

La Corte y una realidad ¿económica?

Por Celina Tamietti

Tema

Aplicación del principio de la “realidad económica” -regulado en el derecho tributario-, por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina en el término de los últimos 50 años.

1

Abstract

En el presente trabajo se pretenderá establecer cuán acertada resulta la hipótesis por la cual se sostiene que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la etapa comprendida desde 1960 a 2012, se ha expedido a favor de la aplicación del instituto de la “realidad económica” en aquellas oportunidades donde el contexto económico ha sido de déficit fiscal, favoreciendo así la recaudación, y en contra cuando las cuentas del Estado han marcado superávit. Para ello, resultará de total importancia la relación y contemporaneidad de hechos económicos en relación a las prescripciones de este principio en la Ley de Procedimiento Tributario que pone en jaque el hecho imponible exteriorizado por el contribuyente, prescinde de él (la figura jurídica utilizada) y lo sustituye por la situación económica real que el Organismo Recaudador interpreta, de acuerdo al universo de herramientas que pone a su disposición para llevar a cabo ese cometido.

- **Introducción**

El estudio abordado en esta oportunidad se desarrolla con el objetivo y la intención de establecer el posible acierto en la formulación de un hecho que nos llega dado, y que refiere a que en Argentina, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la etapa comprendida desde 1960 a 2012, se ha expedido a favor de la aplicación del instituto de la “realidad económica” en aquellas oportunidades donde el contexto económico ha sido de déficit fiscal, favoreciendo así la recaudación, y en contra cuando las cuentas del Estado han marcado superávit.

Esas fases económicas a los que se mencionará como de “déficit fiscal”, aluden al resultado negativo obtenido por la diferencia entre los ingresos y los egresos de la Administración Pública Nacional en un período de tiempo –aquí se utilizará año calendario-. Esto no tiene que ver directamente con la recaudación de tributos en sí. La misma pudo cumplir, por ejemplo, con las expectativas de recaudación y sin embargo estarse a un período de déficit en las cuentas públicas.

Para ello, luego de adentrarme en el principio de la realidad económica a nivel teórico-doctrinario, he llevado adelante una exhaustiva búsqueda y recopilación de fallos del Máximo Tribunal.

Depurado el universo de fallos recolectados que en un principio fueron tenidos en cuenta como potenciales sentencias participantes (150 casos), se ha seleccionado finalmente la cantidad total de 27 sentencias consideradas a los efectos del análisis intentado en el presente, resultando dable aclarar que los pronunciamientos seleccionados concuerdan con las siguientes características: fueron emitidos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, desde 1960 hasta 2012, en los que se ha expedido a favor de la aplicación de mentado principio de la realidad económica (no se contemplan en el detalle aquellos en los que se analizó el principio y finalmente no se aplicó), y en los cuales, a su vez, una de las partes en litigio es la Dirección General Impositiva -mencionada a su vez como AFIP, Estado Nacional, Fisco, etc.- (descartándose fallos donde una de las partes fuera la ‘DGA’, ‘ANA’, ‘DRSS’ y/u otras dependencias fiscales provinciales). A fin de evitar confusiones, la parte en conflicto

con la Administración Tributaria será mencionada indistintamente como ciudadano o contribuyente.

Una vez obtenida la nómina final de los fallos, se analizará década por década y se ubicará cada pronunciamiento en tiempo y espacio a la vez que se estudiará el contexto económico para facilitar la comprensión y entendimiento del comportamiento de los jueces a través de sus sentencias.

Como último estadio, intentaré confirmar o refutar la hipótesis planteada.

- **Recapitulación del principio de la realidad económica**

El punto de partida del presente trabajo deviene de un principio conocido y desarrollado por teóricos conocedores del derecho tributario.

La mentada “realidad económica” que procederé a recapitular, intentando acercar al lector un detalle de esta “situación económica real”, dará rienda al análisis de la cuestión traída a estudio.

Aquí, resulta trascendente citar la norma que actualmente lo contempla, específicamente el artículo 2° de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones)¹, que establece: *“Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con*

¹ El mismo debe ser interpretado bajo los lineamientos del artículo 1° de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones). Su redacción en ordenamientos anteriores es prácticamente la misma que en la actualidad.

independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos”.

Dichas prescripciones fueron incorporadas por primera vez en nuestro ordenamiento legal nacional en el año 1946², y a decir de Tarsitano, la innovación que trajo la norma señalada en el derecho positivo argentino, fue la de incorporar un precepto destinado a conferir al intérprete una potestad calificadora de los hechos, de manera tal que pueda desentenderse de las estructuras jurídicas en beneficio de cualquiera de las partes, en tanto resultaren inadecuadas para reflejar la verdadera intencionalidad económica.

No obstante ello, ese autor, considera que el legislador argentino aceptó aquella fórmula inspirada en la tradición germano-italiana con ciertas reservas, ya que no incorporó, en estado puro, la teoría foránea que considera que al derecho tributario sólo le interesa el contenido económico del negocio por la capacidad contributiva que revela³.

El Fisco, en una de las tantas oportunidades de expedirse, sostuvo: “...esta *Repartición se halla facultada para apartarse de la forma jurídica utilizada por los responsables, en la medida en que por otros medios pruebe la ‘cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes’*”⁴.

A su vez, en otras intervenciones, el Organismo Recaudador ha estimado que dicha disposición de la Ley 11.683 propugna el privilegio de la verdadera intención de las partes sobre el ropaje jurídico utilizado. Es decir, tal como lo dicta la “teoría de la penetración”, en estos casos la ley permite correr el velo jurídico e indagar acerca de la realidad empírica de la situación. Por ello, resulta fundamental dilucidar cuál es la intención y las relaciones económicas subyacentes, en tanto ciertos actos podrían dar cuenta de alguna de las formalidades jurídicas llevadas a cabo pero no siempre de las intenciones ulteriores de los agentes económicos involucrados.

² Gómez, Teresa y Folco, Carlos M., “Procedimiento Tributario. Ley 11.683. Decreto 618/97”, pág. 45, La Ley, 2003

³ Tarsitano, Alberto, “Interpretación de la ley tributaria”, Tratado de Tributación, Tomo I, Derecho Tributario Tomo I, pág. 469, Astrea, Bs.As., 2003.

⁴ Dictamen N° 35/1996 (DAL), Dirección de Asesoría Legal, del 22 de Mayo de 1996.

Acorde a las diferentes posturas de entendimiento que cada participante tomó a lo largo del tiempo, se suscitaron varias controversias respecto al sentido y aplicación efectiva de este principio y su verdadero alcance.

Importantes Ministros que formaron parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación han dejado plasmada su propia postura respecto de esta “situación económica”, recalcando que dicha norma no autoriza ni al Organismo Recaudador, ni a la Justicia a aplicar en una situación específica, el hecho imponible que crea más conveniente o que el Fisco sostenga como aplicable por su propia postura respecto a ciertos negocios.

A entender de quien suscribe, este principio refiere a la posibilidad –en el marco netamente tributario- de aplicar la realidad económica siempre y cuando las formas utilizadas por las partes sean jurídicamente incorrectas o, mejor dicho, se haya llevado adelante mediante la utilización de formas jurídicas incorrectas un hecho al que, aplicándosele la figura jurídica que se quiso enmascarar, llevaría a la configuración de un hecho imponible y consecuentemente a un ajuste y liquidación diferentes a los exteriorizados por el contribuyente.

No entraré aquí en la clásica y tan mentada discusión de la economía de opción, elusión y evasión y la posibilidad o elección que tiene un ciudadano de disponer el camino menos gravoso para llevar adelante sus negocios. Queda para mí claro que nadie debe pagar más impuestos de los que le corresponde ni menos de lo que la ley le obliga. Un ciudadano debe evaluar y accionar en total libertad respecto a sus transacciones pero no debe olvidar que cada movimiento conlleva una consecuencia fiscal a la que deberá atenderse, utilizando legalmente un circuito de situaciones o relaciones, formas y estructuras jurídicas que sean las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva. Caso contrario, entrará en juego la consideración de la situación económica real encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes, permitiéndose de este modo aplicar la más adecuada a la intención real de los mismos.

