

LA INCIDENCIA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN EL DERECHO SOCIETARIO

Gonzalo Barrio
Gilberto Santamaría

Una de las tan mentadas e importantes reformas que se introdujeron en el frustrado proyecto de ley de Unificación del Código Civil y Comercial de la Nación fue la de tratar y regular la llamadas *sociedades unipersonales*.

No es centro de este trabajo el analizar semánticamente la definición doctrinaria para este tipo societario es o no la más apropiada. Lo que sí hay que destacar, es la recepción en este proyecto de una realidad insoslayable, que es la existencia de innumerables sociedades que han sido constituidas o que existen con socios aparentes o los tan conocidos prestanombres, testaferros u hombres de paja, que tantos perjuicios causan a la sociedad en su conjunto al no poder ser controladas por la inadecuación entre la estructura jurídica y la cabal intención económica y efectiva del que la realiza.

Cabe destacar también que incluimos a aquellas sociedades que por causas extraordinarias se encuentran en algún momento de su existencia integradas con un solo socio (por ejemplo la situación contemplada en el artículo 94 inciso 8 de la Ley de Sociedades).

Nuestra legislación tributaria plasma en los artículos 11 y 12 de la ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones) la teoría de la *realidad económica*, que no es otro cosa que la "apreciación de los hechos como base de interpretación de las normas fiscales, con prescindencia de las apariencias o exterioridades jurídicas".

En fin, este trabajo trata de analizar la divergencia existente en el negocio jurídico, entre la intención empírica (*intentio facti*) y la intención jurídica (*intentio iuris*) a la luz del Derecho tributario.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha declarado que el derecho fiscal es una rama del derecho Público que tiene como finalidad una buena y equitativa distribución y recaudación de los impuestos y cuyos principios rigen solamente en orden al propósito impositivo sin subordinarse a las formas jurídicas del Derecho Privado ⁽¹⁾.

DOCTRINA DE INTERPRETACION DEL PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONOMICA

La ley de Procedimiento Tributario 11.683 (t.o. en 1978 y sus mod.) en su artículo 11, toma para la aplicación de las disposiciones de interpretación económica, el *principio de la realidad económica*.

Sus antecedentes datan del ordenamiento tributario del Reich, que establecía que en la interpretación de las leyes impositivas debía tenerse en cuenta su finalidad, su significación económica y la evolución de las circunstancias. Esta disposición, fue incorporada con un fin práctico, para que los jueces pudieran apartarse del formalismo conceptual y, prescindiendo de las formas o apariencias jurídicas, aplicaran la legislación tributaria según la realidad de los hechos económicos, no siempre coincidentes con aquellas.

Este principio, como método de interpretación de las leyes tributarias, fue adoptado por la doctrina y jurisprudencia alemana, aunque con reservas desde el primer momento. Así, en los últimos tiempos, se lo está aplicando en forma restringida en razón de su ambigüedad e incertidumbre ⁽²⁾.

Algunos ordenamientos tributarios extranjeros, como en Suiza y Estados Unidos, también hacen referencia a este criterio pero limitándolo a los supuestos de formas jurídicas manifiestamente inapropiadas, es decir, para casos de abuso de derecho.

JURISPRUDENCIA ARGENTINA

Nuestros Tribunales han adoptado, sin discriminación alguna, el Principio de la Realidad Económica, importando serios peligros para la seguridad del derecho.

Con respecto a la interpretación de las normas tributarias se han adoptado dos principios:

(1) C.S. 26/03/51, "Rossello", Fallos, 219-115, (LL 63-517; JA, 951-XIII-62).

(2) SALOMON, "El criterio económico" en la interpretación de las leyes fiscales en la doctrina y jurisprudencia alemanas (IMPUESTOS, XXV-785 y ss.)

a) Que en la interpretación de las normas tributarias se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica; b) Que debe estarse al concepto específico de las leyes impositivas y únicamente cuando no sea posible fijar, por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de ello, podrá recurrirse a los del derecho Privado⁽³⁻⁴⁾.

ESTRUCTURAS JURIDICAS INADECUADAS

El artículo 12 de la Ley de Procedimiento Tributario de la Nación Argentina, establece que "...para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá al contenido económico real de las circunstancias comprendidas, prescindiendo de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas".

