

Cuadernos del Instituto AFIP

Instituto de Estudios Tributarios, Aduaneros
y de los Recursos de la Seguridad Social (AFIP)

Presidente del Instituto AFIP
Ricardo Echegaray

Director Ejecutivo
Mario J. Bibiloni

Consejo Editorial
Alejandro M. Estévez (Editor Responsable)
Susana C. Esper
Francisco Pagliuca

Diseño
Icónica

ISSN: 1851-9873. Hipólito Yrigoyen 370, (CP1086), Capital Federal, República Argentina. //
Publicación trimestral de la AFIP, confeccionada por el Instituto AFIP. // Corresponde
exclusivamente a los autores la responsabilidad por los conceptos expuestos en los
artículos firmados, de lo cual debe inferirse que la AFIP puede compartir las opiniones
vertidas o no. // Se autoriza la reproducción de los textos incluidos en la revista, con la
necesaria mención de la fuente. Impreso en los Talleres Gráficos de la AFIP, Humberto I°
110. Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Diseño y armado: Icónica.

Tabla de Contenidos

Elusión tributaria: aplicación de la teoría de la causa al principio de la realidad económica. Introducción a la trascendencia penal tributaria de los negocios jurídicos anómalos <i>Por Mariano F. Braccia</i>	9
---	---

Capítulo I: La elusión y la trascendencia penal de los negocios anómalos

Introducción.....	11
El coste fiscal de transacción y los regímenes discordantes	13
La reconstrucción del contrato a través de la teoría de la causa: introducción a la elusión y evasión tributaria.....	16
Diferencias entre economía de opción y elusión: el “juicio de causalidad propia”	19
Principio de realidad económica y de calificación jurídica.....	22
La teoría de la causa final.....	25
La recalificación y la validez del negocio	28
Ejercicio de la función recalificadora y la cláusula antielusoria general	31
Interpretación de la cláusula antielusoria general e influencia de los principios o estándares análogos	33
La simulación tributaria.....	35
La trascendencia penal tributaria de los negocios anómalos.....	38
El negocio anómalo como ardid idóneo <i>per se</i> de la evasión tributaria.....	42

Capítulo II: Los negocios jurídicos anómalos

El Negocio Indirecto	46
1. El negocio indirecto: relevancia del móvil interno.....	46
2. La objetivación de la causa motivo a través de los estándares de sustantividad jurídica o económica	48
3. Elección del tipo contractual en exceso de su finalidad típica. El caso de la donación que encubre una retribución de servicios.	50
4. El negocio jurídico indirecto simulado. Los efectos inter partes y frente a terceros del negocio indirecto.....	52
El Negocio Fiduciario.....	54
1. Negocios fiduciarios: exceso causal en el objeto negocial dispositivo	54
2. Diferencias con el negocio indirecto, la simulación y el fraude de ley.....	56
3. Fiducia <i>cum amico</i> y fiducia <i>cum creditore</i>	58
4. Negocios fiduciarios puros e impuros: el fideicomiso y el <i>trust</i>	59
5. La trascendencia penal tributaria del fideicomiso. El caso “Eurnekian”	61
6. “Eurnekian”: el principio de la realidad económica y la simulación tributaria ..	63
7. Fideicomisos simulados o ficticios (<i>sham trusts</i>).....	65

8. Corolario	67
La Simulación.....	68
1. Simulación absoluta y relativa: unidad y duplicidad de la causa-fin	68
2. Simulación subjetiva	70
a. Supuestos de interposición no personificante	71
b. Supuestos de interposición personificante	74
i. Simulación subjetiva absoluta	74
ii. Simulación subjetiva relativa: neutralización y aminoración de la carga tributaria.....	74
La intercambiabilidad subjetiva o superposición personal	75
La causa-fin genérica del contrato asociativo y el centro imputativo aparente	78
Prescendencia de las formas jurídicas personificantes: los "centros plurales"	80
El Abuso de las Formas Jurídicas.....	83
1. Abuso de las formas jurídicas y simulación: reconducción y autonomía	83
2. La metodología de la causa típica y el principio de la realidad económica.....	86
3. Efectos e implicancias de la existencia de cláusulas genéricas antiabuso en sistemas causalistas	87
4. Negocios simulados conceptualizados como supuestos de abuso de las formas jurídicas (artículo 2º, ley 11.683).....	89
a. Locación de inmueble encubierta por contrato de sociedad accidental o de comodato	90
b. Contrato de locación de servicios (de trabajo) encubierto por diversos convenios (de cesión de derechos, de honorarios, etc.).....	91
c. Transferencias de diversos bienes de sociedades encubiertas por cesión de sus acciones o transformación del tipo societario.....	94
d. Compraventa encubierta por concesión (economía de opción)	97
e. Dación en pago encubierta por mandato comercial	98
El Fraude de Ley.....	100
1. Negocio en fraude de ley y simulación.....	100
2. Negocio en fraude de ley, negocio indirecto y abuso de las formas jurídicas.....	102
3. Fraude a la ley tributaria y su diferencia con el negocio en fraude de ley (abuso de las formas jurídicas).....	105
4. La interpretación desnaturalizadora de la norma de cobertura (la "laguna indirecta").....	107
Capítulo III: Conclusiones.....	110
Elusión tributaria: aplicación del juicio de causalidad propia en el principio de realidad económica	110
La recalificación de los negocios jurídicos anómalos.....	115
1. Negocio indirecto.....	116

2. Negocio fiduciario	116
3. Simulación	117
4. El abuso de las formas jurídicas.....	118
5. El fraude de ley.....	119
La trascendencia penal de los negocios jurídicos anómalos	120
Referencias Bibliográficas	123
Acerca del Autor	127

Editorial

Es un orgullo para mí prologar esta publicación.

A mediados de 2009, a instancias del Instituto AFIP, propusimos como tema de estudio la revisión del principio de la realidad económica y su análisis en torno a su actual vigencia y alcance. Frente a la inmediata respuesta e interés del Instituto, sugerimos al Dr. Mariano F. Braccia para afrontarla, conociendo su actitud y aptitud frente a la investigación jurídica. Y es este un especial motivo de orgullo, porque como compañero de trabajo del Dr. Braccia, en los últimos años fui testigo de su crecimiento como funcionario y como jurista, que hoy queda en evidencia de todos.

La inquietud por el tema del título aparece frente a la extensa experiencia de la Administración Tributaria en la utilización del principio de la realidad económica, con distinta intensidad, y disímiles resultados a la luz de la jurisprudencia. Los fallos dictados en la materia - muchos de ellos, los más relevantes, citados en la obra de Braccia- demuestran rasgos más intuitivos que científicos en su invocación y tratamiento, tanto por parte de la Administración como de los órganos jurisdiccionales.

Braccia impulsa su investigación, y arriba a valiosas conclusiones, a través del análisis de la causa fin de los contratos; elemento éste generador de intensos e históricos debates en derecho privado. La propuesta es fundamental, por el complemento teórico que brinda al estudio de la cláusula antielusiva general en trato; como así también por el obligado ejercicio que tenemos, como intérpretes jurídicos, de introducir en el estudio tributario el examen de los elementos estructurales de los negocios jurídicos a la luz de la regulación normativa y teórica que les es propia. Para atribuir resultados fiscales a determinado negocio, éste debe ser correctamente tipificado, conforme a las normas civiles, mercantiles, cambiarias, bursátiles, etc., que lo regulan.

Así, se sostuvo que "a causa como fin abstracto del negocio permite su calificación, adquiriendo así un papel de relevante importancia en la tarea de integración e interpretación del acto jurídico, ya que constituye la tarea previa a tales procesos".¹ Del mismo modo la jurisprudencia, aunque en escasos precedentes, ha receptado a este elemento estructural de los contratos a los fines de su correcta calificación jurídica².

¹ VIDELA ESCALADA, F.; "La causa en el derecho civil"; pag. 394.

² Aluden a la causa como finalidad abstracta: CCiv. 1º Cap, 22/8/38, LA LEY 12-250; CNCiv. sala A, 25/6/52, JA, 1952-III-245; CNCiv., sala D, 6/11/61; JA, 1962-III-41; CNCiv., sala E, LA LEY, 1978-B, 273; :

Braccia concluye que el análisis de la teoría de la causa nos lleva a tipificar adecuadamente los negocios jurídicos analizados, tanto bajo el amparo del denominado principio de la realidad económica, como del criterio de la realidad jurídica efectiva. Es que en todos los casos, se trata de un mecanismo de control de licitud de los contratos, que representa al interés público comprometido, por encima de la autonomía de la voluntad del contratante.

Debe quedar en claro que el principio de la realidad económica no soluciona lagunas normativas en materia fiscal, pero sí otorga imprescindible fundamento legal a las facultades de la administración de calificación y recalificación de negocios jurídicos a los fines de la aplicación de la norma tributaria. Así, frente a desvíos en el encuadre jurídico de los negocios con incidencia tributaria -fraudulentos o no-, aparece este remedio legal que faculta a la Administración a desconocer las formas negociales sin necesidad de recurrir a procedimientos impugnatorios específicos en sede civil, comercial, etc., por simulación, fraude, abuso de formas, y demás anomalías acabadamente reseñadas en la investigación que sucede.

Invito al estudio del trabajo del Dr. Braccia; recomendando dejar disponible una mirada en la realidad de los casos que nos enfrentan en la práctica tributaria habitual. En ese sentido, parte de la importancia de la obra se encuentra en el sencillo reconocimiento de las categorías planteadas por Braccia en la práctica cotidiana; ello, fusionado con un elevado contenido teórico a los fines del encuadre normativo (tributario, infraccional y/o penal) de tales casos.

Celebro, por último, el espacio de investigación brindado en el marco de la Administración Tributaria, a los fines de profundizar el estudio de aquellos temas que, lejos de permanecer en un plano teórico-abstracto, brindan diagnósticos y/o soluciones a las cuestiones concretas que se presentan en nuestro ámbito profesional.

Dr. Juan Pablo Fridenberg
Jefe (Int) del Departamento Legal
Grandes Contribuyentes Nacionales

CNCiv., sala A, 22/12/60, JA, 1961-III-445; etcétera (citados por BREBBIA, Roberto H.; "La causa como elemento del negocio jurídico en el derecho argentino y comparado"; La Ley 1991-E, 884- Derecho Comercial Doctrinas Esenciales Tomo II, 249- Obligaciones y Contratos Doctrinas Esenciales Tomo IV, 417).

Elusión tributaria: aplicación de la teoría de la causa al principio de la realidad económica

Introducción a la trascendencia penal tributaria de los negocios jurídicos anómalos

Por Mariano F. Braccia

RESUMEN

La aplicación del principio de la realidad económica (artículo 2º, Ley 11.683) de acuerdo con la metodología de la causa final, permite establecer una categorización de los negocios jurídicos anómalos utilizados con fines elusivos. Esta delimitación conceptual sirve para dotar de un fundamento jurídico recalificador a la exigencia del gravamen eludido, concomitantemente al criterio económico y aún, en prescindencia de la vigencia de un principio de calificación jurídica. Asimismo, su efecto más relevante radica en la posibilidad de reconocer la trascendencia penal tributaria de los negocios jurídicos anómalos.

Palabras clave: economía de opción – evasión – principio de calificación jurídica – recalificación – simulación – negocio indirecto – negocio fiduciario – abuso de las formas jurídicas – fraude a la ley

Capítulo I: La elusión y la trascendencia penal de los negocios anómalos

Introducción

Tal vez, el mayor inconveniente que se plantea al momento de establecer una definición de la “elusión tributaria”, sea el de suponer un rasgo entitativo –cuando no apodíctico- en la categoría, lo que en buena parte explica la formulación de elaboraciones al extremo iconoclastas para aprehenderla. Ello, no obstante, no iría en desmedro suyo –ni de una *episteme* a su alrededor- de no ser porque, ni siquiera, se alcanza a conciliar el signo valorativo que le corresponde. De este modo, la elusión linda, y no siempre, entre los conceptos de economía de opción y evasión, bien que se destaque –de acuerdo con la postura del autor- su licitud o ilicitud, respectivamente, y en este último caso requiriendo de nuevos delineamientos teóricos, claro está, puesto que en nada afecta una superposición lícita cuando, por el contrario, sea mérito de imputaciones de diverso orden (infracional o delictual) aquélla que manifieste los caracteres de una concurrencia ilícita.

El carácter instrumental del concepto parece ser el que mejor se le condice: se justifica la falta de perfeccionamiento del hecho imponible en la realización de un hecho, acto jurídico o –concreta y específicamente- procedimiento contractual referidos a una operación económica diversa a la prevista por aquél para dar nacimiento a la obligación tributaria. Así entendida, la elusión no distaría de reproducir una operación de subsunción normativa, o mejor dicho, la constatación de la conducta predispuesta a determinar la ausencia de una correspondencia fenoménica con la hipótesis de incidencia normativa, en la que prevalece, por medio de la elección del tipo negocial que interrumpe dicho nexo causal, una motivación excluyente de ahorro fiscal. Aún así, tampoco podría descalificarse tal opción (intención) con incidencia de minoración fiscal, si el tipo negocial responde, de todas maneras, a un interés económico subyacente. La anomalía se presenta cuando, sin renunciar a los beneficios del régimen jurídico de una determinada tipología contractual o situación jurídica, los contrayentes se prevalecen del régimen fiscal de otra, de suyo, no alcanzada, o en menor medida por el gravamen. Cuando se verifica una concordancia entre régimen jurídico y efecto fiscal, tal situación podrá calificarse como de economía de opción; por el contrario, cuando se concilia

(combina) lo mejor de cada régimen (jurídico y fiscal), el supuesto aparece como de elusión tributaria.

La mención al régimen fiscal respectivo abarca tanto al correspondiente a cada tipología contractual, en la expresión arquetípica del fenómeno, como a un concepto más amplio que recepta los supuestos elusorios establecidos mediante hechos y actos jurídicos cuya incidencia corresponde no subestimar. De esta manera, se ha destacado la existencia de comportamientos omisivos de elusión, tales como no convocar tempestivamente la asamblea, no modificar la sede ante el cambio de localización de la actividad, etc., incumplimientos que si se configurasen como presupuesto de infracciones formales perderían su carácter de elusorios (Rosembuj, 1994:83). Más propiamente, corresponde relevarse las prácticas usuales en las operaciones internacionales destinadas a la búsqueda de la más conveniente localización territorial del sujeto, el abuso o uso impropio de los tratados de doble imposición a través de la elección de los puntos de contacto internacionales (*treatys shopping*), etc., materia que excede el objeto del presente estudio³.

En cuanto atañe específicamente al empleo negocial, introducir un análisis económico del contrato de acuerdo con el cual, la elección de un determinado dispositivo conlleva, entre otros, un coste fiscal de transacción asociado, permite estudiar la problemática de la elusión tributaria en acuerdo con la teoría de la causa en el negocio jurídico. Es por ello, que la elusión tributaria replica a nivel de los efectos tributarios de una operación, una reconstrucción del sinalagma acorde con la finalidad práctica de las partes, lo que permite su análisis desde una óptica, que bien puede carecer de originalidad (se reitera la crítica iconoclasta) pero gana en certeza por cuanto, una vez definida la causa final adecuada, el efecto fiscal es una consecuencia suya indisociable (coste fiscal de transacción).

Las definiciones entitativas de la elusión tributaria respecto de las categorías de economía de opción y evasión tributaria, se acercan más a vagas entelequias cuando ello obvia o no advierte adecuadamente, la necesidad de determinar los negocios jurídicos anómalos que integran a cada una de ellas, aunque no deje de reconocerse la dificultad práctica de hacerlo. Al respecto, los negocios jurídicos anómalos son aquellos en los que no se verifica una correspondencia entre la causa típica del negocio exteriorizado y la operación económica que se concreta en la realidad, entre los que se incluyen a los negocios jurídicos indirectos, los fiduciarios, la simulación, el fraude a la ley, y aquellos en que se distinga

³ Ver Teijeiro (2007).

un uso inapropiado de los mismos (abuso de las formas jurídicas). Es inherente al negocio jurídico anómalo la constatación de un defecto en la causa típica negocial, su manipulación o tergiversación, lo cual los dota de un rasgo de artificiosidad que los acabaría ligando a un pertenencia genérica equívoca como podría señalarse la de “negocios aparentes”. Es preferible sostener el calificativo de “anómalos” o “anormales” (siempre en referencia a la causa típica) puesto que la diferencia entre negocios simulados y verdaderos constituye una distinción fundante entre estas especies, y aún reiterar que no sólo dicha anomalía se presenta en supuestos negociales, sino a través de hechos o actos jurídicos unilaterales.

El coste fiscal de transacción y los regímenes discordantes

Rosembuj (1994: 51 y ss.) diferencia entre contratos perfectos y contratos imperfectos; y la autonomía contractual y el esquema patrimonial u operación económica, conceptos todos ellos que se interrelacionan, y que permiten distinguir los supuestos de economía de opción (planificación fiscal) y elusión, respectivamente. Con relación a la economía de opción, destaca su carácter de materia jurídica irrelevante para el ordenamiento tributario, en tanto producto de una autonomía meramente lícita (Santi Romano) que se desenvuelve en los espacios jurídicos vacíos (Bobbio) que aquél, expresa o implícitamente, deja para la actuación de dicha autorregulación. La delimitación de este ámbito de fiscalidad excluida no cesa, sin embargo, de ser fuente de complejas teorías que por el mismo conducto conllevan a la definición -por la negativa- de la elusión tributaria. No basta con reconocer la existencia de un ámbito liberado de imposición, sino que es necesario determinar su extensión, la que si no es expresamente reconocida por el ordenamiento (opción fiscal) debe ser inferida (economías de opción implícitas). En este sentido, el aprovechamiento de economías de opción que no requieren del empleo predispuesto de esquemas negociales puede ser justificado, mayormente, por apelación a fundamentos hermenéuticos propios del análisis del ámbito de incidencia de cualquier hecho imponible. Cuando, por el contrario, importen la adopción de tales instrumentos, el análisis de un supuesto de economía de opción sólo podrá hacerse por decantación de uno elusivo, y ello porque no puede pretenderse que el legislador haya podido prever en la hipótesis

normativa todos aquellos supuestos que la aptitud creativa/conceptiva⁴ del negocio provee para eludir el gravamen.

De la misma manera que se pretende rechazar la presencia de supuestos elusivos desde una interpretación proclive a reconocer la existencia de economías de opción implícitas, equivocadamente, a la inversa, puede sostenerse su negación por una aplicación indiscriminada del principio (interpretativo) de la realidad económica. Ambos argumentos adolecen de un sesgo principista que los invalida. En cambio, el análisis de la elusión fiscal a través de la metodología de la causa negocial reniega de cualquier premisa o teleología rectora⁵.

De acuerdo con una introducción de la teoría de la causa, el coste fiscal de una determinada operación económica es un coste de transacción cuya asunción puede desalentar la conclusión de un contrato (Rosembuj, 1994:48), a la vez que es de utilidad para distinguir los supuestos de economía de opción y elusión tributaria. En efecto, el supuesto (tautológico) por antonomasia de economía de opción resultaría aquél en que se constata la evitación del hecho imponible por la renuncia a concretar el tipo negocial que recepta la operación económica que provoca su perfeccionamiento. No obstante, llevar al extremo esta premisa conlleva a desprestigiar, por su efecto paradójico, los dos componentes que integran al “contrato perfecto”: la racionalidad de las partes y el entorno del contrato (Rosembuj, 1994:48). En efecto, para que tuviese justificación la evitación del contrato, la racionalidad de los agentes en vistas a una maximización de sus beneficios evaluaría como disuasivo del entorno fiscal, el coste fiscal de la operación jurídica, de modo que primase el ahorro de aquél por sobre la expectativa de retorno susceptible de generar el negocio. Si así fuese, el propio sistema impositivo introduciría un coste de transacción exorbitante que las partes no deberían tolerar por resultar excesivo al obstaculizar la eficiencia

⁴ “En el objeto contractual se congenia un dispositivo jurídico (vgr: compraventa, locación de servicios, etc.) en la prosecución de un interés económico. Tan es así, que la mutación constante de éste último, responde una aptitud conceptiva del acuerdo, comprobados los requisitos de licitud, posibilidad y patrimonialidad de dicho interés. Dicha facultad es coherente con las exigencias de un marco operativo (mercado), que hace advertir a sus agentes, con trastorno para sí, la contracción que pudiese derivar de una regulación compulsiva (vgr: traslado de costos al consumidor, complejidad de las presentaciones, posibilidad de competencia, etc.)” (Braccia, 2003:12)

⁵ En efecto, Palao Taboada (2004), refiriéndose a la nueva cláusula antielusión del artículo 15 de la LGT española, señala que su novedad es más aparente que real, puesto que “no es algo muy distinto del viejo fraude a la ley: una configuración inadecuada, que necesariamente tiene que basarse en la aplicación de una norma jurídico-privada (a la que en la técnica del fraude a la ley se designa con el término ‘ley de cobertura’), mediante la cual se pretende eludir una norma tributaria; de modo que una vez calificada dicha configuración como efectivamente inadecuada, la consecuencia es la aplicación de la norma que corresponda a la naturaleza de los actos o negocios (en la técnica del fraude a la ley ‘ley defraudada’). Puede notarse así cómo el afán de innovación puede no pasar de un remozamiento de metodologías cuya vigencia no cabe desatender

en la conclusión del contrato (confiscatoriedad), aunque no sólo limitado a ello, y comprendiendo a todas aquellas alteraciones que la dificulten.

Sin embargo, aún sin llegar al extremo de que las limitaciones del entorno resulten obstativas de la eficiencia del contrato, los agentes pueden, en miras de maximizar el beneficio de la operación, reducir hasta su límite permitido el coste fiscal de transacción (economía de opción), o aún hacerlo de manera ilícita pero sin que ello implique la renuncia del esquema negocial conductor del negocio sino una mera alteración de tipología jurídica (elusión). En este último caso es cuando se produce la combinación de regímenes discordantes que califica la “imperfección del contrato”: el negocio se concluye bajo una determinada tipología pero cumple la función de otra y se grava de acuerdo con la primera al efecto de prevalecerse de un ahorro fiscal. En consecuencia, a la par que se evita el coste fiscal de transacción de la operación económica por que efectivamente se están rigiendo las partes, se traslada un coste de transacción a la Administración Tributaria consistente en una manipulación de la información que se le brinda a los efectos de la calificación tributaria de la operación, lo que redundará, finalmente, en una asignación ineficiente de los recursos económicos, generando costes sociales (Rosembuj, 1994:65).

En conclusión, en un contrato perfecto, la racionalidad económica es la que justifica el ahorro fiscal, la economía de opción es directamente ofrecida o inferida de la propia ley fiscal puesto que existe una correspondencia entre la elección del tipo contractual y su coste fiscal; mientras que en el contrato imperfecto, tipo y coste resultan de una ordenación de su actividad por el agente en procura de una ventaja fiscal que no se produciría si aquélla no se instrumentase y se exteriorizase conforme el tipo que, no sólo es el que mejor se ajusta a su interés, sino que es aquél cuya causa típica efectivamente se desenvuelve en los hechos aunque de manera solapada. Resulta concluyente así, la distinción que efectúa Kruse (2001:597) entre una forma jurídica adecuada (economía de opción) como expresión auténtica de lo que se pretende realizar desde el punto de vista económico y otra inadecuada (elusión) que trata de conseguir solo en forma indirecta el objetivo que se pretende y que, por lo tanto, es forzada, antieconómica, artificiosa y a menudo ineficaz, resultando de ello la razón para asignar el tratamiento fiscal correspondiente a cada una.

La reconstrucción del contrato a través de la teoría de la causa: introducción a la elusión y evasión tributaria

Frente al supuesto de un contrato imperfecto, se propone la reconstrucción del contrato perfecto a través de la cual se revela la verdadera causa típica del negocio y se la concilia con el coste fiscal adecuado a la misma, lo que introduce un *principio de réplica* según el cual se recupera la situación originaria del supuesto de hecho respecto del que correspondió ser aplicada la norma defraudada (Rosembuj, 1994:64)⁶. Dicha reconstrucción viene impuesta por la inadecuación de la que adolece el tipo negocial adoptado, y en tal sentido, cabe coincidir con Otto Bahr en que resulta reveladora de aquélla la circunstancia de que, con frecuencia, para una o ambas partes, las consecuencias del negocio elusivo resultan bastantes desventajosas en relación con las que hubiesen correspondido a la forma jurídica adecuada; inconveniencia que, no obstante, es aceptada porque resulta esta vía indirecta la única que permite obtener los negocios económicos, evitando la verificación del hecho imponible (cit. por Kruse 2001:597). La función de calificar la naturaleza jurídica del contrato se efectúa, entonces, en sistemas causalistas, a través de la teoría de la causa⁷.

Establecido así un primer deslinde entre la economía de opción como materia jurídica irrelevante y la elusión tributaria como referente de ejercicios de la autonomía privada carentes de causa o fuente de negocios aparentes (simulados o fraudulentos), con insuficiencia de causa o programación dolosa con el fin de evitar la ley coactiva (Taveira Tôrres, 2004:336)⁸, los conceptos de reconstrucción del contrato

⁶ “El fraude de ley, en esta idea, es un concepto próximo a la reconstrucción del contrato perfecto, puesto que su aspiración es a la aplicación de la ley esquivada, ya que se interpreta que es lo que atañe al contrato o negocio jurídico celebrado. La aplicación desviada de información hace imperfectos los pactos privados y su efecto es el retorno al origen de la situación ante la aplicación de la ley de cobertura (sin perjuicio del costo de transacción que supone convertir el esquema patrimonial en puro esquema fiscal, cubierto por el negocio en fraude de ley). (Rosembuj, 2004:65).

⁷ “De esta forma, la causa considerada en su sentido objetivo, constituye el elemento que permite calificar la naturaleza jurídica de un negocio. Es lo que se prevé en el artículo 1326 del Código civil, según el cual ‘El contrato no será juzgado como de compra y venta, aunque las partes así lo estipulen, si para ser tal le falta algún requisito esencial’. Esta disposición, formulada respecto de la compra y venta por razones históricas, es aplicable por analogía a todo el campo de los negocios jurídicos, y constituye una de las funciones judiciales más importantes en la materia: la facultad de calificar la naturaleza jurídica de los negocios” (Lavallo Cobo, 2006).

⁸ “No cabiendo tal encuadre, lo que se tiene en la especie constituye ejercicio legítimo de autonomía privada, con creación de negocio atípico, indirecto, fiduciario o con forma propia totalmente admisible, por lo tanto, oriundo de las tres libertades negociales: de la elección, de la mejor ‘causa’ (fin negocial), de la mejor ‘forma’, y del mejor ‘tipo’ contractual o societario, cuando estos no estuvieran definidos legalmente” (Taveira Tôrres, 2004:336).

perfecto o principio de réplica, conforme los cuales se reestablece la situación de hecho originaria (causa típica) a la que corresponde la aplicación del respectivo coste fiscal de transacción, introduce al análisis, la gravitación del concepto de evasión con relación a la elusión tributaria.

En tal sentido, resulta clásica en la materia la distinción establecida por Hensel y Blumenstein basada en el momento del perfeccionamiento del hecho imponible, conforme la cual en la elusión tributaria se impide su perfeccionamiento, total o parcial; mientras que la evasión implica un incumplimiento (culpable) de la deuda tributaria originada en la realización del hecho imponible (Rosembuj, 1994:79). Taveira Torres lo denomina el *criterio cronológico* en tanto que la diferencia entre la elusión y la evasión es exclusivamente temporal, concluyendo en que no introdujo ninguna relevancia práctica sino que, por el contrario, lo complicó (Taveira Tórres, 2008, 158). De esta manera, el objeto de la elusión divergiría del de la evasión, en tanto la primera tendería a evitar (¿u ocultar?) el nacimiento de la deuda tributaria, en tanto que, la segunda a omitir el pago de la misma. No obstante, aunque de aceptación generalizada cabría analizar la pertinencia de estas conclusiones de acuerdo con el entendimiento de la elusión como discordancia entre el tipo negocial efectivamente aprovechado y el coste fiscal de transacción soportado, que exige la adecuación de régimen conforme lo establece la norma fiscal para cada caso. Al respecto, este efecto es el atribuido por la tesis clásica de Hensel y Blumenstein respecto de la elusión al prescindir de la aplicación de sanciones por no haberse verificado el hecho imponible, concluyéndose que en ello reside el principal aporte de su teoría al romper el efecto infractor de la intencionalidad fraudulenta que se desprendería de la predisposición del negocio anómalo a la evitación de la carga tributaria, a cambio de su cumplimiento, aunque reconociendo que no todas las legislaciones aceptan esta solución (Rosembuj, 1994:184).

Lo que resulta trascendente de acuerdo con la reconstrucción del contrato o principio de réplica, es la constatación de la causa típica adecuada a la operación comercial efectivamente aprovechada por los contrayentes, puesto que la aplicación del coste fiscal de transacción es su consecuente necesario. Ello así, comprobada la existencia de un "negocio anómalo", la realidad subyacente respecto de la que corresponde la adecuación de régimen fiscal a su causa típica, trasunta la circunstancia evidente- de que aún en la elusión tributaria se produce el hecho imponible cuyo perfeccionamiento negaba la teoría clásica, sólo que a través del negocio anómalo se favorece su ocultamiento. En otras palabras, la elusión no impediría el nacimiento de la deuda tributaria

sino que ocultaría esta circunstancia. Sin embargo, corresponde destacar que esta conclusión se encuentra condicionada a la concepción que se tenga respecto de los efectos de la aplicación de las cláusulas antiabusivas, en cuanto estas técnicas consagren un hecho imposible sustituto por analogía, creen una ficción o simplemente declaren el hecho imposible existente como lo destaca Tarsitano (2007:36) al señalar que “Si la elusión ‘evita’ el hecho imposible, la cláusula general recrea desde la analogía, o la ficción, y por ello no corresponden sanciones de ninguna especie. Si la conducta elusiva constituye un intento de evitarlo, pero en sustancia lo verifica, queda abierta la posibilidad de sanciones contravencionales, porque se ha omitido declarar en forma correcta el impuesto”.

Ahora bien, ¿únicamente “sanciones contravencionales” resultan susceptibles de ser aplicadas en caso de elusión tributaria? La cuestión será analizada con mayor detenimiento, puesto que si se concuerda en que, dependiendo del tipo de técnica empleada por una cláusula antifraude en particular, se revela el hecho imposible efectivamente perfeccionado (concordancia del tipo contractual con su coste fiscal de transacción), no puede sostenerse de manera incontestable que la elusión no pueda confundirse con la evasión, o expresar una modalidad del ardid requerido por esta última, puesto que en ambas se verifica el nacimiento de la obligación tributaria, con lo que se afirmaría la premisa de que no hay hecho punible si no hay hecho imposible (Tarsitano, 2007:36). En definitiva, la cuestión introduce la problemática de la trascendencia penal de la elusión, respecto de la cual, si se consiente su consideración entitativa como categoría, restaría ponderar si ella es de carácter autónoma, diferenciada de la evasión tributaria, o si constituye una especie de esta última calificada por el medio instrumental empleado para producir la defraudación, consistente en la manipulación de figuras negociales (negocios jurídicos anómalos).

Otra variante para distinguir la elusión de la evasión es la que establece Rosembuj atendiendo al enriquecimiento sin causa que sería la base del reproche jurídico en la primera y cuyo efecto es el de exigir el reembolso de la disminución patrimonial sufrida en la medida de dicho enriquecimiento, aunque limitado a ello y por lo tanto, no sancionable. Por el contrario, la evasión, al tratarse de una infracción tributaria, de una trasgresión directa del ordenamiento jurídico, conlleva insita la sanción penal. No obstante, el autor introduce una salvedad trascendente al advertir que, si bien la elusión constituye un enriquecimiento sin causa no sancionable sino con la devolución y recuperación de la materia imponible sustraída, no debe ignorarse que también podrá conllevar una intencionalidad fraudulenta si se instrumenta a través de un abuso de

formas, aproximado su efecto a la comisión de una “infracción atípica” (Rosembuj, 1994:83). De este modo, si la técnica de la cláusula antiabuso de aplicación en un determinado ordenamiento responde a la de una de interdicción del abuso de las formas jurídicas, el aserto respecto de la inconducencia penal de esta subespecie elusiva, debilita su fuerza convictiva. Un matiz del estilo es también reconocido por Tarsitano para quien, basado en el argumento de que el ordenamiento argentino no previó la figura culposa de la omisión de impuestos respecto del uso de formas jurídicas inadecuadas o impropias, “sólo se castiga el uso instrumental cuando tenga por objeto *ocultar la sustancia económica real de los actos*, supuesto claramente identificado con la ‘simulación’. Y como tal ajeno a la elusión” (Tarsitano, 2007:37). Es así como, antes que definir el concepto de “elusión tributaria” conviene establecer las especies que la integran, en definitiva, respecto de las cuales -en particular- se determinará su trascendencia penal, o, dicho en otros términos, su mejor pertenencia genérica al concepto de evasión.

Diferencias entre economía de opción y elusión: el “juicio de causalidad propia”

La influencia del esquema causal en las categorías tributarias de la economía de opción y la elusión requiere del deslinde, respecto de la primera, de lo que se consideran “opciones fiscales”, por cuanto estas últimas, a diferencia de las anteriores, no involucran el empleo de fórmulas negociales. Ello así, las opciones fiscales se caracterizan por la posibilidad que el ordenamiento fiscal brinda al contribuyente de decidir respecto de diversos regímenes o “situaciones” jurídico-tributarias, pero sin que ello recaiga sobre las posibilidades de configuración de negocios o situaciones económicas o fórmulas negociales, todas ellas elegidas por motivos fiscales (García Novoa, 2004:109). Es preferible circunscribir la acepción de economía de opción este último supuesto, que es el que se opondrá al empleo ilícito de tal libertad de elección del tipo, propio de la elusión.

De todas formas, aún cuando se acepte la posibilidad de confusión entre las opciones fiscales y las economías de opción explícitas, entendidas como la oferta expresa por la norma de dos fórmulas jurídicas con sendos tratamientos impositivos (García Novoa, 2004:110), debe señalarse la posibilidad de que ambas especies resulten también implícitas, siendo que la alternativa no es expresamente ofrecida por la norma, sino que es inferida de la misma. Un ejemplo de lo que podría constituir una opción fiscal implícita, lo constituye la posibilidad del cómputo parcial de un quebranto para beneficiarse del pago del

impuesto -que podría compensarlo totalmente- que se utilizará como pago a cuenta de otro. De esta manera, basado en una interpretación del artículo 19 de la Ley de Impuestos a las Ganancias, el contribuyente no se ajusta a la modalidad de cómputo total del quebranto para aprovecharse de lo que entiende una opción fiscal "implícita" derivada del hecho que la norma no dispone expresamente la prohibición de computo parcial de quebrantos. Sin embargo, los argumentos en contra de esta solución también cuentan con sustento jurídico, por lo que la cuestión se reduce a una divergencia interpretativa (Braccia, 2008). Como puede verse, en el caso, la opción fiscal aunque implícita, no requiere del contribuyente la utilización de negocio jurídico alguno sino su acogimiento a una situación o régimen jurídico-tributario determinado.

Haciendo referencia concreta ya al supuesto de las economías de opción y atendiendo al reconocimiento de la posibilidad teórica de la coexistencia de una "típica o expresa" y otra "implícita", se coincide, no obstante, con García Novoa en el sentido que lo más común sea que la primera no exista, sino que la labor prospectiva del contribuyente en la búsqueda de las diversas posibilidades que se desprendan de la legislación vigente, sea la que revele la existencia de economías de opción implícitas. Es por ello, que el autor concluye en que el problema de la economía de opción no es un problema de aplicación de la norma tributaria, sino del reconocimiento de que de su interpretación puede derivarse un derecho o facultad del contribuyente de acogerse a fórmulas fiscales más beneficiosas en el legítimo ejercicio de su libertad económica (García Novoa, 2004:113). Aún así, corresponderá distinguir el supuesto de una economía de opción instrumentado a través de figuras contractuales y otro de opción fiscal como acogimiento a un régimen específico. Si bien en ambos casos el análisis se centrará, en definitiva, en la admisibilidad que la norma otorgue al contribuyente para escoger la alternativa fiscal que le sea más favorable, la economía de opción será objeto de las exigencias requeridas por la cláusula genérica antiabuso de existir- de acuerdo con el ordenamiento aplicable, con una apreciación de mayor o menor incidencia del esquema causal respecto de los negocios anómalos implicados; mientras que la procedencia de la opción fiscal se agotará en una mera cuestión interpretativa. En otros términos, la planificación fiscal no necesariamente requiere de la adopción de tipos negociales con finalidad fiscal inmediata; sólo en el caso que así sea, la hipótesis deberá verificarse conforme las exigencias de la cláusula antiabuso.