En cierto modo, este es un “comodín” que el Fisco puede utilizar -amparado en las disposiciones de la Ley de Procedimiento Tributario- ante situaciones en las cuales se esconde una estructura o una verdadera planificación que lleva a una confusión o engaño, generado por quien intenta esconder un hecho imponible detrás de otro mucho menos gravoso o hasta quizás exento. Es lógico pensar el por qué de la existencia de este principio acá y en el mundo, desde hace largas décadas.

Resulta que, sin esta arma no podrían desestructurarse -impositivamente hablando-, maniobras defraudatorias utilizadas bajo ciertas figuras inadecuadas. La Administración Tributaria a fin de aplicar la ley, debe ampararse y motivar sus actos en lo que la ley, sus complementarias y accesorias, establezcan.

En este contexto, debe quedar claro que el hecho en pugna, debe ser **un hecho imponible oculto que existió, no es creado ahora** por “*el criterio del fiscalizador o del juez administrativo*” -que denota en una situación una posible utilización de figuras incorrectas y por ello desconfigura dicha exteriorización y crea un nuevo hecho imponible-, **sino que es visualizado gracias al estudio y análisis del caso**, y ello es lo que permite la aplicación del artículo 2º de la Ley de Procedimiento.

Si bien para algunos la norma que contempla la realidad económica es sumamente imprecisa y la jurisprudencia no ha contribuido a delimitar su alcance⁵, considero que el contraste entre la voluntad de las partes y la de la ley es claro y debe interpretarse tal cual lo instruye Dino Jarach.

Este renombrado profesor y doctrinario explica que, a los efectos tributarios, de todas las consecuencias jurídicas que las partes quieran obtener a través de su manifestación de voluntad, lo único que el Derecho Tributario reconoce es el aspecto empírico encuadrado en el régimen jurídico que el derecho objetivo por sí solo asignaría a este fin práctico si las partes nada dijeran, pero no sigue a las partes en lo referente al régimen jurídico al cual quieran someterse, porque **esto significaría reconocer la voluntad creadora de aquéllas respecto al régimen tributario**⁶.

⁵ García, Fernando D., “El denominado principio de la realidad económica en las legislaciones argentina y española”, Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

⁶ Jarach, Dino, “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, Capítulo IV, pág. 397, tercera edición, Editorial Abeledo Perrot.

Ello no es ambiguo ni etéreo, es simplemente el efectivo estudio del caso puntual que, impositivamente, debe ser interpretado de un modo particular, dejando de lado la voluntad de las partes y haciendo hincapié en el cuadro jurídico real, no desvirtuado ni creado a efectos de hacer pasar un hecho jurídico por otro.

Entonces, dicha evaluación, ¿es subjetiva? No, debe ser fundada en derecho y analizada bajo el cúmulo de antecedentes y pruebas de que intente valerse una u otra parte. Vendría a ser ese ojo que ve más allá de las paredes, algo que traspasa un obstáculo para llegar a ver “algo más”. Pero ello no significa inventar, crear como un artista una relación jurídica, sino dismantelar un hecho imponible escondido bajo una forma que no permitiría ver la real situación económica.

No nos olvidemos que al fin estamos hablando de que “en materia de interpretación de las leyes impositivas debe atenderse al fin de ellas y a su significación económica, lo que impide otorgar relevancia a la mera existencia de un instrumento si se demuestra que éste no refleja la realidad económica”⁷.

Así pues, con estas aclaraciones previas y delimitados los casos en los que corresponde o no aplicar el principio en cuestión, resulta adecuado ahora abocarse al estudio de aquellos fallos en los que efectivamente se aplicó la “realidad económica” a favor de una u otra parte, considerando si el contexto económico del país y la situación de los recursos fiscales, junto al resultado del ingreso y gasto público, han sido coyunturas intervinientes en la resolución de los litigios por parte de nuestro más Alto Tribunal.

⁷ "Red Hotelera Iberoamericana S.A. (TF 14372-I) c/ D.G.I.", 26 de agosto de 2003, Corte Suprema de Justicia de la Nación.

- **Detalle de fallos seleccionados relativos al principio de la realidad económica aplicado por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Visualización de los mismos en un esquema. Gráfico de evolución del déficit en Argentina, período 1960-2012**

Año	Mes	Autos	A favor	
			FISCO	CONTR
1961	5	Huarte, Atilio c/ Nación	X	
1967	5	Argentine Land And Investment Co. Ltd. c/ Nación	X	
1971	4	Pedotti, Papelera S.A.	X	
1971	6	Narden Argentina S.R.L. c/ Nación.	X	
1972	8	Lagazzio, Emilio Francisco s/apelación - Impuesto a los Réditos		X
1973	7	Parke Davis y Cía. de Argentina, S.A.I.C.	X	
1973	8	Herrero Sanz de Balet Salesa, María Cristina c/Fisco Nacional (DGI) S/repetición		X
1973	10	Mellor Goodwin, S.A.C.I. y F.	X	
1973	12	The Dunlop Pneumatic Tyre Co. Ltd.		X
1974	5	Ford Motor Argentina S.A. s/recurso por demora-impuesto a los réditos	X	
1975	4	Sociedad de Electricidad de Rosario s/ recursos de apelación	X	
1985	2	Kellogg Co. Arg. S.A.C.I. y F.		X
1990	3	Guillermo Helfer e Hijos SRL. s/ recurso de apelación impuesto a las ganancias		X
1991	8	Industrias Electrónicas Radio Serra SA. s/ recurso de apelación	X	
1992	3	Camarero, Juan Carlos s/ recurso de apelación impuesto a las ganancias		X
1992	6	Parfums Francais SRL. s/ recurso de apelación	X	
1992	11	Tejedor SA. s/ recurso de apelación. Ganancias	X	
1993	11	La Meridional Cía. Argentina de Seguros S.A. s/ recurso de apelación		X
1995	5	Eurotur SRL. s/ recurso de apelación - ganancias	X	
2001	6	Barmit S.A. c/ Dirección General Impositiva	X	
2003	3	IBM Argentina S.A. c/ D.G.I. s/ Dirección General Impositiva		X
2003	8	Red Hotelera Iberoamericana S.A. (TF 14372-I) c/ D.G.I.	X	
2004	12	Petrolera Pérez Compans S.A. (TF 17.085-I) c/ D.G.I.	X	
2005	2	Empresa Provincial de la Energía de Santa Fe c/ Dirección General Impositiva		X
2006	5	San Buenaventura S.R.L. (TF 15.541-I) c/ Dirección General Impositiva		X
2011	11	Francisco Osvaldo Díaz S.A. (TF 16.636 - I) c/D.G.I.	X	
2012	3	Fiat Concord S.A. TF (16.778 – I) c/DGI	X	

GRÁFICO I. Fallos de la CSJN argentina, período 1960-2012, aplicación principio de la realidad económica