Si los contribuyentes, por ignorancia, error o mala fe, cubren o exteriorizan sus propósitos efectivos, el fisco puede prescindir de esas apariencias y determinar la obligación tributaria según la realidad oculta, sin necesidad de demostrar la nulidad del acto jurídico aparente o accionar por vía de simulación. De esta manera, se reafirma el concepto de orden público que tienen las disposiciones tributarias, que tratan de conservar la situación de armonía y estabilidad social que existe en razón del acatamiento que todos los individuos por igual deben a las instituciones cuando el *estado* exige el cumplimiento de sus reglas con un carácter de necesidad e irrenunciabilidad⁽⁵⁾.

Este criterio nos da la pauta de la importancia que para el Derecho Fiscal tiene la divergencia en el negocio jurídico entre la intención empírica (*intentio facti*) y la intención jurídica (*intentio iuris*)⁽⁶⁾.

DOCTRINA DE LA PENETRACION

La idea de penetrar a través del ropaje jurídico para hurgar en la realidad de los hechos que tras él se ocultan, ha tenido aplicación en materia de sociedades

(3) C.S. 20/08/48, "DUHALDE", Fallos, 211-1254 (LL 52-287); Id. 19/05/61 "HUARTE", Fallos, 249-657; Id. 31/07/73, "PARKE DAVIS", Fallos, 286-97 (LL 151-353; ED 49-481; DF XXIII-327; IMPUESTOS XXXI-1030; Boletín D.G.I., N° 237, pag. 362); Id. 18/10/73, "MELLOR GOODWIN", LL, 152-341; ED, 51-341; Boletín de la D.G.I. N° 239, pag. 691; Id. 02/05/74, "FORD MOTOR ARGENTINA", LL 155-163; ED 55-247; Boletín de la D.G.I. N° 246, pag. 844

(4) Cámara Federal, Sala Contencioso Administrativo, 27/12/61, "PFEIFER", LL, 106-540; Id. 15/07/63, "Cía. Arg. de Cosméticos", ED, 6-914; 14/10/63, "Refinerías de Maíz", LL 112-723.

(5) GIULIANI FONROUGE y BELLO, "Procedimiento Impositivo", Depalma, Bs. As., 1963, pag. 18.

(6) MARTINEZ, "El criterio económico", (DF XX-849; y en Estudios de Derecho Fiscal, Contabilidad Moderna, Bs. As., 1974, pag. 179 y ss.)

comerciales. Es la que la doctrina suiza y francesa denominan como la transparencia fiscal que considera a la persona jurídica sociedad como algo transparente y que permite prescindir de ellas como sujeto de obligaciones tributarias para incidir sobre las personas físicas que la integran.

La jurisprudencia aplicó en diversos casos la teoría aludida, siendo el más notorio DELTEC-SWIFT ⁽⁷⁾.

INTERPRETACION DE LA CORTE SUPREMA

La Corte Suprema de la Nación estableció que las leyes tributarias deben interpretarse de acuerdo con la realidad de los hechos ⁽⁸⁾, declarando posteriormente que en la determinación del hecho imponible debe atenderse a la sustancia y no a las formas jurídicas externas de los actos involucrados, o sea, que los artificios usados por los contribuyentes no deben prevalecer sobre la realidad que encubren ⁽⁹⁾. Esta doctrina, es la seguida por la Cámara Federal y el Tribunal Fiscal de la Nación ⁽¹⁰⁾.

EL PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONOMICA (ARTS. 11 Y 12 LEY 11.683): SU INCIDENCIA EN LAS SOCIEDADES DE SOCIO UNICO

La excesiva velocidad que presentan los fenómenos económicos, obligan a solucionar los problemas que acarrear con dinámicas que no se ajustan en lo inmediato a los principios fundamentales del derecho.

Así ocurre con el tema de las sociedades de un solo socio que no son aceptadas en nuestra legislación como regla general, salvo la excepción consagrada en el artículo 94, inciso 8, de la Ley de Sociedades.