El resultado de una primera aproximación a la delimitación conceptual entre la economía de opción y la elusión destaca el hecho trascendente de la no realización del hecho imponible, o mejor dicho, la

modalidad en que ésta se concreta, la que al decir de Pistone, se debe en el primer caso, a una ausencia de tipificación de un resultado económico, mientras que en el segundo, a una "pura elección de tipo jurídico" (García Novoa, 2004:124, nota 95). La ausencia de tipificación podrá obedecer a un silencio legislativo en sentido propio o por defecto de ley, en uno y otro caso, el vacío legal es aprovechado por el contribuyente a través del negocio jurídico que ha escapado de la casuística abarcativa en que suele manifestarse el objeto del hecho imponible. Distinto es el supuesto en que la no realización del hecho imponible responde a una "pura elección de tipo jurídico" (Pistone), lo que lleva implícito -en el hecho imponible- el reconocimiento de un determinado negocio, que siendo el adecuado a la finalidad económica perseguida por el contribuyente, se manifiesta por otro, de modo de no dar lugar al nacimiento del gravamen. El recurso a un negocio jurídico anómalo introduce por lo tanto el elemento orientativo de la causa final. El hecho imponible al tipificar un negocio o la operación económica que este vehiculiza, lo hace en referencia a una determinada causa final receptada por aquél, por lo que no afecta a su perfeccionamiento la adopción de cualquiera que sea el tipo contractual optado, si la causa que mejor se adecua al objetivo económico buscado, se corresponde con aquella comprendida por la norma fiscal. En definitiva, la cuestión se reduce a un "juicio de causalidad propia": la circunstancia de que el objeto del hecho imponible contemple un negocio o situación determinada, no debe dejar de significar que a lo que realmente se refiere, es al sustrato económico que la causa fin de aquél, disciplina jurídicamente.

De acuerdo con lo expuesto, cabe concordar con Pérez Royo en cuanto a que en la economía de opción no existe ninguna anomalía en la causa-fin objetiva, sino que la consideración fiscal influye sólo en los motivos del negocio, esto es, en la causa-fin subjetiva y como tal, jurídicamente irrelevante a los efectos fiscales por cuanto no existe desnaturalización alguna de la causa (cit. por García Novoa, 2004:163). En efecto, no hay necesidad de tergiversar la causa-fin objetiva del negocio puesto que éste se encuentra por fuera del hecho imponible, por lo que aún cuando el móvil sea el de un aprovechamiento fiscal, no puede reprocharse al contribuyente lo que la propia norma posibilita. Claro está, es consustancial a la economía de opción, que la adopción del tipo negocial presente la evidencia de una incardinación normativa adecuada.

Principio de realidad económica y de calificación jurídica

El “juicio de causalidad propia” al que se hiciese mención se vincula con la aplicación del principio de realidad económica en ordenamientos jurídicos que expresamente lo receptan, pero también respecto de aquéllos que lo han suplantado por el de calificación jurídica, como resabio interpretativo arraigado en una hermenéutica teleológica. En efecto, sostener que la evitación del hecho imponible pueda alcanzarse por consecuencia de una pura elección del tipo jurídico que presentará los caracteres -en la elusión- de un negocio jurídico anómalo a través del que operará una manipulación de la causa final, conlleva a relevar la trascendencia de esta última por sobre el *nomen juris* del vehículo jurídico empleado, lo que no otra cosa significa, que hacer referencia directa al sustrato económico que ésta (la causa final) expresa. La operación caracterizadora contenida en el referido “juicio de causalidad propia” se identificaría, con facilidad, con el principio (interpretativo) de la realidad económica, según el cual, sucintamente, puede acordarse que se orienta al fenómeno económico subyacente de un figura jurídica por sobre su consideración relevante, sino no fuese porque dicho principio prescinde, al hacerlo, del hecho de que tal indagación replica el control de validez del negocio que el elemento causal brinda en el ámbito civil y comercial.

Si el principio de realidad económica se incardina directamente en las relaciones económicas sin valerse del instrumento que al mismo efecto le proporciona el “juicio de causalidad propia”, lo hace prescindiendo de toda fuente de análisis que comprenda al esquema negocial, del cual la causa final es uno elemento fundamental. Consecuencia de esta concepción autosuficiente resultan las conclusiones según las cuales el fraude fiscal -entiéndase en sentido amplio como cualquier cláusula antiabusiva- no necesita una especial reglamentación por cuanto debe hacerse frente desde el criterio económico (Faiña Medín) o que, aún cuando coexista con el “abuso de las formas jurídicas”, la difícil probanza de este supuesto lo relegue por aquél (Pistone) (García Novoa, 2004:219, notas 195 y 197). También se apela al argumento de una correspondencia de fines entre la norma tributaria y el principio de realidad económica que los atendería preponderantemente, lo que en una interpretación en contrario, importaría simplificar el esquema causal en el ámbito civil y comercial pretendiendo que en éste impera una ingenuidad de las formas que no puede sostenerse con rigor.

Por el contrario, puede destacarse como, a la inversa, el principio de realidad económica mantiene su arraigo e influencia en el de calificación

jurídica directamente respecto de disposiciones del Código Civil, entre las que pueden citarse los casos de la limitación de la garantía de evicción a los trasmitentes a título oneroso (artículo 2165)-; la prioridad de la voluntad real por sobre la declarada en los negocios simulados e indirectos; la prohibición legal del pacto de retroventa en materia de cosas muebles (artículo 1380); la presunción de donación en la venta al heredero legítimo con reserva de usufructo; la eximición de la colación respecto de las donaciones remuneratorias en razón de que suelen encubrir un contrato de cambio; el devengamiento de intereses retributivos sin necesidad de constitución en mora en el caso de lo debido a la gestión de tutores y curadores; la doctrina de la imprevisión (artículo 1198); y en otras normas del ordenamiento privado como el derecho de habitación del cónyuge supérstite (artículo 3573 bis, Ley 20.798; la indivisión hereditaria de la unidad económica (artículo 53, Ley 14.394); la prohibición de la fijación del valor de locaciones urbanas en moneda extranjera (artículo 3º, Ley 23.091), etc. (Alterini y López Cabana, cit. por Saux, 2009).

En definitiva, entre el principio de realidad económica y el de calificación jurídica, propiciándose la aplicación del primero de acuerdo con una metodología basada en la ponderación de la causa típica negocial, se establecería, a lo sumo, lo que podría denominarse un "conflicto de orientación". En tal sentido, Rosembuj sostiene que debe llegarse a la *intentio factis* que se persigue desde los efectos jurídicos, y no a la inversa, sin dejar de reconocer que en el ordenamiento español anterior a la consagración del principio de calificación jurídica, la orientación prevalente de la calificación e interpretación se basaba en el principio de realidad económica (Rosembuj, 1996:10). Sin embargo, el propio autor dejar entrever la relatividad del antagonismo entre ambos principios cuando sostiene que "El derecho no es una máscara de la realidad económica, o, a la inversa, que la sustancia es económica y la forma jurídica; la forma -si es real y efectiva ya alude a la perfecta voluntad de las partes- es la realidad sustancial única a la que se puede atender. Y con más rigor, a los efectos jurídicos que ellos suscita con su aplicación entre las partes" (Rosembuj, 1996:10). De allí que la si la forma es real y efectiva, en acuerdo con la voluntad declarada de los contrayente, trascienda a una "realidad sustancial", ni económica ni jurídica de manera excluyente, sino síntesis de ambas. Es por ello que se prefiere la referencia a un principio de "calificación" y no de "realidad" jurídica, ello en el entendimiento de que es el sustrato fáctico (económico) el prevaleciente, aunque sólo relevante en la medida de un adecuado soporte jurídico que lo exprese.

En resumen, la forma como “realidad sustancial” (Rosembuj) a cuya trascendencia sirve el principio de calificación jurídica, es solamente aquella en que se comprueba una real y efectiva voluntad de las partes. Este mismo presupuesto no inhibe, sino que coincide, con la aplicación de un principio de realidad económica, por lo que, a lo sumo, ambos convergirían en el mismo resultado aunque un mayor reaseguro, sea propugnado doctrinariamente, partir de un principio (jurídico) que del otro (económico), de allí el denominado conflicto de orientación. Sin embargo, a esta última conclusión habría que oponer la que arriba Palao Taboada (2004) con relación a la consecuencia indirecta que deparó en el ordenamiento jurídico español el cambio de un principio de realidad económica por uno de realidad (calificación) jurídica, por cuanto ello significó que en los hechos la Administración recurriese para combatir la elusión, en reemplazo del criterio de la realidad económica, a la norma de la simulación por las dificultades que se le presentaban para distinguir a esta última de la figura del fraude de ley. Ello deparó, a su vez, que encuadradas como simulación, aquellas conductas propiamente elusivas resultasen susceptibles de ser sancionadas penalmente, efecto excluido expresamente por el fraude de ley.

El interrogante, sin embargo, continúa vigente respecto de ordenamientos como el nuestro en los que no se ha producido tal comunidad y especificidad de instrumentos anti elusión y evasión, mientras que se mantiene vigente el principio de realidad económica, pero en los que, no obstante, podrían comenzar a resentirse los fundamentos de su aplicación por efecto de la extendida crítica que ha merecido y el contraste con la evolución de otros ordenamientos. De allí, que dotar al vigente principio de la realidad económica de un esquema de análisis al modo de la causa final para los negocios anómalos, no sólo importe reconocer la relación que los vincula, sino perfeccionar la metodología para la concreción de los resultados que postula, por cuanto la indagación del sustrato económico que propone, no de mejor manera puede efectuarse que atendiendo a la depurada técnica que brinda la causa en los negocios simulados. En este sentido, el profesor Damarco (2008:23) ha señalado con enfática claridad respecto del artículo 2º de la Ley 11.683 que “dicha norma consagra un principio interpretativo que aunque se lo denomine de *realidad económica* resalta la relevancia de la verdad jurídica objetiva de los hechos sobre las formas jurídicas escogidas por las partes para formalizar sus negocios. Precisamente se la aplica para desentrañar la realidad jurídica del acto realizado” (Damarco, 2008:23).

La teoría de la causa final

Si bien excede a este trabajo un análisis pormenorizado de la causa del acto jurídico y el contrato, resulta necesario, al menos, delinear los aspectos más trascendentes del estudio de esta cuestión, la que no se encuentra exenta, tampoco, de una complejidad, algo manierista, que se intenta soslayar.

La primera distinción que se impone -aunque básica- es la de la "causa final" del negocio jurídico respecto de la denominada "causa fuente", en tanto que siendo la primera un elemento del negocio, mal puede considerársela asimismo fuente de éste. En efecto, la causa final constituye un elemento del acto jurídico, en tanto que la conjunción de estos últimos resulta necesaria para la conformación del contrato. Es así como se ha sostenido que el contrato se encuentra en el extremo de una línea de progresiva de particularización (Llambías) que acaba por ser la expresión definida de la voluntad en acuerdo, de la que sólo una relación heterónoma (obligación) puede ser su efecto, pues no se concibe otro estadio jurídico más allá del consensualista, tras del cual sus implicancias obligacionales trasuntan la entidad de lo funcional en el campo de lo exigible (Braccia, 2003:5). Por ello, es que no corresponde sostener que la obligación surgida del contrato presente una causa final, sin dejar de reconocer, no obstante, que el objeto de aquélla (obligación) contemple su incidencia -especialmente respecto de la causa fin subjetiva- pero sin confundirse con aquélla. Así tampoco debe confundirse el objeto del contrato -no ya de la obligación- con su causa final. Al respecto, Brebbia atribuye a un exceso de abstracción, propia de la doctrina del negocio jurídico, a la complejidad que presenta la teoría de la causa, lo que ha llevado también a la posición anticausalista a identificar al objeto de los actos jurídicos con su causa (objeto-fin), trayendo ello por consecuencia el negar la autonomía doctrinaria de esta última en razón de su completa inutilidad (Brebbia, 1991).

En definitiva, la causa final es un elemento del acto jurídico y por consecuencia, del contrato en el que se expresa la voluntad en acuerdo. Ello así, corresponde ahora diferenciar entre la causa fin abstracta u objetiva y la causa fin concreta o subjetiva. La causa fin abstracta u objetiva representa el propósito típico y general que cumple el negocio, mientras que la causa fin concreta o subjetiva contempla los motivos particulares de las partes. La consagración de estas dos acepciones de la causa final importó una extensa labor intelectual cuya reseña, en relación con las diversas escuelas que las trataron, merecería de por sí un abordaje en particular. Sin embargo, aunque se rehúya a tal cometido, para la propuesta metodológica del esquema causal respecto de los

negocios anómalos, conviene, sucintamente esbozar la evolución de estos conceptos. Es así como podría sintetizarse la misma en un primer reconocimiento de la "causa fin abstracta" (causalismo clásico) luego rechazada y subestimada su relevancia (anticausalismo), para finalmente ser reestablecida y aún considerada la influencia de los móviles internos (neocausalismo objetivista, subjetivista y dualista o sincrético).

La interrelación entre la causa fin abstracta y la causa subjetiva podría resumirse en el entendimiento de la primera como un "*posterius* en relación al impulso primero o inclinación del agente" (Cuiñas Rodríguez) siendo este último el elemento inductor de su actuación, sólo instrumentalmente encauzada en un específico negocio en razón de su finalidad económico social. Poner de resalto dicha prelación significa hacer a un lado la intrascendencia al plano jurídico a que a la causa ocasional deparó el causalismo clásico previendo la existencia de un fin abstracto, invariable e inmediato a resultados en todo escindido de los sujetos, de una multiplicidad condicionante y de los aspectos funcionales del negocio jurídico en particular. A su vez, la crítica anticausalista ve en la causa motivo una noción más amplia de la intención en el plano del consentimiento, con lo que desprecia la significancia dada por la distinción entre una etapa genética o convalidante del negocio y las alternativas que en el plano de la ejecución de aquél, funcionalmente, el concepto final logra captar (Braccia, 2003:17 y ss.).

De esta manera, atendiendo a las elaboraciones de las modernas teorías respecto de la causa fin abstracta, cuyo mejor exponente lo representa el neocausalismo objetivista, cabe referir, en cuanto interesa al presente, la tesis de esta escuela según la cual el carácter objetivo de la causa del acto jurídico se desprende de la propia estructura típica de cada negocio jurídico, atendiendo a su función económico-social (Cariota Ferrara), o al "fin económico y social perseguido por el derecho" (Ruggiero), por lo que a diferencia del causalismo abstracto, la ventaja de esta teoría reside en centrarse no ya en un negocio en abstracto de acuerdo a la categoría tripartita conceptual que aquélla recogía (contratos bilaterales, reales y gratuitos), sino en un contrato típico en particular en referencia a la función económica que cumple para las partes en vistas a la satisfacción de su interés (Pizarro, Vallespinos, 1999:177). Lo expuesto valdría de por sí para fundar el paralelo entre el principio de realidad económica y el "juicio de causalidad propia" en cuanto ambos indagan el sustrato económico subyacente, uno a través de un método interpretativo específico, el otro como requisito validante del negocio.

Sin embargo, y con mayor trascendencia al plano de las cláusulas antielusivas en las que el elemento intencional o finalidad de ahorro

fiscal se presenta como un aspecto relevante, más allá de su recreación a través de estándares objetivantes (*business purpose test; step transactions; substance over forms*, etc), la revalorización que de la causa motivo hacen tanto el neocausalismo subjetivo como el dualista, aporta un elemento delimitador de los supuestos de planificación fiscal (economía de opción) y elusión. En tal sentido, la causa motivo expresa la finalidad concreta, individual y precisa de los contrayentes e integra el negocio jurídico, modelando su tipicidad o fundando su atipicidad, siempre que los móviles internos de aquellos hayan sido debidamente exteriorizados, resulten comunes a ambas partes si el contrato es bilateral e incorporado a sus estipulaciones. Así, el estudio de la causa motivo en los contratantes exige una remisión al sustrato fáctico, no ya como causa fuente obligaciones, sino como práctica acertada a la conformación del negocio jurídico. La índole eminentemente supletoria de las disposiciones legales referidas a la órbita del derecho privado patrimonial, conforma un esquema dispositivo tal a los intereses de la autonomía de la voluntad, que la relevancia que a sus móviles particulares asignan las partes debe sin más ser exteriorizada e inserta en el negocio, cuanto más que en su defecto, es el sistema jurídico quien integra el acto a través de interpretaciones siempre externas y contingentes a las motivaciones subjetivas del acto (Braccia, 2003:17a). Lo expuesto expresa a lo que se ha denominado como la "reconstrucción del contrato perfecto", de modo de recomponer una situación originaria, lo que no importa innovar sobre la voluntad de los contrayentes, sino apoyar la ejecución del programa negocial acordado, tendiendo a una réplica de lo que hubiera debido ser de acuerdo con su intención efectiva (Rosembuj, 1994:61).

Emparentadas de esta manera la causa fin abstracta y la causa motivo, se perfila adecuadamente el sustrato fáctico que el negocio disciplina, o dicho de otra manera, se "causalizan", se normativizan, las relaciones económicas subyacentes. Al respecto, refiriéndose a la importancia de la teoría de la causa final en los actos jurídicos, Pizarro y Vallespinos (1999:179) rescatan la "función caracterizadora del acto jurídico", por cuanto al constituir la causa un elemento esencial del mismo, permite distinguirlo de los hechos jurídicos, pero a su vez diferenciar entre negocios verdaderos o simulados y entre actos lícitos e ilícitos. Asimismo reconocen que debiendo tener el negocio jurídico una finalidad lícita, la determinación de su ilicitud se extrae, muchas veces, de la finalidad perseguida, en particular respecto de negocios formalmente lícitos pero desviados en sus fines (art. 502, Cód. Civil). La causa final actúa como límite a estas anomalías.

Al resaltar la importancia que el entendimiento de las nociones de la causa típica negocial reportan en esta materia, Tarsitano señala que abarcando el principio calificador contenido en el artículo 2° de la Ley 11.683 tanto a las conductas *contra legem* como a las *in fraude legis*, el problema se presenta especialmente en estas últimas en tanto que en ellas se encuentra involucrada la motivación o intención del contribuyente en cuanto al ahorro fiscal. Así respecto de dicha causa subjetiva y su prueba, el autor concluye que “en el caso de la simulación es más fácil de objetivar por el desajuste notorio del propio negocio con su causa típica [mientras que], se subjetiviza en el negocio indirecto y en el fraude a la ley, porque aquí la correspondencia que se altera no es tanto la de la forma y el contenido del propio negocio, sino la congruencia del medio instrumental con el fin tutelado por el derecho tributario” (Tarsitano 2004:108). En la misma línea se sitúa Kern (2001) auspiciando la aplicación de las vías instrumentales legales, doctrinarias y jurisprudenciales del derecho privado en el ámbito tributario, con el debida adecuación los fines que informan a este último, atendiendo al hecho de la incesante capacidad creadora de los operadores económicos con exclusiva finalidad fiscal que evidencian los puntos de conexión entre derecho privado y tributario.

La recalificación y la validez del negocio

Al principio de calificación jurídica se opone el de la realidad económica. Sin embargo, la oposición no es lo radical como pareciera desprenderse de una confrontación de principios divergentes. En efecto, la primer cuestión a tener en cuenta hace a la injerencia que en un principio de calificación jurídica como el expuesto, tiene el esquema causal respecto de la indagación de la causa final contenida en el negocio típico o atípico utilizado por las partes y, que, como se señalase, presenta en los negocios anómalos efectos similares a la aplicación del principio de realidad económica. Esta última conclusión requiere de una salvedad como la que expresamente contempla la última parte del artículo 13 de la LGT española de 2003, respecto de la irrelevancia de la validez del negocio. Seguidamente, rechazando la idea de que un principio de calificación jurídica signifique una sumisión ingenua a la forma jurídica, debe analizarse su incidencia respecto de otros instrumentos antielusivos que pueden actuar a la par del mismo, tal el caso, en el ordenamiento español, de los artículos 15 (Conflicto en la aplicación de la norma tributaria) y 16 (Simulación) de la LGT. Ambas cuestiones merecen un tratamiento en particular.

Respecto de la primer cuestión corresponde concluir que la consagración de un principio de calificación jurídica exige -no ya resulta metodológicamente adecuado como podría serlo respecto de uno de realidad económica- adoptar la metodología de la causa final del negocio jurídico para distinguir entre negocios verdaderos y simulados, aunque "prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez" (art. 13, LGT). De esta manera, integra la función calificadora de la Administración, la actividad en específico orientada a desentrañar la verdadera causa concurrente en los negocios desde la definición tributaria de los hechos gravados (García Novoa, 2004:241). En estos términos, toda investigación del sustrato causal del negocio equivale al de sus relaciones económicas. Reparando en la categoría empleada por Ferreiro Lapatza como "hecho-negocio jurídico", el principio de calificación jurídica obliga a atender al negocio jurídico exteriorizado por las partes como si fuese un "hecho", no diferente entonces, a la manera en que lo hace el principio de realidad económica respecto de las relaciones económicas subyacentes⁹. En respuesta a una tesis semejante, se opondría aquélla que limita la calificación a una "recalificación nominal" (Herrera Molina), la que a más de no trascender de una cuestión "terminológica" o "semántica", siempre requerirá tomar en consideración si el negocio carece de causa o tiene una causa falsa. Es por ello que se comparte la conclusión según la cual la función calificadora, en tanto apreciación de hechos desde una perspectiva jurídica, indaga respecto de la naturaleza jurídica del contrato respecto de la que las partes le atribuyen: "En eso consiste el calificar un negocio en cuanto 'hecho', sin convertir la calificación en una operación puramente formalista. La estimación de la verdadera naturaleza del contrato puede suponer tener que tomar en cuenta la inexistencia de la causa típica del negocio que las partes dicen estar concertando" (García Novoa, 2004:240).

Antes de analizar el segundo planteo respecto de la convivencia de un principio de calificación jurídica junto a otros dispositivos antielusivos, cabe aclarar cómo la entidad de la causa final del negocio jurídico y su ponderación para la constatación de los negocios jurídicos anómalos no trasciende, sin embargo, a un juicio de la validez del negocio. En tal sentido, si respecto de un principio de realidad económica resulta innecesario dejar expresamente aclarado que la recalificación prescinde

⁹ "Constituye un deber de la Administración interpretar el negocio jurídico como hecho y como texto (contrato) para que sea posible identificar la presencia de causa del negocio que permita, en consecuencia, aislar el propósito de negocio efectivo, la compatibilidad funcional entre sustancia y forma, o que el accionar del particular no se hubiera constituido en 'abuso', 'simulación' o 'fraude de ley', a pesar del empleo de negocios atípicos, indirectos, usuales en cuanto a su forma, o fiduciarios" (Taviera Tôrres, 2004:335)

de los defectos que pudieran afectar la validez del negocio, tal mención resulta imprescindible cuando la misma se funda en la "naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado" (cfr. art. 13, LGT), por cuanto, en rigor, la adopción de tal criterio jurídico exigiría llevar al extremo las consecuencias emanadas de tal premisa. Ello acarrearía que en los casos en que la Administración desentrañase la verdadera causa de un negocio, debiese hacer con el consentimiento o la licitud del objeto contractual, a resultas de lo cual, se daría la paradoja de que en el esquema de un principio de calificación jurídica la ineficacia del negocio no perjudica a su posibilidad de constituirse en objeto del hecho imponible. Por su parte, conllevaría también el efecto de que se invadiese la competencia reservada a otros ámbitos ajenos al tributario. Es por ello, que se insiste en la no menos paradójica coexistencia de una consideración del negocio jurídico como un "hecho" dentro de un régimen de calificación jurídica¹⁰. Al respecto, Rosembuj establece una relación de neutralidad recíproca entre la norma civil y la norma fiscal en el sentido de que la invalidez civil carece de repercusión tributaria, de la misma manera que la constatación de una simulación tributaria no prejuzga sobre la realidad de lo actuado en términos civiles, a lo que denomina la "desaplicación tributaria de la actividad civil" (Rosembuj, 1996: 59 y ss).

Resta analizar entonces la incidencia que la consagración de un principio de calificación jurídica tiene sobre otros instrumentos antielusivos que el ordenamiento jurídico pueda prever, como en el caso del español, los artículos 15 (Conflicto en la aplicación de la norma tributaria) y 16 (Simulación). En tal sentido, resulta ilustrativa la observación arribada por García Novoa cuando sostiene que, aunque la actividad calificadora no sea en sí misma un instrumento de evitación de la elusión, el uso normal de las potestades aplicativas del tributo pueda llevar a ese efecto. En su opinión, una verdadera actuación administrativa contra la elusión requiere de una potestad específica, o al decir de Palao Taboada, de "un remedio extraordinario del fraude de ley" (García Novoa, 2004:250). Al respecto, cabe señalar que la especificación que se establece de instrumentos antielusivos tiene como contexto un régimen de calificación jurídica junto al cual se prevé la existencia de una cláusula antiabusiva del estilo de las que se pueden considerar "modernas" -en relación con su precedente, la del artículo 24

¹⁰ "En suma, la Administración que se encuentra ante un 'hecho' consistente en un acto o negocio jurídico no debe enjuiciar su validez, en la medida en que no tiene que examinar la veracidad de la causa, la regularidad del consentimiento, o la licitud del objeto a los efectos de apreciar si el negocio es válido, porque eso le corresponde a los jueces y tribunales civiles, y porque -a diferencia de lo que ocurre en el plano estrictamente civil- en el ámbito fiscal la tributación no dependerá de la regularidad del hecho o del negocio gravado" (García Novoa, 2004:239).

de la LGT 1963- en cuanto recepta una regulación precisa de lo que se denomina un conflicto -léase "abuso"- en la aplicación de la norma tributaria. Es por ello que cobra mayor fuerza la observación referida a que el uso normal de las potestades aplicativas pueda llevar a que se utilice, en los hechos, a la recalificación como un mecanismo de evitación de la elusión, criticando tal proceder y oponiéndolo a la exigencia de que la elusión sea combatida a través de los remedios extraordinarios que al efecto se dispongan. Con relación a ello, cabe sostener que la delimitación propuesta cuenta con asidero en ordenamientos como el español que permiten delinear acabadamente el distinguo que se propugna. Sin embargo, en ordenamientos como el nuestro, además de imperar un principio de realidad económica, la potestad recalificadora de la Administración es extraída de la misma norma que presenta, en éste, el carácter de una cláusula antiabusiva. Esta cuestión será objeto de tratamiento en el acápite que sigue.

Ejercicio de la función recalificadora y la cláusula antielusoria general

El ejercicio de la función calificadora de la Administración se ha subsumido en el marco de la función genérica de aplicación del tributo, en virtud de la cual, junto a las facultades de verificación y fiscalización, coadyuva para la correcta determinación de la materia imponible al penetrar en las relaciones económicas subyacentes al negocio jurídico exteriorizado. El efecto de esta incardinación de la función calificadora en el cometido genérico de la función fiscalizadora, acarrea que así como se difumina su especificidad, se la confunde con los otros instrumentos antielusivos. Puede resultar que la potestad de recalificación se identifique con la aplicación de una cláusula genérica antiabuso, dependiendo de la extensión y detalle en la regulación de esta última. Ambos conceptos pueden tender a confundirse, o a implicar el uno la derivación o la aplicación del otro. Ello dependerá, como se ha referido, del tipo de cláusula antiabusiva de que se trate.

En tal sentido, se han relevado distintos tipos de cláusulas genéricas antiabuso de acuerdo con el presupuesto de hecho que receptan según que el mismo contemple una prohibición del abuso de las formas jurídicas o de las posibilidades de configuración; prevea un abuso de derecho por simulación o fraude de ley; una cláusula de ineficacia o de inoponibilidad de los actos o negocios jurídicos e, incluso, recepte la doctrina de la penetración o del corrimiento del velo, etc. (García Novoa, 263 y ss.). En buena medida, la crítica que pueden merecer este tipo de cláusulas generales obedece a la posibilidad de introducir a través suyo

formulas de interpretación económica, cuando no a justificar directamente la aplicación analógica del tributo (García Novoa, 266). Respecto de la aplicación analógica de la ley (en abstracto) y el efecto analógico que se desprendería del empleo de las cláusulas antiabuso, Kruse (2001:594) señala que en el primer caso el juzgador subsume los hechos ocurridos a un supuesto jurídico ficticio inferido de una norma en particular en acuerdo con la *ratio legis* que los vincula, en tanto que a través de las cláusulas antielusivas, lo que se hace es llevar hechos no realizados por el contribuyente al ámbito del presupuesto jurídico tributario: "En la analogía es simulado el presupuesto legal, y en el caos de la elusión son simulados los hechos".

La relación entre la función recalificadora de la Administración y la cláusula genérica anti elusión puede analizarse respecto de los artículos 1º y 2º de la Ley 11.683, el primero consagrando un principio de interpretación económica que se articula con el segundo para provocar el efecto específico de la determinación de la verdadera naturaleza del hecho imponible contenido en "actos, situaciones y relaciones económicas". La función recalificadora de la Administración en cuanto control de la causa típica, emana propiamente de esta cláusula mejor que respecto de las atribuciones genéricas de verificación y fiscalización (cfr. artículo 35, Ley 11.683) orientadas de acuerdo con un principio de interpretación económica. Así, se ha criticado que la invocación de criterios económicos ha servido de excusa para soslayar la debida motivación de los actos determinativos de oficio (González García, cit. por Lalanne Guillermo, 2004:216), como su irrelevancia jurídica susceptible de su reemplazo por una investigación de la verdadera naturaleza jurídica del contrato realizado (Spisso, 2004:227).

De esta manera, sea que por aplicación de un principio interpretativo de realidad económica se recalifique un negocio jurídico fundándose en las facultades "regularizadoras" de la Administración (cfr. artículo 1º y 35, Ley 11.683) (García Novoa, 2004:249) o que ello se alcance a través del artículo 2º de la ley 11.683, de todas formas cabría aceptar una aplicación indiferenciada de cada una de las normas implicadas, puesto que es el propio ordenamiento el que no exige otro rigor metodológico. Al respecto, aunque la recalificación del caso involucrase un claro supuesto de simulación tributaria, los efectos que el ordenamiento prevería no distarían de los de cualquier otro negocio jurídico anómalo. En tal sentido, en principio, lo mismo da la calificación jurídica que corresponda al negocio jurídico anómalo puesto en que en todo caso los efectos serán los previstos por el artículo 2º de la Ley 11.683, que prescinde del discernimiento apuntado.

Interpretación de la cláusula antielusoria general e influencia de los principios o estándares análogos

El problema de la delimitación del ejercicio de la función recalificadora de la Administración y la aplicación de la cláusula antielusiva general, no se agota en la conveniencia de caracterizar el negocio anómalo implicado en cada caso en concreto. Con relación, en particular, al tipo de cláusula antielusiva general que prevea, en su caso, cada ordenamiento jurídico, también se presenta la cuestión de su interpretación y la influencia que ejercen sobre la misma los estándares o principios análogos de otros sistemas jurídicos. De esta manera, al proveer a la implícita reformulación del presupuesto de hecho contemplado por una determinada cláusula genérica vía adaptaciones voluntaristas, se instala una concepción que requiere de cuidados con relación a este tipo de dispositivos en los que se revela la verificación del hecho imponible respecto de situaciones expresamente planificadas para escapar del mismo. Ello ha favorecido la condescendencia de formulaciones tales como la de la teoría de la equivalencia económica según la cual, es dicha equivalencia la que justifica la idéntica gravabilidad de negocios que responden a tipologías jurídicas diversas, cuando por el contrario, puede ocurrir que sea el propio sistema tributario el que incentive el uso de determinadas estructuras en desmedro de otras (Gotlib, 2004:616). No obstante, tampoco resulta consistente como respuesta radical a estas observaciones, el negar un núcleo común entre los diversos estándares y principios y la cláusulas generales antiabuso.

En tal sentido, conviene analizar el vínculo que liga a la cláusula genérica antiabuso del artículo 2º de la Ley 11.683 (subsumiendo a la facultad de recalificadora de la Administración); a la interpretación de esta última al modo del estándar del propósito comercial (*bussines purpose test*) y la simulación tributaria. Con relación a ello, Gotlib (2004:619) menciona el hecho de que la mayor parte de la doctrina y la jurisprudencia más reciente acepta a la cláusula genérica antiabuso del artículo 2º de la Ley 11.683 como una extensión del concepto del derecho civil de simulación, cuando a diferencia de suya, el *test* del propósito comercial no cuestiona la validez de la figura sino el propósito de su uso, por lo que critica la confusión entre ambos. Siguiendo con esta línea de análisis, la aplicación del principio de realidad económica (incluso uno de integración, cfr. artículo 45 de la Ley de Impuesto a las Ganancias) debiese prescindir de toda consideración a la intención del contribuyente que es justamente lo que pondera el *test* del propósito

comercial. Sin embargo, si tal como se acepta, el principio de realidad económica resultaría una emanación del instituto de la simulación, la constatación de la *causa simulationis* en ésta, conlleva implícita la indagación de la causa subjetiva del agente¹¹, la cual como se ha mencionara- resulta indisociable de la causa fin objetiva o abstracta propia del tipo negocial empleado. Por el contrario, la advertencia sí cobra valía si se concuerda en que la intencionalidad negocial no puede por sí sola fundar la aplicación del principio de realidad económica, lo cual resultaría lo mismo que rechazar la teoría dual de la causa que se preconiza por otra eminentemente espiritualista o basada en exclusividad en la causa concreta o subjetiva.

Por su parte, con relación a los reparos generados por la aplicación de la regla de la sustancia por sobre la forma (*substance over form*) y la posibilidad de su recurso como pauta interpretativa en nuestro ordenamiento integrada a la del principio de realidad económica, corresponde destacar que, sin embargo, si este último es reinterpretado en consonancia con la metodología de la causa final, tales oposiciones no resultarían lo concluyente que parecen. Así, se ha entendido que el concepto de la sustancia legal tiene la función principal de incidir en la naturaleza de la operación para desentrañar si es simulada o errónea, en definitiva, de individualizar los derechos y obligaciones de las partes en una relación legal con el fin de hacer recaer la obligación tributaria sobre el contribuyente (Altamirano, 2004:465). De vuelta, aún cuando la raigambre de los principios o estándares que se pretendan importar de otros ordenamientos puedan surtir un efecto disonante o potenciar la conflictividad que la aplicación que las cláusulas antifraude entraña *per se*, aún así no cabe indiscriminadamente concluir en el rechazo de sus fundamentos inherentes. Es preferible, sin embargo, obviar su invocación explícita o al menos concluyente cuando ni siquiera cuentan con consagración normativa en nuestro ordenamiento. No obstante, también merece destacarse que mayor resulta la correspondencia entre la forma legal y la sustancia económica, surtiendo ello el efecto de brindar un más adecuado basamento a las posibilidades de planificación fiscal, cuando los conceptos jurídicos utilizados en las normas fiscales se identifican con los del derecho privado (Altamirano, 465). Por el contrario, la autonomía calificadora propia de estos ordenamientos introduce un factor cuya incidencia influye decisivamente en la

¹¹ “La *causa simulationis* tributaria consiste en el incumplimiento intencional de la deuda tributaria válidamente originada por la realización del hecho imponible [...] El objeto de la calificación por parte de la Administración es valorar los actos y negocios jurídicos conforme a los motivos que les inspiran y que están en el pacto de simulación, lo que servirán para determinar los efectos reales queridos por las partes y, al mismo tiempo, consagrar la evasión del hecho imponible realizado” (Spisso, 2004:252 y ss.)

aplicación de un estándar como el del *substance over form* y que, como tal, debe ser apreciado en cuanto condicionante del mismo.

En conclusión, la crítica que ha merecido el establecimiento de este tipo de cláusulas antiabuso plantea la hipótesis de su supresión y la implementación de mecanismos alternativos que cumplan su finalidad sin, no obstante, incurrir en sus defectos. Al respecto se ha mencionado, en relación con el vínculo intrínseco entre este tipo de cláusulas y la facultad de recalificación de la Administración, que esta última, en reemplazo de la primera, debiese abarcar la apreciación de la causa típica y la verificación de la existencia de simulación o falsedad, cuando no, preverse en particular la existencia de una cláusula anti-simulación (García Novoa, 2004:288). Sin embargo, la constatación de un negocio simulado no puede identificarse a la de uno en abuso de las formas jurídicas (o indirecto, fiduciario o en fraude de ley), por cuanto aún cuando puedan encontrarse notas comunes en los mismos y sostenerse la reconducción de uno en el otro, se trata de supuestos que convendría diferenciar. Si bien en todos ellos se presenta una anomalía en términos de la causa negocial, no toda manipulación de la misma resulta indicativa de la existencia de una *causa simulationis*. La consecuencia de mayor trascendencia entre una y otra figura se fundaría en los efectos punitivos de su aplicación. Al respecto, Taveira Tôrres (2004:336) distingue tres momentos: a) la desestimación del acto o negocio jurídico; 2) la determinación tributaria de los tributos adeudados; y 3) la aplicación de sanciones, de acuerdo con la tipificación del hecho ilícito, de corresponder. Justamente, en la desestimación del acto o negocio jurídico, la categoría del negocio anómalo que en el caso se verifique será la que determinará los efectos penales correspondientes.