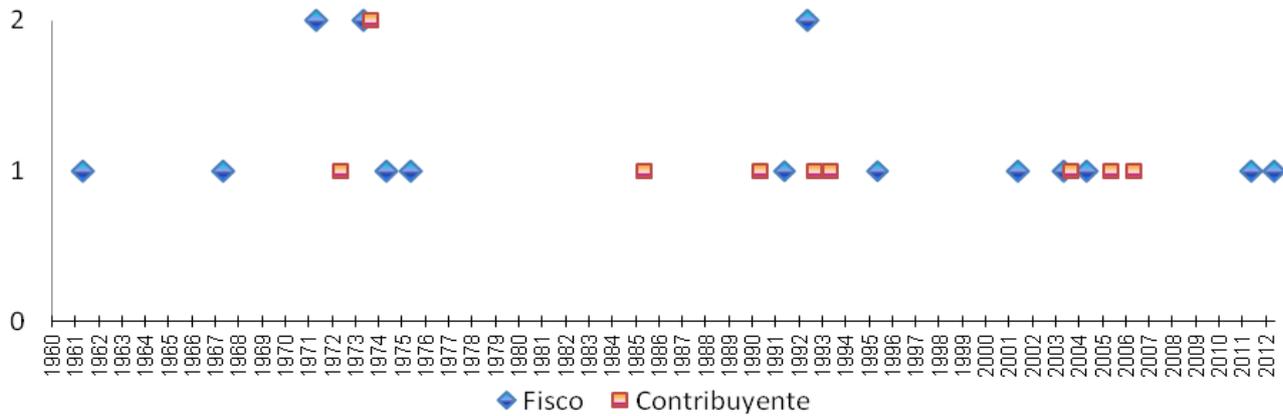


GRÁFICO II. Resultado del sector público argentino (% PBI) - Período 1960-2012

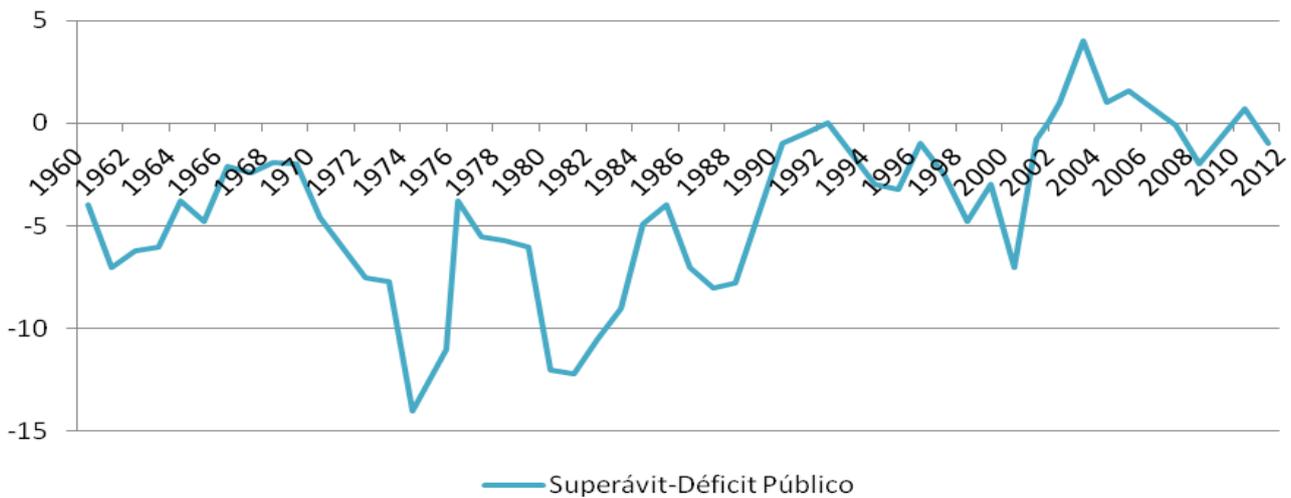


Gráfico confeccionado en base a datos obtenidos de ASAP (disponibles en www.asap.org.ar) e IERAL (trabajos disponibles en www.ieral.org).

- **Orden jurídico, económico y político en que se suscitan los pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Análisis integral del rol que asumen dichos órdenes en las decisiones adoptadas por los jueces del Máximo Tribunal a partir de 1960**

De la lectura y comparación de los Gráficos I y II, en un primer panorama general, se desprende que en el período comprendido entre los años 1960-2012, la cantidad de causas falladas a favor del Fisco son superiores a las resueltas en pos de los contribuyentes -17 y 10 respectivamente-.

A partir de ello, y a fin de lograr comprender y evaluar si la hipótesis del presente trabajo *la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la etapa comprendida desde 1960 a 2012, se ha expedido a favor de la aplicación del instituto de la realidad económica en aquellas oportunidades donde el contexto económico ha sido de déficit fiscal, favoreciendo así la recaudación, y en contra cuando las cuentas del Estado han marcado superávit*, se condice con la realidad de los hechos, se ponderará cada período histórico y sus particularidades, comenzando con el estudio década por década del término histórico en análisis.

1960 - La Década del Peronismo Proscripto

La Revolución Libertadora, que derrocó al General Perón en 1955 obligando su exilio, la posterior proscripción del peronismo y la asunción de Frondizi en 1958, inaugura una época de agitado clima político y social en el país.

El desarrollismo que tuvo un lugar privilegiado durante el mandato presidencial de Frondizi (1958-1962), no estuvo acompañado de estabilidad política. Derrocado en 1962 y con el interinato de José M. Guido mediante, la citada política económica implementada comienza a dar sus frutos durante la presidencia de Arturo Illia (1963-1966) con tasas de crecimiento del 11.6% en 1965 y 10.5% en 1966. Este último dio un impulso keynesiano a la economía poniendo en marcha inversiones anteriores y preparando un nuevo plan de desarrollo⁸.

⁸ Conesa, Eduardo R., "Macroeconomía y política macroeconómica", 2da. ed., Buenos Aires, Macchi, 2005.

El mencionado Programa Económico del Desarrollismo (1958-62), retomaba la idea de acelerar el crecimiento a través de un fuerte impulso a la inversión, concentrándola en unos pocos sectores capital-intensivos y sustitutivos de importaciones. A partir de 1960 un elemento destacado ha sido el carácter más capital-intensivo de la industria y el incremento de la productividad del trabajo, así como el proceso de maduración tecnológica del sector manufacturero, ligado tanto a la presencia de filiales de empresas multinacionales como a la evolución de firmas locales. Dicha expansión se vio acompañada por cambios significativos en la estructura industrial, como el avance de las ramas metalmecánicas y de la química, los derivados del petróleo y del caucho⁹.

En lo que incumbe a la jurisprudencia, entre 1955 y 1966, la Corte debió pronunciarse sobre las normas dictadas ante situaciones sociales candentes, de grave peligro para el bien común. Hubo una suerte de eslabonamiento de episodios cuyo común denominador fue el estado de emergencia. Luego, el derrocamiento de Frondizi en marzo de 1962 llegó con una curiosa serie de circunstancias desordenadas y nerviosas, donde la Corte se encontró ante la responsabilidad de decidir quién debía reemplazarlo y si se aplicaba o no la ley de acefalía. Al entender que la misma tenía vigencia, y ante el receso en que se hallaba el Congreso, recibió juramento el senador Guido. Después, ya se sabe, llegaron los años comparativamente calmos del gobierno de Illia¹⁰.

Entre 1966 y 1973 se vivió la última etapa de aquellas que conforman el período del péndulo argentino entre gobiernos civiles y militares, que comenzara en la década anterior con el advenimiento de la Revolución Libertadora y culminara con la gestión de Lanusse en la siguiente¹¹.

Es en este clima y contexto nacional que culminan los sesenta, una década en la cual la Corte tuvo oportunidad de expedirse pronunciándose en dos fallos (1961 y 1967), ambos a favor del Organismo Recaudador, enmarcados éstos en resultados de déficit en las cuentas públicas. Bajo estas condiciones, la hipótesis se cumple.

⁹ Ferreres, Orlando J., "Dos Siglos de Economía Argentina 1810 – 2004", Fundación Norte y Sur.

¹⁰ Oyhanarte, Julio, "Poder Judicial", Revista "Todo es historia", N° 61, pags. 88 a 121.

¹¹ Kvaternik, Eugenio, "El péndulo Cívico-Militar: La Caída de Illia", Instituto Torcuato Di Tella, Tesis, Buenos Aires, 1990.

