

Robén O. Asorey (dir.)

**PROTECCIÓN
CONSTITUCIONAL
DE LOS CONTRIBUYENTES**



*Facultad de Derecho y Ciencias Políticas
de la Universidad Católica Argentina*



MARCIAL PONS

EL PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONÓMICA Y EL EXCESO DE LA POTESTAD CALIFICADORA DEL FISCO

Alberto TARSITANO

I. REFLEXIONES PRELIMINARES

Desde antiguo la Ley de Procedimientos Tributarios de la Argentina¹ (Ley núm. 11.683) incorporó un precepto dirigido al intérprete que le manda atender el fin de la norma y su significación económica. La redacción original se mantuvo sin cambios hasta el presente.

Por tratarse la norma tributaria de una norma ordinaria, la indagación del fin no hizo más que plasmar el principio de interpretación por antonomasia, desde que se atribuye a la *ratio legis* la más pura realización del ideal universal de justicia contenido en la proposición normativa. De manera complementaria a dicha pauta exegética, la inmediata referencia a la realidad económica se entiende como indicativa de la especialidad que trasuntan las relaciones económicas subyacentes a los impuestos². Así lo entiende GARCÍA BELSUNCE, para quien el método que tantos desvelos ha provocado a los tributaristas contribuye a fijar en forma explícita el sentido con que debe hacerse la

¹ «El principio de la significación económica» fue incluido por el Decreto 14.341, del 20 de mayo de 1946.

² Esta complementariedad llega al extremo de la identificación en la doctrina de la Corte Suprema, que en reiteradas oportunidades ha sostenido que en materia impositiva «toda interpretación debe realizarse atendiendo esencialmente a la realidad económica de que

interpretación de la finalidad de la ley, pero con la importante advertencia de que ningún nuevo factor de orden metodológico introduce en el campo de la hermenéutica jurídica toda vez que cualquier investigación del fin de la ley siempre se orientará hacia la naturaleza especial de las relaciones que se regulan³.

En nuestro país, el método de la realidad económica se instaló al influjo de la tradición germano-italiana imperante en los años treinta, difundida a través de las ideas de VANONI y otros discípulos de la Escuela de Pavía, entre los que se cuenta a su principal mentor, Dino JARACH, cuya obra influyó de manera decisiva para que la tesis tuviera en la Argentina un profundo arraigo.

La sola formulación del mandato genérico referido a la interpretación finalística de la ley probablemente no hubiera causado la controversia que luego originó de no haber sido por la atribución simultánea de la potestad calificadora de los hechos que caen bajo el alcance de la ley, con lo cual se faculta al intérprete (a la Administración, en primer término) a dejar de lado estructuras jurídicas inadecuadas; que no reflejen cabalmente aquella realidad económica. La fórmula elegida, que todavía hoy mantiene el lenguaje alambicado de origen, es confusa y ha despertado numerosas dudas sobre su alcance. La totalidad de las legislaciones provinciales la han reproducido con términos similares⁴.

Ha sido como consecuencia de su incorporación al ordenamiento positivo que el criterio de la realidad económica en la aplicación de la Ley Tributaria goza en la Argentina de un gran predicamento, como lo revela su habitual invocación en las sentencias de los tribunales y la tendencia de la Administración fiscal a recurrir de manera permanente al concepto para legitimar sus decisiones. Sin embargo, con demasiada frecuencia lo utiliza para servir a fines diversos, o lo aplica de manera indiscriminada, con lo cual en lugar de servir con eficacia a la prevención de conductas disvaliosas, se transforma en un instrumento proclive a la aplicación interesada de la ley.

En nuestra opinión, el alcance de la fórmula juridificada por el legislador argentino dista de abrazar el método de la realidad económica con la extensión que le atribuyó la doctrina que lo reivindica.

se trate, de modo tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo a los principios de una razonable y discreta interpretación de sus términos» (Fallos 302: 661).

³ HORACIO A. GARCÍA BELSUNCE, *Temas de Derecho Tributario*, Ed. Abeledo Perrot, 1982, p. 155.