La simulación tributaria

La distinción entre una elusión simulatoria y una no simulatoria, en ordenamientos que así lo prevén, resulta decisiva en cuanto a los efectos sancionatorios de una y otra. Sin embargo, ambos tipos de elusión tienden a confundirse, de manera que la elusión no agotaría su efecto fiscal sino que además conllevaría a la aplicación de sanciones indistintamente, lo cual suscita la problemática frente a la circunstancia distintiva en aquéllos, de tratarse los primeros de negocios ficticios en tanto que los segundos, verdaderos. Restaría analizar hasta qué punto tal diferencia es fundante. García Novoa es concluyente en el sentido de que el hecho realizado en fraude a la ley conceptualmente excluye la falsedad o engaño, sin que puedan considerarse como tales a las dificultades de conocimiento para la Administración acerca del verdadero fin

perseguido a través de tal negocio, por lo que aunque el mecanismo elusorio no sea reconocible como tal *icto oculi*, ello no significa que tales negocios no sean ciertos y verdaderos (García Novoa, 2004:324). En definitiva, a diferencia de la simulación en los negocios en abuso de las formas jurídicas o indirecto, fiduciario o en fraude de ley, la ilicitud radica justamente en su realidad (cfr. Trabucchi, cit. por Rivera, 2007:843).

Al respecto corresponde apuntar que las conclusiones arribadas por García Novoa cuentan con el apoyo de un ordenamiento jurídico como el español en el que específicamente se contempla una cláusula anti-simulación (artículo 16, LGT), mientras que en el caso de la cláusula antiabuso, expresamente se dispone que su aplicación no conllevará a la imposición de sanciones (artículo 24.3 *in fine*, LGT). A diferencia, el artículo 2º de la Ley 11.683 no sólo no distingue autónomamente el supuesto simulatorio, sino que expresamente el artículo 47 inciso e) establece la presunción relativa de la existencia de voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas "cuando se declaren o hagan valer tributariamente formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas de comercio, siempre que ello oculte o tergiverse la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa sobre la determinación de los impuestos". Aún así, cabe dejar expresa mención de la tesis del "ilícito atípico" con la que se fundamentó -en su momento- en el ordenamiento español la sancionabilidad de los supuestos elusorios, basada en que a través de estos se provoca una vulneración indirecta del ordenamiento, en tanto que sin que se viole directamente la norma por cuando la conducta está permitida, sí se afectaría la finalidad o espíritu del ordenamiento a través de normas de cobertura que buscan crear una apariencia que oculte dicha colisión (García Novoa, 2004: 325).

Si en ordenamientos como el español, el supuesto de simulación tributaria recoge esta consecuencia sancionatoria por la individualización de un tipo normativo que lo recepta al efecto, y otro que expresamente la niega (conflicto en la calificación de la norma tributaria), no sucede lo mismo en el nuestro. Ello es reconocido por Teijeiro al señalar el hecho de que los negocios simulados son combatidos por medio normas antielusivas, aunque "en términos estrictos, el concepto de simulación hace referencia a la *realidad jurídica* más que a la *realidad económica*", sin precisar, por lo tanto, si trata de técnicas elusivas o directamente evasivas (Teijeiro, 2004:528). Es así como resulta innecesario calificar como simulatoria a la manipulación causal que puedan en concreto operar las partes pues, frente a otros negocios anómalos como el indirecto, el fiduciario, el abuso de las formas

jurídicas y el fraude de ley, la subsunción de todos ellos en los artículos 2º y 47 inciso e) de la Ley 11.683 importará reconocer la posibilidad de que los mismos constituyan subespecies de fraude fiscal si constituyen el ardid para evitar el impuesto o disminuir la carga tributaria (Damarco, 2008:20). Sin embargo, precisar, en el caso en concreto, que se trata de una simulación resultaría suficiente para tener configurada, al menos, la especie evasiva, ello con independencia de que los restantes negocios anómalos, en tanto medios elusivos, también pueden trascender penalmente.

La trascendencia penal tributaria de la elusión también ha sido destacada por el profesor Arístides Corti (2004) al sostener que la Ley 24.769 tipifica la elusión en su artículo 1º al referirse a "ocultaciones maliciosas"; el artículo 2º inciso b) respecto de la comisión del delito con intervención de persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado; o la utilización de artificios para defraudar al fisco con ocultaciones maliciosas para aprovecharse de beneficios fiscales indirectos (artículo 2º inciso c) o directos (artículo 3º) o unos u otros en el delito de peligro o tentativa típica de los anteriores definido por el artículo 4º. En contra de considerar al ardid involucrado en los negocios anómalos como una "ocultación maliciosa" propiamente dicha, se ha entendido que aún cuando se interprete que dicha ocultación carece de ardid, en el caso de la elección de una forma negocial inusual ni siquiera se configura por cuanto no hay ocultamiento de información al ser declarada la maniobra por el contribuyente, al exponer éste los datos que hacen a la misma, lo que a lo sumo podrá derivar en una divergencia interpretativa con la Administración (Orce y Trovato, 2008:85). Sin embargo, sostener que no existe una realidad oculta ("maliciosamente"), al menos, respecto de un negocio simulado, puede importar negarlo como una especie elusiva para reconocerle trascendencia penal independiente como medio evasivo, respecto de lo que no habría reparos que formular, pero, a su vez, conllevaría a rechazar de plano cualquier intento de fundar en los restantes negocios anómalos que su idoneidad para tergiversar la realidad jurídica pueda relevarse penalmente. En una postura más receptiva, el profesor Vicente O. Díaz (2008), insta a valorar a en otros ordenamientos penales tributarios distintos al nuestro si la conducta elusiva está "homogeneizada" como conducta evasiva, dentro de la voluntad del legislador, concluyendo que "al incursionar en el llamado fraude de ley, abuso de derecho y negocio ficticio, es necesario definir si taxativamente están incluidos en la reprimenda penal tributaria, de modo tal que no admita discusión alguna".

Reconocido el hecho de que el principio calificador contenido en el artículo 2° de la Ley 11.683 comprende a las conductas *contra legem* y a las *in fraude legis*, la prueba del ardid que las torne como subespecies relevantes del fraude fiscal en materia penal tributaria, no puede dejar de ponderar la diversa entidad de estas figuras. Así, García Novoa incluye al negocio simulado dentro de los negocios anómalos como el ejemplo más palmario de conductas de elusión fiscal, aunque como se anotase, bien podría señalárselo como un ardid idóneo de la evasión tributaria. En contraposición, concluye en la imposibilidad de referir a la aplicación de las cláusulas genéricas antiabuso, los rasgos propios de la simulación, al destacar la falta de equivalencia entre lo artificioso o impropio, por un lado, y la falsedad, por el otro, de la forma del negocio (García Novoa, 2004:336). Al respecto cabe comentar que no afecta al análisis transcrito el hecho de que en el ordenamiento argentino se carezca de una regulación específica de la simulación tributaria. En efecto, aún cuando genéricamente se invoque el principio calificador de la realidad económica del artículo 2° de la Ley 11.683, conviene hacerlo en la especificación del negocio jurídico anómalo que en particular incide en el caso, puesto que no es lo mismo hacerlo respecto de un negocio simulado que de otro real pero afectado de una anomalía causal (negocio indirecto, fiduciario, en abuso de las formas jurídicas y fraude de ley).

No obstante la distinción que se propone respecto de la necesidad de calificar adecuadamente al negocio anómalo constatado en el caso en particular, no se desconoce la gravitación que se ha asignado a la figura de la simulación, sea que se entienda que subsume a las restantes manifestaciones de los negocios anómalos; que a su respecto la teoría del abuso de las formas jurídicas no difiera básicamente en sus consecuencias; o que se concluya que los actos de elusión fiscal pertenecen al género de los actos simulados, aunque en una relación de especie a género que no permite prescindir de ninguna de dichas categorías (Rodríguez Usé, 2001). La admisión de estas confluencias típicas reconoce una esencia común en los negocios anómalos pero enraízan su tratamiento de una complejidad manifiesta al momento de delimitar los efectos específicos de cada uno.

La trascendencia penal tributaria de los negocios anómalos

Se han conceptualizado a las conductas configurativas de "ardid o engaño" como aquéllas en las que la finalidad buscada es la de ocasionar un error inevitable en la Administración, rechazándose que puedan tratarse de simples maniobras o mentiras tendientes a dificultar su

control fiscalizador, sirviendo para diferenciar entre una y otra conducta (el ardid idóneo, real, significativo y oportuno; y la simple maniobra o mentira) las posibilidades con las que cuenta la Administración para detectar la irregularidad, ello en el contexto de un sistema autodeclarativo de tributos. Si el debido control que sobre aquélla recae se encuentra impedido o dificultado gravemente por efecto de la maniobra dispuesta, corresponde calificarla como un "ardid o engaño" de evasión impositiva¹². La definición de este límite por referencia al sistema autodeclarativo ha llevado también a concluir que la falta de presentación de declaraciones juradas o su presentación consignando datos falsos puede constituir un ardid idóneo a fin de engañar a la Administración, por ocultar la realidad comercial y una fracción significativa de la obligación tributaria¹³. Una interpretación contraria a ésta es la que considera que el ardid desplegado no se desprendería del simple ocultamiento o la supuesta falsedad que se comete al momento de la presentación de la declaración jurada, sino que la conducta típica se lleva a cabo "generalmente con posterioridad, en el momento de la actualización fiscalizadora del Órgano Recaudador, dirigida a establecer la veracidad de la declaración jurada y la regularidad del pago practicado. Antes de allí sólo pudo haberse cometido el tipo infraccional, porque se trata del incumplimiento del contribuyente a su deber jurídico administrativo de proveer lealmente a la autoliquidación de su impuesto. A partir de allí, frente a la pesquisa administrativa, se puede llevar a cabo el ardid o engaño descrito en el tipo penal. Es recién frente a la pesquisa que se lleva a cabo el intento de escapar, de evadir lo que se debe, a través de un comportamiento objetivamente ardidoso y subjetivamente engañoso"¹⁴.

De acuerdo con las posturas citadas, el ardid o engaño que se pudiese constatar respecto de una maniobra elusoria para determinar sus consecuencias penales dependería de dos circunstancias que, no obstante, en la mayoría de los casos se excluirían entre sí por la imposibilidad de que se presenten conjuntamente. Es decir, o bien, el ardid idóneo en un sistema autoliquidatorio resulta de la falta de presentación de declaraciones juradas o su presentación consignando

¹² Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala A, 02/02/2009, "Fracchia, Julio José y Otros – contribuyente BATCO S.A." (del voto del Dr. Bonzón).

¹³ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala B, 25/10/2007, "Incidente de apelación del auto de procesamiento de Jorge Ernesto Rodríguez en causa n° 214/2005(290) Shock Intertainment S.A. s/inf. ley. 24.769". LA LEY 2008-B, 537 - Sup. Penal 2008 (marzo), 60.

¹⁴ Cámara Nacional de Casación Penal, Sala I, 24/07/2008, "Gerold, Walter A. s/rec. de casación". ERREPAR Online. (Cita de VIRGOLINI, Julio y SILVESTRONI, Mariano, "Delito e infracción tributaria. Una reinterpretación de las sanciones vigentes en el sistema tributario a la luz de los principios constitucionales de razonabilidad y de extrema ratio", en: Virgolini, Julio y otros, "Derecho Penal Tributario: Cuestiones críticas", Rubinzal-Culzoni Editores, Santa Fe, 2005).

datos falsos y no sólo ello, sino que calificado por el hecho relevante de que tal proceder revista la entidad suficiente para provocar un error inevitable en la Administración respecto de sus facultades de fiscalización y determinación (requisito cualitativo); o, se concluye que aquella conducta susceptible de configurar un tipo infraccional no puede trascender al ámbito penal, puesto que el ardid requerido por éste sólo puede desplegarse en un momento posterior al del deber de presentación de la declaración jurada, esto es, en oportunidad del ejercicio de sus facultades de fiscalización por parte de la Administración (requisito de oportunidad). Puede notarse así como distan ambos criterios, el uno cualitativo referido a la entidad del contenido de la autodeterminación tributaria para provocar un error en la Administración; y el otro de oportunidad referido al momento en que puede realizarse el ardid, recién cuando el contribuyente es sometido a la actividad fiscalizadora de la Administración. Esta última postura parte de la premisa de que la Administración se encuentra dotada de todos los recursos humanos, económicos y coercitivos para fiscalizar y determinar de oficio en su defecto- lo declarado por los contribuyentes, correspondiendo ello a su "función específica", por lo que "tales declaraciones, *per se*, difícilmente determinen un error en la imposición si ésta fuese debida"¹⁵. Es así como aunque "difícilmente" puede darse el primer supuesto en razón de ponderarse las especiales cualidades del ente de control fiscal, no se excluye la posibilidad de que ello ocurra. Ello así, cabrá interrogarse qué supuestos tendrán la aptitud de provocar este error en la imposición y si entre ellos se encuentran aquellos que representan maniobras elusorias, y aún, cuál de todas las subespecies que éstas comprenden en cuanto negocios anómalos, cumplen el requisito típico del artículo 1º de la Ley 24.769.

En cuanto a las posibilidades de que se pueda provocar un error en la imposición a la Administración, "es común que en la práctica cotidiana se den con relativa frecuencia discrepancias técnicas entre la AFIP y el contribuyente sobre criterios de ingresos o gastos, *en los que nada se oculta ni se despliegan artificios o maniobras disimuladoras de la realidad realmente aptas para burlar al Fisco*, pero eso de por sí no consuma el delito..."¹⁶. En tal sentido, se reconocería explícitamente que el supuesto de la simulación tributaria, en tanto que debidamente constatado y ello, con independencia de la invocación conjunta del principio de la realidad económica, estaría incluido respecto de aquellos supuestos configurativos del ardid idóneo de la evasión tributaria. No obstante ello,

¹⁵ Cámara Nacional de Casación Penal, Sala I, 24/07/2008, "Gerold, Walter A. s/rec. de casación". ERREPAR Online.

¹⁶ Cámara Nacional de Casación Penal, Sala I, 24/07/2008, "Gerold, Walter A. s/rec. de casación". ERREPAR Online. La bastardilla pertenece al autor del trabajo.

resulta llamativo que también haya podido concluirse que “aun admitiendo la simulación del carácter jurídico del acto, está claro que no hubo simulación en el hecho mismo de haber percibido el importe ni en el monto al que este alcanzó. Esos dos elementos son suficientes para que el acreedor del tributo pueda hacer valer sus derechos y descartan la existencia del fraude”¹⁷. De acuerdo con esta interpretación, aún cuando se constate un supuesto de simulación tributaria -conste que ni siquiera se ha hecho mención a la virtualidad de que las otras subespecies de negocios anómalos (negocio indirecto, abuso de las formas jurídicas o fraude de ley) alcancen la trascendencia penal tributaria, la existencia de un negocio jurídico subyacente y real respecto del cual hacer incidir el gravamen, neutralizaría la existencia de la *causa simulationis* como si ésta no bastase para la acreditación de la simulación operada.

En definitiva, este razonamiento se fundamentaría en el argumento de que lo que corresponde tener en consideración para determinar la existencia de un ardid es la “transparencia” de la conducta del contribuyente respecto de “poner en conocimiento del Fisco su situación tributaria”¹⁸. En definitiva, la expuesta no sería más que una explicitación de la primera de las tesis, referida a la entidad del ardid para provocar un error inevitable en la Administración, y de acuerdo a como sea interpretada, puede ser tan restrictiva como la tesis opuesta, relativa a la oportunidad en que puede verificarse el despliegue del ardid y tener una incidencia decisiva respecto de la trascendencia penal tributaria de los negocios anómalos.

En particular, respecto de la trascendencia penal de los negocios anómalos, Tarsitano (2004a) incluye como especie delictual a la simulación absoluta en razón de la ficción jurídica que la misma conlleva con la finalidad de encubrir un negocio inexistente. Sin embargo, advierte respecto del cuidado que se requiere al pretender también asignar dicho carácter penal a la simulación relativa. En tal sentido, destaca el hecho de su deslizamiento hacia la figura del fraude de ley al involucrar la existencia de dos negocios (uno simulado, con falsa causa, y el otro disimulado), así hace referencia a la subespecie de la simulación parcial que se manifiesta sobre algunos de los elementos de la relación jurídica (sujeto, precio, lugar). A diferencia del supuesto simulatorio en el que se oculta la relación jurídica auténtica incidida por el impuesto, revelada a través de la calificación; el autor hace trata de manera conjunta al fraude de ley, el negocio indirecto y el acto anómalo, en el

¹⁷ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala A, 24/08/2007, “Jasiukiewicz, Ricardo”.

¹⁸ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala A, 22/07/2003, “R.R. s/inc. de exención de prisión en: Eurnekian, Eduardo s/ley 24.769”.

sentido que éstos entrañan la utilización de “camino alternativos a los considerados más directos para la concreción de un resultado”. En este sentido, limita el efecto de su anomalía a la inoponibilidad fiscal como resultado de la indagación y aprehensión en los móviles de la conducta, de un propósito de negocio; no obstante rechazar su trascendencia penal. Con respecto a esta conclusión, no puede dejar de destacarse que la misma se apoya en la premisa de que dichos negocios anómalos “conducen al hecho imponible por vía de una aplicación extensiva -hasta analógica para un sector doctrinario- de la ley tributaria, que, como tal, no puede merecer sanción penal alguna”, postulado que no coincide con el tipo de cláusula antielusión del artículo 2º de la Ley 11.683, necesidad del discernimiento de su presupuesto de hecho, al que el propio autor insta en un estudio posterior (Tarsitano, 2007).

Por su parte, Navarrine (2003) destaca la existencia de un “comportamiento elusivo” configurativo de un supuesto de evasión fiscal en los casos de ocultación del hecho imponible; simulación; abuso de las formas jurídicas; que la actividad desarrollada quede oculta; la utilización de personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero obligado tributario; y la utilización de formas del derecho societario para encubrir una realidad económica de relevancia penal, relevando como nota común de todas estas manifestaciones, la ocultación o simulación de riqueza; definitorias del límite entre lo lícito y lo ilícito, entre la elusión fiscal y la evasión fiscal. Debe señalarse que la autora recepta la teoría binaria que identifica a la elusión fiscal con la economía de opción, por lo que cuando concluye que la elusión no es delito fiscal, se estaría refiriendo, de acuerdo con una teoría tripartita, a la economía de opción, lo que resulta coherente con las modalidades elusivas que recepta como supuestos ilícitos.

El negocio anómalo como ardid idóneo *per se* de la evasión tributaria

La cuestión a determinar entonces es a qué debe entenderse por un “ardid” idóneo para ocasionar un error inevitable en la Administración respecto de la imposición debida en un caso en particular. Al respecto, la tesis de Bonzón Rafart (se basa en la gravedad de la conducta ilícita imputada de acuerdo con su aptitud para comprometer seriamente el control fiscal o aduanero, al exigir un “esfuerzo fuera de lo normal” para detectarla, lo que conlleva a encuadrarla como delictual, en tanto que “si es fácilmente detectable, mediante el rutinario pero adecuado control”, corresponde calificarla como infraccional. No obstante, es el propio autor quien reconoce el subjetivismo implicado en la determinación de

cuándo se afecta o no sustancialmente el control fiscal o aduanero, la que como pauta interpretativa podrá ser razonablemente desarrollada por la doctrina y la jurisprudencia (Bonzón Rafart, 2004). En tal sentido, no puede dejar de reconocerse que en cuanto a la posibilidad de constituirse en un "ardid" idóneo, va de suyo que la disimulación constituye un elemento connatural a los negocios anómalos, sea porque el negocio simulado encubre al subyacente; el negocio indirecto o fiduciario soslaya o excede la verdadera intención; porque en el fraude de ley una norma de cobertura ampara un estado diverso; o porque en un abuso de las formas jurídicas la inadecuación de estas últimas no se patentiza de forma que la realidad económica sea ocultada o tergiversada gravemente (cfr. artículo 47 inciso e), Ley 11.683), por lo que en todos estos casos, hace a la esencia de las maniobras elusorias que estos negocios vehiculizan, el que sea justamente la complejidad en desentrañar sus fenómenos subyacentes lo que constituya la razón de su empleo por el contribuyente. Si se obvia esta circunstancia relevante se consagra únicamente la trascendencia penal de un ardid con notas de burdalidad o patencia, aún conscientes que ello pueda significar una contradicción en los términos.

Si se desprecian como supuestos ardidosos los de maniobras eminentemente disimuladoras como todas aquellas involucradas en los negocios anómalos, lo mismo significa que condescender el empleo de las ingenierías fiscales que los instrumentan. En definitiva, respecto de los negocios anómalos no se puede concluir en el hecho de que sean fácilmente detectados como tales por la Administración, más allá de la declaración de su información relativa, a través de una rutinaria labor de fiscalización de la autodeterminación impositiva¹⁹, puesto que la maniobra se ha desplegado en previsión de dicha circunstancia, de modo que sea la complejidad de su análisis, lo que inhiba o dificulte la detección de la anomalía causal. La consignación en la respectiva declaración jurada de la información relativa a un negocio anómalo a través del cual se elude un impuesto reproduce el esquema anómalo del propio negocio: lo que aparece exteriorizado no es tal y requiere de una exhaustiva indagación para establecer su causa típica adecuada. En

¹⁹ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala A, 22/07/2003, "R.R. s/inc. de exención de prisión en: Eurnekian, Eduardo s/ley 24.769". En su voto el Dr. Bonzón sostuvo que "Lo que debe analizarse es la transparencia de la conducta del procesado respecto de poner en conocimiento del Fisco su situación tributaria [...] En tal sentido, el contribuyente consignó datos en sus declaraciones juradas que posibilitaron que el ente recaudador tomara debido conocimiento de las circunstancias declaradas y que al dudar sobre su exactitud comenzara con una fiscalización que originó las impugnaciones y determinaciones de oficio [...] En mi opinión, la complejidad de la cuestión fiscal en examen, nada tiene que ver con la complejidad para detectar la operación económica realizada. Ello así, dado que mediante el rutinario control fiscal de los datos aportados por el contribuyente en sus declaraciones juradas, el organismo fiscal sospechó que podía haber una elusión fiscal, y llevó a cabo un complejo, arduo y discutido análisis de los hechos que fueron base de la denuncia penal"

palabras, el propio negocio anómalo -si se quiere, circunscrito, por el momento, específicamente a la simulación tributaria, pero sin descartar que pueda involucrar a los restantes supuestos- constituye *per se* el ardid idóneo para provocar el engaño de la Administración. Con relación a esto y a la señalada consecuencia de limitar al ardid a supuestos de burda infracción a la ley, conviene citar la lúcida conclusión de Palao Taboada en el sentido de que las posibilidades de eludir las normas tributarias están desigualmente repartidas, por lo que el combate a la elusión es tanto una exigencia de justicia fiscal como "medida de profilaxis del ordenamiento jurídico", con especial referencia al Derecho privado, por la habitualidad con que acabarían presentándose en el mismo las "deformaciones" negociales cuyos efectos fiscales fuesen admitidos, ello siempre que se salvaguarden principios tales como el de la seguridad jurídica que eviten una aplicación *ad terrorem* de las normas antielusión, lo que conllevaría, a su vez, a su ineficacia (Palao Taboada, 2004).

En el mismo sentido, resulta útil estudiar a los negocios anómalos como "contratos imperfectos", los que en la especie tributaria relevamos imperfecciones características: la información manipulada y los efectos negativos para la Administración. Señala Rosembuj que no connota al fraude de ley una falta de información, sino que, por el contrario, el brindar una información desviada cuyo efecto es el incrementar el coste de transacción, provocando efectos negativos para el interés fiscal a través de la creación de situaciones de ventaja fiscal por obra y gracia exclusiva del diseño contractual (Rosembuj, 1994: 60 y ss.).

En contra de la conclusión expuesta, se ha señalado que el deber penal de información no alcanza a lo interno, nunca puede comprender a la finalidad subjetiva (motivos) de pagar menos impuestos, respecto de la cual el contribuyente no está obligado a develarla (Orce y Trovato, 2008:76). Así, si bien se reconoce que la aplicación de estándares antielusivos puede justificar la exigencia del impuesto, ello no conlleva a la trascendencia penal del hecho con fundamento en el carácter en extremo formal del derecho penal (Orce y Trovato, 2008:81). Al respecto cabe contestar que la consistencia de esta conclusión parte de su correspondencia con la definición que se emplea de la elusión tributaria, entendida la misma como la realización "de un negocio jurídico bajo formas contractuales inusuales pero sin faltar a su deber de informar al Fisco acerca de qué es lo que se está llevando a cabo" (Orce y Trovato, 2008:75). De esta manera, se introduce un elemento contingente en la definición referido al deber genérico de la declaración impositiva del negocio anómalo, cuando resulta suficiente con que se configure la anomalía causal que lo caracteriza, resultando aquélla transgresión el incumplimiento de un deber formal administrativo. Como se ha

sostenido, la complejidad inherente a la ingeniería fiscal desplegada en este tipo de maniobras exime de ocultarlas, el ardid no pasa en este caso por una mera ocultación, sino por la disimulación del sustrato causal adecuado, elemento -por demás- de constatación objetiva de acuerdo con la metodología de los negocios simulados. Esto responde también a la aseveración según la cual dicho deber de informar no puede comprender a la motivación de los actos, ya que puede suplirse la prueba directa de la finalidad subjetiva del agente por su correspondiente inferencia a través de estándares objetivos. En este sentido, cabe concluir que introducir exigencias contingentes o impropias a la definición de un concepto a no otra consecuencia deparan que dificultar su aplicación, por lo que el examen de la trascendencia penal de un instituto como el analizado merece previamente analizar su referente.

Capítulo II: Los negocios jurídicos anómalos

El Negocio Indirecto

1. El negocio indirecto: relevancia del móvil interno

Dentro de las modalidades de los denominados negocios jurídicos anómalos, la del negocio indirecto presenta la particularidad de la unidad de la causa típica del negocio, siendo que el mismo, a diferencia de la simulación -al menos la relativa-, no encubre otro negocio cuya tipología se presentaría en términos de menor conveniencia fiscal. En el negocio indirecto, las partes adoptan un determinado tipo contractual, sólo que movilizadas por dotar a éste de otros fines diversos a los de su causa-fin. En otras palabras, si frente a tal negocio anómalo lo único respecto de lo cual resulta posible efectuar una constatación, es con relación a los móviles internos de las partes, en cuantos éstas pretenden alcanzar unos efectos diversos a los típicos del negocio, los términos de la comparación, son cuanto menos, inequívocos. Es decir, el confronto opone aspectos objetivos (causa-fin) y subjetivos, o espiritualistas, como todos los que involucran los móviles internos de las partes. Si parece irrefutable el negocio adoptado desde un punto de vista objetivo, por aparentar concordar la causa-típica del negocio con los fenómenos económicos exteriorizados, la anomalía se presenta al constatar que se encuentra vacía de contenido la causa del contrato: efectivamente las partes acuerdan un negocio que sirve para un fin determinado, sólo que a través de él, alcanzan otro fin.

El negocio indirecto no encubre la finalidad típica de otro negocio como sucede en la simulación relativa, sino que conlleva un móvil interno de las partes que desnaturaliza la causa-fin del contrato celebrado. Sin embargo, tampoco es difícil comprobar una casi espontánea reconducción del negocio indirecto en la simulación. En efecto, obviando la trascendencia de los móviles internos -aún cuando estos involucren la controvertida exclusividad en cuanto al ánimo de ahorro fiscal- una confrontación del negocio indirecto no puede -objetivamente- hacerse sino respecto de su causa típica en relación con los efectos que se alcanzaron en el caso concreto. Y serán estos mismos efectos, que decidirán una más ajustada correspondencia típica con otra causa negocial, los que, a su vez, justificarán que sea más pertinente una que otra y, en tal caso, concluirse la falsa causa-fin del negocio indirecto. Éste no es más que un supuesto de simulación relativa (cfr. artículo 501,

Cód. Civ.). De allí que se considere al negocio indirecto, como un instrumento de otros negocios anómalos²⁰.

De Reina Tartière (2005), señala las reacciones y críticas que ha merecido la noción del negocio indirecto a partir de su análisis causal, aspecto al que considera medular en la materia, en el sentido del dilema que el mismo plantea: "si en el supuesto negocio indirecto ha de existir una causa, lo cual no se pone en duda, o bien tal causa será la del negocio formalmente empleado, que producirá sus efectos normalmente, siendo irrelevantes los motivos ulteriores con que se acompaña, o bien éstos se impondrán de tal manera que constituya su causa. Daría igual, pues, la concepción causal que se mantenga: si objetiva, porque el negocio tenido por indirecto se alinearía con la asignada legalmente o en abstracto al específicamente celebrado; si subjetiva, porque al localizar la causa en el propósito concreto y empírico de las partes, el fin práctico pretendido por ellas, sería éste el que calificará finalmente el negocio entre alguno de los típicos o ya más remotamente como atípico-, con prescindencia de que tal propósito se buscara a través de estructuras o formas inadecuadas o no se expresase". Al respecto, el autor refiere a los orígenes del negocio jurídico indirecto, cuya primera denominación por Köhler era la de negocios "ocultos", "encubiertos" o "sinuosos"; caracterizados, de esta manera, como un medio particular de simulación.

Pero puede darse el caso también, de que las manifestaciones económicas de un determinado negocio, no se adecuen cabalmente a las de ninguna otra especie típica. En este supuesto, en todo caso, si no se puede probar la existencia de una simulación, lo que deberá ponderarse es, si el hecho de que las partes renieguen de la causa típica de un negocio, habilita que la atipicidad de la figura a la que recurren, las sitúe en una zona de no gravamen o de aminoración del mismo. Este se presentaría como un supuesto atipicidad- en el que el negocio indirecto se revelaría autónomamente respecto de la simulación o el fraude de ley. En ordenamientos como el de la Ley 11.683 en los que se no se prevén vías específicas contra la elusión fiscal, tales como el fraude de ley o la simulación (vgr. LGT española 2003, artículos 15 y 16, respectivamente), comprendido el fenómeno en una genérica cláusula antiabuso (artículo 2º, Ley 11.683), la precisión técnica en cuanto determinar cuándo se está en presencia de un negocio indirecto o de una simulación, o supuesto de abuso de las formas jurídicas, se ve relajada por la existencia de una

²⁰ "Y si se lleva a cabo esta confrontación del negocio indirecto con su causa típica, y se aprecia la inexistencia de su causa, ello impondrá averiguar la causa que realmente está presente en el negocio realizado, y, por tanto, detectar la existencia de un negocio simulado. Por lo que, en la mayoría de los casos en que pudieran hablar de un negocio indirecto como vía de elusión y no como de economía de opción, estaríamos realmente ante supuestos de simulación" (García Novoa, 2004: 134)

norma omnicompreensiva. De todas maneras, aún en ordenamientos en los que se prevén dispositivos específicos, se ha destacado cómo a través de la función calificadora de la Administración, se obvió su aplicación por una apelación facilitadora al negocio indirecto (García Novoa, 2004:135), resultando así más recurrente el análisis de este en particular, y por consiguiente, mayores los esfuerzos teóricos por aprehenderlo.

2. La objetivación de la causa motivo a través de los estándares de sustantividad jurídica o económica

Se sostiene que cuando, como a menudo, el negocio indirecto carezca de una causa verdadera, cabiéndole la sanción legal de su inexistencia o la declaración de su nulidad absoluta, a la postre, tal efecto conllevaría a un supuesto de no gravamen, a diferencia del caso de la simulación relativa en la aquél se gravaría de acuerdo con la causa típica verdadera (cfr. artículo 501, Cód. Civ.), por lo que, como mecanismo elusivo, el negocio indirecto equivaldría a una simulación (García Novoa, 2004:139). En efecto, la verdadera causa del negocio indirecto indagada de los móviles de las partes o de la objetivación que se alcance de éstos, otorgará entidad al fenómeno económico que se encubría, susceptible así de ser aprehendido por la ley fiscal. Es así como, tanto en el negocio indirecto utilizado con fines elusivos como en la simulación, se aprecian las semejanzas entre ambas figuras, caracterizadas por una apariencia que encubre lo real, que es el negocio subyacente en la intención negocial (Bueres, 2000:633).

Un ejemplo ilustra la cuestión, la de si las sumas de dinero recibidas a través de una donación encubren un pago en concepto de honorarios. En este caso, el negocio indirecto estaría instrumentado a través del contrato típico de la donación, negocio cuya causa típica devendría falsa a la luz del móvil interno de las partes consistente en evitar que sea alcanzado el pago de tales remuneraciones en los gravámenes correspondientes. Si se concluyese que la causa típica del contrato de donación se encuentra desvirtuada -falseada- por el exclusivo móvil de ahorro fiscal, la teoría de acuerdo con la cual corresponde declarar la inexistencia del negocio indirecto, conllevaría efectivamente a un no gravamen, puesto que, a la par de los efectos de la nulidad absoluta, la reposición de las cosas a su estado anterior al negocio, implicarían a su vez que no existiese pago alguno tampoco que considerar alcanzado por el gravamen. Sin embargo, ignora esta tesis que el recurso a cláusulas genéricas antiabuso permite prescindir de los efectos jurídicos que en otro orden puedan producirse, bastando que probado el pago, encuadre el mismo en el hecho imponible respectivo, aunque si, luego, independientemente de la calificación tributaria, se decida también la

nulidad o inexistencia del acto en el orden civil, la reversión de este pago pueda suscitar la repetición del impuesto pagado en su concepto.

Caracteriza al negocio indirecto relevar la importancia de la causa motivo contractual. En este sentido, García Novoa (2004:132) sostiene que "la figura del negocio indirecto estará sirviendo para someter a los motivos negociales a un control de admisibilidad". Esto es, si se prueba que no se realiza la causa típica del contrato, ello se debe a que aquélla se opone a la motivación última de los contratantes. En este caso, la prueba parecería ser más dificultosa que la que requiere la simulación, en la que la falsa causa es así demostrada por apelación a la verdadera, a la del negocio encubierto o disimulado. En el supuesto del negocio indirecto, a la falta de causa o falsedad de la misma se aviene por la indagación de los móviles de las partes. Ateniéndose a una visión subjetiva de la causa, su existencia o veracidad resulta de una actuación inspirada en "motivos económicos válidos", única finalidad legitimante de una planificación fiscal (García Novoa, 2004:115). En este punto de la cuestión, la misma se dirime en una "graduación de injerencias". En efecto, la intención de ahorro fiscal no implica un rechazo apriorístico de la existencia concomitante de otros motivos económicamente válidos, sólo que necesariamente se requiere de éstos y no basta con que en exclusividad se presente aquella intención (*tax avoidance*), caso en el que se las reputaría de operaciones "económicamente vacías". En la misma línea, aparece la irrazonabilidad de una operación por la distorsión entre su causa-fin y los fenómenos económicos a los que pretende ceñirse, en la que la finalidad buscada por las partes resulta implementada por un medio incoherente, excedente o insuficiente (Alterini, Ameal y López Cabana, 1998:341).

Los estándares anglosajones del *business purpose test* y del *step transactions*, podrían sintetizarse en la necesidad de que la validación de un negocio jurídico -respecto de los efectos impositivos que sean su consecuencia- provenga de una concordancia entre su causa-fin y los fenómenos económicos que aquélla contempla. Como se señalase, los efectos impositivos de una operación, son justamente esto, una imputación normativa ajena a su instrumentación, aunque no exenta de incidencia -y, en tal sentido, reconocida como economía de opción- siempre que el negocio sirva al fin económico al que ha sido consagrado. La concomitancia de fines no excluye el de la finalidad de ahorro fiscal, sí la exclusividad de este último, lo que conlleva a privar de causa al negocio o tornarla mendaz, por servir tal negocio como medio elusorio del ordenamiento jurídico.

3. Elección del tipo contractual en exceso de su finalidad típica. El caso de la donación que encubre una retribución de servicios.

Las consideraciones expuestas hasta aquí pueden ser sometidas al examen del caso de la donación cuya finalidad efectiva es el pago de una remuneración. Se pretende, por aplicación del principio de la realidad económica, desvirtuar una donación bajo pretexto que el móvil eficiente de la elección de dicho tipo contractual obedeció al de evitar el perfeccionamiento del hecho imponible consistente en el pago de honorarios que el donante debía al donatario²¹. Si como se analizase, se probase que el motivo excluyente para instrumentar el negocio bajo el tipo de la donación fue prevalerse de su gratuidad para neutralizar el nacimiento de la obligación tributaria, cabría concluir la existencia de un negocio indirecto, carente de causa o reputada de falsa la misma. Si por el contrario, existiese un "motivo económico válido", aunque concomitante al de aquella finalidad de ahorro fiscal, tal elección resultaría irreprochable, así como las consecuencias impositivas que dimanasen de la misma.

En el caso el donatario se desempeñaba como presidente del directorio de la sociedad, cuya venta del 50% de paquete accionario por parte de la donante, involucraba la renuncia tanto de su cargo como a la percepción de los honorarios que se le debiesen, así como que los vendedores debían hacerse cargo de los pasivos en conceptos de retiros a cuenta de honorarios. Ello así, se ponderó en la elección del tipo contractual adoptado, razones tales como que los honorarios no se habían aún devengado por no haber sido aprobados por la asamblea de accionistas; que la donante había manifestado un ánimo liberatorio precedente al hacerse cargo de los pasivos en concepto de retiros de honorarios a cuenta; la manifiesta desproporción existente entre los honorarios devengados anteriormente y el mayor monto de la donación, también indicativa de aquel ánimo; y las condiciones personales del donatario respecto del donante (yerno), cuya renuncia al cargo de presidente de la sociedad facilitaba la enajenación justamente cuando ello era una de las condiciones de la misma.