1970 - El Regreso del Peronismo y el Proceso de Reorganización Nacional

En lo concerniente a la década del '70, hasta 1974 Argentina no tuvo recesión y la industria creció en forma persistente a un ritmo del 5,6 por ciento anual. Más aún, a comienzos de los años '60, el 99 por ciento de las exportaciones argentinas eran agropecuarias. Diez años más tarde (1970), la industria manufacturera explicaba el 15 por ciento de las exportaciones, e incluso vendía plantas industriales llave en mano a otros países periféricos¹².

Sin embargo, diferente panorama comenzaba a percibirse en lo que al Poder Judicial hacía. En el año 1973 se designa una nueva Corte alineada a los intereses estatales de turno, *criticable en cuanto a decisiones, que avaló clausuras de periódicos, secuestro de revistas, una Corte que convalidó la creación de impuestos por decretos del Intendente Municipal por vía de una delegación legislativa bastante dudosa, en fin, una Corte poco valorable, poco encomiable*¹³.

Ese Supremo Tribunal fue quien sentenció en la causa "Mellor Goodwin S.A." la aplicación de la teoría del empobrecimiento, que luego reiterara "...en una serie ininterrumpida de casos, fallados en el período constitucional que transcurrió desde el 25 de mayo de 1973 hasta 24 de marzo de 1976..."¹⁴.

Por su parte, un panorama desalentador ya se avizoraba en el infortunado 1975, año en el cual se implementa una política sobreexpansiva llevada a cabo por Isabel Perón, acompañada de la baja de los precios de las materias primas en el mercado

¹² Kulfas, Matías, "La economía política del golpe militar", nota publicada en el diario Página 12, 23 de marzo de 2011.

¹³ "La Corte Suprema de Justicia de la Nación entre 1983 y 1990", disertante Dr. Pablo Luís Manili, Revista Derecho al Día, Año X - Edición Nº 175, 19 de mayo de 2011.

¹⁴ Spisso, Rodolfo R., "Derecho Constitucional Tributario, Principios Constitucionales del Gasto Público, Doctrina judicial de la Corte Suprema de La Nación", pág. 551 y 559, Editorial Lexis Nexis, 2000. Al respecto, el Dr. Spisso explica: "La teoría del empobrecimiento no puede disimular -en realidad, ni siquiera lo intenta- su adhesión a una concepción intervencionista del Estado en la vida económica nacional. Si el Estado fija los precios de venta y costo de los productos que se comercializan o de los servicios que se prestan, márgenes de utilidad, contemplando la incidencia de los tributos en las distintas etapas de la elaboración o comercialización de los productos o de la prestación de los servicios, en este contexto la teoría del empobrecimiento, como requisito de la acción de repetición, se acomoda a la perfección. En efecto, si el Estado determina los precios de todos los productos y utilidades que las empresas puedan obtener, es evidente que el reintegro de un tributo ilegal que ha podido ser trasladado a los precios implicaría la obtención de una mayor ganancia por parte de la empresa, no permitida por ese Estado totalitario. Es claro que esta concepción del Estado, en que el derecho de la empresa a obtener, por las suyas, una ganancia por la actividad que desarrolla no constituye un derecho protegido, sino sólo admitido en la medida en que se cumpla, a juicio del Estado, un fin social y se someta a las directivas que le imparta la Administración, implica una clara desvirtuación del programa constitucional".

internacional, la restricción externa y la crisis de balanza de pagos, reapareciendo, una inflación del 900% anual¹⁵.

El 24 de marzo de 1976 ocurrió lo que muchos esperaban: Isabel Perón fue detenida y trasladada a Neuquén. La Junta de Comandantes asumió el poder y designó como presidente de facto a Jorge Rafael Videla. Comenzó el autodenominado "Proceso de Reorganización Nacional" y José Martínez de Hoz fue designado Ministro de Economía, quien inmediatamente anunció su plan para contener la inflación, detener la especulación y estimular las inversiones extranjeras. La gestión de Martínez de Hoz, en el contexto de la dictadura en que se desarrolló, fue totalmente coherente con los objetivos que los militares se propusieron. Durante este período, la deuda empresaria y las deudas externas pública y privada se duplicaron. La deuda privada pronto se estatizó, cercenando aún más la capacidad de regulación estatal¹⁶.

Destituida la Corte Suprema de Justicia, los militares designan nuevos integrantes del Alto Tribunal, iniciándose así, 'un período signado por el terror, en el que la Corte Suprema acompañó las políticas del gobierno de facto. Con algún destello de independencia, emitió algunas sentencias a favor de los habeas corpus que se presentaban ante la sistemática desaparición forzada de personas. Sin embargo, dichas sentencias podrían concebirse como un medio por el cual se intentaba conservar el poder de influencia del Poder Judicial y no con el fin de avanzar en pos del respeto de los derechos fundamentales'¹⁷.

La Reforma Financiera de 1977 fue decisiva para volver irreversible la redistribución del ingreso e impulsar una drástica modificación estructural que diluyó las bases de la sustitución de importaciones. La misma, puso fin a características centrales del funcionamiento del sistema financiero hasta ese momento: la nacionalización de los depósitos por parte del Banco Central, la vigencia de una tasa de interés controlada por dicha autoridad monetaria y las escasas posibilidades de contraer obligaciones financieras con el exterior por parte del sector privado¹⁸.

¹⁵ Conesa, Eduardo R., "Macroeconomía y política macroeconómica", 2da. ed., Buenos Aires, Macchi, 2005.

¹⁶ "Día Nacional de la Memoria por la Verdad y la Justicia", Ministerio de Educación, Presidencia de la Nación. Disponible en <http://www.me.gov.ar/efeme/24demarzo/dictadura.html>

¹⁷ "La Corte Suprema de Justicia de la Nación entre 1983 y 1990", disertante Dr. Pablo Luis Manili, Revista Derecho al Día, Año X - Edición Nº 175, 19 de mayo de 2011.

¹⁸ Basualdo, Eduardo M., *Evolución de la economía argentina en el marco de las transformaciones de la economía internacional de las últimas décadas*, trabajo realizado en el marco del proyecto "Deuda externa e integración económica internacional de la

El proceso de cambio culminó cuando dicha reforma financiera convergió en 1979, con la aplicación del “enfoque monetario de Balanza de Pagos”, que supone la apertura plena en el mercado de bienes y de capitales. De esta manera, la subordinación que, hasta ese momento, tenía el sistema financiero respecto a la expansión de la economía real se invirtió y, ahora, la evolución de la economía real pasa a estar en función de los fenómenos y equilibrios monetarios. Así, se puso en marcha un acelerado endeudamiento externo que será uno de los sustentos de la valorización financiera¹⁹.

Como dato a tener en cuenta cabe señalar que a partir de 1971 y por 20 años se mantendría el ritmo de suba del déficit fiscal en el país.

En este contexto económico, con fuertes fundamentos desarrollados en el tema ‘empresas vinculadas’, se dijo que ***la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en sucesivos fallos y durante más de diez años convalidó la impugnación del pago de regalías, intereses y cualquier otra operación que incidiera sobre la determinación del tributo a las ganancias, afirmando que una sociedad casi íntegramente dominada por otra no autoriza a reconocer la existencia de convenciones entre ellas, por cuanto debe prevalecer la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, aprehendiendo la realidad jurídica objetiva***²⁰.

Señaladas las principales características de esos años, de las sentencias suscitadas en los '70 se visualizan 9 pronunciamientos de los cuales sólo 3 corren suerte para el contribuyente (1972 y 1973). Los 6 a favor del Fisco datan de 1971, 1973, 1974 y 1975, años en los que -tal como se desarrollara recientemente- la economía comenzaba a desplomarse y el déficit fiscal creció a pasos agigantados.

Teniendo en cuenta el panorama descripto, al visualizarse 3 fallos en contra de la Administración Tributaria cuando el déficit era marcado, nos encontraríamos ante la primera refutación de la hipótesis señalada “supra”.

Argentina” de la FLACSO -sede Argentina- y la Agencia Nacional de Promoción Científica y Tecnológica (SECyT), noviembre de 2008.

