Falcon y Tella R., Lozano Serrano C. Y Simon Acosta E. (1990) “Cuestiones Tributarias Prácticas”- La Ley- Madrid
- 15 Rosebuj Tulio (1999) “El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario” Marcial Pons - Madrid
- 16 Morello (1991) “Il problema della frode alla legge nel diritto tributario” – Rev. Diritto e Pratica Tributaria N° 1 –T LXVII
- 17 Tacchi Carlos (1993) “Evasión tributaria. Heterodoxia o Nueva Ortodoxia”-EPonencia Argentina en el Congreso C.I.A.T –Venecia -“Concepto de elusión y de evasión tributarias y sus efectos sobre la aplicación del sistema tributario”
- 18 Kern J.R. (2000) “Vinculación económica, abuso del derecho, simulación y desestimación de la personalidad jurídica. Su relación con el criterio de realidad económica” –Periódico Económico Tributario N° 206 –9/6/200-
- 19 Kern J.R.(2004) “Normas antiabuso mas usuales” en “Interpretación económica de las normas tributarias” coord. Casas J.– Ed. Abaco de Rodolfo Depalma.
- 20 Perez D.-Fiocco D. (2004) “Prolepsis y efectos de la asociación ilícita tributaria”- Impuestos 2004-9,30.
- 21 Perez Carlos M. (1982) “El delito fiscal”- Editorial Montecorvo- Madrid cita a Sutherland “White Collar Criminality” en American Sociological Review – febrero 1940
- 22 Lopez Raffo F.M.(2005) “El corrimiento del velo societario- Alcances del art. 54, último párrafo, de la Ley de Sociedades Comerciales” – Editorial Ad Hoc – Bs.As.