En conclusión, frente a todas estas consideraciones, se entendió que la elección del tipo contractual de la donación obedecía a su causa-fin, fundada en algún motivo razonable y justo, tal como un servicio prestado o el mérito del donatario (Alterini, Ameal y López Cabana, 1998: 63), y aunque pudiese suscitar el efecto indirecto de provocar un ahorro fiscal

²¹ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, sala III, 24/08/2007, "Ferioli, Jorge Oscar (TF 21401-I) c. DGI".

al donatario, al no resultar alcanzadas las sumas en concepto de remuneración que de otra manera hubiesen estado gravadas, ello se produjo no como consecuencia de la donación, sino a causa de su renuncia al devengamiento de tales conceptos, aunque *a posteriori*, el contrato de donación hubiese servido a cumplir tal finalidad. Sin embargo, y en contra de la solución adoptada, se sostiene que esta última cuestión no puede ser soslayada. En el caso, resulta trascendental convenir si la donación realizada aparecía como una consecuencia indirecta y no necesaria de una operatoria más compleja -enajenación de un porcentaje accionario-, cuyo ánimo de liberalidad se patentizaba cuanto más se apreciaba su imprescindibilidad respecto de aquélla y su desproporcionalidad respecto de los conceptos que se pretendían alcanzados en concepto de remuneraciones; o, por el contrario, atendiendo a que la renuncia previa de sus derechos por parte de los donatarios constituía una condición necesaria para la operación, si la donación importaba un sucedáneo del efectivo pago de sus honorarios, al menos en la medida de éstos y por lo tanto encubriéndolos.

A favor de la primera postura, se liga el criterio según el cual el carácter gratuito de la donación no puede discutirse cuando la remuneración que ésta encubriría no hubiera permitido accionar judicialmente para percibirla²², lo cual, en definitiva, no importa más que brindar el sencillo expediente de renunciar a un derecho para luego ser repuesto en el mismo a través de un acto gratuito, para con ello eludir las consecuencias tributarias que de otro modo se hubiesen producido. De este modo, de acuerdo con la segunda postura, aunque se pretenda dotar de un contexto negocial que justifique su causa, la donación del caso era, asimismo, una consecuencia directa y necesaria de aquél, el ánimo liberatorio estaba condicionado por la existencia de una obligación previa en cabeza del donante. Resulta patente que en el caso se hubiese estado frente a una donación compensatoria si el cobro de los servicios prestados por el donatario no hubiera sido renunciado por éste. De esta forma, al perder la acción judicial para exigirlos, se trataba de una donación simple (artículo 1824, Cód. Civ.), por lo que se obviaba el régimen legal de la compensatoria que hubiese reputado como un acto oneroso la suma donada hasta la medida de una remuneración equitativa por los servicios prestados (artículo 1825, Cód. Civ.), y por lo tanto alcanzada, mientras que el excedente estaba sujeto al régimen de la donación simple. Al asignar -renuncia mediante- a todo el acto el carácter de donación simple, la totalidad de las sumas donadas quedaron fuera del alcance del gravamen.

²² Criterio referido *in re* "Gerold, Walter A. s/rec. de casación", Cámara Nacional de Casación Penal, Sala I, 24/07/2008.

También, en otro antecedente en que se falló sobre la trascendencia penal tributaria de donaciones que se pretendían encubriendo retribuciones de servicios prestados a título oneroso, aún cuando también se tuviese en consideración la existencia de un vínculo afectivo del donante con la cónyuge del donatario, se sostuvo que “aún admitiendo la simulación del carácter jurídico del acto, está claro que no hubo simulación en el hecho mismo de haber percibido el importe ni en el monto al que este alcanzó. Esos dos elementos son suficientes para que el acreedor del tributo pueda hacer valer sus derechos y descartan la existencia del fraude”²³. No obstante ello, ignora la trascendencia de un análisis que pondere adecuadamente la incidencia de los negocios anómalos, el porfiar dogmáticamente en la aplicación de normas (cfr. artículo 1824, Cód. Civil, donaciones hechas por deber de gratuidad)²⁴, cuando justamente el recurso a las mismas, en tanto medio de cobertura o el exceso en su finalidad causal, resultan indicativos de supuestos defraudatorios de los que no cabe desasirse con el invocado reaseguro de que las conductas analizadas se encuentran normativamente amparadas, puesto que lo que justamente corresponde discernir, es cuál régimen se ajusta mejor a la verdadera intención de las partes.

En el mismo sentido, si como se ha entendido, la cesión gratuita de honorarios profesionales realizada con anterioridad a su percepción (en el caso lo había sido a entidades de bien público), no configura el perfeccionamiento del hecho imponible en el Impuesto a las Ganancias por no haber sido en ningún momento percibidos por el donante²⁵, ésta circunstancia no habilitaría por sí sola a tener por válida hipótesis de exclusión de objeto, si se constataste asimismo, que tales importes o parte de ellos reingresaron al donante, lo que se propiciaría con el ardid de interponer previamente al donatario. En conclusión, el arduo discernimiento que exige la técnica de los negocios anómalos, deplora la linealidad de evidentes incardinaciones normativas.

4. El negocio jurídico indirecto simulado. Los efectos inter partes y frente a terceros del negocio indirecto

A pesar de la idea instalada según la cual el negocio jurídico indirecto constituye propiamente el ejercicio legítimo de autonomía privada y por lo tanto un supuesto de economía de opción (García Novoa, 2004:139),

²³ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala A, 24/08/2007, “Jasiukiewicz, Ricardo”.

²⁴ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala A, 04/04/2005, “Miyazono, Ricardo”.

²⁵ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala B, 17/12/1997, “Cassagne, Juan Carlos”.

no puede dejar de notarse la circunstancia señalada de que los negocios indirectos pueden ser, además, simulados en cuanto oculten el verdadero motivo que ha llevado a la elección del tipo contractual exteriorizado²⁶. Ello conlleva a la que la distinción entre ambas figuras sea difícil, ya que “es de la esencia del negocio simulado el proponer un resultado distinto del enunciado, lo que obligaría a tenerlo, de suyo, por indirecto; y a la inversa: no todos los negocios indirectos se comprobarían simulados” (de Reina Tartièrre, 2005). Sin embargo, por sobre las elaboraciones teóricas, más dogmáticas y entitativas que prácticas, lo relevante constituye la determinación del régimen jurídico al que corresponde someter al negocio en cuestión, efecto de lo cual -a nivel tributario-importará su adecuación al régimen fiscal respectivo de modo de imputarle el coste fiscal de transacción correspondiente a la operación económica perseguida por las partes.

En este sentido, las teorías que tratan de la naturaleza jurídica del negocio indirecto cobran relevancia, máxime cuando las mismas destacan su carácter de “negocio verdadero”, “real” aunque disociado en su finalidad, opuesto así al negocio simulado, en el que -aún el caso de la simulación relativa- el negocio aparente, exteriorizado, constituye una mera ficción, un artificio que encubre al verdadero. Es por ello que, en cuanto a la determinación de la disciplina que habrá de regir al negocio indirecto, atendiendo a la veracidad (objetiva) del tipo contractual adoptado, se propugna la aplicación del régimen correspondiente de dicho negocio medio. Sin embargo, tampoco puede dejar de atenderse al hecho de la finalidad disociada que connota a esta especie, por lo que también, corresponde tenerse en consideración a la concreta finalidad buscada, elemento subjetivo que se concreta u objetiva en los negocios típicos que conducen a un resultado análogo al efectivamente perseguido por las partes (de Reina Tartièrre, 2005). Al respecto cabe dejar aclarado, que en todo caso, la confluencia causal (la del negocio medio y del negocio fin) que se acepta, parte del reconocimiento de la consideración de la causa típica análoga como un complemento de la del negocio indirecto concretado, pero nunca en exclusiva, circunstancia que obstaría a una plena identificación de este último con el negocio simulado.

Sin embargo, si la solución ecléctica que se expusiese resulta aplicable a los efectos inter partes del negocio jurídico indirecto, se la rechaza respecto de terceros. No obstante ello, se comparte la postura que critica

²⁶ “La simulación puede ser lícita o ilícita. De la ilícita, en el ámbito de las garantías, el pacto de retroventa constituye el ejemplo típico, el cual se conviene al objeto de evitar las cautelas legales respecto de imposiciones abusivas, particularmente la atinente al pacto comisorio que veta al acreedor apropiarse del bien dado en garantía ante el solo incumplimiento” (de Reina Tartièrre, 2005).

que frente a terceros solamente sea oponible el negocio típico correspondiente al contrato exteriorizado (negocio medio), ya que si el tercero puede probar el propósito subyacente al negocio utilizado, éste también debería integrar el régimen jurídico aplicable (de Reina Tartière, 2005), sirviendo a ello la objetivación de que dicha causa motivo pueda alcanzarse por su afinidad a la de otros negocios cuya causa típica corresponda considerarse, y sin que se considere apropiado, sólo considerar la entidad jurídica de dicha motivación en el único caso en que ella haya sido incorporada al acuerdo en calidad de “condición” (Rubino).

El Negocio Fiduciario

1. Negocios fiduciarios: exceso causal en el objeto negocial dispositivo

Tanto respecto de los negocios indirectos como de los fiduciarios, el tipo contractual en el que se concreta la causa negocial resulta un elemento de ponderación ineludible. Mientras que en los primeros existe una divergencia entre la finalidad perseguida por las partes y la estructura jurídica que brinda un determinado tipo contractual, en los segundos, esta discordancia asume caracteres distintivos que le asignan el rasgo de especialidad que parte de la doctrina le reconoce respecto del género de los negocios indirectos. La cuestión que se complica más, si como se señalase al tratar sobre los negocios indirectos, se niega que éstos puedan revestir el carácter de una categoría jurídica más allá del fenómeno que representan como expresión de la evolución permanente del derecho en ejercicio de la autonomía de la voluntad.

La discordancia causal que caracteriza a los negocios fiduciarios respecto del tipo contractual elegido y exteriorizado por las partes se caracteriza por dos elementos definitorios: el exceso causal y (en) el objeto negocial (de disposición). Respecto del primero, las partes emplean un tipo contractual cuya causa recepta una operación económica que excede sus intereses. No se trata ya, como en el negocio indirecto, de que las partes apelen a un contrato determinado para obtener otros fines diversos a los que el mismo atiende, sino que consintiendo con la finalidad que cumple la estructura jurídica del tipo, no se la quiere en toda su extensión, sino que acotada. Es por ello que califica a los negocios fiduciarios el exceso causal referido, cuya disminución de sus efectos inherentes, requerirá de un acuerdo de las partes en cuanto a la medida de la misma. Opera, por lo tanto, un ajuste

del tipo contractual, una restricción de sus efectos más amplios²⁷. Sin embargo, se han alzado reparos a esta concepción que destaca la desproporción entre el medio jurídico elegido (venta, cesión de derechos) y el fin económico o práctico perseguido por las partes (garantía, administración) del negocio (Messina y Grasetti) ya que de acuerdo con esta postura, sostener el exceso causal equivale a presuponer una caracterización de los negocios fiduciarios por la potestad de abuso que conllevarían. Se señala que, siendo el caso de la transmisión de la propiedad de un bien para garantizar el pago de una deuda, en nada afecta el hecho de que con posterioridad la cosa vuelva al dominio del deudor en tanto que la propiedad la detenta el fiduciario fáctica y jurídicamente, hasta tanto se cumpla la condición de pago de la deuda garantizada. Sólo se configuraría el "exceso" si la cosa *ab initio* quedara en poder del acreedor (Lisoprawski, 2007).

Antes de continuar con la descripción de la obligación personal que asumen las partes para limitar los efectos causales típicos del acto, corresponde referir el elemento restante que define a los negocios fiduciarios, su objeto. En tal sentido, el tipo contractual de los negocios fiduciarios es siempre un contrato real a través del cual opera la transferencia de la propiedad o la cesión del crédito. Atendiendo a las reglas del dominio, al resultar dicha adquisición perfecta e irrevocable, el pacto obligatorio de índole negativa o prohibitoria (*pactum fiduciae*) es el que constriñe el efecto de las amplias atribuciones del dominio, de acuerdo con la especie de negocio fiduciario de que se trate: *fiducia cum creditore* o *fiducia cum amico*, según se cumpla una finalidad de garantía o de administración, respectivamente. Es por ello al negocio fiduciario puede sintetizarlo como el otorgamiento de un amplio poder jurídico para un fin reducido (Cariota Ferrara, cit. por Rosembuj, 1994:229). A ello, sin embargo, cabe también contraponer la postura de aquella doctrina que no acepta la teoría del doble efecto (real y obligatorio) a partir de negar que el fiduciario adquiera una titularidad plena y perfecta, sino un dominio impropio, integrado por una parte formal, de la que estaría investido el fiduciario, y otra material, que conservaría el fiduciante (Rosembuj, 1994:230).

En efecto, la trascendencia fiscal del negocio fiduciario radica en determinar el tipo de adquisición que corresponde reconocer al fiduciario, ello en atención a que si bien éste adquiere el dominio sobre la cosa o el crédito a través de un negocio dispositivo, integra a este último

²⁷ "En el contexto fiduciario la causa excede la finalidad que las partes persiguen a su través. Este exceso de causa del contrato respecto de su finalidad resulta del *pactum fiduciae*, que tiene la función de demarcar el negocio jurídico dentro de los límites de la finalidad de los contratantes. Hay una desproporción entre el fin económico y el medio empleado: 'se provoca un efecto jurídico más fuerte para conseguir un resultado económico más débil' (Garrigues)" (Rosembuj, 2004:229)

su *causa fiduciae* de acuerdo con la cual se limitan los efectos propios de dicho dominio. Por lo tanto, aquellas posturas que niegan a la teoría del doble efecto, no otra cosa hacen que, destacando la existencia del *pactum fiduciae*, rechazar que pueda operar una transmisión plena de dominio al fiduciario, sino por el contrario, una titularidad "fiduciaria" o "formal". Este argumento ha servido para ser opuesto a la Administración y así desconocer la condición de propietario del fiduciario respecto de determinados bienes sobre los que recaía el gravamen de modo de eludir su aplicación. En definitiva, aún cuando se haya instrumentado una compraventa o cesión de derechos, el comprador o cesionario opondría su carácter de fiduciario al destacar la existencia de una *causa fiduciae* subyacente al negocio que ha impedido la adquisición en su cabeza de un dominio perfecto. La tensión, en definitiva, opone a la solución de considerar la relevancia jurídica -a los efectos tributarios- del negocio de dispositivo exteriorizado y gravar al fiduciario, la de atender a la existencia del negocio fiduciario y no hacerlo (García Novoa, 140 y ss.). Sin embargo, no cabe descartar la hipótesis de que a través del negocio fiduciario se pretenda evitar la incidencia de la carga tributaria respecto del fiduciante, con lo que la solución del caso resultaría opuesta a la señalada. En ese caso, adscribiéndose a la teoría del doble efecto (real y obligacional) el fiduciario adquiriría el dominio pleno del bien o derecho y respondería por las consecuencias fiscales derivadas de ellos.

De esta manera, puede constatarse como en el caso de los negocios fiduciarios, deberá atenderse a la finalidad insita en su empleo, de modo de determinar el sentido en el que es utilizado como negocio fraudulento. Como tal, el negocio fiduciario resulta un vehículo jurídico cuya licitud dependerá de "establecer qué es lo que realmente se busca con aquel: si se pretende la obtención de la finalidad económica que aparentemente se establece como objeto del contrato o si, por el contrario, se apunta a la eliminación de restricciones o requisitos vinculados al cumplimiento de normas de orden público" (del Sel y Lisoprawski, 2008).

2. Diferencias con el negocio indirecto, la simulación y el fraude de ley

Al negocio fiduciario se lo ha considerado una especie del negocio indirecto, aunque esta conclusión se apoyaría en la premisa según la cual este último reviste el carácter de categoría jurídica, cuando en oposición a ello se ha destacado que no pasa de ser un fenómeno caracterizado por la utilización de determinados tipos contractuales para el logro de finalidades ajenas a los mismos. Así, aún reconociendo que no se traten de categorías jurídicas, se pondera que en la relación de especialidad que

liga al negocio fiduciario y al indirecto, la conexión entre ambos fenómenos reside en los motivos individuales de las partes para recurrir a los mismos, en las razones subjetivas que las inducen a su elección, normalmente irrelevantes para el Derecho, pero ajenos y extraños al negocio y su causa (Rosembuj, 1994: 232 y ss).

La doctrina que niega la inclusión del negocio fiduciario en el género de los negocios indirectos, arguye como argumento la circunstancia de que los negocios fiduciarios pueden presentar como modalidad de su actuación la utilización de negocios abstractos, entendidos como aquellos en que se causa típica no responde a ninguna función concreta asignada por el ordenamiento, por lo que los imposibilita de ser empleados como negocios indirectos. Ello así, si la fiducia puede manifestarse a través de negocios abstractos y éstos resultan un vehículo inviable para los negocios indirectos, se descarta que el negocio fiduciario pueda ser una especie de estos últimos (de Reina Tartière, 2005). Asimismo, se ha señalado que en el caso del negocio indirecto, es un negocio jurídico unitario específica y rigurosamente previsto y regulado por la ley, en virtud de lo cual las partes encuentran un delimitado espacio de actuación, a diferencia del negocio fiduciario, en el que queda latente la posibilidad de que el fiduciario abuse de la confianza asignada, violando el *pactum fiduciae*. De esta manera, para el fiduciante el aseguramiento jurídico contra dicho abuso por parte del fiduciario, proviene sólo de una obligación exigible (del Sel, Juan María y Lisoprawski, 2008)²⁸, de allí que también se los denomine genéricamente como "negocios de confianza" entre los que cabría incluir contratos típicos como el depósito, el mandato o la prenda con desplazamiento (Lisoprawski, 2007). Asimismo, en el negocio fiduciario hay siempre una traslación real del derecho oponible *erga omnes*, la que puede faltar en el negocio indirecto, tal el caso del mandato irrevocable con fines de garantía o de sociedad (Lisoprawski, 2007).

Con relación a la simulación relativa y su distinción del negocio fiduciario, la primera se basa en la apariencia de uno de los negocios jurídicos para cubrir al que se disimula, por lo que existe una dualidad de causas típicas respecto de las cuales el efecto de la declaración de nulidad provocará, en su caso, la sola persistencia de la correspondiente al negocio disimulado. En cambio, los negocios fiduciarios, en razón del pacto fiduciario que los integra, se componen de dos negocios derivados de una única causa y verdaderos ambos (Rosembuj, 1994:232), no hay verdad alguna que revelar, la misma se encuentra explícita desde un primer momento aunque disociada en su integridad de su causa típica.

²⁸ del SEL, Juan María y LISOPRAWSKI, Silvio. "Los fideicomisos pantalla y la estafa". LA LEY 2008-E, 820.

Es por ello que atendiendo al hecho de que el negocio fiduciario es en definitiva un negocio verdadero, en específico, la utilización de un contrato de compraventa y cesión de derechos aplicados a una finalidad (administración o garantía) distinta que la de trasmisión del dominio, suscita advertencias respecto de la posibilidad de su aplicación a un fin ilícito en cuanto siempre implica un ocultamiento del pacto fiduciario, y en tal sentido, se lo asimila al negocio en fraude de ley, pero, claro está, al verificarse dicha finalidad ilícita en su utilización.

En particular se tratarán las prevenciones que, en su carácter de negocio fiduciario impuro, generó el fideicomiso regulado por la Ley 24.441 respecto de su utilización como fraude de ley.

3. Fiducia *cum amico* y fiducia *cum creditore*

Señalados los dos elementos que caracterizan a los negocios fiduciarios (el exceso casual y el objeto negocial) resta definir las dos especies que lo integran, cuya distinción obedece a la diversa causa típica del pacto obligatorio asumido por las partes (*pactum fiduciae*). De esta manera, depende si el adquirente debe comportarse con relación a la cosa o derecho transmitido con una finalidad de garantía (fiducia *com creditore*) o de administración (fiducia *cum amico*), resultando común a ambas especies la obligación de restitución que asume el fiduciario respecto del fiduciante o de un tercero, del mismo objeto que le entregó o de aquellos resultantes de su disposición.

Al efecto de distinguirlas, debe ponerse de resalto el hecho de que en la fiducia *cum amico* -basada en la confianza- se concreta un interés propio del fiduciante, a diferencia de la fiducia *cum creditore*, cuyo finalidad es la de garantizar un crédito del fiduciario. En este sentido, se ha concluido que la primera aparece como el instrumento típico oblicuo en materia societaria así como en el marco de la contratación y tráfico jurídico mercantil manifestada en una relación de mandato o poder, ya que la transmisión del derecho se realiza con el objeto de facilitar la actuación del fiduciario, quien no se obliga a ninguna contraprestación, sino a actuar a cuenta del fiduciante a su favor y en su conveniencia (vgr. endoso de letra de cambio o pagaré con fines de cobro; cesión de acciones para el ejercicio del derecho a voto (Rosembuj, 1994: 231 y ss.). Esto último conlleva también a distinguir la fiducia *cum amico* de la representación indirecta a través de la interposición real de personas que a su vez debe diferenciarse de la simulación subjetiva²⁹. Es así como, la

²⁹ “La interposición real de personas no significa simulación ni acuerdo simulatorio entre los que toman parte en el acto, el cual es efectivamente querido (no se trata, en suma, de una interposición ficticia por la cual las partes están de acuerdo en que los efectos del negocio se produzcan a favor de una persona diversa del que aparece en el acto, como hombre de paja)” (Rosembuj, 2004:234)

interposición real puede llevarse a cabo a través de un negocio fiduciario o de una representación indirecta, siendo la situación del fiduciario y del comisionista en nombre propio muy parecidas desde la perspectiva externa (Rosembuj, 1994:234), aunque atendiendo a los efectos internos en lo que hace a la relación fiduciario-fiduciante y comitente-comisionista, debe destacarse que el fiduciario, de acuerdo con Diez Picazo, no sólo adquiere la cosa, sino que debe conservarla hasta que se cumplan los fines de la fiducia, actuando no sólo por cuenta del fiduciante, sino que lo hace a nombre e interés propios (Rosembuj, 1994:234 y ss.). De esta manera, en el negocio fiduciario lo esencial es la transmisión de una cosa o derecho al fiduciario, mientras que en la comisión el comitente no transmite nada al comisionista (Lisoprawski, 2007).

Por su parte, en la fiducia *cum creditore*, el deudor transmite en garantía de su deuda uno de sus bienes para asegurar el crédito del acreedor. De esta manera, al recurrir al negocio fiduciario con tal finalidad, el deudor elude las fórmulas jurídico-reales expresa y positivamente admitidas con tal función de garantía (derechos reales de garantía), de modo que asegura al acreedor por medio de una estructura jurídica (tipo contractual) no prevista legalmente para ello, pero que, adecuada por medio del *pactum fiduciae*, no sólo sirve a tal objeto, sino que lo hace con mayor resguardo para el interés del acreedor, quien obtiene por garantía el derecho real más amplio que se puede ostentar respecto de una cosa, su dominio (de Reina Tartièrre, 2005a). Asimismo, se evita la aplicación de los principios característicos de las garantías reales tipificadas, como los de la prohibición del pacto comisorio y la especialidad del crédito, lo que se puede alcanzar con el recurso a otros negocios jurídicos indirectos con fines de garantía con connotaciones jurídico-reales, tales como el leasing o el *lease-back*, la compraventa con pacto de retroventa y el derecho de opción (de Reina Tartièrre, 2005a).

4. Negocios fiduciarios puros e impuros: el fideicomiso y el *trust*.

Se ha expuesto como de utilidad la distinción entre las categorías de negocios fiduciarios puros e impuros, para alertar respecto de las posibilidades de que los primeros sean utilizados con fines fraudulentos, ello porque al referirse los "impuros" a aquellos negocios fiduciarios que han alcanzado consagración normativa y por ende, una regulación específica, dicho marco legal acotaría el margen para su empleo desviado de sus fines propios. De esta forma, la genérica pertenencia a los "negocios de confianza" a la que respondían los negocios fiduciarios, se pierde por efecto de su tipificación al regularse sus efectos, en particular,

cuando expresamente se prevé y sanciona el abuso de la confianza ajena por parte del fiduciario, quien ha revertido una fiducia basada en la amistad por una expectativa fundada en la profesionalidad de su actuación: la confianza legal sería una contradicción en sus propios términos (Lisoprawski, 2007). Además, el fideicomiso a partir de su tipificación por la Ley 24.441 deja de pertenecer al género de los negocios indirectos en tanto que si para estos últimos resulta vital basarse en una determinada causa típica para alcanzar otra finalidad, el fideicomiso no presenta una causa ni onerosa ni gratuita, sino fiduciaria, de allí que se predique la polifuncionalidad del fideicomiso, su neutralidad consustancial o carácter instrumental que termina asimilándolo, en su funcionamiento, a un negocio abstracto (de Reina Tartière, 2005).

A la vera de la tipificación legal, los negocios fiduciarios puros acentúan su vínculo con los negocios indirectos en cuanto a su aptitud expansiva en vistas a satisfacer las finalidades perseguidas por los contrayentes en exceso del tipo empleado, o sea, una utilización atípica de los tipos establecidos por la ley, lo que, lindando el límite de la autonomía de la voluntad con el orden público, haga que puedan servir a fines fraudulentos, cuyo remedio provendría de la aplicación de la teoría “de la absorción” por la que se reconoce la preeminencia disciplinadora del negocio típico (Lavalle Cobo, 2006).

No obstante lo expuesto, no cabe tampoco negar que el recurso a un negocio fiduciario impuro o tipificado legalmente como el fideicomiso regulado por la Ley 24.441 o un *trust* del exterior, pueda brindar el amparo de una norma de cobertura facilitadora de su utilización como una vía instrumental para la evitación del cumplimiento de normas de orden público. En este sentido, acorde con las posturas conforme las cuales el tipo de un negocio fiduciario *cum amico* perdería virtualidad al regularse el abuso de confianza en que podría incurrir el fiduciario, la consagración, a la par, de un delito especial propio en tal sentido (artículo 173, inciso 12, Código Penal) refuerza la protección que se confiere al fiduciante. Sin embargo, ello no empuja a que la figura del fideicomiso o del *trust* no pueda ser utilizada con fines fraudulentos también por el fiduciante. En tal sentido, no corresponde identificar tipificación con autosuficiencia. Si tal fuese el caso, en relación con el régimen del fideicomiso de la Ley 24.441, debiese circunscribirse el marco tuitivo que ésta le acuerda al remedio de la acción de fraude que se establece en su artículo 15, por el que se permite agredir (incidir) el patrimonio separado del fideicomiso. El interrogante con relación a la extensión que corresponde asignar a esta norma, sea la de la acción pauliana (art. 961 y sgtes. Cód. Civil), de la simulación (arts. 955 y sgtes.

Cód. Civil), fraude (art. 1298, Cód. Civil) o la acción revocatoria y la de ineficacia del régimen falencial (art. 119 y sptes, LCQ). Al respecto, Molina Sandoval entiende que "...se caería en el absurdo de generar una única excepción a todos los actos jurídicos. Gráficamente se podría decir: todos los actos jurídicos están sometidos a la teoría general del acto jurídico (y sus derivados: lesión, simulación, fraude, nulidad, inoponibilidad, etc.), menos el fideicomiso, que sólo puede ser atacado por fraude" (cit. por Lisoprawski, 2007).

En cuanto a la aplicación a la figura del fideicomiso de los principios generales del derecho y su trascendencia penal, se coincide con Lisoprawski (2007) cuando señala que "...en la consideración de los remedios que contiene nuestro régimen -fuera del ámbito civil- para combatir la patología del fraude por medio de fideicomisos, la punición penal no puede quedar afuera, aun cuando sea cuestionable -también es este campo- el tratamiento que el legislador de la ley 24.441 le dio a la responsabilidad del fiduciario con el agregado del inc. 12 al art. 173 del Cód. Penal".

5. La trascendencia penal tributaria del fideicomiso. El caso "Eurnekian"

Alcanzado este punto del análisis en el que se acuerda el sometimiento del fideicomiso a los principios generales del derecho y la posibilidad, incluso, de su punibilidad por medio del delito de estafa (artículo 172, Cód. Penal) cuando es utilizado como "pantalla" del fiduciante (del Sel y Liprowaswki, 2008), ambas cuestiones se entrelazan en el ámbito tributario en el célebre antecedente "Eurnekian"³⁰ fallado por el Tribunal Oral Penal Económico N° 1 (13/08/2004), cuyo comentario no puede ser ignorado en la materia.

En el caso la Administración había considerado como una "simulación" por parte del fiduciante, con el objeto de eludir el pago de sus obligaciones en el Impuesto sobre los Bienes Personales, la constitución de dos fideicomisos en el exterior (*trust*) a los que transfirió las sumas de dinero percibidas como precio de unas compraventa de acciones, conceptos que fueron declarados impositivamente por el fiduciante como "donaciones en el exterior" en contra del criterio de la Administración que pretendía calificarlas como "inversiones en el exterior" y por lo tanto alcanzadas en el gravamen con fundamento en que el fiduciante había conservado la disponibilidad indirecta de tales bienes. En definitiva, esta última circunstancia resultaba determinante

³⁰ Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 1, 13/08/2004, "Eurnekian, Eduardo s/leyes 23771 y 24769".

del criterio fiscal y se encontraba sustentada, a su entender, en la previsión en los *trusts* respectivos de un "comité" a través del cual el fiduciante seguía dirigiendo el negocio, en tanto que los fiduciarios, en la realidad de los hechos, no pasaban de responder incondicionalmente a las decisiones de tal órgano. También reforzaba las sospechas de la imputación, la calificación como "donaciones" que había realizado el contribuyente, tanto respecto de la cuantía de las mismas como con relación a la conservación, por su parte, de la disponibilidad de las sumas donadas.

Cabe destacarse especialmente, puesto que resultó trascendente para la resolución del caso, que la recalificación intentada a través del argumento de la simulación tributaria, sostenía que la donación (en el exterior) instrumentada a través de un fideicomiso resultaba, en realidad, una inversión (en el exterior) alcanzada por el Impuesto sobre los Bienes Personales, por lo que estas operaciones económicas subyacentes, que eran en definitiva las que determinaban su correspondencia o no con el objeto del hecho imponible, debían ser analizadas directamente con relación al carácter simulado o no del *trust*. En efecto, el *trust* era el instrumento a través del cual se vehiculizaba una operación jurídico-económica, y por lo tanto se ligaba inescindiblemente a cada una de ellas. Tanto sea que se donasen los bienes o se los invirtiese en el exterior, si el *trust* era un negocio verdadero, en todo caso la propiedad (perfecta)³¹ adquirida por el fiduciario conllevaba a una deslocalización de la operación que impedía el nacimiento de la obligación tributaria. Por el contrario, si se probaba que aquél era simulado por no haber perdido nunca -en los hechos- el fiduciante la disponibilidad de los bienes, desvanecida su apariencia, cabía rechazar también la calificación de "donaciones en el exterior" y reemplazarla por la de "inversiones en el exterior".

Aclarado ello, y por lo tanto, estando orientado el criterio fiscal en cuanto a probar la simulación del *trust* y los efectos recalificadores de las operaciones económicas canalizadas por el mismo, este solo razonamiento hubiese bastado para fundar el objeto de la imputación penal. Sin embargo, atendiendo a la circunstancia coadyuvante de que dicha simulación obedecía a un propósito elusorio del contribuyente respecto de sus obligaciones fiscales, se invocó también el principio de la realidad económica del artículo 2º de la Ley 11.683. Convivieron en el imputación de la Administración dos criterios divergentes en todo sentido, uno jurídico y recalificadorio; y el otro económico e interpretativo. En la decisión del caso prevaleció su oposición sin

³¹ Ver último párrafo del considerando VI

atender a que no bastaba con rechazar la aplicación del principio de la realidad económica para ignorar la incidencia del otro. En esta cuestión radica la crítica al decisorio.

6. "Eurnekian": el principio de la realidad económica y la simulación tributaria

El principio de la realidad económica introducía en el análisis del caso el propósito de elusión tributaria en la utilización de los fideicomisos, cuando hubiese bastado con limitarse a determinar que los mismos no constituían negocios simulados -rechazando la imputación de que el fiduciante conservaba la disposición de los bienes transmitidos- para derivar de ello la inexistencia del fin de ahorro fiscal exclusivo que se le imputaba. Por el contrario, al centrarse el análisis desde la perspectiva del criterio interpretativo económico, se obvió toda indagación -más allá de alguna incidental de la que se dará cuenta oportunamente- respecto de la verdad del fideicomiso o propósito económico de su instrumentación, derivando el análisis en una argumentación dogmática de la aplicación del principio y su relación con la autonomía del derecho tributario, la aplicación analógica del derecho penal y la ley tributaria y la violación del principio de legalidad en materia tributaria.

Se sostiene en el fallo que "el principio de la realidad económica, no es más que un sistema interpretativo, que convive con otros, por lo que su utilización en forma exclusiva no sólo es improcedente sino que puede dar lugar a la antes mencionada aplicación analógica de la ley tributaria, comprendiendo en la norma interpretada situaciones no previstas que darían como resultado la verdadera creación normativa ajena a la voluntad del legislador"³². Dos comentarios suscita esta transcripción: el primero, concomitantemente a la alegación del principio de realidad económica se había introducido la imputación de que el fideicomiso constituía un negocio simulado para ocultar la relación de titularidad que ostentaba un contribuyente. El segundo, se establece que la cláusula antielusoria del artículo 2º de la Ley 11.683 puede implicar la aplicación de un supuesto de aplicación analógica del tributo sin constatar que sea ese el efecto de esta norma en particular. Al respecto, se reitera la disquisición efectuada por Tarsitano (2007) respecto de los efectos punitivos de la elusión dependiendo de si a través de la misma se "evita" o se "verifica" el hecho imponible, dependiendo ello de si la cláusula general se adscribe a la analogía o la ficción, en el primer caso, o se entiende que la conducta elusiva verifica sustancialmente el hecho imponible, caso en el que, de acuerdo con el autor, podría sostenerse la procedencia de sanciones contravencionales y

³² Antepenúltimo párrafo del Considerando VII.

respecto de lo cual, se planteó si ello no conduciría, a su vez, a constatar la trascendencia penal tributaria de la elusión como supuesto específico de evasión impositiva.

Aún habiéndose establecido el marco dogmático referido, de manera tangencial se introdujeron en el decisorio argumentos que rechazaron la imputación de negocio simulado al *trust* y resultaron aquellos que trataron del "comité de control" que integraba el marco negocial de los fideicomisos impugnados. Recuérdese que el agravio fiscal se fundaba en que sólo había operado una transmisión formal (aparente) de los bienes por parte del fiduciante, en tanto éste tenía injerencia en el "comité", incidiendo así en la voluntad de los fiduciarios que le respondían incondicionalmente. En tal sentido, la suerte de la simulación opuesta dependía de probar que el fiduciante, no obstante la existencia formal del *trust* mantenía la disponibilidad y decisión respecto de los bienes, en definitiva, era ésta la única cuestión que debía ser analizada para determinar la veracidad o mendacidad del *trust*. En cambio, en el decisorio se obvió tal cuestión apelando a un fundamento incidental respecto del aludido "comité de control".

En efecto, con relación al "comité de control" se sostuvo que "no debe ser soslayada la aceptación de la existencia de un 'protector' en los contratos, persona de la confianza de las partes constituyentes que actúa como supervisor o controlador del fiduciario en la adopción de decisiones, las que no se pueden tomar sin su autorización"³³, concluyendo en el hecho de que, aunque la figura del *protector* no estuviese prevista en la legislación argentina del fideicomiso (Ley 24.441), su inclusión en el contrato no implicaba "suposición de alguna reserva indirecta del fiduciante respecto de la propiedad de los bienes que integran el fideicomiso"³⁴. A ello cabe responder que no admite discusión que la previsión de un "comité de control" en el *trust* no perjudica a su efecto típico de producir la transmisión fiduciaria de los bienes, ni hace inferir la reserva de la disponibilidad indirecta del fiduciante de tales bienes, pero claro está, esto último a condición de que este no integre dicho comité ni, de modo indirecto, sea su voluntad la que determine sus decisiones, vinculantes de la actuación del fiduciario. Expresamente reconoce el decisorio al "protector" como una "persona de la confianza de las partes constituyentes", por ende ajena a las mismas en todo sentido, independiente en todo de la voluntad del fiduciante. Sobre esta cuestión, se repite, trataba la demostración de la simulación en el caso, de cómo el fiduciante haciendo del "comité de

³³ Párrafo 7º del Considerando VIII

³⁴ Párrafo 8º Considerando VIII

control" un mero órgano formal para expresar su voluntad, podía conservar la disponibilidad indirecta de los bienes.

No se ignora la existencia de mecanismos destinados a involucrar a terceros en la administraciones del *trust*, tales como *co-trustees* junto a los *trustees* profesionales, la asignación de roles específicos sin necesidad de revestir el carácter de *protectors*, *management committee*; de *private trust companies* -PTCs- (sociedades fiduciarias privadas), etc. (Ayuso y Lemma, 2006), e incluso al propio *settlor* (fiduciante) sin perjuicio de lo cual, tampoco debe obviarse la existencia de toda una doctrina y jurisprudencia que trata de las limitaciones en la injerencia del *settlor* en la administración del *trust* y las derivaciones que ello puede presentar en cuanto a diferenciar la existencia de un supuesto de *sham trust* (trust simulado) de otro de mero incumplimiento por parte del fiduciario de las obligaciones inherentes a su cargo.