No obstante el categórico rechazo por parte de la legislación de la existencia de las sociedades unipersonales, el legislador ha previsto la regularización de un estado económico accidental que encuadra en esa situación. Así, la comisión redactora de la ley 19.550 expresa: "...la ley establece la necesaria disolución de la sociedad cuando el número de socios se reduce a uno, sin perjuicio de que, y de acuerdo con las más modernas legislaciones se posibilite la reconstitución de la

(7) LAQUIS, "El caso Swift y la interdependencia económica", ED, 51-223.

(8) C.S., 24/05/57, "ATKINSONS", Fallos, 257-739, LL, 87-203.

(9) C.S., 06/12/61, "COBOS DE RAMOS MEJIA", Fallos, 251-379, LL 107-103.

(10) Cámara Federal, Sala Contencioso Administrativo, 20/02/62, "HORLOFF", LL, 107-943; DF 31/05/63; "ONAPRI", DF XXVI-922; 19/07/67; "FERRARI DE SILVA", IMPUESTOS, XXVI-217.

pluralidad de integrantes en un lapso breve, que de este modo se convierte en requisito esencial superando toda discusión en punto a la pretendida legitimidad de la sociedad de un solo socio" (11).

Nuestra legislación positiva parte de la pluralidad de socios como requisito mismo de la existencia misma de la sociedad. Tal mandato legal se funda en la concepción contractual de la sociedad y el régimen de patrimonio como consecuencia impuesta por la naturaleza propia del contrato (12).

Podemos concluir que la legislación argentina actual no admite la consagración de las sociedades unipersonales, aclarándose que la propuesta esta contenida en el Título VII, denominado "De los contratos asociativos" del Proyecto de Ley de Unificación de la Legislación Civil y Comercial de la Nación, cuyo capítulo dedicado a las disposiciones comunes dice en su artículo 1.648: "Las disposiciones de este Título se aplican a todo contrato plurilateral, toda comunidad de derechos, toda asociación y toda sociedad, en cuanto no sean incompatibles con las reglas especiales aplicables a las mismas" (13).

Como vemos el proyecto recoge la doctrina permisiva que admite la existencia de una sociedad conformada por una sola parte bajo la forma de contrato plurilateral.

El problema es interesante desde el punto de vista teórico ya que se enfrentan distintas metodologías: por un lado el sentido común jurídico y el realismo que entienden que las sociedades mercantiles, tienen su substrato ontológico en la realidad social; por otro lado, el formalismo y el nominalismo jurídico, para quienes el legislador puede darle a cada institución jurídica cualquier contenido utilitario.

El interés práctico del asunto radica en el ámbito tributario, a la luz de lo que prevé el artículo 11 y 12 de la ley 11.683.

Del principio tributario de la realidad económica, tal como está formulado en los artículos ut-supra citados, surge la siguiente conclusión: a) La interpretación de la ley tributaria debe atender a sus fines y a su significación económica, b) Las categorías jurídicas del Derecho Privado adquieren un rango de segundo orden respecto de la interpretación de la ley tributaria, c) La base a tener en cuenta por la ley tributaria es el hecho imponible, la capacidad contributiva del agente, y por ende, hecho generador de la obligación tributaria en la medida que consiste en una

(11) Sección XII, N° 4 de la exposición de motivos de la ley 19.550.

(12) NISSEN, Ricardo Augusto; "Leyes de Sociedades Comerciales", T. 1, págs. 31/33, 1982.

(13) Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación, julio 15 de 1987, Título VII, Cap. 1º, artículo 1.648 del Proyecto ut-supra citado.

manifestación de riqueza o la implica ⁽¹⁴⁾.

De esto podemos colegir ya el tratamiento fiscal de las "Sociedades de socio único".

Por ello mas allá de la solución que pueda darse en el Derecho Privado, ya sea en orden a la disolución de la sociedad o a la responsabilidad frente a los derechos de los terceros, en el aspecto fiscal, es inequívoca la norma establecida por el artículo 12 de la ley 11.683.

No caben dudas que en el supuesto de la sociedad unipersonal, ya sea conformada de ese modo desde su origen o arribando a él en forma accidental, existe una manifiesta inadecuación entre la estructura jurídica y la cabal intención económica y efectiva del que la realiza, lo que constituye la hipótesis contemplada por la mencionada disposición ritual.

