

FRAUDE A LA LEY Y PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONÓMICA

Si bien es cierto que los institutos del Fraude a la Ley y el Principio de la Realidad Económica apuntan a abordar problemáticas diferentes de distintas ramas del derecho, no podemos dejar de mencionar que ambos institutos poseen características esenciales en su estructura y funcionamiento que presentan cierta similitud.

Por ello es interesante estudiar la jurisprudencia existente en la que se ha aplicado el principio de la realidad económica en materia impositiva.

Para la presente exposición me pareció pertinente traer a colación un reciente fallo de la CSJN que efectivamente trata ambos institutos, realiza un estudio de elementos que componen a cada uno de ellos y aplica los mismos, mostrando, de ese modo, cuáles son los efectos que deben seguir a la existencia de actitudes de particulares que puedan ser encuadradas en fraude a la ley internacional o en conductas contrarias a la realidad económica de una operación comercial.

El 2 de septiembre de 2021 la CSJN dictó sentencia en los autos “Molinos Río de la Plata S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”.

Los hechos de la causa fueron los siguientes. En diciembre de 2003 Molinos Río de la Plata (en adelante Molinos Argentina) constituyó la sociedad Molinos de Chile y Río de la Plata

Holding S.A. (en adelante Molinos Chile) utilizando una estructura societaria prevista en la ley chilena llamada “sociedad plataforma de inversiones”.

Molinos Argentina integró el 99,99% del capital de Molinos Chile mediante el aporte de acciones de tres sociedades uruguayas (Alimentos del Plata S.A., Molinos Overseas S.A. y Molinos Uruguay S.A.) y una peruana (Molinos del Perú) por lo que Molinos Chile pasó a ser la principal accionista de esas 4 empresas. De este modo, Molinos Argentina se deshizo de la propiedad directa de esas 4 empresas, de las cuáles era titular, y las centralizó como dependientes de Molinos Chile.

Con el traspaso de las acciones, y al convertirse Molinos Chile, en los hechos, la única accionista de las tres sociedades uruguayas y de la peruana, la totalidad de los dividendos generados por estas 4 empresas se pasaron a considerar ganancias de la empresa chilena y dejaron de ser ganancias de Molinos Argentina.

En el año 2002 una reforma de la ley de impuesto a la renta chilena determinó que las sociedades plataformas de inversión no se considerarán domiciliadas en Chile, por lo que tributarán en dicho país, únicamente, por las rentas de fuente chilena.

Así, los dividendos producidos por las tres empresas uruguayas y por la peruana, como ingresos de la sociedad chilena, se encontraban exentos del pago del impuesto a las rentas en Chile.

Al mismo tiempo, Molinos Argentina invocó la aplicación del tratado entre Argentina y Chile, que fuera aprobado en nuestro

país por ley 23.228 del 1 de octubre de 1985, mediante el cual se establecía, en su artículo 11, que *“Los dividendos y participaciones en las utilidades, de las empresas, incluidos los retornos o excedentes de las cooperativas, sólo serán gravables por el Estado Contratante donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye.”*

Teniendo en cuenta la aplicación invocada, Molinos Argentina sostenía que los dividendos que distribuyeran Molinos Chile a Molinos Argentina deberían estar exentos del pago del impuesto a las ganancias en la Argentina.

Molinos Chile no tuvo actividad en Chile y todos sus ingresos fueron provenientes de los dividendos generados por las 3 sociedades uruguayas y por la sociedad peruana. Las ganancias fueron giradas como dividendos a Molinos Argentina al finalizar cada período fiscal.

El fisco argentino consideró que lo que buscaba Molinos Argentina no era evitar una doble imposición sino conseguir una doble no imposición. Ello agravado por el hecho de que, mediante este mecanismo, conseguía que se extendiera a las sociedades uruguayas y a la peruana los efectos de un tratado que no estaba previsto para las ganancias producidas en dichos países.