Sin embargo, antes de adentrarse en las teorías de los *sham trusts* conviene efectuar una distinción entre los términos anglosajones de *artificiality* y *sham*, puesto que si bien, en lo que sigue se asimila este último concepto al de "simulación", más propiamente corresponde esta categoría al primero. En efecto, se entiende por *artificiality* al acto o negocio puramente ficticio, en tanto que a la "realidad" simulada corresponde el concepto de *sham*. De este modo, en los ordenamientos anglosajones, las cláusulas antielusorias basadas en el *business purpose test* se basan en la categoría del *sham* en cuanto la misma describe a aquellos negocios impropios, artificiosos o inadecuados al fin económico pretendido, caracterizados por ser reales, no ocultar otro negocio subyacente y por lo tanto, ajenos a la idea de simulación (García Novoa, 2004: 368 y ss.)³⁵.

7. Fideicomisos simulados o ficticios (*sham trusts*)

La reseña que se hace de la cuestión de los *trust* simulados o ficticios (*sham trusts*) se basa en el trabajo de Ayuso y Lema (2005) sobre el tratamiento asignado al *private trust* angloamericano en el derecho argentino, línea de análisis que de acuerdo a lo hasta aquí expuesto, debió haber primado en la solución del caso "Eurnekián". En tal sentido,

³⁵ De acuerdo con el Informe de los Estados Unidos en el Congreso IFA de Oslo de 2002, el *sham* o *sham transaction* en la búsqueda de la realidad de los hechos que integran la transacción, no se indaga si esta está basada en la creación de una falsedad sino en la carencia de sustancia económica real o sustentable. En el mismo sentido, López Tello ha destacado que la cláusula general antiabuso está construida metodológicamente a partir del expreso reconocimiento de actos o negocios inusuales o impropios pero en las antípodas de lo simulado o disimulado (García Novoa; 2004:Nota 294). Asimismo, para Martín Fernández, la exigencia de sanciones en las cláusulas antifraude desvirtúa gravemente la aplicación de estas cláusula, hasta el punto de configurarlas como una forma especial de simulación (García Novoa, 2004:Nota 206)

el *settlor* (fiduciante) puede ser una de las personas respecto de las cuales se prevea en las cláusulas del *trust* una facultad de control de la actividad de administración del *trustee* (fiduciario). Este supuesto es el que presenta mayor complejidad, ya que cabiendo la posibilidad de que tal función sea desarrollada por un *co-trustee*, un *beneficiary*, o un tercero no relacionado con el *trust*, se establece al mismo fiduciante respecto del que ha operado la transmisión de sus bienes, la potestad de injerir en su administración en circunstancias tales como la necesidad de su consentimiento para decidir las inversiones del *trustee* o hasta la instrucción de las mismas. Ello conlleva a un límite difuso con la prohibición de la "auto-segregación" de bienes, mecanismo mediante el cual se provoca un aislamiento de determinados bienes y derechos por medio de la creación de un centro imputativo diferenciado pero sin renunciar a su disponibilidad en la medida y extensión que al efecto otorga el derecho de propiedad, que es justamente el que se ha transferido a dicho ente mediante el negocio fiduciario.

En nada al reconocimiento de la reserva de la facultad de imposición de su voluntad al *settlor*, el argumento de acuerdo con el cual, en ese caso, este último se encuentra sometido a un deber fiduciario a favor del *beneficiary*, puesto que difícilmente sea exigida dicha responsabilidad cuando es el propio *settlor* quien ha predispuesto la constitución del *trustee* de modo que el mismo resulte un negocio simulado (*sham*) para provocar la "auto-segregación" referida, lo que presupone el empleo figurado de todos los componentes del negocio. En definitiva, a la par del condicionante negativo establecido por la prohibición de la "auto-segregación", puede señalarse su correlato positivo, en el sentido de que la creación del *trust* debe provocar una "alteración de la relación económica de las partes" como hecho revelador de su sustancia y que no se verifica si el único cambio constatable es el surgido de una simple reestructuración de la forma en que se detenta la propiedad, pero no de los efectos de la misma.

En definitiva, la medida y modo de la injerencia del *settlor* en la administración del *trust* resulta decisiva para ponderar la existencia de un *sham trust* (*trust* simulado o ficticio), y ello según se considere la intención originaria (simulada) en su constitución o se atienda al devenir de la actuación del *trust*. La diferencia entre uno y otro presupuesto para establecer la existencia de un fideicomiso simulado resulta trascendente. De acuerdo con la primera postura, resultan relevantes los actos ejecutados y documentos otorgados destinados a crear una apariencia que otorgue entidad a la transmisión ficticia de la propiedad, lo que circunscribe al *sham* a un estadio originario y constitutivo del negocio que exige el conocimiento de la maniobra defraudatoria y la voluntad de

las partes integrantes del contrato. Por el contrario, la acepción más amplia del *sham* es aquella que, aún en el caso de que el negocio sea real en su origen, destaca la circunstancia de que sus efectos típicos no son reproducidos por las partes en su actuación posterior. Esta última se caracteriza por una "aquiescencia mecánica" por parte del *trustee* a ciertas prácticas de control continuado sobre los activos del *settlor*. Pueden reseñarse algunas de tales prácticas del *settlor* recogidas de la jurisprudencia extranjera en la materia en ejemplos como los de la directiva de pagar o aplicar el capital y rentas o para su beneficio; la necesidad de su consentimiento previo por escrito; expresiones suyas en relación con los bienes y el *trustee* que dejaban entrever la disponibilidad respecto de ambos; la circunstancia de que el *trustee* no hubiese tomado decisión de inversión independiente alguna; obtención de dinero o disposición de distribuciones del fondo ordenadas por el *settlor* sólo informadas, y con posterioridad, al *trustee*; otorgamiento de poderes para asistir a asambleas en representación de las acciones en *trust*, actuando como titular de las mismas; asunción de crédito con dichas acciones como garantía prendaria, informándolo después al *trustee* para su aprobación *ex-post*; etc.

A la tesis amplia del *sham*, se ha opuesto que las conductas post-constitución podrán, a lo sumo, servir como medio de prueba de una voluntad simulatoria que sólo es relevante si respondió a una motivación originaria de las partes al momento de creación del negocio. El fundamento de esta teoría se basa en la premisa de un desvío en la actuación del *settlor* que presupone la ausencia de premeditación en tal sentido, y menos, una connivencia inicial entre éste y el *trustee* (bilateralidad del ánimo simulatorio), siendo así que, en definitiva, el exceso sobreviviente en las atribuciones del *settlor* obedece más a la condescendencia o anuencia del *trustee* que a su complicidad. En definitiva, vira el punto de vista respecto del cual se analiza la conducta del *settlor*, imputándose sus extralimitaciones al deficiente ejercicio de sus obligaciones por el *trustee*, en violación de sus deberes fiduciarios asumidos.

8. Corolario

Como corolario de lo expuesto cabe reseñar la conclusión a la que arriba el decisorio al señalar que "el principio interpretativo en cuestión [de la realidad económica], en el caso particular de autos, no puede darnos la pauta de existencia de simulación por utilización de fideicomisos legítimamente constituidos, pues lo que aparece como cierto es el recurrir a una conducta que se califica como economía de opción o ahorro fiscal, que no exhibe discordancia alguna entre la forma

jurídica utilizada y la realidad económica que quedó aprehendida”³⁶. La realidad económica que “quedó aprehendida”, de acuerdo con los términos empleados por el decisorio, es aquella en la que no se indagó propiamente la cuestión de la disponibilidad indirecta de los bienes por el fiduciante, y de esta manera, resulta difícil que una constatación al punto superficial se opusiese, ni siquiera manifiestamente, a la forma adoptada. En este sentido, se comparte la apreciación efectuada por Ayuso y Lemma (2005), quienes señalan la ausencia de mención en el fallo de los conceptos de la doctrina anglosajona de *reservation* o *retention of powers* (reserva o retención de facultades) por parte del *settlor* (fiduciante) y de los *sham trusts* (trusts simulados o ficticios), cuestiones todas ellas trascendentales para decidir la imputación de simulación en cuanto a si los *trusts* del caso adolecían de vicios en su etapa constitutiva o, mismo, en su funcionamiento posterior, que resultó postergada por un análisis basado en la aplicación del principio de la realidad económica³⁷.

La Simulación

1. Simulación absoluta y relativa: unidad y duplicidad de la causa-fin

A diferencia del negocio indirecto en el que la oposición -como se señalase- es entre términos inequívocos: causa-fin y móvil interno, lo que requiere de la apelación a estándares que objetiven la voluntad del agente en móviles económicos válidos que la justifiquen, en la simulación -al menos en la relativa-, la constatación se hace respecto de conceptos idénticos, la duplicidad de causa-fin, una exteriorizada, la otra solapada, correspondiendo cada una a un negocio respectivo. En el negocio indirecto existe sólo un negocio, mientras que en la simulación relativa sólo en apariencia hay un único negocio, puesto que éste se superpone al oculto. Esta circunstancia permite distinguir a ambos tipos de negocios anómalos; mientras que en el negocio indirecto es necesario indagar los móviles subjetivos de los agentes, en la simulación, la

³⁶ Último párrafo Considerando IX.

³⁷ “Sin un cabal discernimiento de la presencia y concreción (o no) en el caso concreto de la ‘causa típica’ del *trust* en su configuración más básica (es decir, el efectivo desprendimiento por parte del *settlor* de los activos asignados y su transferencia al *trustee* para quedar permanentemente sujetos a la relación de *trust*), lo cual requiere inexcusablemente auscultar ‘no sólo el texto de la norma sino las circunstancias fácticas del hecho’ en los términos y con los instrumentos identificados precedentemente, no creemos que al extraer conclusiones basadas en premisas diferentes el intérprete esté pisando terreno seguro. Recién después tiene sentido y resulta apropiado explorar los móviles no tributarios que determinaron el uso de una estructura específica” (Ayuso y Lemma, 2005)

constatación de la causa *simulandi* se alcanza por la confrontación objetiva de ambos negocios, lo que facilita la prueba con relación al negocio indirecto y permite prescindir de los estándares que para este último resultan necesarios, ya que son la pauta objetiva en base a la cual analizarlos.

En cambio, en la simulación absoluta, el acto jurídico exteriorizado nada tiene de real, no encubre otro sustrato fáctico, sino que meramente lo inventa. Se vuelve en este supuesto a la unicidad de causa-fin, sólo que en este caso, ésta no se pondera en relación con los móviles internos de las partes sino con relación a la inexistencia de toda operación subyacente. Ya no se trata, como en el negocio indirecto, que la causa inexistente o falsa encubra otra realidad a la que aspiran las motivaciones de los agentes, sino que aquélla cree dicha realidad, esto es, el instrumento negocial hace las veces de fenómeno económico, no hay verdad subyacente alguna. Ejemplos típicos de simulaciones tributarias absolutas son los de creación ficta de gastos u otras deducciones.

En la simulación relativa, la existencia de un acto jurídico verdadero al que se encubre con otro, hace que siendo falsa la causa-fin del negocio simulado (externo), en tanto que la realmente querida por las partes es la del negocio oculto, el primero conserve su validez (cfr. art. 501 Cód. Civ.) si no existe violación de una ley, ni perjuicio a tercero, tratándose así de una simulación lícita. Por el contrario, si a través del negocio simulado se provoca dicha afectación, resulta procedente a su respecto la correspondiente acción de nulidad o anulación (cfr. arts. 1044 y 1045 Cód. Civ.). No se encuentra en discusión excluyente la inexistencia o falsedad de la causa, como en el negocio indirecto, sino que aún siendo falsa la causa del negocio simulado, la apariencia subsistirá si no tiene un fin ilícito. Puede anotarse así otra diferencia con el negocio indirecto: en éste, la prueba se agotaría con la falsedad o inexistencia de la causa del negocio, mientras que en la simulación relativa se requiere además probar que el artificio ha sido instrumentado con un fin ilícito, pues la mera apariencia que no produce afectación alguna, es permitida. Así, ante el fin ilícito del negocio simulado, la declaración de su nulidad o inexistencia revela la existencia del negocio disimulado y su causa-fin, que es la de consuno, la alcanzada por la norma tributaria. Cabe aclarar que la duplicidad de causa-fin sólo es sostenible respecto de simulaciones relativas que recaigan sobre el elemento material del hecho imponible, no así respecto de simulaciones subjetivas, sobre el precio o respecto del hecho temporal o territorial del hecho imponible.

2. Simulación subjetiva

En la simulación subjetiva se encubre al contribuyente, excluyendo la situación de negocios fiduciarios o concluidos a través de mandato, en los que los propios tipos negociales revelan la dualidad y determinan la correspondiente imputación subjetiva. En el mismo sentido, si bien la tipología societaria importa definir una atribución personificante, a la problemática de la interposición de sociedades la asiste una extendida aplicación de estándares como el del levantamiento del velo societario, que en el ámbito tributario es expresado -al menos respecto de algunos supuestos identificables- a través de la cláusula antielusiva de la transparencia fiscal. En estos casos, se presenta un planteamiento idéntico al del negocio indirecto en cuanto refiere a la indagación de los móviles internos de los agentes contratantes, en tanto considerar una mera apariencia jurídica a la tipología societaria o contractual -personificante o no, respectivamente- cuando la misma adolezca de un sustrato económico validante, o en razón de constatarse este último, reconocer su entidad.

Pueden distinguirse propiamente dos vertientes de análisis, aquéllas que se enfocan en una interposición no personificante y aquéllas que sí. Como categorías de análisis de la simulación subjetiva ambas comparten el hecho de la interposición de persona, por lo que el denominar a una "personificante" y no a la otra, obedece a la razón de que en la primera, el sujeto interpuesto resulta una ficción posibilitada por la tipología societaria. Toda vez que se esté en presencia de un centro imputativo de existencia no física con personalidad diferenciada de sus integrantes, tal será el supuesto que aquí se tratará como de interposición personificante. Por el contrario, ante una interposición real o simulada de la persona de existencia física, se lo denominará como "no personificante", pero no porque adolezca del sustrato personal, sino porque el mismo responde a su propia ontología, no representa ninguna ficción jurídica.

La complejidad y riqueza de supuestos implicados en la simulación subjetiva propiciaría de por sí, un examen en particular de su problemática. No obstante ello, se introducen algunos perfiles, se insinúan aquellas categorías cuya significancia prepondera. En el caso de la interposición no personificante, se destaca la cuestión de la extensión del *concilium simulationis*; el recurso del trasvasamiento del aspecto subjetivo del hecho imponible por la disponibilidad de la relación laboral; y el elemento revelador de la capacidad contributiva que emparentaría -en cuanto sus efectos tributarios- a las especies de interposición real de persona e interposición simulada.

Párrafo aparte merece la prolífica expresión de supuestos extraídos de la interposición personificante, esto es, la simulación subjetiva a través de centros imputativos ideales. Las primeras categorías que se distinguen, son las de la simulación subjetiva absoluta y la relativa. Mientras que en la primera, el ente hace las veces de sustrato fenoménico, en la relativa, oculta la existencia efectiva de este último, sea para neutralizar o aminorar la carga tributaria en el sujeto pasivo correspondiente. En este sentido, la ficción personificante en la que convive el vínculo entre el ente y sus integrantes, exige, a su vez, indagar respecto de la intercambiabilidad subjetiva o superposición personal que se puede dar entre aquellos, de manera de hacer recaer el negocio en uno u otro de acuerdo a conveniencia fiscal de dicha elección. Otro ejemplo de disponibilidad del ente es aquél que importa ya prescindir de su propia entidad. Ausente la voluntad de asociarse, la mera expresión formal del ente reniega de la causa-fin genérica del contrato asociativo. Finalmente, y opuesta a los anteriores hasta aquí introducidos, la prescindencia de formas jurídicas personificantes también puede ser un recurso para eludir el gravamen, ello cuando, se pretende soslayar el extendido casuismo personificante -personalidad tributaria, propiamente- en la configuración del aspecto subjetivo del hecho imponible por la recurrencia a organizaciones pluripersonales no alcanzadas (centros plurales) que en verdad encubren verdaderos supuestos de gravabilidad.

a. Supuestos de interposición no personificante

El ejemplo arquetípico de interposición no personificante es el "testaferro" u "hombre de paja", y a su respecto se discute la extensión del *consilium simulationis*, el que sí resulta fundante de la apariencia entre quien permanece oculto y quien se da a conocer en la negociación, no aparece tan claro respecto de sí, además, requiere la connivencia del tercero contratante. Claro está, ello cuando la simulación subjetiva -en el ámbito tributario- haya provocado esta intervención tripartita, lo que no siempre sucede. Así, la interposición puede develarse de la existencia de un documento tal como un convenio de conciliación laboral donde conste que el titular del negocio reconoce expresamente que la persona interpuesta, no obstante figurar como propietaria de aquél, jamás revistió tal carácter, encubriendo tal designación una relación laboral y sirviendo así a desplazar la carga tributaria del verdadero contribuyente hacia quien no es más que su empleado, razón por la cual, en el convenio referido, el contribuyente oculto asume el compromiso expreso de

relevarlo de toda obligación tributaria³⁸. En el caso, se presenta un supuesto de acuerdo simulatorio en el que el concierto de voluntades involucra a la persona oculta y la interpuesta, resultando indiferente la intervención del tercero contratante que ignora la real situación de titularidad subyacente. No coincidimos con la opinión según la cual, el *consilium simulationis* requiere el conocimiento del tercer contratante, máxime ante la existencia de una norma atributiva de su responsabilidad cuando en ocasión de su participación en calidad de tercero, facilite por su culpa o dolo la evasión del tributo (cfr. artículo 8, inciso e), Ley 11.683).

A la maniobra expuesta puede caracterizársela como un trasvasamiento del aspecto subjetivo del hecho imponible a través de la simulación de la relación laboral. Ello así, el efecto de encubrir la relación laboral a través de una determinada figura o norma de cobertura, trátase de un tipo contractual o de una estructura personificante (vgr. el ejemplo clásico de las cooperativas de trabajo), implica a su vez, la operatividad de normas de distintos ámbitos, como lo son el laboral y tributario. La íntima vinculación que se establece entre ambos ordenamientos respecto de simulaciones como las tratadas, provoca que la solución deba ser unívoca, sin que resulte razonable que la constatación de un supuesto simulatorio en el ámbito laboral no extienda a la vez sus efectos al plano fiscal, bajo el argumento de que en este último no se verifica el extremo del abuso de las formas jurídicas en el sentido de su especificidad y regulación autónoma. En tal sentido, un principio de coherencia exige que, aún cuando las distintas ramas implicadas se rijan por estándares específicos, no concuerde un sustrato común en las mismas, dimanante de un concepto genérico de la Teoría General del Derecho como lo es el de fraude de ley. Sorprende entonces, que haya podido concluirse que ante la existencia de un contrato atípico que encubría una relación laboral, ello así extraído de la jurisprudencia laboral en la materia y las disposiciones contenidas en la Convención Colectiva de Trabajo del ramo, tal evidencia no resultase aplicable para fundar el consiguiente ajuste impositivo, con el fundamento -reduccionista- en que el "*thema decidendum*" era exclusivamente tributario. En el caso, se trataba de un contrato atípico de locación de espacio físico, otorgamiento de "*know-how*" y autorización de utilización de la marca (cadena de peluquerías) cuyo precio estaba estipulado de acuerdo con un porcentaje de la facturación del locatario con un piso mínimo mensual, quién asumía el compromiso de dar cumplimiento a las obligaciones previsionales y tributarias en su pretendido carácter de "trabajador autónomo". Si bien tal maniobra,

³⁸ Tribunal Fiscal de la Nación, sala A, 27/06/2007, "Trulli, Adriana M."

reputada en el ámbito laboral como “alquiler de sillón” y expresamente declarada nula por la Convención Colectiva de Trabajo del ramo en cuanto simulatoria de una efectiva relación laboral, importaba la irrelevancia de la calificación (contrato atípico) asignada por las partes al vínculo en el ámbito laboral, se rechazó el ajuste impositivo sin que tales certezas no revelasen a su vez, que el empleo de un negocio jurídico reputado como anómalo por otra rama del ordenamiento -a mayor abundamiento, la específica en la materia- no debiese significar lo mismo en el entendimiento de los efectos fiscales³⁹. Acertadamente, tal decisorio fue luego revocado por el fallo de Cámara⁴⁰.

Finalmente, con referencia al *consilium simulationis* y los extremos requeridos para su probanza en las especies simulatorias de elusión impositiva, la regla de interpretación que se impone destaca la constatación de capacidad contributiva en la persona interpuesta, atendiendo así a aquellos aspectos sustanciales, de contenido económico de las relaciones por sobre los meramente formales. Se insinúa también una distinción entre lo que se considera simulación e interposición real, según la cual en la primera, la persona interpuesta actuaría solamente de manera nominal, mientras que en la interposición real intervendría en la celebración del contrato y la realización de sus efectos. Ambos casos aparecen como modalidades de la simulación subjetiva no personificante, sin que el distingo apuntado en cuanto a una intervención nominal o personal del interpuesto conlleve a efectos diversos, puesto que tanto en uno y otro, el indicio para validar su actuación y concretar la consecuencia atributiva, debería ser el mismo, su capacidad contributiva. De esta manera, se prescindió del aspecto formal dado por la inscripción registral de la titularidad en nombre de una persona discapacitada de un automóvil importado, si se demostró que no sólo no tenía ésta la capacidad económica para la manutención de dicho rodado, sino en la existencia de un poder firmado -casi al momento de su adquisición- a favor de la persona oculta en la operación, por medio del cual dotaba a esta última de la libre disponibilidad del vehículo⁴¹.

³⁹ Tribunal Fiscal de la Nación, sala D, 02/03/2000, “Elle’ s S. A.”

⁴⁰ Cámara Nacional Federal en lo Contencioso administrativo, Sala IV, 24/05/2001, “Elle’s SA”.

⁴¹ Tribunal: Tribunal Fiscal de la Nación, sala B, 23/10/2001, “Montagner, Aldo s. apel.”

b. Supuestos de interposición personificante

i. Simulación subjetiva absoluta

En vías de analizar los supuestos de interposición personificante, caracterizados como aquellos en que se recurre a la ficción jurídica de la personalidad diferenciada de los entes ideales respecto de sus integrantes, cabe atender a la posibilidad que éstos brindan de crear simulaciones subjetivas absolutas, en las que el ente de imputación normativa tiene una mera existencia nominal carente de toda significación y operatividad económica. Si bien la hipótesis de simulación subjetiva absoluta no es desechable respecto de personas físicas (interposiciones no personificantes), la facilidad del recurso de normas de cobertura personificantes brindadas por el propio ordenamiento, promueven maniobras defraudatorias de este tipo, tales como la creación meramente formal de sociedades destinadas a la realización de operaciones simuladas de compraventa de bienes y servicios con contribuyentes con actividad real, a los efectos de posibilitar a estos últimos la generación de costos o créditos fiscales ficticios, mediante la documentación de tales operaciones comerciales en facturas apócrifas⁴².

ii. Simulación subjetiva relativa: neutralización y aminoración de la carga tributaria

Los supuestos personificantes también presentan su problemática respecto de las simulaciones subjetivas relativas, en las que el ente encubre otra realidad, que es justamente la que se encuentra alcanzada por el impuesto. La creación del ente tiene, por lo tanto, la finalidad de ocultar al verdadero contribuyente, sea para neutralizar el perfeccionamiento del hecho imponible en su cabeza o para aminorar su carga. Relacionado con el primer caso, puede también presentarse el supuesto de que la interposición tenga por objeto la disponibilidad de la calidad -y deberes consiguientes- de contribuyente frente al gravamen, en los casos en que ello resulte posible, como ocurría con anterioridad a la eliminación de la categoría del "Responsable No Inscripto" de la ley de IVA, por la ley 25.865. De esta forma, no sólo un contribuyente persona física inhibía el perfeccionamiento del hecho imponible en su cabeza a través de la creación de dos sociedades, respecto de las cuales

⁴² Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala B, 04/07/2007, "Michanie, Valentina Rebeca y otros".

de una era socio y de la otra director, haciendo que de esta forma la hipótesis de incidencia recayese en tales entes; sino que además, la finalidad de apelar a una doble imputación respecto de lo que era un idéntico objeto social desarrollado por ambas sociedades, a mayor abundamiento, en un mismo local alquilado por el contribuyente oculto, era la de evitar que la consideración conjunta de los ingresos de cada una, superase los límites para categorizarlas como responsables inscriptas en IVA⁴³.

Por su parte, puede constatarse el recurso a entes ideales diversos del contribuyente para reducir la carga tributaria, en el caso de alterarse la base imponible en Impuestos Internos para eludir la prohibición de la deducción de la base imponible, de los importes en concepto de flete o acarreo, en ventas cuya entrega de la mercadería se haya convenido en el lugar de destino y por lo tanto a cargo del vendedor. De esta forma, la interposición de un intermediario permite descontar del precio facturado por el fabricante al distribuidor, el flete que estará a cargo de este último, de modo de reducir la base imponible del primero, cuando en la realidad se trate de un caso de simulación subjetiva probado en la circunstancia de que el distribuidor mayorista sólo comercializa los productos del fabricante, al precio fijado por éste, de acuerdo con las zonas que al efecto le asigna y mediante los formularios de factura que le proporciona luego de que los pedidos hayan sido levantados por promotoras del fabricante⁴⁴. Mediando el caso de simulación subjetiva referido, se prescinde del ente ideal interpuesto que no hace más que ocultar el momento de vinculación del hecho imponible en la etapa minorista, por lo que la base imponible se conforma del precio de venta obtenido en esta última etapa⁴⁵, como si el fabricante hubiese directamente vendido al comprador, haciéndose cargo, como correspondía, del impuesto representando por el flete, cuya deducción de la base imponible se prohíbe.

La intercambiabilidad subjetiva o superposición personal

Corresponde dejar aclarado que en la connatural correlación que estos supuestos presentan en cuanto centros imputativos diferenciados, entre el ente ideal y sus socios, la actuación particular de estos últimos propicia también la posibilidad de imputar sus actos al ente. Lo expuesto, importa el supuesto inverso al de la simulación subjetiva relativa consistente en el empleo de sociedades interpuestas para

⁴³ Tribunal Fiscal de la Nación, sala C, 29/11/2002, "Ciccone, Edgardo Adrián"

⁴⁴ Tribunal Fiscal de la Nación, sala C, 29/03/2005, "Uvita S.A."

⁴⁵ Tribunal Fiscal de la Nación, sala A, 02/02/1998, "Sociedad Anónima Destilerías Bodegas y Viñedos 'El Globo' Limitada s. recurso de apelación - Impuesto Interno".

aminorar o neutralizar la carga fiscal de las personas físicas, analizada en el acápite precedente. Por el contrario, aquí, la interposición de la persona física elude la carga tributaria del ente societario y se presentará en aquellos casos en que el hecho imponible del gravamen -como sucede en el Impuesto a las Ganancias- distinga distintos presupuestos fácticos del aspecto objetivo que creen un desfase según se trate de un determinado centro imputativo u otro (vgr. teoría del balance y la teoría de la fuente). El inconveniente que esto plantea, es el de suponer que toda contratación del socio -en mayor medida, pero no exclusivamente, en tipos societarios que faciliten la convivencia de tal carácter con el de administrador, como en el caso de las sociedades de responsabilidad limitada, por citar un ejemplo-, aunque sea a nombre propio, pueda ser atribuida a la sociedad, si los fines perseguidos y los resultados económicos obtenidos se vuelcan, posteriormente, a ella⁴⁶.

Se plantea así una hipótesis de intercambiabilidad subjetiva cuando la actuación que pudiendo haber sido realizada por el ente es asumida al socio, en razón de que en cabeza de aquélla y no de éste, se encuentra alcanzada dicha operación. Al respecto, cabe concluir que resulta un elemento objetivo atender al objeto societario, puesto que si la operación que se ha eludido por la interposición del socio, resulta identificable con aquéllas que conforman dicho objeto social, correspondería en cabeza de éste justificar por qué en este caso prescindió de la estructura jurídica que al efecto contribuyó a constituir y a la que, máxime, reportó luego las consecuencias de dicho negocio. No se presume un mandato al socio donde no se ha perfeccionado tal contrato, sino que se coteja, por el contrario, el objeto social con la operación realizada por aquél y frente a tal identidad, puede extraerse el indicio de que ha mediado una hipótesis de intercambiabilidad subjetiva encuadrable como simulación, salvo prueba en contrario. Con relación a la fuerza convictiva de dicha prueba en contrario, ésta no resultaría de la sola circunstancia de que la operación redundó en un interés personal del socio y no del ente, inferida del hecho de que la ganancia obtenida por aquél, si bien es luego captada por el ente, lo sea a través de un instrumento que continúe manteniendo la relación de alteridad entre ambos, tal el caso de un aumento del capital social donde se represente la variación de la participación social de cada integrante, mutando la ganancia obtenida por el socio en una mayor participación accionaria. Tal recurso resulta facilitado en sociedades familiares donde existe una asimilación bastante evidente, no ya entre el ente y sus integrantes, sino una comunidad de intereses nacida de tal vínculo, que -salvo conflictos intrafamiliares- tolera una maniobra como la descripta, la que, además, resultaría

⁴⁶ Tribunal Fiscal de la Nación, sala A, 17/07/2007, "Estación Centro S.R.L."

fácilmente desbaratable con posterioridad, a través de una recomposición de dicha tenencia accionaria. En definitiva, la ponderación del objeto social del ente, continúa siendo el estándar objetivo de mayor confiabilidad, aunque no el único.

La intercambiabilidad subjetiva entre el ente y sus integrantes que se alcanza con la interposición personal de estos últimos para neutralizar o aminorar la carga tributaria del primero, puede ser constatada -como se señalase- a través de un examen del objeto social del ente, de modo que si la actuación personal del socio coincide con éste, pueda presumirse que ha mediado una disponibilidad simulada del aspecto subjetivo del hecho imponible. Sin embargo, debe atenderse al hecho de que, respecto de determinados hechos imponibles que no contemplan el origen de la ganancia sino al sujeto que las realiza (vgr. teoría de la renta en el Impuesto a las Ganancias), la dilucidación de tal objeto social pueda resultar estéril en tanto toda ganancia, por el sólo hecho de ser obtenida por el sujeto empresa, se encuentra alcanzada por el gravamen, responda o no a su objeto social. De esta manera, aunque la venta de un inmueble de propiedad del ente resulte por completo ajena a su objeto social, el interrogante se suscitara si uno de sus integrantes -pretendidamente interpuesto- es habitualista respecto de tal negocio y por tanto, alcanzado por el gravamen. ¿A quién corresponde atribuir la ganancia obtenida, al ente ideal, propietario originario del inmueble; o a sus socios, que habiendo comprado el inmueble de parte del propio ente ideal, luego lo revenden por un mayor precio a un tercero, de modo de ahuecar así la base imponible, reducida por la diferencia de precios entre ambas operaciones? Si se considera que los socios son habitualistas y además, se atiende a la externalidad de las formas, el ente ideal sólo resultaría gravado por el -menor- importe de la venta a sus socios, y éstos -en tanto habitualistas- por el importe mayor- de la venta al tercero. La diferencia entre ambos importes no estaría alcanzada en cabeza del ente, al que hubiese correspondido imputarle la totalidad del precio en caso de no haber mediado la compraventa interpuesta a sus socios.

El examen del caso se simplificaría, ante la circunstancia de que los socios no presentasen el carácter de habitualistas, por lo que la maniobra elusiva sería patente por no encontrarse alcanzada la segunda operación de compraventa. Sin embargo, resultando habitualistas, la atribución a éstos de la ganancia de la segunda compraventa, estaría justificada en la circunstancia de que ésta posterior operación de venta a un tercero hubiese sido acordada con independencia de la primera, de modo de resultar operaciones no vinculadas causalmente⁴⁷. Por el contrario,

⁴⁷ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala B, 10/08/2006, "Ruere de Nunes Moura, Celia Alba y otros".

cuando esta concatenación de los hechos se verifica, cuando la intención primigenia era que el ente ideal realizase uno de sus activos a un tercero, la interposición de un sustrato personal para ahuecar la base imponible del ente, no encuentra justificativo alguno más que una ilícita elusión del tributo; triangulación que, no obstante, resultaría irreprochable en tanto neutra, si en su carácter de habitualistas hubiesen ingresado la diferencia de impuesto, lo que demostraría que no sólo no medió interposición, sino que esta carecía de toda finalidad de ahorro fiscal.

La causa-fin genérica del contrato asociativo y el centro imputativo aparente

La distinción imputativa que el recurso personificante establece, a la par que facilita la utilización desviada de tal norma de cobertura, torna más compleja la prueba de la simulación subjetiva. En definitiva, el *consilium simulationis* que corresponde ser constatado en el concierto de las voluntades individuales, puede ser reexpresado en la necesidad del control de legalidad sustancial o de los requisitos de fondo del negocio constitutivo más allá de las formas documentales exteriores⁴⁸. En tal sentido, se considera al negocio jurídico -constitutivo del ente personificante- como simulado, en virtud de que las partes han querido sólo cuanto atañe a la declaración o exteriorización del mismo pero no a sus efectos, por cuanto estos últimos involucran la existencia de elementos esenciales del negocio societario que podrían resumirse en el denominador común de la "voluntad de asociarse" y que comprenden la intención de formar parte de un emprendimiento conjunto, contribuir a la conformación de un fondo común a través de aportes reales y la participación en la distribución de utilidad o soporte de las pérdidas, y cuya inexistencia vician al negocio desde el acto mismo de su constitución⁴⁹.

Ello así, si la simulación subjetiva que involucre meramente a personas físicas requiere de la prueba del acuerdo simulatorio el estándar de simulación a ponderar respecto de entes ideales que objetiva el requisito de la voluntad de asociarse (*affectio societatis*), hace las veces de causa-fin genérica a todo contrato asociativo personificante y convalida sus efectos. De esta manera, aún cuando resulte estimada, en exclusividad, para la elección del tipo societario, la finalidad de ahorro fiscal, no podrían por esta sola razón desconocerse los efectos tributarios así perseguidos, tanto más cuando puede que sea la propia norma quien brinde expresamente dicha alternativa, por lo que el supuesto, sin mayor

⁴⁸ Cfr. Dictamen Dr. Di Iorio y pronunciamiento concordante de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, Sala C, 03/05/2005, "Macoa S.A. y otras".

⁴⁹ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, Sala E, 03/05/2005, "Fracchia Raymond S.R.L."

hesitación, podría encuadrar en uno de economía de opción. Sin embargo, aunque sea aquél el único objeto de la constitución del ente - irreprochable desde el punto de vista fiscal-, si su conformación obvia el requisito fundante de la voluntad de asociarse, no cabe sostener su personalidad diferencia. Así, si los cónyuges que crearon una sociedad en comandita por acciones con la finalidad exclusiva de acogerse al régimen de la ley 14.060 que estableció un impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes, mantuvieron cada uno su potestad sobre los bienes individualmente considerados y conforme su titularidad de origen, ello demuestra que en su carácter de administradores no persiguieron sustancialmente el interés social. Asimismo, basados en el principio de la realidad económica, los socios sostenían que el ente nada debía en concepto de Impuesto sobre los Bienes Personales respecto de los inmuebles que constituían su activo, puesto que atendiendo a la finalidad elusiva perseguida, efectivamente tales bienes pertenecían a los socios individualmente, no obstante, tampoco, tributar concepto alguno en tal impuesto⁵⁰.

Si bien, no con incidencia estricta en el ámbito tributario, pero sí ilustrativo de la ponderación de los efectos que cada negocio anómalo conlleva y que determina la posibilidad, en definitiva, de su utilización como recursos de economía de opción, resulta interesante analizar el caso de las denominadas "sociedades de cómodo"⁵¹, las que involucran la especie de la desviación del requisito objetivo de la causa-fin así como aquéllas en que la anomalía se circunscribe al requisito subjetivo de la pluralidad de socios. En ambos casos, el recurso al ente personificante importa un uso indirecto del mismo, diverso a la finalidad que el ordenamiento jurídico le asigna conforme a su causa típica. La interposición del ente revela la existencia de una simulación relativa cuya consecuencia impondrá prescindir de la ficción personificante. Sin embargo, se opone a tal solución, la que sostiene la aplicación de la figura del negocio indirecto. Así, se sostiene la existencia de un negocio causal típico, realmente querido por las partes, aunque para la consecución de unos fines diversos a los que describe dicha causa típica. Ello importa lo mismo que condescender a que las partes se prevalezcan de un negocio jurídico para alcanzar sus móviles internos, tal como si vaciaran su causa típica adecuándola a la propia, sirviendo la estructura personificante de una especie de mero continente negocial. Sin embargo, mal puede aceptarse esta postura cuando se pretende disponer de los recaudos

⁵⁰ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sala D, 28/11/2008, "Bettinotti, María Julia y otros c. Santa Julia S.C.A. y otros". Ver también Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sala B, 18/05/2007, "Inspección General de Justicia c. Western Lauzen S.A.", considerando 6.1

⁵¹ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, Sala E, 03/05/2005, "Fracchia Raymond S.R.L."

legales para constituir un tipo societario, importando ello un apartamiento inequívoco de la legislación vigente. En conclusión, la disponibilidad de la causa típica negocial conlleva siempre una anomalía respecto del ordenamiento jurídico, resultando más que forzada la apelación a construcciones teóricas destinadas a salvarlas.