Lo dicho ha sido aplicado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación: "Debe examinarse en cada caso el alcance del concepto de la realidad económica específicamente aceptado en las leyes impositivas nacionales (artículos 11 y 12 de la ley 11.683), y tal regulación normativa da preeminencia para configurar la cabal intención del contribuyente a la situación económica real; con prescindencia de las estructuras jurídicas utilizadas que pueden ser inadecuadas o no responder a esa realidad económica ⁽¹⁵⁾."

La posición ut-supra expuesta es la que aplica la Dirección General Impositiva considerando que existiendo incluso regulación legal de las sociedades unipersonales o, como en la actualidad, casos accidentales de sociedades que se encuentran en situaciones de esta índole (art. 94 inciso 8 de la ley 19.550), son típicas situaciones de manifiesta inadecuación entre una estructura jurídica y la cabal intención del que las realiza. Y, mas allá de la solución que en el Derecho Privado pueda dársele en orden a la disolución de la sociedad, o frente a los derechos de terceros, es aquí plenamente de aplicación los principios establecidos en los artículos 11 y 12 de la ley 11.683 ⁽¹⁶⁾.

CONCLUSION

Por lo expuesto observamos las siguientes situaciones a saber: a) La existencia de aquellas sociedades en que la voluntad social recae en un solo socio

(14) C.S.J.N., "NAVARRO VIOLA c/Estado Nacional (D.G.I.)", fallo del 19/12/89, (IMPUESTOS, T. XLVIII-A, pág. 738; Revista La Ley, 15/02/91, pág. 4).

(15) C.S.J.N., "KELLOG CORPORATION ARGENTINA S.A.", Fallo del 26/02/85 (IMPUESTOS, XLIII-A, pág. 1037; Revista La Ley, 1985-8, pág. 413).

(16) Dictamen de la Dirección General Impositiva, N° 13/76, (D.A.T. y J.), Boletín de la D.G.I., N° 270, pág. 600 y ss.

porque es el verdadero propietario de la misma, utilizando socios aparentes para poder cumplir con la normativa legal; b) De aquellas que por una situación fortuita se reducen a un único integrante, como es el caso de la hipótesis contemplada en el artículo 94, inciso 8, de la ley 19.550; c) Las contempladas en el artículo 1.648 del Proyecto de Unificación del Código Civil y Comercial de la Nación, sancionado por el Congreso de la Nación y vetado por el Poder Ejecutivo.

A esta realidad planteada, se le aplica el principio de la realidad receptado en los artículos 11 y 12 de la ley 11.683.

Es evidente que la aplicación irrestricta de este principio por el Estado, ha causado y causa, hechos de llamativa inequidad: Por un lado, al no tenerse en cuenta el ropaje jurídico de estas sociedades sino tan solo la realidad interna, vemos que se cometen serios abusos sin tener en cuenta, quizás, si realmente responden o no a artificios para burlar la obligación tributaria; y por otro lado, la contradicción que se plantea, por ejemplo, con el impuesto a los activos que deja de lado el principio de la teoría de la realidad económica, gravando sociedades que se encuentran en estado de quebranto.

Así como las normas jurídicas tienen que ser fiel reflejo de los acontecimientos sociales de una Nación, las normas tributarias tienen necesariamente que evolucionar al ritmo de las exigencias actuales.

Así como existen proyectos ⁽¹⁷⁾ que legislan sobre sociedades de un solo socio; así como la ley de sociedades admite, en forma extraordinaria, este tipo de situaciones, los estudiosos de la normativa jurídica-tributaria deberían hacerse eco de esta realidad.

De lo contrario, por mas que se regulen normativamente estas sociedades, si las mismas no son acompañadas con un legislación impositiva acorde a estas circunstancias, observaríamos que el derecho se vería, mejor que servido, frustrado, en razón de la búsqueda de aquellos tipos societarios que llevaría a cabo el empresario individual para acogerse a beneficios impositivos, por mas que estos tipos excedan en veces su reales necesidades.

(17) *Idem* 13.