¹⁹ Ob. cit.

²⁰ Rubiolo, Rubén Miguel, “La realidad económica frente a normas que pretenden ignorarla”.

1980 – La vuelta a la Democracia

Concluidos los años tormentosos del terrorismo de Estado, con la herida de la guerra de Malvinas todavía sangrando, el presidente elegido en democracia (1983) luego de años de vaivenes de gobiernos de facto, Dr. Alfonsín, debió enfrentarse a nuevos y complejos órdenes y demandas políticas, sociales y económicas.

Este gobierno radical focalizó con éxito la restitución de aquellos derechos que por muchos años habían sido cercenados. La democracia instaurada en la sociedad institucionalizó la libertad en todos sus estados y condiciones para el pueblo.

Con la llegada de la democracia a fines de 1983, renuncian los cinco miembros de la Corte Suprema que habían ejercido sus funciones en los tiempos del gobierno militar. Las nuevas designaciones conformaron una nueva Corte de mayor pluralidad, en la que no existía la mayoría automática y en la que no predominaba la influencia de un sólo partido político²¹.

Particularmente, cabe mencionar lo expuesto por cierta corriente crítica, la cual destaca: *“La indebida e indiscriminada **aplicación de la teoría de la penetración** llegó a su final con una nueva integración de nuestro Máximo Tribunal, cuando el Fisco pretendió hacer valer el principio de la realidad económica sólo en su favor y la Corte lo rechazó, destacando el carácter simétrico del mismo”*²². El pronunciamiento al que se alude es el conocido fallo “Kellog”.

Sin embargo, en lo que refiere al aspecto económico, el mismo no dio tregua. El desastre económico heredado de los militares, la imposibilidad de hacer frente a la tremenda deuda externa, el exceso de gasto público, hiperinflación y recesiones sufridas en el transcurso de la década (1985, 1988 y 1989), fueron las características principales de las finanzas de esos años.

²¹ “La Corte Suprema de Justicia de la Nación entre 1983 y 1990”, disertante Dr. Pablo Luis Manili, Revista Derecho al Día, Año X - Edición Nº 175, 19 de mayo de 2011.

²² Rubiolo, Rubén Miguel, “La realidad económica frente a normas que pretenden ignorarla”.

En el marco de esa la última crisis desatada en 1989, el presidente radical debió entregar anticipadamente el mando, avasallado ante una hiperinflación que asfixió la economía de la Argentina.

De los antecedentes, se aprecia que el único pronunciamiento arribado en la década del '80, es el citado precedente judicial, en contra de la Dirección General Impositiva, y coincide con un período de déficit fiscal (1985), refutando nuevamente nuestra hipótesis en lo que hace a los años comprendidos entre 1980-1989.

16

1990 – Monetarismo, convertibilidad y privatizaciones

Durante los primeros años de la década de los 90, las autoridades económicas fueron introduciendo sucesivas modificaciones en el sistema tributario. En principio se concentró la recaudación en el IVA e Impuesto a las Ganancias. La reforma impositiva estuvo sustentada por un programa de fortalecimiento de la administración tributaria que incluyó la difusión del sistema de facturación en ventas, el régimen penal tributario y un amplio esquema de pagos a cuenta que facilitaron el control y mejoraron la recaudación de los dos gravámenes antes mencionados hasta 1994. A partir del primer trimestre de ese año, algunos factores macroeconómicos operaron en sentido contrario frenando el aumento de la recaudación²³.

En el año 1995, el Efecto Tequila repercutió en la economía argentina y generó, entre otras consecuencias, una acelerada en los niveles de desocupación.

La profundización de la gravedad fiscal experimentada durante ese mismo año, obligó al gobierno nacional a tomar medidas de emergencia que consistieron, fundamentalmente, en: un incremento de la alícuota del IVA (que pasó de 18% a 21%), la reversión parcial de la rebaja de las contribuciones patronales, el aumento de aranceles de importación, la reducción de los reintegros a las exportaciones y del subsidio a los bienes de capital, y la ampliación de la base imponible de los

²³ "Efectos de la crisis en Argentina. Las políticas del Estado y sus consecuencias para la infancia", documento de difusión CEPAL – ONU, año 2006. Disponible en: http://www.unicef.org/argentina/spanish/Efectos_Crisis_en_Argentina_-_Documento_de_Difusion.pdf

impuestos a las ganancias y a los bienes personales. Por último, la reforma tributaria de 1998 reforzó los ingresos públicos a través de la ampliación de la base imponible del IVA y de la creación de los impuestos a la Ganancia Mínima Presunta, a los intereses pagados sobre los automotores, motos, embarcaciones y aeronaves y el Monotributo²⁴.

En lo que respecta al Poder Judicial, en la década bajo análisis, el número de representantes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ascendió a 9 miembros. Estas nuevas incorporaciones fueron tiempo después cuestionadas por haber constituido lo que se denominó la “mayoría automática”, en tanto *“...la Corte en los noventa fue adicta al Poder Ejecutivo o bien existió una mayoría coincidente en forma automática, por el hecho de no haber declarado la inconstitucionalidad de determinados actos del Poder Ejecutivo, más allá de circunstanciales pronunciamientos que tildaron de contrarios a la norma constitucional algunos actos de gobierno”*²⁵.

Expuestos sintéticamente los rasgos distintivos de la economía de la década, y de la lectura conjunta de los Gráficos I y II, puede analizarse que: a) en promedio, las resoluciones del Máximo Tribunal inclinan nuevamente la balanza en favor del Organismo Recaudador (4 Fisco – 3 Contribuyente), b) sin embargo, las sentencias dictadas fueron alternándose para una y otra parte, sin lograrse un lapso de tiempo con fallos a favor de alguna en particular que permita efectuar una precisa apreciación, c) en el único año que no hay marca de déficit fiscal -1992-, se visualiza un pronunciamiento en contra del Organismo Recaudador y dos a favor, y d) otro de los pronunciamientos a favor del contribuyente se dicta en 1993 donde el déficit es mínimo, casi imperceptible.

De ello se aprecia que no se cumplirían todos los parámetros propios de la hipótesis de marras, al no demostrarse estrictamente que en el período de superávit fiscal los pronunciamientos sólo benefician a los contribuyentes y en aquellos donde se verifica déficit los fallos favorecen al Fisco. Estos datos empíricos no apoyan la conjetura que se intenta validar.

²⁴ Ob. cit.

²⁵ Sesiones Ordinarias de la Cámara de Diputados de la Nación, Año 2003 - Orden del Día N° 2399, pág. 12, procedencia sustancial del Juicio Político al Dr. Eduardo Moliné O'Connor

2000 a 2012 – Crisis y resurgimiento

Concluida la década de los '90, devenida en lo que podría señalarse como la última crisis del país hasta la fecha, con el desenlace posicionado en una voraz devaluación, salida de la convertibilidad, default, desempleo, crisis social extrema y una dudosa proyección a futuro en cuanto a las finanzas, luego del reacomodamiento de la economía acompañada por ciertas medidas que dieron fruto a plazo, sumado al alza de los valores internacionales de los recursos naturales y al sólido posicionamiento de Latinoamérica en el mundo y el comercio internacional, llevaron a que desde 2003 no se registre déficit fiscal necesario de cubrir con emisión de dinero, o sea monetizado, y *“las cuentas del Tesoro, con y sin aportes de otros organismos, han registrado superávit fiscal. De 2003 a 2008 el saldo positivo promedio fue de 2,9 por ciento del PBI. De 2008 a 2011 se redujo ese excedente, con déficit si no se incluyen los aportes de Anses y el Banco Central. Con esos recursos adicionales, las cuentas contabilizaron un leve superávit”*²⁶.