De lo reseñado se concluye, que tanto respecto de interposiciones personificantes o no, la prueba de la existencia de un *consilium simulationis* como de la ausencia de la voluntad de asociarse, respectivamente, contribuyen a probar la apariencia del centro imputativo diferenciado, o sea, una simulación subjetiva.

Prescindencia de las formas jurídicas personificantes: los "centros plurales"

No obstante las consideraciones expuestas, corresponde también hacer mención, no ya al supuesto de utilización abusiva de los tipos societarios, sino precisamente a la prescindencia premeditada de formas jurídicas personificantes respecto de gravámenes en los que la extendida regulación de la personalidad tributaria conlleva el efecto de que la norma reputa, a sus propios efectos, centros imputativos donde no los hay, restando los supuestos de "centros plurales" no alcanzados. Frente a tal recurso antielusivo a través del cual se sintetiza una dispersión subjetiva facilitadora de la fuga de la carga tributaria, en contrapartida se acotan específicamente los supuestos encuadrables como economía de opción. Ejemplo de lo expuesto resulta el tratamiento de los condominios o consorcios de construcción en el IVA (artículo 5º, párrafo 2º del Decreto Reglamentario de la ley de IVA), ente plural respecto del cual la norma prescinde de todo atributo personificante, lo que conlleva a que la adjudicación, que de las propiedades edificadas en el inmueble se efectúe respecto de cada condómino o consorcista, no deba ser considerada alcanzada por el gravamen en cuanto no ha mediado la existencia de una "empresa constructora" en los términos del inciso d) del artículo 4º de la ley, y cuya ausencia de "ánimo de lucro" provoca automáticamente el deslinde conceptual de todas aquellos tipos societarios que lo contemplan.

La precisa definición de cualquier supuesto asociativo en una categoría conceptual específica conllevará los efectos de resultar o no alcanzada la operación. No se trata ya de una utilización simulatoria del ente para encubrir una carga tributaria personal, sino que, por el contrario, la actuación de determinados tipos societarios la provoque, lo que obliga a distinguir qué centros plurales no lo hacen. Justamente, a diferencia de los supuestos personificantes, sea que ello obedezca a una estricta personalidad jurídica o a la atribución de subjetividad tributaria,

el supuesto de los "centros plurales" denota la existencia de una transparencia fiscal dispuesta por la norma -de allí que se reconozca en el IVA la transferencia de los créditos fiscales a cada condómino adjudicatario-, en la que el sustrato pluripersonal trasciende a cualquier evidencia sincrética del esquema asociativo y que al resultar ajeno al sujeto alcanzado -vgr "empresa constructora", o cual fuese-, inhibe el perfeccionamiento del hecho imponible. De todas formas, la posibilidad que la norma brinda de valerse de una economía de opción a expensas de la utilización de estos "centros plurales" no debe tampoco desatender la utilización abusiva que de estos tipos asociativos contractuales se haga, de manera de encubrir lo que en realidad es el verdadero sujeto alcanzado. De esta manera, y volviendo al caso de los condominios o consorcios de construcción en el IVA, la presencia en una sociedad civil de socios administradores y socios capitalistas, siendo los primeros los encargados de la edificación de la obras, y los segundos quienes aportan el capital y a quienes se adjudican aquéllas, retribuyendo asimismo la tarea de los otros, revela la existencia de una estructura jurídica que encubre operaciones de compraventa de inmuebles, en las que el afán de lucro de los socios administradores -creadores del sistema- es evidente. Se pretende así encubrir al sujeto tributario -"empresa constructora"- no ya con otro ente personificado, sino a través del esquema asociativo del consorcio asimilado a condominio, de modo de eludir la carga del IVA en la transferencia que la sociedad civil hace a favor de los socios capitalistas⁵².

Siguiendo con la problemática del concepto de "empresa constructora" en el IVA y su relación con esquemas asociativos no personificantes, impropriamente denominados "entes plurales" (Oklander, 2005:227) para denotar la existencia de la mancomunación de un sustrato pluripersonal que no alcanza a revelarse subjetivamente, ni siquiera en la consideración de la norma tributaria -por lo que se prefiere la denominación utilizada de "centros (imputativos) plurales", que rechaza toda traza subjetiva-, cabe señalar que la ponderación de estas circunstancias no resulta tarea sencilla. En el consorcio asimilado a condominio, el sustrato pluripersonal organiza bajo esta figura, prescinde expresamente de los tipos societarios -sociedad civil o comercial- que importarían colocarlo bajo el alcance del gravamen y de esta manera alcanza este efecto. En puridad, se requiere que en la

⁵² Tribunal Fiscal de la Nación, sala B, 09/06/2003, "Medanos Soc. Civil de Construcciones". De esta manera, el Fisco mediante la Consulta del 26/01/1989 (DGI), concluyó que tanto los tipos de la sociedad civil (art. 1648 Cód. Civil) como de la comercial (art. 1º de la ley 19.550) que pueda asumir un condominio, conlleva a la adquisición del carácter de sujeto pasivo del IVA, por entenderse que el ánimo de lucro que ambos tipos conllevan, hace que las obras efectuadas por los mismos lo sean con el propósito de obtener un lucro con su ejecución o con la posterior venta, total o parcial del inmueble (Errepar, IVA, T. II) citado por CÁCERES, Alberto I. y DREILING, 2004:116, nota 65).

constatación de los hechos ocurridos se verifique la correspondencia con estas circunstancias, la que podrá presentarse más o menos evidente, requiriendo de una indagación detenida en caso contrario. Es decir, la posibilidad de prevalerse del ahorro fiscal producto de un opción impositiva exige un ajuste exacto a la hipótesis de no o menor sujeción. En tal caso, la intimidad que liga a los diversos esquemas asociativos con los tipos personificantes provocará, si el distingo no se encuentra delineado de manera clara, el interrogante de si se encuentra alcanzada o no la operatoria. Con relación a ello, se presenta el caso de dos "empresas constructoras" que pretenden fundar en el condominio en partes iguales del inmueble sobre el que edifican la obra, la conclusión de que tal hecho no se condice con el alcanzado por el IVA al referirse a la "obra sobre inmueble propio" por parte de una empresa constructora. Se pretende así, soslayar la existencia de una unión transitoria de empresas -sujeto tributario alcanzado-, en el hecho del "condominio" sobre el inmueble. Sin embargo, indagando en lo que es la causa-fin insita en el esquema asociativo denominado "consorcio asimilado a condominio", el ánimo de lucro que ambas persiguen evidenciado en la intención, explicitada y anticipada, de vender las unidades construidas -ventas respecto de las cuales han cobrado incluso anticipos-, prevalece sobre cualquier consideración relativa la forma que se pretende asignar al sustrato pluripersonal y que sirve para orientarlo a las figuras que mejor se avienen al mismo, y que son justamente las previstas por la norma como sujetos pasivos del impuesto⁵³.

Otro ejemplo de indefinición de la mancomunación de un sustrato pluripersonal, puede referirse respecto de la práctica de la entrega de unidades edificadas a cambio del aporte del inmueble en el que se erigen las mismas, sin que medie organización en un tipo asociativo o societario, lo que podría hasta poner en discusión la existencia de tal mancomunación, encuadrando al supuesto en un hecho imponible distinto al que correspondería si se constataste la misma. En efecto, ateniéndose a las reglas civilistas del dominio, siendo que toda construcción, plantación u obra existente en la superficie o interior de un terreno, se presume propiedad de su titular, salvo prueba en contrario (art. 2519 Cód. Civil), la obra realizada por el tercero podría ser reputada en el hecho imponible del IVA como "obra sobre inmueble ajeno", si no se interpretase que en el caso medió la existencia de un sociedad accidental o en participación, lo que configura -mediando la consiguiente intervención subjetiva- el hecho imponible de la "obra

⁵³ Dictamen (DAT) N° 21/1995, 30/03/1995, Boletín N° 506, 02/1996, Carpeta N° 17, pág. 263.

sobre inmueble propio”⁵⁴. Aún, con la debida diligencia del caso, si las partes hubiesen podido probar la existencia de un consorcio asimilado a condominio, la operación hubiera resulta excluida de todo gravamen. Como puede notarse, ante un sustrato pluripersonal, la prueba de su mancomunación o no, puede conllevar a que encuadre en un hecho imponible o en otro, y aún, la modalidad en que se expresa dicha mancomunación, repercutirá en que, incluso, se trate de un supuesto alcanzado o no por el impuesto.

Respecto de lo analizado hasta aquí sobre el recurso como economía de opción a los denominados “centros plurales” que escapan de la avanzada subjetivista de la norma fiscal en su propósito antielusivo, la distinción que se ha concluido entre un fideicomiso inmobiliario y los tratados consorcios de construcción asimilados a condominio, ha revelado una existencia identificable y diversa del fideicomiso respecto de los fiduciantes-beneficiarios demostrada en la transferencia de dominio entre ambos alcanzada por el IVA, lo que no ocurriría en el caso del condominio, en el que no se manifiesta trascendencia subjetiva alguna⁵⁵. Cabe destacar, que una interpretación como la expuesta califica una trascendencia subjetiva aparente en donde -en realidad- no la hay, puesto que en forma alguna puede considerarse como “ente” (cfr. art. 4° inc. d, Ley IVA) al tipo del negocio fiduciario. No obstante lo adelantado, se deja para su tratamiento en profundidad en la parte pertinente.

El Abuso de las Formas Jurídicas

1. Abuso de las formas jurídicas y simulación: reconducción y autonomía

En la recapitulación de los negocios anómalos tratados hasta aquí (negocio indirecto, fiduciario y simulación), todos comparten la manipulación de la causa típica del negocio, sea que se la oponga a los móviles internos de las partes o a la del negocio oculto a la que pretendieron efectivamente ajustarse. Todo menosprecio de la causa típica del negocio exteriorizado justificada en atender una intención de las partes que la excede, no resultaría muy difícil de, a su vez, subsumir a aquélla (intención) en la de otro negocio típico u acto jurídico

⁵⁴ Tribunal Fiscal de la Nación, sala D, 21/02/2000, “Nardelli, Norberto Juan s. recurso de apelación - Impuesto al Valor Agregado y a las Ganancias”.

⁵⁵ Dictamen (DAT) N° 18/2006, 16/03/2006 “El condominio no posee una personalidad jurídica [ni tributaria] distinta a la de sus integrantes por lo que la adjudicación a cada uno de los condóminos de su parte indivisa no implica la transmisión de dominio del bien y por ende no configura el supuesto de hecho imponible del tributo” (cfr. Dictamen DAT N° 21/1995, 30/03/1995, Boletín N° 506, 02/1996, Carpeta N° 17, pág. 263).

subyacente, con lo que la reconducción del negocio indirecto al simulado no presentaría mayores inconvenientes. En particular se ha analizado el caso de los *sham trusts* en los negocios fiduciarios impuros y la posibilidad de su utilización desviada en los puros. Así, del mismo modo puede -en principio- referirse respecto del abuso de las formas jurídicas, en su denominación propia de abuso del tipo contractual, considerando que, en su caso, también la anomalía se evidencia a nivel de la causa típica del negocio en tanto se persiguen a través suyo, esta vez, objetivos económicos que también lo exceden.

En definitiva, conviene ya dejar asentada la conclusión de que en todo negocio anómalo la causa típica del negocio exteriorizado es subvertida, de modo que sirviendo a un determinado efecto el negocio, culmina por hacerlo a otro distinto. En los negocios anómalos siempre podrá efectuarse el contraste entre dos causas típicas, una aparente y otra oculta, sea que se infiera a esta última del móvil de las partes (negocio indirecto); del negocio oculto (simulación) o de los fines económicos objetivos de un determinado negocio (abuso de las formas jurídicas). En tal sentido, se comparte que la simulación sea el ejemplo arquetípico de la elusión fiscal, opuesto a la economía de opción y caracterizado por una manipulación de la causa negocial (García Novoa, 2004:163). Restará, finalmente, tratar el fraude de ley.

La reconducción de los diversos negocios anómalos en la simulación presenta interés, especialmente en su aplicación práctica, cuando se trata del abuso de las formas jurídicas. En efecto, esta institución, si bien con arraigo en la omnicompreensiva del "abuso del derecho", tuvo su consagración típica en la doctrina y jurisprudencia alemana con la denominación de "abuso de las posibilidades de configuración jurídica" y fundó su establecimiento en la imperante abstracción del negocio jurídico en este ordenamiento, de modo que ante la carencia del concepto cardinal de la causa, la adopción de una determinada "forma jurídica" suplía la función de aquélla, esto es, el control y encauzamiento de la autonomía de la voluntad (García Novoa, 2004:70). La correspondencia entre tipo contractual y objetivo económico, hace que la discordancia entre ambos tenga por respuesta en un sistema anticausalista como el alemán, la imposición de la forma jurídica adecuada a la efectiva finalidad negocial, lo que no otra cosa hace la causa típica en sistemas causalistas. De la misma manera que en la simulación se tiene por inexistente el negocio aparente y se revela el oculto; que en el negocio indirecto, el fehaciente móvil de las partes puede ser tipificado en un negocio determinado; en el abuso de las formas jurídicas se concluye que cuando un negocio exceda la finalidad económica a la que está consagrado, deba ajustarse a esta última.

En todo supuesto en que se constate un abuso en la libertad de elección el tipo, podrán cotejarse dos causas típicas -como en la simulación, siempre referida a la relativa, obviamente-, pues ésta (causa típica), no es más que la categoría conceptual para definir el fin económico de cada negocio en particular. En este sentido se ha expresado Ferreiro Lapatza, según el cual "o la causa típica, general, abstracta y suficiente de un negocio existe y por lo tanto sólo se puede hablar en su caso, puesto que el negocio existe y configura el 'hecho' tipificado como hecho imponible por la ley, de economía de opción, o la causa no existe y tampoco existe el negocio con lo que sólo se podrá hablar de simulación: *tertium non datur*" (citado por García Novoa, 2004:164). Cuando el autor niega la existencia de este *tertium genus* entre la economía de opción y la elusión (identificada con la simulación), rechaza la virtualidad de otros supuestos elusivos en los que, no obstante presentarse desnaturalizaciones o anomalías en la causa de los actos y contratos, no se caracterizarían por la creación de apariencias como en la simulación. Es en esta cuestión en que se funda la postura según la cual adquieren una relevancia específica las categorías de fraude a la ley y abuso de las formas jurídicas (corresponde incluir a los negocios indirectos y fiduciarios), en los que no se encuentra en discusión la realidad de los mismos. Sin embargo, a ello corresponde contestar que dicha "realidad" en tanto encubre la existencia de otro negocio, siendo el resultado económico perseguido por las partes la de ese otro negocio, no permite negar, en definitiva, la existencia de una apariencia en ellos como en la simulación (García Novoa, 2004:166).

De acuerdo con lo expuesto, la adecuación causal del negocio valdrá a su eficacia como instrumento de una economía de opción, en tanto que su manipulación provocará el efecto contrario de configurar a la operatoria como elusiva. En este punto, resta decidir si toda tergiversación causal pueda ser subsumida en el tipo de la simulación; o se impone reconocer la existencia de otras figuras que aún susceptibles de dicha reconducción, adquieren una relevancia propia. Es el caso del abuso de las formas jurídicas, el que si bien se justifica propiamente en sistemas abstractos, dimana también de ordenamientos que prevén la existencia de cláusulas genéricas antiabuso en cuanto lo recepten como presupuesto de hecho de su regulación. Lo mismo cabe referir respecto del fraude de ley. Ello tanto más en ordenamientos en que no se prevé una regulación autónoma de la simulación tributaria, como en el caso del artículo 16 de la LGT española de 2003⁵⁶. Por lo tanto, si bien los

⁵⁶ Artículo 16 LGT española 2003. "Simulación. 1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

negocios simulados pueden servir como el modelo teórico que mejor se adapta a toda desviación de la causa negocial, corresponde analizar los ordenamientos fiscales para relevar las particularidades de todas aquellas figuras que pueden incluirse en el género de negocios anómalos tributarios y determinar el régimen, especialmente el penal, que les corresponde (Díaz, 2008).

2. La metodología de la causa típica y el principio de la realidad económica

La discordancia de la causa típica es el elemento que caracteriza a los negocios anómalos, sintetizados en el instituto de la simulación. Lo que en definitiva hace al núcleo de la problemática es determinar cuándo la discordancia causal sobrepasa un límite a partir del cual no cuenta con el amparo de la licitud (economía de opción) y tiene por efecto, que opere la recalificación del acto a través de la causa típica oculta (elusión). En tal sentido, un contrapunto como el que suscitaron las doctrinas de la "prevalencia" y de la "divergencia" entre los profesores Jarach y Martínez, respectivamente, no presentaría un antagonismo sustancial, sino mayormente de medios o instrumental. Si la prevalencia de la *intentio facti* o intención empírica se apoya en Jarach en una interpretación consustanciada en el principio de la realidad económica; en Martínez opera a través de la metodología brindada por la técnica de los negocios anómalos, instrumento que concilia un examen conjunto y aún indistinto de la *intentio juris* y la *intentio facti*, sin que ello permita concluir que la primera sea la prevaleciente. Sólo ante tal errada interpretación de la tesis de Martínez puede sostenerse que entre ambas posturas medió una oposición radical. En todo caso, se reitera, ambos arriban a la misma conclusión, como no puede ser de otra manera en cuanto a que la misma importa ajustar la libertad de elección del tipo contractual a su finalidad económica, sólo que uno a través de la preponderancia de un criterio interpretativo (Jarach) y el otro proponiendo servirse de toda una técnica ya depurada en el ámbito civil - aunque con sus adecuaciones atendiendo a las particularidades tributarias-, como es la del negocio anómalo (Martínez).

El mérito de la teoría de Martínez respecto de la Jarach sea quizás, la de brindar un método científico para la ponderación del límite crucial entre economía de opción y elusión ante la contingencia que supone siempre la apelación a un criterio interpretativo, que se reitera, también

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".

está consustanciado y apoya a su rigor metodológico. La imbrincación de ambas tesis, su respectiva correspondencia que niega su confrontación, se evidencia de las propias palabras de Martínez, el que al hacer aplicación de la suya en un caso resuelto ante el Tribunal Fiscal de la Nación, sostuvo que “la pretensión de que el punto se resuelve 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 no produzcan anormalidades, esto es, disonancias entre la forma elegida y su sustancia económica, tales como las que ocurren en el negocio jurídico simulado o en el fraudulento o en el fiduciario”⁵⁷.

Reseñada la teoría de Martínez -y su contrapunto con la de Jarach, más intencionadamente radicalizado de lo que en la realidad es- en cuanto a que la discordancia de la causa típica contractual elegida respecto de la relación negocial que verdaderamente quisieron concretar los contrayentes, puede ser resuelta con apelación a la metodología de los negocios anómalos, no puede tampoco desconocerse la existencia y virtualidad de la cláusula genérica antiabuso consagrada por el artículo 2º de la Ley 11.683.

3. Efectos e implicancias de la existencia de cláusulas genéricas antiabuso en sistemas causalistas

El modelo arquetípico de la cláusula genérica antibuso del artículo 2º de la Ley 11.683, es la cláusula del parágrafo 42 de la Ordenanza Tributaria alemana al prescribir que “la ley tributaria no podrá ser eludida mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica que ofrece el Derecho” (García Novoa, 2004:168). Cabe tener por demás presente que esta última, al formar parte de un ordenamiento jurídico en el que impera la abstracción del negocio, no convive con el elemento revelador de la causa típica propio de los sistemas causalistas, lo que termina por plantear en ordenamientos de este tipo, el interrogante de la subsunción de las demás manifestaciones anómalas por la causa típica o la relación de complementariedad y consustancialidad entre la teoría de la causa negocial y el principio de la realidad económica, que se propicia.

⁵⁷ Tribunal Fiscal de la Nación de 9a Nominación, 28/08/1977, “San Martín Refrescos, S.A.C.I.”.

En sistemas causalistas, la coexistencia de cláusulas genéricas antiabuso -justificadas en sistemas abstractos- se resuelve favorablemente en el apoyo hermenéutico con que éstas sustancian la metodología de contraste de la causa típica, tensión que sirve de límite a los criterios interpretativos económicos en cuanto puedan tender por efecto inercial a afectar el imperativo de la tipicidad vía extensión analógica. Acotado de esta manera, el principio de interpretación económica emanado de la cláusula genérica llevaría insita la consideración de que la obligación tributaria presenta, a su vez, una causa representativa de un fin fiscal "específico". No se trata sólo de que prevalezca la sustancia sobre la forma, operación que metodológicamente concreta el examen de la causa típica, sino de señalar que a dicha sustancia connota un especial fin (fiscal) que facilitaría su revelación o preponderancia respecto de la forma jurídica.

En definitiva, la consagración de una cláusula genérica antiabuso como la del artículo 2º de la ley 11.683 en un sistema causalista, importa reconocer junto al elenco de los negocios anómalos (negocio indirecto y fiduciario), reconducibles, dado el caso, en el instituto de la simulación, a aquéllos específicos -sustentados en dicha cláusula- que receptan la causa de la obligación tributaria, como lo son el abuso de las formas jurídicas o el fraude de la ley, con sus especificidades.

El abuso de las formas jurídicas y el fraude a la ley como figuras específicamente tributarias emanadas de la cláusula genérica antiabuso, si no se complementan con una metodología de análisis a la manera de la de la causa típica, corren el riesgo de afectar los imperativos de tipicidad, seguridad jurídica y derecho a la planificación fiscal (economía de opción). Sin embargo, desprovistos del andamiaje técnico que se propone, se ven amenazados asimismo, por su relativamente fácil recurrencia, a vaciarse de contenido, a debilitar su fuerza convictiva o relajar la prueba de sus extremos, todo lo cual provoca la consecuencia de ser rechazados con la misma porfía con que son invocados. En conclusión, la problemática amenaza con devenir cada vez más una logomaquia casuística, si no se la encauza en un método adecuado, que es el que se opone a una polisemia prolífica de conceptos jurídicos indeterminados⁵⁸. Asimismo, llevada al extremo la aplicación de este tipo

⁵⁸ Artículo 15 LGT española 2003: "Conflicto en la aplicación de la norma tributaria. 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 concurren las siguientes circunstancias:

a. Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
b. 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.

de cláusulas genérica antielusión, se alcanzaría el efecto de que todo negocio anómalo sea considerado como un supuesto de abuso de las formas jurídicas, obviando la función caracterizadora que provee la causa típica, e ignorando la importancia que esto tiene en cuanto a la determinación del régimen jurídico aplicable.

4. Negocios simulados conceptualizados como supuestos de abuso de las formas jurídicas (artículo 2º, ley 11.683)

A continuación se expondrán una serie de antecedentes jurisprudenciales, todos los cuales fueron resueltos -atendiendo a la aplicación del artículo 2º de la ley 11.683- como supuestos de abuso de las formas jurídicas y que, no obstante ello, resultan demostrativos de la existencia de una simulación tributaria y que, por lo tanto, pueden ser analizados siguiendo la metodología que este instituto facilita.

Al respecto, resulta interesante hacer una comparación con lo acontecido en el ordenamiento español durante la vigencia del artículo 24 de la LGT de 1963 que establecía el fraude de ley como cláusula genérica antiabuso, en una modalidad de la misma que difería, en cuanto a sus efectos analógicos, de una más propia del abuso de las formas jurídicas, como lo es el artículo 2º de la Ley 11.683. En tal sentido, como se expondrá a continuación, la existencia de una cláusula genérica antiabuso que no conlleva una aplicación analógica del gravamen, determinó en nuestro ordenamiento, que su aplicación tuviese un expansivo en desmedro de la identificación, en el caso en concreto, del negocio anómalo, en especial, de la simulación, lo cual resultaba indiferente frente a la omnicompreensiva subsunción en aquella norma. Puede esbozarse también ésta, como la razón por la cual no se presentó la necesidad de consagrar un tipo específico de simulación tributaria, como ocurrió en el ordenamiento español a partir de la reforma de la LGT por la Ley 25/1995. Por el contrario, en este último durante la vigencia del artículo 24 de LGT de 1963, se dio un efecto inverso: la invocación de la simulación tributaria fue el recurso más utilizado por la Administración para recalificar los negocios, pues ello permitía obviar la prueba del ánimo elusorio requerido por el fraude de ley, así como perseguir la aplicación de sanciones (García Novoa, 2004:161).

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”

a. Locación de inmueble encubierta por contrato de sociedad accidental o de comodato

De entre los diversos caracteres que conforman la figura contractual típica del contrato de locación de inmueble, su relevancia sirve no sólo para destacar su encuadre en dicha forma -aún incluso respecto de las atípicas que la comprendan- sino para oponerla a cualquier otra por la que pretenda disimularse. Así, el discernimiento de una cláusula penal locativa, la comprobación de un precio locativo y la consideración de la "transitoriedad" como un elemento cuya existencia alcanza, a los efectos de la ley del gravamen -IVA-, para la configuración del respectivo hecho imponible, definen la especie contractual conmutativa apartándola de la asociativa. De este modo, para la constitución de la sociedad accidental a través de la que se encubrió un contrato de locación, el "aporte" del locador implicó concretar el objeto de este último, en tanto consistió en poner a disposición el uso de una sala teatral con sus accesorios lumínicos y personal técnico (acomodadores, iluminadores, etc.), mientras que el socio gestor (locatario), mediante su "aporte" -producción del espectáculo teatral- no otra cosa concretaba que el destino al cual estaba destinado el especial bien locado. Pretender por el contrario, fundar en aquella integración de prestaciones una figura asociativa, obvia el hecho de que el socio gestor aseguraba una indemnización por daños y perjuicios en caso de suspensión o cancelación de las funciones, a la manera de una cláusula penal locativa, desnaturalizadora de la participación real y efectiva de los socios en las pérdidas o ganancias de la sociedad. Así, la circunstancia de que una locación como la analizada responda por su naturaleza a notas distintivas propias, cuanto más podrá fundar una atipicidad, pero no justificar una traspolación típica como la que se pretendió, ello tanto más cuando el modelo adoptado responde al de las figuras asociativas, linderas con sustratos personificantes.

El precio locativo y el plazo de la locación, en la especie del contrato de locación de inmueble analizado presentan especificidades propias atendiendo a que el objeto locado tiene por finalidad inmediata la de su explotación económica, por lo que ambos elementos se connotan con las características de esta última. De esta manera, si la locación compromete el uso y goce de una sala teatral para la producción de un espectáculo artístico, no desvirtúa la existencia de un precio locativo, el que éste resulte variable -porcentaje de las entradas vendidas- si en cambio es determinable en función de tal estipulación. En el mismo sentido, conforme las expectativas en el éxito del espectáculo, el plazo de locación estará condicionado a tal circunstancia, por lo que aún cuando

no pueda ajustarse a los plazos mínimos locativos propios de las locaciones urbanas (cfr. Ley 23.091), la relevancia de la "transitoriedad" manifiesta en la disposición de un "espacio escénico común con el auditorio" -Ley Nacional de Teatro 24.800-, alcanza para tener por configurada la locación del caso. Por último, al integrar los móviles ocasionales de las partes al acuerdo, en cuanto éstos determinan concretamente el objeto contractual, el aporte de todos los accesorios necesarios para la puesta en condiciones del espectáculo, integran una obligación del locador más que su "aporte" a un esquema asociativo⁵⁹.

Más sencillo resulta desentrañar el negocio simulado, cuando el negocio oculto se circunscribe perfectamente a una figura típica, que cuando lo hace a una atípica, en el que sus elementos presentan variaciones significantes aunque no desnaturalizadoras, como en el supuesto recién analizado. Es lo que ocurre cuando se pretende encubrir un contrato de locación con un comodato, forma esta última en la que la puesta a disposición del bien lo es en carácter de préstamo de uso, esto es, esencialmente, gratuita. Basta por el contrario, la prueba de la contraprestación por el uso del bien para relevar la existencia de un contrato de locación. El precio locativo vuelve a constituirse en un elemento determinante. Aún si pretende justificarse la adecuación de la figura típica del comodato en circunstancias tales como avenirse mejor a la indeterminación del plazo; la necesidad de hacer frente a los gastos de mantenimiento del inmueble que quedaban a cargo de los comodatarios y la facilidad resolutoria del vínculo de modo de facilitar su desocupación en caso de una venta del bien; todo ello quedaba desvirtuado por la existencia de dicho precio locativo y las modalidades de su pago, mensual e ininterrumpidamente, incluso, efectuado con anterioridad a la suscripción de los pretendidos contratos de comodato⁶⁰.

b. Contrato de locación de servicios (de trabajo) encubierto por diversos convenios (de cesión de derechos, de honorarios, etc.).

Ya fueron analizados los supuestos de simulación subjetiva que, en la especie de los esquemas no personificantes, abarcaban el recurso a diversas tipologías contractuales a través de las cuales se intenta manipular el aspecto subjetivo del hecho imponible. Cuando el negocio encubierto es de aquellos en que se encuentra involucrada una locación

⁵⁹ Tribunal Fiscal de la Nación, sala B, 28/11/2002, "Filmcircuit S.A."

⁶⁰ Tribunal Fiscal de la Nación, sala D, 24/05/2000, "Toledo, Aldo Ramón s. recurso de apelación - Impuesto a las Ganancias".

de servicios o contrato de trabajo, se estará en presencia de una simulación subjetiva, o dicho de otra manera, ocurre un trasvasamiento del aspecto subjetivo del hecho imponible a través de la simulación de la relación laboral. Sin embargo, también puede presentarse el caso que la disimulación no se refiera ya al aspecto subjetivo del hecho imponible sino al objetivo, de modo que no se constata un desplazamiento de la carga tributaria sino directamente su evitación. Ejemplos de ambos casos se reproducirán a continuación.

La instrumentación de un "Convenio de honorarios" para encubrir una relación de dependencia que involucra el trabajo de un profesional liberal (abogado) se presenta como un supuesto típico de trasvasamiento del aspecto subjetivo del hecho imponible. En efecto, el profesional (empleador) que aparece como titular del estudio jurídico frente a terceros, facturando a su nombre los respectivos servicios, mantiene la dirección técnica, jurídica y económica de sus subordinados aunque ello pretenda ser disimulado a través de un "Convenio de honorarios", por medio del cual se estipula que estos últimos perciben una remuneración cuantificada de antemano, por un plazo determinado, de acuerdo con la distribución de las tareas asignadas por la contraparte y desarrolladas en sus oficinas, entre las cláusulas más relevantes. La asunción de los riesgos de la actividad por parte del profesional contratante se encontraba evidenciada en la obligación de pago de las prestaciones, que asumiese con independencia del giro del negocio, ajena a toda contribución en los gastos fijos insumidos y por la previsión de un incremento del honorario por productividad en proporción con el excedente de una facturación anual convenida. Además, la subordinación técnica y jurídica, estaba explícita en la facultad rescisoria unilateral que se reservaba el socio en caso del incumplimiento de sus dependientes de solicitar autorización previa para ejercer libremente su profesión en casos ajenos a los llevados por el estudio. De este modo, el referido convenio sirvió de instrumento para urdir una maniobra simulatoria que amparándose en la nota característica que presentan las profesiones liberales pretendía difuminar el vínculo -de índole laboral- que ligaba a ambas partes. Cabe dejar expresa constancia, que expresamente se había apelado a un esquema no asociativo, en tanto que por una de las cláusulas del convenio se disponía que el mismo no respondía a forma de asociación alguna siendo responsabilidad individual de cada contratante el cumplimiento de sus obligaciones impositivas y de colegiatura profesional. Esto último quedó desvirtuado, cuando el empleador, a instancias del proceso verificadorio, recién en dicha oportunidad, efectuase las retenciones en concepto de pagos por

locaciones de obras y/o servicios no prestados en relación de dependencia (RG AFIP 830/2000)⁶¹.

A diferencia del anterior, en este supuesto lo que se intenta es neutralizar el perfeccionamiento del hecho imponible cuyo objeto radica en la prestación de un servicio personal, o mejor dicho, en el ejercicio de una profesión que en el Impuesto a las Ganancias constituye rentas alcanzadas en cuarta categoría. Ello por cuanto, en la particular especie que se analizará, el contrato de representación -especie del de locación de obra-, presenta respecto de artistas de renombre una mayor afinidad con este último, siendo la subordinación de éstos más artística que jurídica respecto del director del espectáculo (Borda, 478). Ello así, bien que en el contrato de representación, su atipicidad lo ligue de acuerdo con el caso, mejor al de locación de obra que al de locación de servicios (de trabajo) -aceptado respecto de extras y artistas con roles secundarios-, en ambos supuestos y en lo que interesa al perfeccionamiento del hecho imponible, ambos configuran prestaciones alcanzadas por el Impuesto a las Ganancias.

Resultando alcanzado en el Impuesto a las Ganancias el contrato de representación en el caso afín al de locación de obra por cuanto involucraba a un actor de renombre- se conformó una maniobra disimuladora de este contrato a través de la firma de otros convenios ligados indisolublemente al mismo y que importaban que, valiéndose a través de ellos de una exención en el gravamen, la misma se aplicase indiscriminadamente y por extensión, a un supuesto no contemplado en su objeto. En tal sentido, entre el actor (locador y cedente) y el empresario, productor televisivo (locatario, cesionario), se celebraron tres convenios: dos referidos a contratos de representación a través de los cuales el actor se comprometía a realizar tres obras; y el restante consistente en una cesión de derecho de uso de tres obras inéditas del actor. Se estableció un pago global en cuotas mensuales por los 3 contratos, no obstante estipularse dicho pago en el contrato de cesión de derechos y ello con independencia de que el cesionario produjese o no las obras. De esta manera, al pactarse el pago a través del contrato de cesión de derechos -el que retribuía asimismo (y únicamente) al contrato de representación, como se verá a continuación- se neutralizaba la carga impositiva que hubiese significado pactarlo en el contrato de representación, puesto que el primero se encontraba alcanzado por la exención del artículo 20, inciso j) de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

En efecto, el contrato de cesión de derechos de autor celebrado conjuntamente con los dos restantes de representación, al pactar el

⁶¹ Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, 09/03/2009, "Novak, Carlos A."

precio global por todas las prestaciones comprometidas en ambos, pretendía por medio de dicha subsunción, encubrir la existencia del contrato de representación que era el que efectivamente interesaba a las partes. Tal era en realidad el móvil aquéllas, su intención de celebrar exclusivamente un contrato de representación, que se había pactado en éste que, en caso de rescisión, operaba asimismo la de los contratos de cesión de derechos de autor, lo que importaba lo mismo -en los hechos- que dejar de retribuir al actor por los servicios que ya no prestaría. Ilustrativa también de la existencia de la maniobra simulatoria expuesta, resulta la circunstancia de que las obras que se referían registradas en el contrato de cesión de derechos, recién lo fueron con posterioridad a su celebración, lo que demostraba su mero carácter instrumental en la operatoria, sin emitir aún juicio respecto de si existían antecedentes en que el actor también hubiese cedido derechos por obras de su autoría. De esta manera, se concluyó en la existencia de un único contrato de actuación desdoblado en tres convenios con el único fin de beneficiarse de la exención consagrada en el Impuesto a las Ganancias para los derechos de autor⁶².

c. Transferencias de diversos bienes de sociedades encubiertas por cesión de sus acciones o transformación del tipo societario

La identidad de las acciones, en tanto valores mobiliarios, con los títulos de crédito -no puede predicarse a la inversa- se encuentra dada por la doble circunstancia de ser representativas de un derecho del socio -o del prestamista- así como de ser susceptibles de procurar un rédito -dividendo o interés- a su titular⁶³. De esta manera, la disponibilidad de un valor mobiliario importa la concreción fenoménica de todo un sustrato jurídico que la representatividad abstrae hasta ese momento, esto es, la representación del patrimonio neto societario en cabeza de cada socio de acuerdo con su porcentaje de participación. El recurso al título valor posibilita la abstracción y de esta manera facilita un tráfico de derechos que se sustrae del componente físico. De este modo, la disponibilidad de un título valor se refiere al derecho concretado en un precio determinado de acuerdo con (la participación en) el patrimonio neto del ente más que a la identificación de este último. Esto, claro está, frente a disposiciones parciales de porcentajes accionarios, por cuanto si ésta (disposición) ocurre involucrando su totalidad, directamente

⁶² Tribunal Fiscal de la Nación, sala A, 25/10/2001, "Bermúdez, Gustavo Ariel s. recurso de apelación".

⁶³ CSJN, 05/08/1975, "Centenera Fábricas Sudamericanas de Envases S.A. I. y C.".

identifica el conjunto integrado de esos derechos en abstracto con el objeto que representan. Se propicia así la confluencia de negocios típicos y la posibilidad de hacer uso de negocios simulados.