En este contexto, en el año 2011, la AFIP determinó de oficio el impuesto a las ganancias correspondiente a los períodos 2004 a 2009.

Para realizar la determinación de oficio la AFIP invocó el principio de la realidad económica de la operación previsto en el art. 2 de la ley 11.683.

Recordemos que dicho art. dice:

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.

Tanto el Tribunal Fiscal de la Nación, como la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y, finalmente la CSJN entendieron que, efectivamente correspondía la aplicación del principio antes referido toda vez que era claro que la estructura elegida por la contribuyente no estaba destinada a evitar un supuesto de doble imposición, que era el objeto previsto en el tratado internacional, sino a producir una “doble NO imposición”.

Un aspecto destacable del fallo es que, al ser un caso que contiene elementos de extranjería, la Corte no sólo invocó la aplicabilidad de la teoría de la realidad económica, sino que señaló el conflicto de leyes y la regulación del fraude a la ley en la forma en que el mismo se encuentra previsto en el art. 2598 del Código Civil y Comercial como medio para evitar la desnaturalización del mismo.

Argentina denunció el tratado el 29 de junio 2012 (B.O.16/07/2012) para sancionar uno nuevo en 2016 (ley 27.274, B.O. 30/09/2016).

Es llamativo destacar que tanto el voto de la mayoría, como el del Dr. Lorenzetti, que acompañó a aquella con voto propio, sostuvieron que la existencia de los dictámenes, la denuncia del tratado y la firma de uno nuevo no eran probatorios de la interpretación de que la elusión impositiva efectuada por la contribuyente era legal sino que, por el contrario, sería una convalidación de tal postura ya que, señalan en ambos votos, que una interpretación de buena fe del tratado no daría lugar a criterios elusivos que desnaturalizaran el sentido de dicho cuerpo normativo.

El Dr. Rosenkratz, en su voto en disidencia, llegó a una conclusión contraria. Destacó la importancia del análisis textual de la interpretación de los tratados e incluso sostuvo que es doctrina de la Corte señalar que los jueces no deben introducir distinciones cuando la norma no lo hace. Asimismo agregó que la postura del Estado Nacional argentino de desconocer el tratado de doble imposición resulta incompatible

con el principio de buena fe que debe regir la interpretación de los tratados, en especial, toda vez que ni en el preámbulo del tratado ni en el articulado del mismo existe alusión alguna a que los Estados contratantes hubiesen tenido en miras evitar la doble no-imposición.

El problema presente, tanto en los casos de fraude a la ley como en los casos de cuestionamiento de estructuras jurídicas por la realidad económica se encuentra en la demostración o no de la existencia de una voluntad de utilizar estructuras legales que no deberían haberse aplicado en el caso.

Es cierto que, en el caso concreto, la contribuyente nunca demostró que Molinos Chile tuviera un vínculo económico real con las empresas uruguayas o con la peruana o, tampoco, que tuviera sustancia económica o propósito de negocio. Estos elementos, indudablemente, hacen pensar que efectivamente puede haber existido un abuso por parte de la contribuyente. Sin embargo, también es una forma de exigir al Estado que asuma con seriedad su deber de legislar y de prever las conductas que serán llevadas a cabo por los ciudadanos.

Esto es aplicable para cuestiones que hacen al área impositiva como también al derecho sucesorio, que es el aspecto del Derecho Internacional Privado en el que normalmente se configuran casos de fraude a la ley.

El estándar previsto por el artículo 2598 del Código Civil y Comercial de que los hechos u actos hayan sido efectuados “con el solo fin de eludir la aplicación de la norma” impone una carga probatoria con una vara muy difícil de alcanzar.

En el caso de la realidad económica, el estándar es bastante menos claro y queda muy sujeto a la opinión de la autoridad pública, por lo que es razonable que desde el poder judicial se lleve adelante un serio control casuístico objetivo, en el que se acepte que se analice tanto la conducta del contribuyente como la previsión, o falta de ella, por parte del fisco.