Cuentas fiscales superavitarias, combinadas con una significativa expansión del gasto público, caracterizaron el esquema macroeconómico posconvertibilidad. El aumento de la recaudación y la reducción del peso de los servicios de la deuda revirtieron el desequilibrio de las cuentas públicas. Así, los superávit primario y financiero superaron el 3,0 y el 1,5 % del Producto, respectivamente, durante el período 2003-2008.

En 2009, el gobierno implementó una batería de medidas destinadas a impulsar el consumo interno, sostener el nivel de actividad y preservar los niveles de empleo. Esos desembolsos adicionales provocaron una reducción del superávit primario y el surgimiento de un leve déficit financiero. Esa tendencia, iniciada en 2009, se mantuvo hasta el 2012²⁷.

Sobre esta particular etapa y acontecimientos, en lo que respecta a la Corte Suprema de Justicia de la Nación, resulta adecuado mencionar que *“2003 fue el año del triunfo electoral del Presidente Kirchner. Argentina parecía comenzar a recuperarse de la*

²⁶ Zaiat, Alfredo, “Economía a contra mano. Cómo entender la economía política”, 2da. edición, Editorial Planeta, 2012.

²⁷ Rubinzal, Diego, Política Fiscal – Estabilizadores automáticos del ciclo económico, nota Diario Página 12, 2 de septiembre de 2012.

feroz crisis de Diciembre de 2001. El año 2002 fue conflictivo en materia de relaciones entre el Poder Ejecutivo y la Corte Suprema. En efecto, las normas de restricción a la disposición de efectivo dictadas en diciembre de 2001, y las dispuestas en febrero de 2002, referidas a la conversión a pesos de obligaciones en dólares estadounidenses, así como la restricción a la disposición de imposiciones bancarias, generaron una actividad jurisdiccional inédita, con medidas y consecuencias no conocidas hasta entonces en la República Argentina. Cambios jurisprudenciales en corto período de tiempo, con modificaciones sustanciales en la integración del alto Tribunal, son los elementos que sazonan esta convulsionada etapa institucional²⁸.

Además, destituido Dr. Moliné O'Connor como miembro de la Corte Suprema *“Teniendo en cuenta las renunciadas ocurridas durante el trámite y el posterior juicio político al Dr. Antonio Boggiano, durante la presidencia del Dr. Kirchner, se produjeron cinco vacantes en la Corte Suprema²⁹, habiéndose nombrado como posteriores integrantes a reconocidos juristas que a la fecha continúan en sus cargos.*

En este contexto económico del período 2000-2012, se aprecia que, con marcas en el margen superior del gráfico que dan cuenta del superávit existente a esa fecha, hubo tres fallos en contra del Organismo Fiscal (2003, 2005 y 2006).

Los pronunciamientos en beneficio de los argumentos vertidos por el Organismo Recaudador se suscitaron, por un lado en 2001, 2011 y 2012, años de déficit fiscal (aunque 2011 apenas por debajo de la línea divisoria) y, por otro lado en 2003 y 2004, sentencias que se contextualizan en la economía superavitaria referida en párrafos anteriores.

Por lo expuesto, con todas las cartas sobre la mesa en lo que hace a esta última etapa, se cumple por un lado con la hipótesis en cuanto a los pronunciamientos en contra del Fisco con superávit fiscal, mas no puede confirmarse desde la otra óptica expuesta por la tesis, en tanto existe a su vez un pronunciamiento en beneficio de la DGI en ese mismo supuesto de superávit.

²⁸ Botana, Diego, "La Corte Suprema y el juicio político", Sup. Const., 2009 (agosto), LA LEY 2009-E, 727.
²⁹ Ob. Cit.

- **Avance sobre la hipótesis. Las cuentas del Estado y la discrecionalidad de los jueces en los fallos**

¿Tendrá entonces que ver lo plasmado en las decisiones adoptadas por los jueces de la Corte con las vicisitudes de las finanzas del Estado, o es una coincidencia basada en que –de acuerdo a los datos del Gráfico II- la respuesta a la hipótesis se basará en un esquema que, en líneas generales, ofrece un obvio panorama de déficit fiscal?

Son tan pocos los pronunciamientos que integran el universo de nuestra tesis que pecaría al hacer una afirmación certera que logre pronosticar qué sucederá en cada caso de acuerdo al nivel de superávit/déficit fiscal que se presente.

Decidir sobre la realidad económica no es una simple cuestión de forma, es toda una estructura de fondo donde lo que interesa es la sustancia y no la designación empleada por las partes, es principio aceptado, que no importa la calificación que se utilice para denominar la realidad de las cosas si se advierte que las instituciones jurídicas no dependen del ‘nomen juris’ que se le dé o asigne por los otorgantes del acto o el legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídica económica y entonces, cuando media ausencia de correlación entre nombre y realidad, deberá desestimarse el primero y privilegiarse la segunda, o lo que es equivalente, los caracteres que la ciencia del derecho exige para que se configuren los distintos hechos y actos jurídicos³⁰.

No se trata de desconocer las palabras de la ley, sino de dar preeminencia a sus fines, al conjunto armónico del ordenamiento jurídico, y a los principios fundamentales del derecho en el grado y jerarquía en que estos son valorados por el todo normativo, cuando la inteligencia de un precepto, basada exclusivamente en la literalidad de uno de sus textos conduzca a resultados concretos que no armonicen con los principios axiológicos enunciados precedentemente, arribe a conclusiones reñidas con las circunstancias singulares del caso o a consecuencias concretas notoriamente disvaliosas. **De lo contrario, aplicar la ley se convertiría en una tarea mecánica incompatible con la naturaleza misma del derecho y con la función específica de los magistrados que les exige siempre conjugar los principios contenidos en la ley con los elementos fácticos del caso, pues el consciente**

³⁰ “Sociedad de Electricidad de Rosario s/ Recursos de apelación – impuestos a los réditos y de emergencia”, 14 de abril de 1975, C. S.J. N.

desconocimiento de unos u otros no se compece con la misión de administrar justicia³¹.

En adición, corresponde mencionar que la recaudación de impuestos -que conforma el ingreso público para ser imputado al gasto público- *“...no se trata de cualquier acto de gobierno, sino nada menos que de la percepción de los tributos por el Fisco, materia que, con la Carta Magna, está vinculada a los remotos orígenes del constitucionalismo y que ha sido objeto de discusiones -y de las más reñidas- en nuestras asambleas constituyentes”³²*. Es deber de la Corte, por ende, dada su específica función constitucional, velar especialmente por las garantías de los ciudadanos en la materia.

Con ello, quiero decir **que no correspondería a las funciones y atribuciones de la Corte el hecho de simplemente decidir la conclusión de un litigio por ayudar a las arcas del Estado a recaudar en “tiempos difíciles”.**

Ahora bien, **no obsta a su vez decir que la Corte**, dada la especificidad de los casos traídos a su estudio, **cuenta con la potestad de analizarlos y resolverlos** de un modo en el que puede ver más allá de lo dicho en los papeles, **abocándose al estudio de una situación real** que no se muestra, sino que se esconde y que la Corte deberá resolver con otras herramientas que seguramente sean puestas en tela de juicio por quienes encuentren en la realidad económica un principio poco preciso y de dudosos límites.

En ese sentido, se advierte una tendencia progresiva a aceptar la relevancia jurídica de los efectos económicos de los impuestos, con lo que se comprueba una vez más que el derecho no admite una concepción unidimensional, que lo agota en una de sus fases -la normativa-, sino que se integra y enriquece con la realidad (economía y social) y los valores. El derecho es conducta humana normativamente pensada en función de justicia, lo que conduce a una cosmovisión sustantiva -y no forma- del mundo jurídico y sus problemas concretos. Si aceptamos la preocupación de la justicia como inherente a la función judicial, no cabe sino recordar con Seligman que en cualquier sistema de impuestos, el punto cardinal es su influencia sobre la

³¹ Zaffaroni, Eugenio, voto en disidencia, en la causa “Fisco Nacional Dirección General Impositiva c/ Llámenes S.A.”, del 6 de noviembre de 2007, C.S.J.N.