El caso se presenta frente a la cesión de la totalidad de las acciones de una sociedad anónima que pretende encubrir la venta de un fondo de comercio. La pauta de análisis adoptada por el decisorio partió de una premisa acertada, tal como reconocer que el traspaso del dominio de la totalidad de las acciones no podía no implicar la correlativa transferencia del fondo de comercio; dicha confluencia -como se expresase- es la que propicia la recurrencia al negocio simulado, y tal como se expresó en el fallo, resulta trascendente ponderar para determinarlo, si la cesión de acciones comprometida importó la asunción por el accionista de determinadas obligaciones que no hubieran sido razonablemente tomadas a su cargo, de tratarse de un simple transferencia del capital accionario. Ello así, en el caso resultó trascendente que la sociedad anónima cuyas acciones en su totalidad se transferían a la compradora, se constituyó expresamente a los efectos de adquirir el fondo de comercio e inmuebles de otra sociedad de responsabilidad limitada -de la que era único socio- y hacerse cargo de sus pasivos, de cualquier deuda por operaciones anteriores, demás gastos e incluso de las publicaciones requeridas por la ley 11.867. El valor que se asignó al fondo de comercio coincidió con el valor de la totalidad de las acciones de la sociedad anónima que se utilizó para comprarlo, acciones que carecían de tal valor en dicho momento atento que la sociedad anónima carecía prácticamente de contenido económico. De esta manera, para evitar la transferencia del fondo económico de la sociedad de responsabilidad limitada a la parte compradora, se constituyó una sociedad anónima para que ésta lo adquiriese, se hiciese cargo de todos los pasivos y responsabilidades anteriores a la transferencia accionaria y luego, vía esta última, efectuar el traspaso del fondo de comercio a la parte compradora. Se concluyó así que los enajenantes asumían compromisos extraños a la mera cesión de acciones y más propios de la transferencia de un fondo de comercio⁶⁴.

En otro supuesto en el que el único activo de la sociedad estaba constituido por un campo con sus inmuebles por accesión (edificios, galpones, molinos, aguadas, etc.), se concluyó que tal operatoria -que había involucrado con anterioridad la transformación del tipo societario-importaba en la realidad la venta del inmueble. La pauta de ponderación para destacar la existencia de un negocio simulado se orientó en el valor de la totalidad del paquete accionario al momento de la transformación

⁶⁴ Tribunal Fiscal de la Nación, sala C, 26/04/1967, "Piazza, Atilio s. recurso de apelación - Impuesto a los Réditos"

del tipo societario, que luego fue traspasado en el doble de su precio al adquirente, siendo el único activo de la sociedad, el inmueble cuya venta se pretendía ocultar⁶⁵.

El análisis del estándar anglosajón del *tax driven transaction* puede efectuarse en casos como los analizados, para distinguir un supuesto de simulación (abuso de las formas jurídicas) de uno de economía de opción o incluso de mera no sujeción de impuesto. Ello así, se planteó el interrogante respecto de si la venta de la totalidad de la tenencia accionaria de una sociedad que contaba como activo más relevante, licencias definitivas para la prestación de servicios de telecomunicaciones, había importado, en la realidad, una operación conexas a la previa de constitución de dicho ente por la parte compradora, al sólo fin fiscal de la obtención de las licencias y su transferencia inmediata a través de la cesión de acciones, eludiendo así, el perfeccionamiento del hecho imponible previsto por el artículo 45 inciso h) de la Ley de Impuesto a las Ganancias (transferencia definitiva de derechos de llave, marcas, patentes de invención, regalías y similares). En el decisorio del pronunciamiento -más allá de que a continuación rechazó el perfeccionamiento del hecho imponible que se consideraba eludido- se destacó la existencia de un móvil económico válido para justificar la transferencia accionaria en cuestión, aunque esta importase la transmisión correlativa del único activo relevante del ente. En efecto, concluyó que dicha transferencia era un estadio o etapa de un conjunto de actos destinados a desarrollar un plan de negocios que requería de un aporte de capital para impulsarlo y que se connotaba con otros elementos indicativos de la persistencia en su concreción, tales como que los enajenantes habían recibido una importante participación accionaria de la sociedad adquirente; que habían mantenido, por lo menos hasta casi un año después de la enajenación, sus cargos de presidente y director en la sociedad enajenada; y la prueba de la actividad de dicha sociedad, demostrada por la existencia de estados contables posteriores a su enajenación⁶⁶.

Sin embargo, sobre lo que no se expide el decisorio al concluir que la venta del paquete accionario constituyó una forma jurídica lícita para conseguir el capital necesario para poder continuar con el plan de inversión, fue por qué entonces no se acudió a un medio idóneo y más directo a la concreción de tal finalidad, como ser el aumento del capital social del ente, lo que mejor aseguraba el control -aunque no necesariamente- e interés en el negocio por parte de sus accionistas,

⁶⁵ Tribunal Fiscal de la Nación, sala C, 09/08/2002, "La Liliana del oeste S.A."

⁶⁶ Juzgado Nacional de 1ª Instancia en lo Penal Tributario Nro. 1, 14/09/2005, "Garfunkel, Diego M."

circunstancia que luego se quiere justificar a través de los indicios considerados como conducentes por el fallo. No parece demasiado evidente -como en definitiva concluye el fallo-, cuando no inconsecuente, que para continuar con un plan de inversión se decida la transferencia de la totalidad del paquete accionario, pues en todo caso, dicha continuidad lo será en interés de un tercero, pero no de los accionistas originarios, que -salvo por circunstancias contingentes, ya que no surge de los hechos que lo hubiesen pactado expresamente-, han perdido con la enajenación, todo poder de decisión en aquél. Aún, resultaría más difícil de sostener una tesis como la señalada, de haberse constatado que la motivación de concretar el plan de negocios nunca fue plasmada en los hechos, siendo que la sociedad enajenada nunca realizó actividades comerciales ni ejecutó algún tipo de explotación de la licencia obtenida⁶⁷.

d. Compraventa encubierta por concesión (economía de opción)

Cuando la Ley de IVA establecía en su artículo 7 inciso f) la exención de la venta de pan común a consumidores finales, a través de un entramado jurídico podía desplazarse la carga tributaria de quien en carencia del mismo hubiese aparecido como sujeto pasivo del gravamen, hacia otro. Sin embargo, no se trataba de un supuesto de simulación subjetiva, sino de planificación fiscal. La misma se alcanza a través del recurso al contrato de concesión a través del cual, un supermercado brinda el espacio físico y su estructura comercial (facturación de la mercadería a través de su "línea de cajas") para que un tercero la aproveche y realice la venta de sus productos (pan común) a consumidores finales (exenta), cobrando el concedente una comisión sobre la venta total. Así, se obvia la existencia de un contrato de compraventa entre la panificadora y el supermercado y se encuadra la operación de la primera en una norma exentiva. Va de suyo que una operación como la descrita, podría justificarse en una economía de opción por cuya cuenta, la planificación fiscal instrumentada se valdría de tipos contractuales conducentes a ello (contrato de concesión) de modo de neutralizar el perfeccionamiento del hecho imponible en cabeza de la panificadora cuya carga tributaria la desplazarse vía traslación al supermercado, el que por su propio objeto comercial, al no producir directamente el pan común, deberá adquirirlo de un tercero, resultaría así incidido por el impuesto. Vale recordar, que el precio

⁶⁷ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala B, 22/03/2006, "Garfunkel, Diego M."

pagado por la concesión se encuentra exento del impuesto a su vez por aplicación del artículo 7 inciso h) punto 23 de la ley de IVA.

Sin embargo, para dar entidad a tal planificación fiscal, se entendió que resultaba necesario que el supermercado discriminase en los comprobantes que emitía y que involucraban la venta del producto exento, que el mismo era comercializado por el mismo en su carácter de concesionario y no por el concedente, lo que se interpretó demostraba, de acuerdo con la realidad de los hechos, que era este último quien efectuaba la venta a su nombre, por lo que necesariamente, las adquisiciones del producto que hiciese a la panificadora, estaban alcanzadas en cabeza de esta última. Corresponde aclarar expresamente, que en el caso no se presentó un supuesto de abuso de las formas jurídicas, pues tal como se señalara, aún cuando atendiendo al argumento formal ponderado en el decisorio -y al que respecto de períodos fiscales ajenos al ajuste se habían avenido las partes, adecuando la correspondiente discriminación en la facturación-, el empleo de la figura típica del contrato de concesión posibilitaba identificar adecuadamente al vendedor del producto (panificadora) y verificar a su respecto que la venta del producto no se encontraba alcanzada por ser realizada directamente a consumidores finales, aún cuando lo fuese en el marco de la estructura comercial de un tercero (supermercado)⁶⁸.

e. Dación en pago encubierta por mandato comercial

Un ejemplo de negocio indirecto y su relación con los simulados, es el que involucró la elusión del IVA en la venta de automóviles usados instrumentada a través de mandatos comerciales otorgados por sus propietarios quienes, con anterioridad, los habían dado como parte de pago del precio de la venta de otras unidades nuevas por ellos adquiridas a las concesionarias. De este modo, a través del empleo de un tipo negocial -mandato comercial- con exceso de la finalidad típica a la que se encuentra consagrado, las concesionarias de automóviles involucradas en estas maniobras, evitaban el perfeccionamiento del hecho imponible en su cabeza, por tratarse de ventas efectuadas por cuenta de terceros, aduciendo como justificativo la ausencia de registro dominal a su nombre de tales vehículos usados.

Respecto de la relación que hay entre el negocio indirecto y el simulado, categoría que resulta, las más de las veces, difícil de distinguir, Spisso (2004:256) ha señalado que "si se puede determinar objetivamente el motivo, se aplicará el tratamiento propio del tipo de

⁶⁸ Tribunal Fiscal de la Nación, sala A, 27/08/2001, "Panar S.R.L. s. apelación"

negocio previsto o cuya causa pueda configurarse entre las típicas; en caso contrario, habrá un abuso de la función instrumental del negocio, y podrá existir simulación o abuso de las formas jurídicas". En este sentido, se comparte la opinión del autor según la cual todo negocio indirecto importa una ponderación de la causa motivo por sobre la causa típica exteriorizada, sólo que a nivel práctico, el reconducirla a la figura típica correspondiente importará en todo caso, una adecuación como la que la simulación o el abuso de las formas jurídicas proveen, de modo que el distingo entre todas estas categorías carece de sustantividad. Por el contrario, de acuerdo con aquellas doctrinas que refutan o relativizan la relevancia de la motivación, más pendientes de la concreta ponderación de la causa final, al hacer hincapié en ésta, asumen que "mayoritariamente (que) las referencias al 'negocio indirecto', tienen trascendencia, como mucho, en el plano puramente descriptivo, para referirse a un grupo heterogéneo de negocios, pero se trata de un concepto que carece, desde la perspectiva de la causa contractual, de contenido propio. Así pues, ha de contemplarse, exclusivamente, en su condición de instrumento de otros negocios anómalos, el negocio en fraude de ley y el negocio simulado" (García Novoa, 2004:57).

Volviendo al caso, en la indagación del motivo -se coincide con Spisso en asignarle relevancia cuando éste es constatable- por el cual los adquirentes de unidades nuevas habían otorgado el mandato comercial a las concesionarias, se destacó que éstos entregaron como parte de precio un automotor usado, sin que en ningún momento hayan entendido otorgar un mandato de venta⁶⁹. De este modo, corresponde prescindir de la forma jurídica y aplicar la causa típica del negocio subyacente, que en el caso era el de una compraventa, en la que parte del precio era cancelado a través de una dación en pago (alcanzada finalmente por el IVA) de un vehículo usado. Si así no fuese, no sólo se ahuecaría la base imponible respecto de la venta de los vehículos nuevos, sino que además, la posterior venta de éstos que realizase la concesionaria no estaría gravada en su cabeza, ya que recaería en los supuestos mandatarios, quienes mediante la dación en pago se han desentendido por completo de las consecuencias impositivas de dicha venta. Si por el contrario, se hubiese carecido de estos testimonios probados en la causa, igualmente las circunstancias objetivas del caso (falta de un régimen unívoco de transferencia de automotores), prescindiendo del móvil de las partes, hubiesen deparado la misma solución, aunque a través de las figuras de la simulación o del abuso de las formas jurídicas.

⁶⁹ Tribunal Fiscal de la Nación, sala D, Fecha: 04/03/1980, Partes: Navarro Hermanos S.A.C.I.F. s. recurso de apelación -Impuesto al Valor Agregado

El Fraude de Ley

1. Negocio en fraude de ley y simulación

El fraude de ley tuvo acogida normativa en la LGT española de 1963 a través de su artículo 24, resultando trascendental hacer notar que su precedente (artículo 23.3) proscribía genéricamente la interpretación analógica del hecho imponible, la que no debía entenderse por tal, en los supuestos de fraude de ley, esto es, frente a “hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible”, concluyendo la norma en dicho caso “que no existe extensión del hecho imponible”. A diferencia de la simulación, no existe artificio alguno que encubra el efectivo perfeccionamiento del hecho imponible, sino que se presupone - como razón para establecerse un efecto extensivo- que el negocio que se considera en fraude a la ley tributaria, no obstante ubicarse en una zona no gravada, lo hace a expensas de una determinada norma de cobertura ante cuya ausencia la norma defraudada hubiera resultado de indefectible aplicación. Como en efecto, el acto se encuentra al amparo de una situación de no gravabilidad sólo una consideración de equiparabilidad -cuando ontológicamente resulta imposible predicar la identidad, propia de la simulación- provocará el nacimiento de la obligación tributaria.

Sin embargo, no resulta sencillo distinguir los supuestos de simulación de los de fraude a la ley (“*tot modis committitur simulatio quot modis committitur fraus*”, de los mismos modos con lo que se comete simulación se comete fraude, citado por García Novoa, 2004). Como sostiene García Novoa (2004:166), “la idea de que en el fraude de ley no hay apariencia porque es ‘efectivamente querido por las partes’ puede servir como criterio didáctico, pero no responde a la realidad, pues como señala Palao Taboada, lo que las partes quieren es el resultado económico perseguido, que es el típico de otro negocio distinto. Y ello supone, en cierto modo, una apariencia, como en la simulación”. La cita abona la reconducción de las diferentes figuras analizadas en la de la simulación, aunque con la advertencia de que esta última involucra consecuencias sancionatorias que restaría identificar en el fraude a la ley e incluso, en el abuso de las formas jurídicas. En definitiva, se requiere extremar el análisis para subsumir cada supuesto en el negocio anómalo que mejor le cuadre, ello aún cuando se presenten zonas ambivalentes e indefinidas.

Un ejemplo de los límites fronterizos, cuando no de arduo discernimiento, entre el negocio en fraude de ley y la simulación puede citarse con relación al recurso a la norma de cobertura del artículo 111 de

la Ley de Impuesto a las Ganancias de acuerdo con su texto del año 1973. Dicha norma permitía, para la determinación de la materia imponible del gravamen, la deducción de diversas inversiones en plantaciones forestales, recuperación de tierras, trabajos de desmonte, entre otras; sea, que tales inversiones, fuesen realizadas en forma directa o a través de la integración de acciones, bonos, certificados o cualquier otro tipo de valores destinados a financiarlas. En previsión de esta norma, se celebró un convenio entre la parte inversora y la propietaria del inmueble al que se aplicarían tales inversiones, en el que se acordó la devolución a la inversora del capital recibido, con su actualización e intereses, además de reconocérsele expresamente el beneficio fiscal en trato. Frente a tal "realidad", cabe decidir si se trató de un supuesto de economía de opción brindado expresamente por la norma; o si la restitución del capital invertido con su actualización e intereses, importó en la realidad, por este efecto, encubrir un contrato de mutuo (simulación) o ampararse en un norma de cobertura para valerse de la deducción impositiva y evitar también la carga tributaria (fraude de ley). En el caso se decidió que se trataba de un supuesto de economía de opción -aunque no se lo definió en estos términos- atento a que, aunque por la naturaleza en abstracto del negocio este pudiese corresponderse con un mutuo, resultaba relevante la exteriorización de la voluntad de los intervinientes acerca del destino de las inversiones y el goce de la franquicia fiscal.

Asimismo, refrendaba el carácter de una economía de opción, la circunstancia de que además de una inversión directa, la norma posibilitaba el acceso al beneficio de deducción cuando se tratase de inversiones indirectas, a través acciones, bonos, certificados o cualquier otro tipo de valores, vías todas ellas que suponen asimismo el reintegro del capital con sus accesorios⁷⁰. Si la norma no hubiese previsto esta forma de inversión indirecta que presupone el reintegro mentado, el beneficio fiscal se hubiese limitado a la deducción impositiva, por lo que ampararse en aquella para encubrir un mutuo podría haber dado lugar a una interpretación que considerase la maniobra como un caso de fraude de ley o simulación. También podría presentarse el caso de que, no obstante lo exteriorizado por las partes en cuanto a su intención de que el préstamo fuese destinado a tales inversiones, se probase que las mismas no existieron, por lo que la simulación o fraude de ley, en el caso, habría provocado el decaimiento del beneficio y la gravabilidad del mutuo.

Casos análogos a esta última hipótesis son los que se presentaron respecto de inversiones simuladas en empresas promovidas con el fin de

⁷⁰ CSJN, 06/03/1990, "Guillermo Helfer e Hijos S. R. L." Fallos 313:215

obtener fraudulentamente diferimientos de impuestos, las que eran reintegradas al inversor por la empresa promovida a través de contratos de mutuo o garantías de préstamos financieros, resultando, a veces, coadyuvante al discernimiento de la maniobra defraudatoria, la constatación de que la empresa promocionada nunca había llegado a desarrollar su actividad ni alcanzado el estadio de puesta en marcha⁷¹. Sin embargo, no faltaron los argumentos para considerar a tales operaciones como propias de una planificación fiscal aún cuando se las reconociese, a su vez, como indicativas de simulación, por entender que la restitución del capital invertido ocurrió temporariamente, en tanto que con posterioridad el inversor reintegró el préstamo y concretó definitivamente la inversión, amparado ello en la inexistencia -hasta ese momento- de una norma que dispusiese el plazo en que debía efectivizarse la inversión. En tal sentido, se concluyó que, aún cuando pudiera entenderse que tal proceder tergiversaba el propósito de la ley al establecer el beneficio fiscal, no cabía atribuir un comportamiento doloso a quienes creyeron obrar amparados por una ley antes de que una norma reglamentaria estableciese el límite temporal de inversión. A ello cabe señalar, que prescindiendo de la trascendencia penal correspondiente, lo señalado no deja de ser cuanto menos demostrativo de las notas de un fraude de ley, reconocido expresamente en la aludida tergiversación de los fines de la misma⁷².

2. Negocio en fraude de ley, negocio indirecto y abuso de las formas jurídicas

“El propósito probado de eludir el impuesto” (cfr. artículo 24, LGT española de 1963), es el que justifica que el negocio u hecho objetivamente no alcanzado se coligue al alcanzado en virtud de una pauta subjetiva, de un examen de los móviles internos de las partes (“propósito”). Asimismo, la figura se relaciona con la del negocio

⁷¹ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala A, 27/06/2007, “Biogénesis SA s/inf. Ley 23771”

⁷² Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala A, 05/08/2002, “Tesoriere, Eduardo A. y otros” (Voto en disidencia del Dr. Hendler). Asimismo se ha concluido, ya con relación a la tipificación de tal conducta en el artículo 4º de la ley 24.769 que “La acción típica desplegada consistió en valerse fraudulentamente de un régimen de promoción; el autor buscó convencer al fisco de que su actuar era lícito a través del ingreso en la empresa promocionada de partes irrevocables, obteniendo así un beneficio tributario, cuando en realidad los montos eran devueltos por ella y reingresados a la inversionista de forma tal que este no correspondía, ya que se estaba desvirtuando el sentido del decreto de promoción industrial [...] Esto no respetado y adoptadas conductas o medidas que suponen materialmente alterar las finalidades estatales, con la afección patrimonial correspondiente, se configura una disposición ilícita de los bienes que no es la estrictamente autorizada por el legislador” (Cámara Federal de Apelaciones de San Martín, sala I, 26/02/1998, “Etchegoin, Juan B. y otros s. inf. ley 23771”).

indirecto ya analizada, por cuanto ambos involucran una ponderación directa de los móviles de las partes en relación con la causa típica de un negocio, pudiendo ser el negocio indirecto un instrumento -aunque no necesario, natural ni exclusivo- del fraude de ley. En el ordenamiento español, esta recalificación a expensas del negocio indirecto que permitía extender analógicamente el hecho imponible, podía justificarse en la existencia de una norma como la del artículo 2º de la ley 11.683 (artículo 25.3 de la LGT de 1963) validante de una interpretación económica de las leyes tributarias. Por el contrario, cuando a partir de la reforma de la LGT por la ley 25/1995 se consagra el principio de calificación jurídica (artículo 28.2) tal posibilidad se ve coartada, y aún la derogación del artículo 24 de la LGT, imposibilita la reconducción de los negocios indirectos al fraude de ley (García Novoa, 2004:137). Claro está, las conclusiones vertidas no ignoran que en el ordenamiento argentino persiste el principio de la realidad económica, por lo que el fraude de ley -mismo la del negocio indirecto- presentarían una virtualidad distinta a la del español. Valga lo dicho como advertencia de trasvasamientos indiscriminados a merced de doctrina y jurisprudencia extranjera.

En este estado, conviene interrogarse sobre la entidad del negocio en fraude de ley como una categoría autónoma, ya que como se señalase, el cauce formal que le otorga el negocio indirecto podría subsumirlo en él. Sin embargo, se reitera que vigente el artículo 2º de la ley 11.683, la ponderación del negocio indirecto como prueba del negocio en fraude a la ley, se propone más metodológicamente que fundante. En efecto, imperante un principio de interpretación económica de la ley tributaria, el negocio en fraude de ley se relaciona con mayor familiaridad al abuso de las formas jurídicas, como expresiones típicas de tal criterio interpretativo, que respecto de la técnica de los negocios anómalos, que si bien pueden contribuir en buena medida a connotar a aquéllos, no son requeridos exclusiva y excluyentemente a los efectos de una labor recalificadora de la Administración, en tanto el principio de calificación jurídica carece de consagración legislativa en nuestro ordenamiento.

En definitiva, el negocio en fraude de ley se opone a los negocios simulados por presentar éstos un artificio que falsea la causa final, mientras que en aquél, negocio "real", la disfunción aparece a nivel de los móviles internos de los contrayentes. Tal "realidad" del negocio exteriorizado lo vincula al abuso de las formas jurídicas, en el que también se pondera como decisiva una finalidad de ahorro fiscal con relación a la utilización impropia del tipo.

Puede presentarse el supuesto de que la actividad recalificadora de la Administración importe indagar en el contenido atípico de una figura negocial, de modo que desentrañando su naturaleza jurídica, determinar

si la misma se encuentra o no sujeta a impuesto. No se trata necesariamente que las formas o estructuras jurídicas no sean manifiestamente las que adecuen los preceptos civiles o comerciales a la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes, sino que la indefinición que la figura atípica propicia en la confluencia de caracteres negociales, presente una divergencia a nivel de conflicto de tipos. Si en el abuso de las formas jurídicas se opone al negocio exteriorizado una finalidad económica de las partes que lo excede, en este caso no puede determinarse con propiedad a qué negocio jurídico se aviene mejor el contrato atípico, si a uno alcanzado o excluido por el gravamen.

Un caso como el que plantea la hipótesis teórica señalada, es la del contrato atípico que involucraba la provisión a clientes, de pañales limpios y asépticos durante un determinado período de tiempo, los que luego eran retirados por la empresa para someterlos a un nuevo tratamiento de limpieza, de modo de ponerlos en condiciones para un nueva locación. Se planteó así, si tal locación era de cosa mueble (pañales esterilizados bacteriológicamente) y por lo tanto alcanzada en el IVA; o si por el contrario, lo era de locación de servicios, excluida del gravamen a la fecha, o específicamente, de servicio de tintorería, el que sí se encontraba alcanzado. En el examen de la figura atípica se ponderó que, por encima del hecho inconstatable de la locación de una cosa mueble, lo decisivo en la operatoria y que mejor se adecuaba a la finalidad de las partes, era la entrega, retiro y posterior lavado y desinfección de los pañales⁷³. Sin embargo, en toda locación de cosa mueble, la entrega y retiro de la cosa locada constituyen modalidades accesorias que no conmueven su naturaleza, en tanto que la condición de que su objeto sea un pañal esterilizado bacteriológicamente no varía sustancialmente de cualesquiera que puedan ser las exigencias del locatario respecto de las calidades del bien locado y que hacen a la satisfacción de su interés. Entender que la causa o finalidad dominante del negocio era la prestación del servicio de desinfección y no el uso y goce los pañales, obvia el dato trascendente de que estos últimos no eran propiedad del locatario, caso en el cual podría haberse justificado que éste pagase por el servicio de su desinfección (incluido el servicio de entrega y retiro a domicilio). Por el contrario, por medio de la locación de la cosa mueble en trato, el locatario prescindía del costo de adquisición de tales bienes, en tanto que el hecho de que locase pañales "limpios", exime de toda explicación.

El ejemplo reseñado sirve para relevar uno de los aspectos que mejor caracterizan al negocio en fraude de ley respecto de los demás negocios

⁷³ Tribunal Fiscal de la Nación, sala A, Fecha: 22/03/1999, Partes: La Pañalera S.A.C.I. y F. s. recurso de apelación - I.V.A. - Impuesto a las Ganancias

anómalos analizados. El negocio en fraude a la ley debe ser distinguido del conflicto interpretativo que puede suscitarse respecto del alcance de un hecho imponible determinado. En efecto, la elección y justificación de la norma de cobertura que neutraliza o aminora la carga tributaria, o su rechazo, entrañan, en definitiva, una divergencia interpretativa que puede llevar a confundir el error excusable en la aplicación del derecho con el propósito de eludir la norma fiscal. Sólo en este último caso puede fundarse la configuración de un supuesto de fraude de ley. Sin embargo, resta plantear si el negocio en fraude de ley agota la problemática, en tanto que el fraude a la ley tributaria podría presentarse también a nivel de hechos u actos jurídicos que no requieran de cauce negocial alguno. Se trataría en su caso, de un supuesto autónomo, no ya de negocio en fraude a la ley, sino de fraude a la ley propiamente dicho.

3. Fraude a la ley tributaria y su diferencia con el negocio en fraude de ley (abuso de las formas jurídicas)

A través del fraude a ley, el recurso a una norma de cobertura importa neutralizar los efectos de la norma defraudada, la que, de no haber mediado aquélla, hubiese sido de aplicación al caso. En la materia tributaria, la actividad calificadora de la Administración ante un supuesto de fraude de ley importa considerar a un "hecho equivalente" amparado en la norma de cobertura como si se tratase del hecho imponible. El mecanismo de recurrir a estructuras jurídicas que desvirtúen aquellos tipos cuyos efectos económicos la norma tributaria considera alcanzados, puede reconducirse sin mayor complejidad al abuso de las formas jurídicas. Por el contrario, puede ocurrir que la intencionada evitación del hecho imponible se alcance a través de hechos o actos jurídicos unilaterales, por lo que el supuesto presenta una identidad propia, la del fraude a la ley tributaria, ausente todo empleo negocial.

Ejemplifica lo expuesto el supuesto de que con anterioridad a la vigencia de un hecho imponible que grava determinada actividad (de seguros), el que se perfecciona con la emisión de un documento (póliza de seguro), se decida rescindir anticipadamente una parte significativa de los contratos de seguros vigentes y cuyo vencimiento -y consiguiente necesidad de emisión de la póliza de renovación- habría ocurrido luego de la vigencia de la norma y por lo tanto, alcanzado por el impuesto. La rescisión contractual obedecía explícitamente a evitar el incremento de la contraprestación o prima a pagar por el asegurado, por efecto de la traslación del nuevo gravamen. La norma de cobertura a las que las partes recurrieron fue la del artículo 1200 del Código Civil, rescisión por

acuerdo de voluntades cuya causa fin abstracta no tiene por subyacente sustrato económico alguno -al que se atendería si se tratase de un supuesto de abuso de las formas jurídicas-, sino el meramente jurídico de extinguir el vínculo entablado. Sin perjuicio de ello, a toda rescisión obedece una causa motivo cuya trascendencia resultará de lo dispuesto por el acuerdo de voluntades en cuanto a la validez del distracto o sus efectos, propiamente retroactivos o *ex nunc* (vgr. rescisión unilateral con o sin causa). Sea que se requiera o se prescindiera del móvil por el cual un contrayente puede desobligarse, en todo caso resta sopesar en qué medida debe ponderarse éste, cuando no tiene por justificación razón comercial alguna, sino que está únicamente motivado por una finalidad de ahorro fiscal, como expresamente lo reconocen las partes al señalar que pretenden evitar un encarecimiento de la prima por efecto de la traslación del impuesto.

Siguiendo con el ejemplo, la norma de cobertura que brinda el artículo 1200 del Código Civil inhibe el perfeccionamiento de un hecho imponible, que habría ocurrido, ya que de no haber mediado la rescisión en cuestión, la renovación de póliza hubiese acontecido durante la vigencia del gravamen. Se distingue al fraude tributario del civil, en que en el primero no se viola norma alguna como sucede en el segundo. En efecto, lo que se hace es "evitar" el hecho imponible, colocarse fuera del ámbito de incidencia de su hipótesis, siendo por lo tanto lo distintivo en él, la circunstancia de actuar movido por una finalidad de exclusivo ahorro fiscal. Ésta sería en definitiva el fundamento para considerar "imponible" a un hecho equivalente al mismo, en definitiva, para que opere el supuesto de *analogia legis* que propician las cláusulas antiabuso cuya modalidad condesciende la aplicación analógica de la norma, circunstancia de sumo relevante para luego determinar sus efectos sancionatorios. Sin embargo, atendiendo al propósito de ahorro fiscal, Palao Taboada refuta la conclusión de acuerdo con la cual en el fraude de ley se está en presencia de una mera abstención del hecho imponible, de su evitación (premisa en que se sustenta, por consiguiente, la aplicación analógica del gravamen) por considerarla excesivamente simplificadora del fenómeno, en tanto que aquél (hecho imponible) "no se realiza en un sentido formal: esto es precisamente lo que pretende quien realiza la operación fraudulenta, para lo cual tiene que ampararse en una calificación inaceptable: pero sí se realiza en un sentido sustantivo" (cit. por García Novoa, 2004:282), anomalía que repugna a la licitud a la que respondería una tolerada práctica de planificación fiscal.

En el caso de la rescisión de pólizas, por aplicación del principio de la realidad económica se consideró equivalente a la emisión de una póliza dentro del período de vigencia del impuesto, la rescisión de una anterior

y su renovación antes de su vigencia por fundarse únicamente en un móvil de ahorro fiscal⁷⁴. Tal conclusión no pudo basarse en una aplicación analógica del gravamen ya que el artículo 2º de la Ley 11.683 invocado al efecto no constituye una cláusula genérica antiabuso que disponga dicho efecto. Por el contrario, este supuesto ilustra la aplicación del fraude de ley en ordenamientos en que impera el principio de realidad económica, sin que corresponda confundírsele con uno de abuso de las formas jurídicas, el que siempre involucra formas negociales típicas o atípicas pero no meras formas de extinción del vínculo, como en el caso⁷⁵. Además, difícilmente pueda justificarse la maniobra en una economía de opción atento la vacuidad económica de la operación.

Cuando el artículo 2º de la ley 11.683 se refiere a la "cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes" requiere que al menos ésta exista, no ya sólo para oponerla a la del tipo jurídico empleado (abuso de las formas jurídicas), sino para negar que el exclusivo motivo de ahorro fiscal pueda justificar una operación como supuesto de economía de opción. Al requerir una intencionalidad negocial, la norma analizada introduce con carácter autónomo el supuesto de fraude de ley en el sistema, caracterizado por la ausencia de aquélla como motivo determinante de la aplicación de la norma de cobertura.

4. La interpretación desnaturalizadora de la norma de cobertura (la "laguna indirecta")

Si bien se ha hecho mención a que, dependiendo del presupuesto de hecho receptado por la cláusula genérica antiabuso, por efecto del fraude de ley puedan considerarse como alcanzados hechos equivalentes al imponible a través de la integración analógica que aquél posibilita, corresponde aclarar que la analogía referida linda con una interpretación extensiva -no se desconocen las opiniones que las identifican- cuando su aplicación prescinde del presupuesto de la existencia de una laguna legal que colmar a través de su recurso, lo que ha permitido formular elaboraciones que recogen esta imbricación al sostener un "razonamiento por analogía", una "analogía por comprensión" o más patente, una "interpretación analógica" (García Novoa, 2004:280 y ss). Como sea, y superando la tentación teórica y de suyo entitativa, de nominar fenómenos sutilmente disímiles, valga acordar que la integración analógica puede prescindir para su aplicación de la existencia de una laguna en su sentido común, siendo que aún las categorías -también prolíficas- de "laguna impropia" o "laguna

⁷⁴ Tribunal Fiscal de la Nación, sala C, 06/03/2003, "La Central del Plata S.A."

⁷⁵ En contra MALVESTITI, Daniel, "Un fallo que castiga al efecto 'noticia' con fundamento en la realidad económica", IMP 2003-A, 500.

indirecta” llevan a complejizar la cuestión. Puede ocurrir que se emplee una norma de cobertura, no ya para ampararse en una laguna legal en la que no actúe la hipótesis de incidencia, sino como resultado de crearla artificialmente, desvirtuando el sentido de la norma de cobertura. A ello se denomina “laguna indirecta” e importa, si se quiere, una especie de fraude de ley en que se manipula la norma de cobertura, se la interpreta de modo tal de desnaturalizarla; en efecto, no hay un vacío legal del que prevalerse sino que en su inducción artificial radica el disvalor de la conducta en fraude a la ley.

Un ejemplo simplificará el entendimiento del supuesto. El artículo 3° del Decreto Reglamentario del Impuesto sobre los Premios de Juegos de Sorteo -Ley 20.063- establece una exclusión de objeto en aquellos juegos que combinen el azar con elementos o circunstancias ajenas a éste, tales como la cultura, habilidad, destreza, pericia o fuerza de los participantes, concluyendo en que sólo se encontrará alcanzada esta modalidad cuando la adjudicación del premio dependa de un sorteo final. En definitiva, la norma establece al alea o azar por sobre la aptitud como determinantes de la gravabilidad del premio, lo que impone al intérprete juzgar en la modalidad combinada, cuál de ambas calidades prevalece, puesto que bastaría con arbitrar un mero trámite formal como el de responder a una pregunta de cultura general luego de haber resultado favorecido en el sorteo, para utilizar la norma descripta como norma de cobertura y evitar que se perfeccione el hecho imponible⁷⁶. Si la complejidad o entidad del elemento o circunstancia ajeno al azar (aptitud) determinase que depende de éste la adjudicación del premio, opera en el caso la correcta aplicación de una norma de exclusión de objeto pero no su desnaturalización para ser empleada como norma de cobertura del fraude de ley. Ante lo expuesto, la integración analógica e interpretación extensiva aparecen confluyentes: se accede a una laguna (“indirecta”) donde no existe un vacío legal, se crea un artificio (modalidad combinada de azar y aptitud del concursante) por el cual se induce un supuesto de no sujeción a través de una interpretación desnaturalizadora de la norma de cobertura.

Otro caso análogo al referido, es el que presentó respecto de si correspondía considerar como una “dación en pago”, y por lo tanto, alcanzada en el IVA (artículo 2°, inciso a), al suministro gratuito de energía por parte de una empresa del rubro a su personal dependiente en cumplimiento de una cláusula de la Convención Colectiva de Trabajo que disponía tal gratuidad en la provisión. En efecto, la norma de cobertura al amparo de la cual podía sustentarse la impropiedad de

⁷⁶ Tribunal Fiscal de la Nación, sala B, 05/10/2006, “Club Central San Carlos”.

calificar a la provisión gratuita de energía como una "dación en pago", era la cláusula de la Convención Colectiva de Trabajo que así lo disponía⁷⁷, con lo cual se descartaba el carácter remuneratorio -y por lo tanto oneroso- de dicha gratificación o entrega suplementaria, habitual y regular, a pesar de que tal encuadre pudiese corresponder de acuerdo con el ordenamiento laboral. Sin embargo, la circunstancia de que el trabajador se viese liberado de pagar el suministro de energía por gracia de una disposición convencional, mal podía obviar el origen de tal dispensa, que en todo caso, siempre tenía por causa mediata o inmediata la prestación actual o pasada de servicios a la empresa (personal jubilado, familiares del fallecido, locales y edificios sindicales, etc.), razón por la cual, laboralmente, constituía un concepto remuneratorio. El fraude a la ley en el caso consistió en ampararse en una interpretación de la norma de cobertura obviando que la gratuidad sólo favorecía al trabajador, en tanto que la onerosidad obedecía a la remuneración de la relación laboral que tenía por causa mediata o inmediata tal dispensa. Tan en consideración estaba el carácter oneroso de dicha provisión que, en otra causa respecto del mismo caso, el contribuyente sostuvo que en realidad la gratuidad a la que estaba obligado por aplicación de la Convención Colectiva de Trabajo respecto del suministro de energía a sus empleados, era compensada a través de un verdadero "rebalanceo" de tarifas que provocaba, vía su traslado, el encarecimiento de la tarifa de los restantes usuarios del servicio eléctrico, por lo que no se producía perjuicio fiscal alguno, en tanto que desde el punto de vista de los costos, se asimilaba tal "pérdida" a las producidas en la transmisión de energía por los "enganchados" en las líneas⁷⁸.