³² Voto en disidencia de Eugenio Zaffaroni en “Fisco Nacional Dirección General Impositiva c/ Llámenes S.A. – Recurso de Hecho”, 6 de noviembre de 2007, C.S.J.N.

comunidad. Sin un análisis correcto de la incidencia de un impuesto, no puede formarse una opinión adecuada respecto a su verdadero efecto o su justicia³³.

En un estudio pormenorizado de “precios de transferencia”, el Dr. Baistrocchi reflexionó acerca de que el último centenario de la economía Argentina recalca un déficit fiscal crónico al que se ha tenido que hacer frente desde la Gran Depresión, acompañado en varias oportunidades de una tasa de inflación relativamente alta a partir de la década de 1940, incluyendo dos períodos de hiperinflación durante los años ‘80 y principios de los ‘90. En esa oportunidad, describió que si se considerase el flujo de déficit fiscal como un indicador del grado de integración de un país a la economía global, surgiría que la Argentina ha sido cada vez menos conectada con la economía mundial desde la Gran Depresión hasta de 1990³⁴.

¿Es acaso esto un condicionante para quienes fallan como integrantes del Supremo Tribunal de la Nación? ¿Tendrán que ver los resultados de la balanza ingresos públicos/gastos públicos con la postura adoptada por esos Ministros?

Sobre el particular, debe quedar claro que si la recaudación de los tributos pierde su fundamento esencialmente impositivo para convertirse en un fenómeno exclusivamente financiero, ello importa una indudable distorsión de las bases éticas del derecho de recaudar (“Repartidores de Kerosene”, dictamen del Procurador Fiscal del 28 de mayo de 1984, Fallos: 306:1970).

Complementariamente, y sin perjuicio de tan clara apreciación, cabe advertir que, dentro de nuestro sistema institucional, los jueces son intérpretes y no autores de las normas. Cada artículo de la Constitución, en vez de contener una solución única e ineludible, es algo así como un amplio marco dentro del cual caben varias soluciones regulares, entre las que el intérprete debe elegir. **Existe, pues, siempre o casi siempre, una posibilidad de elección ofrecida a los intérpretes judiciales, quienes, cuando deben elegir, actúan comúnmente bajo la influencia de un**

³³ Corti, Aristides H. y Calvo, Rubén A., “Acerca de la proyección jurídica de los efectos económicos de los impuestos (con especial referencia al derecho judicial argentino)”

³⁴ Baistrocchi, Eduardo, *Transfer Pricing Disputes under Institutional Instability, Theory and Implications*.

“Figure 1 below shows that Argentina has been facing a chronic fiscal deficit particularly since the Great Depression; and it has also been exposed to a relatively high inflation rate as of the 1940’s, including two hyperinflation periods during the eighties and early 1990’s. If the FDI flow is deemed a proxy of a country’s degree of integration to the global economy, Figure 1 suggests that Argentina has been decreasingly connected to the global economy since the Great Depression until de 1990’s”.

conjunto de factores ligados a su ideología y a su mundo subjetivo, pero también bajo la presión de los hechos sociales externos. Si la ideología y los hechos cambian, cambia la elección de los intérpretes judiciales y, por consiguiente, cambia la jurisprudencia, aunque las disposiciones constitucionales sigan siendo las mismas. A esto suele llamársele **mutación constitucional**, es decir, una alteración sustancial en el alcance de las normas que no deriva de la reforma sino del modo en que los intérpretes usan su facultad de optar dentro del marco normativo³⁵.

Por ello, entendiendo al Poder Judicial como jurisdicción independiente, **resultaría muy limitado culminar el análisis en un resultado estadístico o porcentual, dejando de lado la comprensión de las sentencias del Máximo Tribunal como emanadas en un contexto de estudio de la constitucionalidad de las normas y de los casos en particular**, las cuales deben ser leídas y estudiadas, en el tiempo y espacio en que fueron emitidas.

Sería irreal o mejor dicho ilógico sostener que un pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación justamente se encuentra abstraído de la realidad socio-político-económica del momento que atraviesa el país.

Mas no por ello intento decir que la Corte decide fuera de su competencia y/o aplica criterios inconvenientes o convenientes a un gobierno de turno, o a favor de intereses que más le convengan. Sino que **la CSJN tiene la facultad de merituar los hechos y la prueba de cada caso, con el cúmulo de antecedentes que en ellos obra y sí determinar la verdadera causa debatida y la razón por la cual se genera dicha controversia.**

Lo que sucede es que, como refiere Bulit Goñi, **la justicia es plena y es permanente; qué es lo justo es relativo, es cambiante, es histórico**, y lo mismo ocurre con los demás valores constitucionales. *“Ninguno de los valores constitucionales comprometidos fueron traicionados (...) y ninguna de esas aplicaciones concretas del valor se puede decir que haya desjerarquizado al valor en abstracto”*³⁶.

³⁵ Oyhanarte, Julio, “Poder Judicial”, Revista “Todo es historia”, N° 61, pags. 88 a 121.

³⁶ Bulit Goñi, Enrique G., “Estudios de Derecho Constitucional Tributario”, Depalma, 1994, págs. 45 y 46.

- **Conclusión Final y Nuevas Incógnitas**

Entonces, ¿es el contexto lo que finalmente termina decidiendo sobre la causa y no el Congreso por la ley promulgada?

Es sabido que en la Argentina –como en la gran mayoría de los países de tradición romanista- se tiende a considerar al legislador como la fuente por excelencia del derecho y a los doctrinarios como quienes lo interpretan de manera persuasiva. No obstante ello, la *“estructura jurídico-normativa de un país no está constituida solamente por normas definitorias de prestaciones y sanciones. Está además, el aparato, la organización, mediante los cuales se imponen los deberes y se aplican las sanciones”*³⁷.

Ahora bien, en el marco de dicha estructura, que el déficit fiscal haya marcado este período de manera rotunda y que en proporción la cantidad de fallos a favor de DGI sean notablemente superiores a los resueltos en contra ¿es una cuestión intencional por parte del Órgano Máximo del Poder Judicial?. Sostengo que no, **es la economía que en el período de tiempo bajo análisis marca una pronunciada y dominante inclinación al déficit fiscal, lo cual hace muy difícil establecer una diferenciación de lapsos de déficit y de superávit, cuando es muy corto el tiempo que esta última situación se perfecciona, de acuerdo al esquema del Gráfico II.**

El estudio histórico comprendido entre la década del '60 del siglo pasado hasta la actualidad -año 2012-, refleja una paleta de extremos acontecimientos en lo político a nivel nacional e internacional y con ello una repercusión en la economía, que no puede dejarse soslayada.

Si bien coincido en que la temática que nos ocupa debe ser abordada desde la atalaya de la Constitución, que ilumina y condiciona el ejercicio del poder tributario del Estado, y no bajo el influjo de estados de emergencia económica, a cuyo amparo se pretende justificar el cercenamiento de la libertad de disponer de la propiedad en

³⁷ Prólogo de Julio C. Cueto Rúa al Libro “Jurisdicción y procedimientos en la Corte Suprema de los Estados Unidos”, Alberto B. Bianchi, Editorial Ábaco, 1994.

forma no compatible con el programa constitucional³⁸, también creo conveniente referir que el llamado principio de la realidad económica, cuyo verdadero objeto “no es tanto la relación jurídica de derecho privado, sino la relación económica que forma el contenido en ella” (A. Donato Giannini), es similar, por su contenido, a la que la jurisprudencia de Estado Unidos ha admitido en múltiples fallos –aunque naturalmente difiere en sus alcances por la distinta jurisdicción en materia de legislación común-, *para determinar el hecho imponible, es la sustancia y no la forma jurídica externa lo que en verdad interesa*, o sea que “los artificios usados por los particulares contribuyentes no deben prevalecer sobre la realidad”, dado que, cuando las modalidades del caso revelan la existencia de “un artificio encaminado a oscurecer el verdadero carácter de transacción” lo que corresponde es “desechar la máscara y atenerse a la realidad”³⁹.

Luego de este análisis económico de los pronunciamientos de la Corte, a la luz de la hipótesis en estudio, se erige una suerte de tendencia que favorecería a los intereses del Estado Nacional.

Sin embargo, retomando el análisis objetivo del trabajo, si bien es cierto que en momentos de “superávit fiscal” algunos fallos se resolvieron en contra del Fisco, también lo es que la mayoría de las sentencias a favor de los contribuyentes también se han dictado en tiempos de “déficit fiscal”.

Por todo lo expuesto, **en el tiempo y espacio analizados en este trabajo, no se avala la hipótesis, en tanto y en cuanto: a) ha habido fallos a favor de los contribuyentes en momentos donde el Gráfico II demuestra un notorio déficit fiscal, y b) se visualizan fallos a favor del Fisco cuando el Gráfico II marca superávit fiscal.**

En virtud de las apreciaciones formuladas, teniendo en cuenta que el universo de lo decidido en los fallos no se corresponde con la totalidad de los supuestos contenidos en la hipótesis tenida en miras, **conllevaría a error sostener forzosamente que esa**

³⁸ Rodolfo R. Spisso, Derecho Constitucional Tributario, Principios Constitucionales del Gasto Público, Doctrina judicial de la Corte Suprema de La Nación, pág. VII, Editorial Lexis Nexis, 2000.

³⁹ “Cobo de Ramos Mejía, María Lía y otras c/ Prov. de Buenos Aires”, (251:379), C.S.J.N.

proposición se cumple en forma parcial, cuando la única manera de validarla es confirmarla en un todo.

Considerando la refutación de la hipótesis, se propone para un posterior análisis, un espectro más amplio de años en estudio u otra variable -no ya déficit fiscal- con el fin de continuar en la búsqueda de parámetros que nos permitan encontrar una posible tendencia en la resolución por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, referidos a la aplicación -en las sentencias- del principio de la realidad económica.

- **Bibliografía de consulta y fuentes de investigación**

Baistrocchi, Eduardo, *Transfer Pricing Disputes under Institutional Instability, Theory and Implications*.

Basualdo, Eduardo M. , *Evolución de la economía argentina en el marco de las transformaciones de la economía internacional de las últimas décadas*, trabajo realizado en el marco del proyecto “Deuda externa e integración económica internacional de la Argentina” de la FLACSO -sede Argentina- y la Agencia Nacional de Promoción Científica y Tecnológica (SECyT), noviembre de 2008.

Bianchi, Alberto B., *Jurisdicción y procedimientos en la Corte Suprema de los Estados Unidos*, Ábaco, 1994.

Bulit Goñi, Enrique G, *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, obra en homenaje al Prof. Juan Carlos Luqui, Depalma, 1994.

Bulit Goñi, Enrique G., ¿Es enjuiciable la legitimidad global de los impuestos?, “La información”, LVII-78.

Conesa, Eduardo R., *Macroeconomía y política macroeconomía*, Buenos Aires, Macchi, 2005.

Corti, Arístides H. M., *Acerca de la elusión, los ilícitos tributarios y la realidad económica*, Revista de jurisprudencia, doctrina y legislación, Buenos Aires, La Ley, marzo 2004.

Corti, Arístides H. y Calvo, Rubén A., *Acerca de la proyección jurídica de los efectos económicos de los impuestos (con especial referencia al derecho judicial argentino)*.

Efectos de la crisis en Argentina. Las políticas del Estado y sus consecuencias para la infancia”, documento de difusión CEPAL – ONU, año 2006. Disponible en: http://www.unicef.org/argentina/spanish/Efectos_Crisis_en_Argentina_-_Documento_de_Difusion.pdf

Ferreres, Orlando J., “Dos Siglos de Economía Argentina 1810 – 2004”, Fundación Norte y Sur.

Folco, Carlos María, *La realidad económica como valladar a la simulación en el campo tributario*, Revista de derecho privado y comunitario, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni, 2006.

García, Fernando D., *El denominado principio de la realidad económica en las legislaciones argentina y española*, publicación de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

García Belsunce Horacio [director], *Tratado de Tributación*, tomo I "Derecho Tributario", Buenos Aires, Astrea, 2003, Volumen: I, 1.

Gómez, Teresa y Folco, Carlos M., *Procedimiento Tributario. Ley 11.683. Decreto 618/97*, La Ley, 2003.

Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, tercera edición, Abeledo Perrot.

Kvaternik, Eugenio, *El péndulo Cívico-Militar: La Caída de Illia*, Instituto Torcuato Di Tella, Tesis, Buenos Aires, 1990.

Navarrine, Susana C. – Asorey, Rubén O., *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario*.

Naveira de Casanova, Gustavo J. y Revilla, Pablo, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Selección de Sentencias de CSJN*, Errepar, 2011.

Naveira de Casanova, Gustavo J.; coord. [et al.] / Nieto, Marcelo A.; coord. / Revilla, Pablo J. M.; coord. / Schafrik de Núñez, Fabiana H.; coord., *Régimen Tributario Argentino*, Buenos Aires, AbeledoPerrot, 2011.

Oyhanarte, Julio, *El caso Bonfante: La autolimitación de los jueces*, "E.D.", 57-805.

Oyhanarte, Julio, *Poder Judicial*, Revista "Todo es historia", N° 61.

Sandler, Héctor Raúl, *Cómo hacer una monografía en derecho*, 1° Premio concurso Facultad de Derecho – UBA, Buenos Aires, La Ley, 2004.

Spisso, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario, Principios Constitucionales del Gasto Público, Doctrina judicial de la Corte Suprema de La Nación*, pág. VII, Editorial Lexis Nexis, 2000.

Tarsitano, Alberto, *Economía de opción, elusión y evasión*, El Derecho, Buenos Aires, Universitas, Volumen: 209.

Tarsitano, Alberto, *La realidad económica y la calificación jurídica en la interpretación de la ley tributaria*, Suplemento de derecho tributario, El Derecho, Buenos Aires, Universitas, 2002.

Zaiat, Alfredo, *Economía a contra mano. Cómo entender la economía política*, Planeta, 2012.

- Biblioteca electrónica AFIP, disponible en <http://biblioteca.afip.gob.ar/>
- Biblioteca de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, Talcahuano 550, 7° piso, C.A.B.A., algunos ejemplares disponibles también en <http://bibliotecadigital.csjn.gov.ar/index.php>
- Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de La Nación, disponible en <http://www.csjn.gov.ar/jurisprudencia.html>
- Biblioteca de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires.
- Biblioteca de la Universidad Torcuato Di Tella.
- Consultas realizadas a: Lic. en Ciencia Política de la UBA, Lic. en Economía de la UBA, y compañeros y profesores profesionales de Maestría en Derecho Tributario U.T.D.T..
- Estudios estadísticos ASAP, CLACSO, Fundación Norte y Sur, IREAL e Instituto Torcuato Di Tella.

ÍNDICE

1. Tema y Abstract	pág. 1
2. Introducción	pág. 2
3. Recapitulación del principio de la realidad económica	pág. 3
4. Detalle de fallos seleccionados relativos al principio de la realidad económica por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Gráfico I y Gráfico II	pág. 8
5. Orden jurídico, económico y político en que se suscitan los pronunciamientos de la C.S.J.N.. Análisis integral del rol que asumen dichos órdenes en las decisiones adoptadas por los jueces del Máximo Tribunal a partir de 1960	pág. 10
6. Avance sobre la hipótesis. Las cuentas del Estado y la discrecionalidad de los jueces en los fallos	pág. 20
7. Conclusión Final y Nuevas Incógnitas	pág. 24
8. Bibliografía de consulta y fuentes de investigación	pág. 27