⁷⁷ CSJN, 22/02/2005, "Empresa Provincial de la energía de Santa Fe c. Dirección General Impositiva".

⁷⁸ Tribunal Fiscal de la Nación, sala C, 30/12/2002, "Empresa Provincial de la Energía de Santa Fe"

Capítulo III: Conclusiones

Elusión tributaria: aplicación del juicio de causalidad propia en el principio de realidad económica

La introducción de la metodología de análisis de la causa final en la aplicación del principio de la realidad económica del artículo 2º de la Ley 11.683, perfecciona la técnica de indagación del sustrato económico de los negocios anómalos. Respecto de estos últimos, es por medio de la cláusula genérica antielusiva que se establece la adecuación de régimen jurídico y fiscal. En cambio, en las cláusulas antielusivas específicas se delinea un presupuesto de hecho en concreto que puede involucrar o no la presencia de negocios anómalos o situaciones o tipos contractuales en particular, con lo que bastará con determinar la correspondiente subsunción normativa en cada caso.

La imbricación del principio de realidad económica y la teoría causal adquiere mayor trascendencia en cuanto se resista a condescender al antagonismo que se propugna entre ambos. Producto de esta oposición, se insiste en atribuir a la teoría casual un ámbito de actuación preponderante en el principio de calificación (realidad) jurídica y no así, en el de realidad económica. Por el contrario, se sostiene que la conveniencia del concepto causal beneficia a ambos regímenes.

El principio de realidad económica se incardina directamente en las relaciones económicas subyacentes como criterio interpretativo (cfr. artículos 1º, Ley 11.683), sin perjuicio de que pueda hacerlo como presupuesto de hecho de cláusulas antielusivas generales. En cualquiera de los casos, la prescindencia de la causa final y de su función caracterizadora (Pizarro y Vallespinos, 1999), ha fundado una concepción autosuficiente del principio de realidad económica, desconociendo el arraigo e influencia que, a su vez, tiene en el principio de calificación jurídica. Al atributo expansivo o autosuficiente en la aplicación del criterio económico se han opuesto los riesgos que entraña para los principios de tipicidad, seguridad jurídica y derecho a la planificación fiscal. A la par, tanto por su recurrente como porfiada invocación, así como su reemplazo en otros ordenamientos jurídicos por el principio de calificación jurídica, abrevó la concepción del debilitamiento de su fuerza convicta o del alcance limitado de la

extensión de sus efectos, en particular en lo referido a su trascendencia penal.

En definitiva, tanto la aplicación del principio de realidad económica como de calificación jurídica tienen por objeto constatar el perfeccionamiento del hecho imponible en el caso en concreto. Así, la no realización del hecho imponible podrá obedecer a una ausencia de tipificación del resultado económico, en cuyo caso corresponderá asignar a dicha conducta el carácter de una economía de opción. En cambio, de verificarse que la ruptura del nexo causal entre la hipótesis de incidencia fiscal y el hecho que se le subsume obedece a una pura elección del tipo contractual, que no es aquél que efectivamente quieren las partes y del que, de manera encubierta, se sirven en la realidad, tal proceder asume el carácter de una elusión tributaria. El empleo desviado de los tipos contractuales podrá concretarse por medio de los diferentes negocios anómalos que posibilitan una utilización aparente del tipo contractual con finalidad excluyente de ahorro fiscal.

En este sentido, tanto las categorías de “economía de opción” como de “elusión tributaria” carecen de un rasgo entitativo más allá del propedéutico, en cuanto sintetizan el resultado de una operación de subsunción normativa. A través de este juicio se constata la presencia o no, de un disvalor de acción en la justificación de la ausencia del perfeccionamiento del hecho imponible. De allí, que se reconozca la licitud de la economía de opción fundada en el derecho a la planificación al no valerse de una manipulación causal de tipos contractuales, en tanto que este último supuesto, determina la ilicitud de la elusión tributaria y el reconocimiento del perfeccionamiento del hecho imponible.

En definitiva, de lo que se trata para determinar la existencia de un supuesto de economía de opción, como tal jurídicamente irrelevante por cuanto reproduce una irreprochable operación de subsunción normativa; o uno de elusión tributaria, es la distorsión que pueda asumir el presupuesto fáctico a través del empleo de negocios jurídicos anómalos. No corresponde tampoco descartar a tal efecto el empleo de hechos o actos jurídicos, en especial estos últimos, en el ámbito de la planificación fiscal internacional. Es por ello que se sostiene que la elusión es un concepto instrumental, en el sentido que remite siempre a un acto o negocio jurídico cuya anomalía es la que se exige indagar.

La utilización de negocios jurídicos anómalos a los efectos de adecuar el presupuesto de hecho en una norma fiscal más favorable, tiene su razón en la circunstancia de que el hecho imponible al tipificar un negocio o la operación económica que este recepta, lo hace en referencia a una determinada causa final. Ésta constituye un elemento trascendente

del contrato en cuanto cumple la función -a través de su vertiente objetiva y subjetiva- de caracterizarlo, de definir su naturaleza jurídica. Pero no sólo ello, sino que sirve también para diferenciar entre negocios verdaderos o simulados y entre actos lícitos e ilícitos. En definitiva, la causa fija el límite al ejercicio de la autonomía de voluntad con el que se pretende fundar el diseño contractual de un supuesto de economía de opción.

En razón de la función caracterizadora que cumple la causa final en el acto jurídico, el "juicio de causalidad propia" es el que permite validar o rechazar la subsunción normativa, a través de un determinado negocio jurídico, en una norma fiscal más favorable (economía de opción). Ello conlleva a verificar la correspondencia del negocio exteriorizado con su causa típica, en defecto de la cual, corresponderá recalificarse al negocio con el responda a aquélla. En conclusión, la circunstancia de que el objeto del hecho imponible contemple un negocio u operación económica determinada, no debe dejar de significar que a lo que realmente se refiere, es al sustrato económico que la causa fin de aquél, disciplina jurídicamente.

Lo referido hasta aquí prescinde de toda mención al principio que rija un determinado ordenamiento jurídico, trátase de uno de realidad económica o de calificación jurídica, puesto que resulta indisociable del hecho económico que en todo caso resulta objeto del hecho imponible, el negocio jurídico que lo regula. Los hechos económicos del tráfico jurídico que recepta la norma fiscal como exteriorizaciones de capacidad contributiva son captados por la causa típica y regidos por un determinado régimen legal (contrato típico), sin negar la facultad que tienen los particulares, en ejercicio de su autonomía de voluntad, de utilizar formas atípicas.

Al constituirse en objeto del hecho imponible, al aprovechamiento de las operaciones económicas que los diversos tipos contractuales disciplinan jurídicamente, corresponde un determinado coste fiscal de transacción. De esta manera se establece una concordancia entre régimen jurídico y efecto fiscal. Resultando indisponible el efecto fiscal por su carácter de norma de orden público, la posibilidad de incidencia de la autonomía privada se circunscribe al régimen jurídico del negocio. En la elusión tributaria se manifiesta el fenómeno de la pretensión de beneficiarse de un determinado régimen jurídico-negocial a expensas de un menor coste fiscal, a través de su disimulación por otro cuyo efecto fiscal sea menor o inexistente (combinación de regímenes discordantes).

Esto explica por qué es admitida la economía de opción y reprochada la elusión tributaria: en el primer caso, se concreta la racionalidad

económica prevista por la propia norma fiscal al directamente ofrecer o inferirse de la misma, el tratamiento fiscal más favorable. En cambio, este efecto en la elusión tributaria se alcanza a través de un medio indirecto como el que lo constituye la utilización de negocios jurídicos anómalos. Desde el punto de vista económico, se constata el efecto de la inadecuación de la forma al resultar las consecuencias del negocio elusivo más desventajosas de las que hubieran correspondido a la forma adecuada, pero no obstante toleradas por el provecho fiscal que se extrae de ello (Otto Bahr, cit. por Kruse, 2001).

La constatación de la falta de correspondencia entre el régimen jurídico efectivamente aprovechado por las partes y el régimen fiscal del negocio anómalo exteriorizado, constituye una de las modalidades del ejercicio de la función calificadora de la Administración. Inserto en el marco de la genérica aplicación del tributo, a través suyo ésta penetra en las relaciones económicas subyacentes al negocio anómalo. En abstracto, esta función importa revelar la verdadera causa típica del negocio, recalificarlo y atribuirle el coste fiscal respectivo de acuerdo a su configuración como objeto del hecho imponible eludido, operación que reproduce un principio de réplica o de reconstrucción del contrato perfecto (Rosembuj, 1994) por el se recupera la situación originaria del supuesto de hecho respecto del que correspondió ser aplicada la norma defraudada.

Cuando se indaga el fundamento jurídico del ejercicio de dicha función recalificadora de la Administración, convive el hecho de que en el ordenamiento común -en sistemas causalistas- y en aquellos de orden fiscal que receptan el principio de calificación jurídica, la función de definir la naturaleza jurídica del contrato se efectúa a través de la teoría de la causa. Ello no perjudica a que pueda destacarse su importancia y virtualidad en ordenamientos en los que rige el principio de realidad económica.

En este sentido, la potestad de recalificación de la Administración puede identificarse con la aplicación de una cláusula genérica antiabuso que recepte el criterio económico (cfr. artículos 1º y 2º, Ley 11.683) sin que ello importe rechazar la aplicación concomitante de un juicio de causalidad propia. La operación caracterizadora contenida en dicho juicio, coincide con la orientación al fenómeno económico subyacente propia del principio de la realidad económica, sólo que este último, al incardinarse en el hecho y extraer sus efectos fiscales, lo hace con prescindencia del deslinde conceptual del negocio anómalo del caso. Esto se ha definido como el efecto autosuficiente del principio de la realidad económica, que no sólo le ha merecido las críticas que se

señalasen sino que ha obstado a una más adecuada aplicación suya, que, en particular, fundase mejor sus efectos penales.

El mayor inconveniente que deparó la aplicación del principio de la realidad económica desprovisto de la metodología de la causa típica, fue el de no instar en la Administración las bondades de la efectiva caracterización del negocio anómalo implicado en cada caso. En cambio, al bastarle con acreditar el presupuesto de hecho de la cláusula genérica antiabuso (cfr. artículo 2º, Ley 11.683) se ha prescindido de tal discernimiento, o no se lo ha aplicado en todo su rigor, en tanto al mero efecto coadyuvante. La consecuencia de este proceder fue la de constreñir a dicha imputación, a la ausencia o limitación (infracional) de los efectos penales que se atribuyen a este tipo de cláusulas. De esta manera, aunque se tratase en el caso de un claro supuesto de simulación tributaria, la invocación del principio de realidad económica del artículo 2º de la Ley 11.683 acababa por subsumirlo, de modo que un típico supuesto de ardid configurativo de evasión tributaria, terminaba debilitando sus efectos penales al no ser recategorizado como tal. Lo mismo cabe decir de los restantes negocios anómalos, aunque en su caso corresponda determinarse su trascendencia penal, en tanto que tratándose de negocios típicos de elusión tributaria, se caracterizan por no ser negocios ficticios, sino reales aunque divorciados de su causa típica.

Corresponde dejar expresamente aclarado que la no exigencia legal a la Administración de que ejerza una función recategorizadora en sentido estricto, conceptuando cada negocio anómalo respecto del que aplicaba la regulación genérica de la cláusula antiabuso, es una consecuencia de la vigencia del principio de la realidad económica, y como tal, la inconveniencia apuntada, no atribuible a aquélla. En definitiva, lo que se propone es dotar a la Administración de una metodología que mejor la provea para el cumplimiento de su función de indagar en la inadecuación de la forma jurídica, en especial, respecto de la trascendencia penal de la elusión tributaria, materia que aunque merezca un tratamiento en particular, no puede ser ignorada en este estudio, ello tanto más cuando suele sostenerse su rechazo dogmático.

Por el contrario, los ordenamientos jurídicos que receptan un principio de calificación jurídica exigen adoptar la metodología de la causa final del negocio jurídico. En conclusión, toda indagación del sustrato causal del negocio equivale al de sus relaciones económicas, por lo que manifiesta ésta tanto en el principio de realidad económica como respecto del de calificación jurídica, la oposición entre éstos no resultaría más que de un "conflicto de orientación", esto es, determinar cuál es criterio prevaleciente para efectuar dicha investigación casual: si

uno jurídico y calificadorio, u otro económico e interpretativo. Debe señalarse que estos atributos confluyen al dotar al principio de la realidad económica del análisis causal. Si doctrinariamente se propugna un mayor reaseguro para los derechos y garantías del contribuyente de la consagración de un principio de calificación jurídica, no puede negarse que al mismo resultado se alcanza a través de un principio de realidad económica consustanciado de la metodología de la causa final.

Tampoco puede dejar de relevarse el hecho de que, aún en ordenamientos en los que se encuentra vigente un principio de calificación jurídica, también pueden derivarse excesos de una actividad recalificatoria de la Administración. De la misma manera que se criticó una utilización exorbitante del criterio económico, puede señalarse el efecto expansivo en la aplicación de determinadas figuras jurídicas como ocurrió respecto de la simulación tributaria en desmedro del fraude de ley en el ordenamiento español (Palao Taboada, 2004).

En conclusión, vigente un principio de realidad económica, el mérito de su aplicación en acuerdo con un juicio de causalidad propia que conlleve a la caracterización del negocio anómalo implicado en el caso, favorece a cada uno de los tres momentos que distingue Taveira Tôrres (2004): 1) la desestimación del acto o negocio jurídico; 2) la determinación tributaria de los tributos adeudados; y 3) la aplicación de sanciones, de acuerdo con la tipificación del hecho ilícito, de corresponder.

La recalificación de los negocios jurídicos anómalos

La primera etapa de desestimación del acto o negocio jurídico (Taveira Tôrres, 2004), puede implicar en un ordenamiento jurídico en el que se encuentre vigente el principio de la realidad económica la aplicación de una cláusula genérica antiabuso sin la necesidad de caracterizar el negocio jurídico anómalo implicado. Por el contrario, si aún así, ello se realiza con la finalidad de dotar de un mejor fundamento al acto desestimatorio del negocio elusivo, cuyo efecto es el de concordarle el régimen fiscal correspondiente, pueden distinguirse cinco especies de negocios anómalos: el negocio indirecto, el negocio fiduciario, la simulación, el abuso de las formas jurídicas y el fraude a la ley.

1. Negocio indirecto

En el negocio indirecto, el móvil interno de las partes desnaturaliza la causa-fin del contrato celebrado. Aunque se destaque el componente subjetivo que caracteriza al negocio en oposición a la causa típica exteriorizada, la adecuación de dicha motivación a la causa típica del negocio que mejor se le corresponda, permite establecer una reconducción de esta figura en la simulación relativa. La partes en un negocio indirecto utilizan un tipo medio para alcanzar una finalidad ajena al mismo, por lo que si dicha voluntad efectiva se adecua a la de un negocio en particular, corresponda relevarse la causa típica de este último a efectos fiscales.

Sin embargo, como expresión constante de la evolución de la autonomía privada en la proliferación de figuras atípicas receptando renovadas operaciones económicas, puede ocurrir que dicha atipicidad sitúe al negocio en una zona de no gravamen o de aminoración del mismo. En cada caso corresponde indagar el sentido en que es utilizado el negocio indirecto, si como maniobra elusoria o respondiendo a un efectivo interés negocial que el marco predispuesto de figuras típicas no atiende en su cabalidad. En tal sentido, resulta trascendente en cuanto negocio anómalo, verificar si a través del negocio indirecto se crea una apariencia que encubre una intención negocial de las partes que se corresponde con alcanzada por el gravamen.

En tanto la anomalía del negocio indirecto reside en la causa subjetiva o causa motivo contractual, el control de su admisibilidad se logra a través de un estándar objetivo, como resulta la constatación en la misma de una motivación económica válida (García Novoa 2004). Con ello, se evita que el negocio indirecto se transforme en un juicio de contenido subjetivo respecto de las motivaciones de los contrayentes. Basta con que se pruebe la sustancia negocial u económica en la elección del negocio indirecto para validar su efecto fiscal aunque la previsión de este último haya integrado la motivación del caso. Lo que no se admite es una finalidad exclusiva de ahorro fiscal. Al dirimente de la indagación de motivación económica y fiscal se la ha denominado una "graduación de injerencias" que son justamente las que terminan por dar entidad al negocio "real" y "verdadero" que caracteriza al negocio indirecto y en razón de lo cual, se determina el régimen jurídico y fiscal que le corresponde.

2. Negocio fiduciario

El negocio fiduciario como especie del negocio indirecto comparte con éste la divergencia entre la finalidad perseguida por las partes y la

estructura jurídica que brinda un determinado tipo contractual. A diferencia del negocio indirecto en que tales elementos caracterizantes se establecen en abstracto, en el negocio fiduciario la divergencia causal se especifica en un exceso causal respecto de tipos contractuales de objeto dispositivo por lo que opera la transferencia de la propiedad o la cesión de un crédito. La causa típica de estos negocios dispositivos sobrepasa el interés de las partes, que si pretenden sus efectos económicos, lo hacen con un efecto limitado, no en toda su extensión. Dicha constricción del interés de los contrayentes permanece oculta y se alcanza a través de una obligación personal de índole negativa o prohibitoria (*pactum fiduciae*).

Los efectos fiscales del negocio fiduciario como negocio anómalo de corte elusivo pueden justificarse tanto en desconocer la condición de propietario del fiduciario como del fiduciante. Ello en la medida que se reconozcan los efectos del dominio operados por el contrato real (teoría del doble efecto), o la relación de disponibilidad efectiva respecto de los bienes, encubriendo relaciones de titularidad ficticia o aparente (*sham trusts*), respectivamente. En este último sentido, sea que se trate de un negocio fiduciario puro o de uno impuro, esto es, con consagración y regulación legal (vgr. fideicomiso, Ley 24.441 o un *trust* del exterior), la figura puede cumplir la función de instrumento para la evitación del cumplimiento de normas de orden público, por lo que se atiende a su vinculación con la simulación tributaria (como el negocio indirecto) y la aplicación de la teoría general del acto jurídico y del ordenamiento penal, en especial respecto del delito de estafa, más allá del tipo específico del inciso 12 del artículo 173 del Código Penal referido exclusivamente a la responsabilidad penal del fiduciario.

En específico, se tratará la cuestión de los fideicomisos simulados o ficticios (*sham trusts*) al tratar de la trascendencia penal de los negocios jurídicos anómalos.

3. Simulación

Las especies de la simulación relativa y la absoluta constituyen negocios jurídicos anómalos con especificidades perfectamente definidas que permiten un tratamiento diferenciado de cada uno.

En la simulación relativa no se requiere de la apelación a estándares que objetiven la voluntad del agente en móviles económicos válidos como en el negocio indirecto. Al involucrar la existencia de dos negocios, uno ficticio o simulado y otro real o disimulado, cada uno dotado de su respectiva causa típica, la constatación de la correspondiente a este último es la que prevalece en la atribución del efecto fiscal. Se prescinde

así de los estándares que respecto del negocio indirecto resultan necesarios.

En la simulación absoluta, el acto jurídico exteriorizado nada tiene de real, no hay causa típica efectiva que revelar por lo que es el propio instrumento negocial el que hace las veces de fenómeno económico, y como tal, resulta una forma desprovista de toda sustancia, no ya de una sustancia divergente, como en la simulación relativa. A través suyo se encubre al contribuyente, por lo que se presenta siempre un conflicto de imputación subjetiva que puede involucrar la predisposición al efecto simulatorio, de una interposición no personificante u personificante. En el primer caso, el sujeto interpuesto es un centro imputativo, una ficción posibilitada por la tipología societaria; mientras que el segundo, comprende la cuestión de la interposición real o simulada de la persona de existencia física. Cada supuesto presenta su vez categorías propias de análisis que sustancian la complejidad de este tipo de simulación.

Se ha reputado a la simulación como el ejemplo arquetípico de la elusión tributaria (García Novoa, 2004), aunque también puede establecérsela como el ardid definitivo de la evasión. La diferenciación, en el análisis de los negocios jurídicos anómalos, entre aquellos ficticios y verdaderos, entre una elusión simulatoria y otra no simulatoria, conduce a destacar la incidencia de la simulación en lo que respecta a la trascendencia penal de los negocios anómalos. En este sentido, el concepto de la simulación puede presentar un efecto expansivo y aglutinador de las restantes figuras, lo que requiere del deslinde que aprecie cada supuesto con la finalidad de identificar sus efectos.

4. El abuso de las formas jurídicas

El abuso de las formas jurídicas como modalidad del “abuso del derecho” caracterizada por el empleo anómalo de tipos contractuales, presenta una particularidad, con relación a su origen, respecto de los restantes negocios anómalos analizados. En efecto, a diferencia de los sistemas causalistas en los que la causa típica disciplina jurídicamente al sustrato económico subyacente sirviendo como límite a la autonomía de la voluntad, en los sistemas abstractos, dicha función es cumplida por la “forma jurídica”, dispuesta en consideración de una determinada finalidad negocial.

De esta manera, la introducción de un supuesto de abuso de las formas jurídicas en sistemas casualistas a través de una cláusula antielusiva general, en su caso, conlleva el efecto de la vigencia de dos mecanismos de control análogos, la causa típica y la forma jurídica. Ambas categorías permiten discernir un empleo abusivo del tipo

contractual respecto de la finalidad a la que se encuentra consagrado, lo que no excluye el hecho de que a pesar de que se trata de un negocio "real", de la determinación del resultado económico efectivamente perseguido por las partes se infiera una apariencia como en la simulación (García Novoa, 2004). La necesidad de distinguir ambas figuras ha conllevado a la introducción de conceptos jurídicos indeterminados tendientes, en definitiva, a dotar de sustento a la idea de una realidad deformada, artificiosa, pero realidad al fin. Tampoco puede obviarse el defecto de polisemia que esto deparó.

Finalmente, la sinergia entre el concepto de causa típica y el abuso de las formas jurídicas, permite destacar que este instituto emanado de la cláusula genérica antiabuso revela la existencia de un fin fiscal específico representativo de la causa de la obligación tributaria. Ello sin embargo, no implica prevalerse de esta finalidad fiscal para fundar una aplicación exorbitante del instituto, en cuya incidencia la causa típica sirve tanto para encauzar su estudio como para definir el régimen jurídico aplicable.

5. El fraude de ley

El fraude de ley, al igual que el abuso de las formas jurídicas, puede ser inferido de la existencia de una cláusula genérica antiabuso, y como aquél, revela la existencia de una finalidad fiscal que connota el análisis de acuerdo con la metodología de la causa típica que se propicia. También se trata de un negocio real y efectivamente querido por las partes, realizado al amparo de una norma de cobertura a través de la que se pretende escapar a la aplicación de otra. Expresamente, la finalidad fiscal insita en este instituto ha servido para conferirle efectos analógicos (cfr. artículo 24 LGT española de 1963), aunque no necesariamente corresponda atribuirle este efecto, dependiendo en cada caso de la regulación del presupuesto de hecho de dicha cláusula.

El fraude a la ley tributaria puede configurarse por medio del empleo anómalo de un determinado negocio que sirva de cobertura al efectivamente perseguido por las partes (negocio en fraude de ley), como a través de hechos u actos jurídicos que cumplan esa finalidad (fraude a la ley).

La finalidad de ahorro fiscal que puede motivar el encuadre de una determinada situación en una norma de cobertura que provoque dicho efecto, no debe conllevar a una aplicación indiscriminada del instituto. Así, corresponde distinguir el fraude de ley de lo que pueda consistir un conflicto interpretativo respecto del alcance de un hecho imponible determinado. El juicio de mérito de una norma de cobertura no puede

llevar a confundir el error excusable en la aplicación del derecho con el propósito de eludir la norma fiscal.

Una hipótesis que linda entre estos dos extremos, pero que resulta necesario distinguir, es aquella en la que el recurso a la norma de cobertura no importa situar la operación en una zona de no gravamen, sino en crear artificiosamente este efecto, a través de una interpretación que desvirtúe el sentido de la norma de cobertura.

La trascendencia penal de los negocios jurídicos anómalos

Las consideraciones que siguen respecto de la trascendencia penal de los negocios anómalos, derivan de su tratamiento ineludible como efecto de la categorización que de éstos se propone a través de la metodología de la causa típica. Ello no importa, sin embargo, dejar de reconocer el sesgo introductorio de estas apreciaciones, la ausencia de aquellas conclusiones que justifican un análisis en particular de la problemática.

La primera diferenciación que se impone es entre una elusión simulatoria y otra no simulatoria, por los efectos sancionatorios de cada una. De acuerdo con el análisis de cada negocio anómalo en particular, se ha destacado como hecho relevante, no obstante el reconocimiento de límites difusos, la existencia de negocios reales (indirecto, fiduciario, en abuso de la formas jurídicas y fraude a la ley) y negocios ficticios (simulación). Sin perjuicio de ello, también se ha insinuado la posibilidad de reconducir los negocios reales en los ficticios en razón de la anomalía que en el caso de su utilización defraudatoria, acabaría por asimilarlos a la simulación, no ya desde un plano teórico en el que las diferencias están justificadas, sino más bien, en su aplicación práctica. En este sentido, se propicia extremar los recaudos en la categorización de los negocios anómalos y la delimitación de sus efectos penales respectivos (Díaz, 2008).

No puede dejar de destacarse que una premisa como la señalada presupone el rechazo dogmático a la posibilidad de que la elusión tributaria conlleve consecuencias penales. La clásica oposición a tal derivación penal se fundaba en lo que Taveira Tôrres (2008) denomina el "criterio cronológico": en la elusión tributaria no se realiza el hecho imponible, lo que sí ocurre en la evasión, caracterizada por un incumplimiento de la deuda tributaria. Sin embargo, si se concuerda en que en el negocio jurídico anómalo existe una realidad subyacente que determina la adecuación del régimen fiscal a la causa típica respectiva (principio de réplica o reconstrucción del contrato), la evitación del

hecho imponible se circunscribiría exclusivamente al supuesto de economía de opción. Por el contrario, en la elusión tributaria, el empleo del negocio anómalo resultaría indicativo de un proceder ilícito para ocultar un hecho imponible cuya verificación efectiva realizan las partes de manera disimulada. De todas maneras, aunque se haga referencia a un empleo aparente del negocio, se recuerda que la técnica que responde a cada uno de ellos, exige distinguir adecuadamente sus efectos específicos en atención a las categorías fundantes de elusión simulatoria y no simulatoria.

Especial incidencia tiene en la problemática, la existencia y aplicación de las cláusulas genéricas antiabuso respecto de los efectos penales que estas puedan prever, y en defecto de ello, su aplicación excluyente de la necesidad de categorizar el negocio anómalo implicado. Aún, dependiendo de la regulación en concreto de la cláusula genérica, podrá rechazarse su sola invocación en cuanto a la posibilidad de su trascendencia penal, como sería el caso de establecer un presupuesto de hecho analógico o de ficción tributaria (Tarsitano, 2007). Un ejemplo definitorio del límite ambiguo que separa la aplicación de cláusulas genéricas antiabuso, el correcto entendimiento de su presupuesto de hecho y la necesidad de la categorización del negocio jurídico anómalo implicado en el caso, se presentó en el precedente "Eurnekian". La falta de profundización en la categorización del supuesto del fideicomiso simulado (*sham trust*) que involucraba la verificación en los hechos, de los efectos correspondientes al negocio, de modo de rechazar la imputación al fiduciante del mantenimiento de la disponibilidad indirecta de los bienes transmitidos al fideicomiso, acabó por centrar la problemática en la interpretación de la cláusula antiabuso. En este sentido, el caso es una muestra de efecto expansivo, desfavorable, que la aplicación de la cláusula genérica puede conllevar a nivel de sus efectos penales tributarios.

De todas maneras, aunque se distinga el negocio jurídico anómalo implicado y las circunstancias del caso permitan inferir su utilización simulatoria (toda esta problemática requiere de un profundo examen), también inciden las teorías en torno a la definición de las conductas configurativas del "ardid o engaño" del artículo 1º de la Ley 24.769. La existencia de un sistema autodeclarativo de tributos y las amplias facultades de verificación y fiscalización de la Administración aparecen como notas definitorias de la trascendencia penal tributaria de los negocios anómalos. Ello, en especial en lo que respecta a la posibilidad de provocar un error a la Administración respecto de la materia imponible determinada. En tal sentido, cabe determinar cuáles son las

conductas susceptibles de provocar dicho efecto, de las que no correspondería excluir *a priori* a los negocios anómalos.

Si se establece como elemento definitorio del "ardid" idóneo para ocasionar un error inevitable en la Administración, la gravedad de la conducta ilícita imputada en relación con su aptitud para comprometer seriamente el control fiscal o aduanero (Bonzón Rafart, 2004), se introduce un parámetro para el análisis de los negocios anómalos. Así, aunque la información relativa a los mismos haya sido consignada en la respectiva declaración jurada del impuesto, no podría inferirse de esa sola circunstancia de que su anomalía sea fácilmente detectada por la Administración a través de una rutinaria labor de fiscalización. En efecto, no corresponde negar que el negocio anómalo pueda constituir *per se* el ardid idóneo para provocar el engaño de la Administración, atendiendo para ello a sus notas definitorias.

Referencias Bibliográficas

- ALTAMIRANO, Alejandro C. (2004), "La regla del '*substance over form*' y la influencia del derecho anglosajón sobre el Derecho argentino", en: CASÁS, José Osvaldo [comp.], *Interpretación económica de las normas tributarias*, Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma.
- ALTERINI, Atilio A., AMEAL, Oscar J., LÓPEZ CABANA, Roberto M. (1998), *Derecho de obligaciones civiles y comerciales*, 2º Edición actualizada, Buenos Aires, Abeledo Perrot.
- AYUSO, Javier E. y LEMMA, Javier M. (2005), "El *private trust* angloamericano visto desde el derecho argentino: Las lecciones de De Luca y Eurnekian", en: *La Ley*, 2005-C, 1131
- AYUSO, Javier E. y LEMMA, Javier M. (2006), "La transferencia de acciones en *trust*", en: *La Ley*, 2006-B, 1170.
- BONZÓN, Juan Carlos (2004), "La elusión tributaria", *elDial.com* DC1F8
- BRACCIA, Mariano F. (2003), "Causa motivo de los contrayentes", en: GHERSI, Carlos A. [comp.], *Colección de análisis jurisprudencial: Contratos civiles y comerciales*, Buenos Aires, La Ley. Serie de libros universitarios.
- BRACCIA, Mariano F. (2003), "Objeto del contrato y la ley", en: GHERSI, Carlos A. [comp.], *Colección de análisis jurisprudencial. Contratos civiles y comerciales*, Buenos Aires, La Ley. Serie de libros universitarios.
- BRACCIA, Mariano F. (2008), "Implicancias de la naturaleza jurídica del quebranto impositivo", *Práctica Profesional* 2008-80, 10
- BREBBIA, Roberto H. (1991), "La causa como elemento del negocio jurídico en el derecho argentino y comparado", en: *La Ley* 1991-E, 884
- BUERES, Alberto y HIGHTON, Elena (1999), *Código Civil y normas complementarias. Análisis doctrinario y jurisprudencial*. T. 2B. Hammurabi, Buenos Aires, José Luis Depalma Editor, 1999.
- CÁCERES, Alberto I. y DREILING, Paola E. (2004), *El Impuesto al valor agregado*, Buenos Aires, La Ley.
- CORTI, Arístides Horacio M. (2004), "Acerca de la elusión, los ilícitos tributarios y la realidad económica", *IMP* 2004-A, 84.

- DAMARCO, Jorge Héctor (2008), "La elusión fiscal y los medios para evitarla", en: *Revista de Tributación*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, N° 12, Agosto, Buenos Aires,.
- DE REINA TARTIÈRE, Gabriel (2005a), Negocio indirecto en función de garantía, en: *La Ley*, 2005-f, 1174 [a]
- DE REINA TARTIÈRE, Gabriel (2005b), El negocio jurídico indirecto tras las XX Jornadas Nacionales de Derecho civil, JA 2005-IV-1281.
- DEL SEL, Juan María y LISOPRAWSKI, Silvio (2008), Los fideicomisos pantalla y la estafa, LA LEY 2008-E, 820.
- DÍAZ, Vicente Oscar (2008), La respuesta penal a la delincuencia tributaria, PET 2008 (setiembre-402), 1.
- GOTLIB, Gabriel (2004), "El examen del propósito comercial (*Business Purposes Test*)", en: CASÁS, José Osvaldo [comp.], *Interpretación económica de las normas tributarias*, Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma.
- KERN, Juan R. (2001), "Vinculación económica. Abuso del derecho, simulación y desestimación de la personalidad jurídica. Su relación con el criterio de la realidad económica", PET N° 206
- KRUSE, Heinrich W (2001), "El ahorro de impuesto, la elusión fiscal y la evasión", en: AMATUCCI, Andrea [comp.], *Tratado de derecho Tributario*, T II., Bogotá, Temis.
- LALANNE, Guillermo A. (2004), El fraude a la ley tributaria y economía de opción, en: CASÁS, José Osvaldo [comp.], *Interpretación económica de las normas tributarias*, Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma.
- LAVALLE COBO, Jorge (2006), "Negocio jurídico indirecto", LA LEY 2006-F, 952.
- LISOPRAWSKI, Silvio (2007), "Fideicomiso, ni ángel ni demonio", LA LEY 2007-E, 1038.
- MALVESTITI, Daniel (2003), "Un fallo que castiga al efecto noticia con fundamento en la realidad económica", IMP 2003-A, 500.
- NAVARRINE, Susana C. (2003), La elusión fiscal no es delito fiscal, PET N° 272
- OKLANDER, Juan (2005), *Ley del Impuesto al Valor Agregado. Comentada*. Buenos Aires, La Ley.

- ORCE, Guillermo y TROVATO, Gustavo F. (2008), *Delitos Tributarios. Estudio analítico del régimen penal de la Ley 24.769*, Buenos Aires, Abeledo Perrot.
- PALAO TABOADA, Carlos (2004), "Normas anti-elusión en el derecho interno español y en el derecho comunitario europeo", en: *Revista de Tributación*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires,
- PIZARRO, Ramón D. y VALLESPINOS, Carlos G. (1999), *Instituciones de Derecho Privado. Obligaciones*, T. I., Buenos Aires, Hammurabi. José Luis Depalma Editor.
- RIVERA, Julio César (2007), *Instituciones de Derecho Civil*, Buenos Aires, Parte General, Tomo II, 4º Edición. Lexis Nexis. Abeledo-Perrot.
- RODRÍGUEZ USÉ, Guillermo F (2001), La ley antielusión fiscal, Doctrina Tributaria ERREPAR (D.T.E.), XXII, Setiembre, 2001.
- ROSEMBUJ, Tulio (1996), *La simulación y el fraude de ley en la nueva Ley General Tributaria*, Madrid, Marcial Pons.
- SAUX, Edgardo I. (2009), Anatocismo y realidad económica en la doctrina judicial de la CSJN, DJ 27/05/2009, 1387.
- SPISSO, Rodolfo R. (2004), "Fraude de ley, abuso de las formas y simulación", en: CASÁS, José Osvaldo [comp.], *Interpretación económica de las normas tributarias*, Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma.
- TARSITANO, Alberto (2004), "Presupuestos, límites y consecuencias de la recategorización tributaria de los actos jurídicos", en: CASÁS, José Osvaldo [comp.], *Interpretación económica de las normas tributarias*, Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma.
- TARSITANO, Alberto (2004a), Las formas jurídicas inadecuadas en el derecho tributario y en el derecho penal tributario, Sup.E.Derecho Económico febrero (2004), 169
- TARSITANO, Alberto (2007), "La cláusula antiabuso en el derecho tributario argentino ¿El fin de la elusión?", en: *Revista Derecho Fiscal*, 2007-1.
- TAVEIRA TÔRRES, Heleno (2004), Interpretación económica: extensiva, finalista o análogica del Derecho Tributario. Reflexiones críticas , en: CASÁS, José Osvaldo [comp.], *Interpretación económica de las normas tributarias*, Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma.

TAVEIRA TÔRRES, Heleno (2008), *Derecho tributario y Derecho privado. Autonomía privada, simulación y elusión tributaria*, Buenos Aires, Marcial Pons.

TELJEIRO, Guillermo O. (2004), "Las normas anti-elusión en el Derecho Tributario argentino: su aplicación y alcances en el contexto internacional. Aplicabilidad de los artículos 1º y 2º de la LPT a casos de tributación internacional", en: CASÁS, José Osvaldo [comp.], *Interpretación económica de las normas tributarias*, Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma.

TELJEIRO, GUILLERMO O. (2007), "Abuso o uso impropio de tratados de doble imposición. Medidas unilaterales y bilaterales para prevenirlo. La experiencia en el derecho comparado y en la Argentina", en: *Revista Derecho Fiscal*, 2007-5.

Acerca del Autor

Mariano F. Braccia

Abogado (UBA). Especialista en Derecho Tributario (Facultad de Derecho, UBA). Investigador, Instituto AFIP. Docente universitario y autor de varios artículos en la materia. Correo electrónico: mabbraccia@afip.gov.ar