⁴ Casi todos los Códigos Tributarios o Fiscales Provinciales adoptan fórmulas análogas al momento de postular el principio de realidad económica. Los términos elegidos por el legislador provincial, sin duda encuentran su fuente en el ordenamiento nacional.

Creemos, al mismo tiempo, que existe un evidente exceso en su aplicación más corriente y que reina una gran confusión en los poderes de calificación que sobre su texto se atribuyen a la Administración fiscal. Lamentablemente, el concepto se usa con más frecuencia que propiedad, porque el alcance práctico sigue siendo difuso, sus contornos borrosos y las más de las veces se agita como un fantasma, a quien —como a los fantasmas— se le teme por su falta de corporeidad. Así entonces, conceptos como abuso de derecho, fraude de ley, elusión, evasión, simulación, negocio indirecto o economía de opción quedan sumergidos, todos sin distinción, bajo las aguas de una realidad económica que de esta manera se vuelven temibles por su turbulencia antes que por su profundidad.

No es difícil imaginar que, en este contexto, el Fisco abuse de las posibilidades de calificación y, sea por ignorancia o simple afán recaudatorio, ponga en juego una peligrosa dicotomía entre forma y contenido, cuyo resultado práctico se traduce en la gravabilidad de supuestas capacidades contributivas carentes de tipificación legal.

De esta manera, en lugar de resolver los problemas derivados de conductas abusivas que bien podían ser resueltos por otros medios, se genera una reacción desproporcionada que ejerce una tensión insostenible sobre valores tradicionales del Estado de Derecho como son la autonomía de la voluntad, la libertad de empresa, la interdicción de la arbitrariedad y la seguridad jurídica.

Nuestra intención es precisar el alcance del principio de la realidad económica bajo la formulación normativa actual y con ello marcar los límites que la Administración no puede rebasar. En definitiva, la situación no es muy distinta a la que acontece en otros ordenamientos, como, por ejemplo, el español, que han preferido desterrar toda referencia a la realidad económica⁵.

⁵ Refiriéndose al cambio introducido en 1995 en la Ley General Tributaria, sostiene FERREIRO LAPATZA: «No podía ser otro el fin de una tesis interpretativa que en sus formas más groseras, defendidas actualmente, aunque nunca explicitadas con rigor en ciertos círculos de nuestro país, permiten al intérprete interpretar la normativa tributaria y aplicarla no de acuerdo con el hecho imponible querido y efectivamente realizado por el contribuyente —aunque tal hecho se halle claramente tipificado en dicha normativa—, sino de acuerdo con el resultado económico alcanzado, en cuanto sea igual o equivalente, en términos económicos, al resultado que podría alcanzarse realizando otro hecho imponible. Permiten al intérprete lisa y llanamente, prescindir de la ley para establecer la igualdad de trato que sólo a la ley está permitido establecer.» *Curso de Derecho financiero español*, 18.ª ed., Madrid, Marcial Pons, p. 78).

II. LA AUTONOMÍA CALIFICADORA DEL DERECHO TRIBUTARIO

Para una corriente del pensamiento doctrinario, la autonomía calificadora del Derecho tributario entendida como la aptitud que posee el legislador de crear instituciones con contenido propio o diferente al de otras ramas del Derecho, se encuentra emparentada con la teoría de la realidad económica, toda vez que la singularidad del fenómeno tributario, que sirve de fundamento legitimador de dicha autonomía, se establece sobre el componente económico de las normas tributarias.

Fue VANONI el expositor calificado de la teoría que tuvo su contrapunto en la unidad del universo jurídico expuesto por BERLIRI. Finalmente, correspondió a Achile DONATO GIANNINI conciliar las posiciones al reconocer libertad creadora al Derecho tributario para dotar a las instituciones del contenido específico o bien limitarse a no decir nada para admitir el que proporciona el Derecho común⁶. Sirve como ejemplo de esta última concepción el texto del art. 1.º de la Ley de rito que establece el orden de prelación en la interpretación de las normas con el siguiente alcance: «... Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del Derecho privado.»

A pesar de que el tema de la autonomía calificadora reconduce a la etapa prenormativa y se agota con la sanción de la ley, se produjo por las razones apuntadas un trasvase del ámbito de creación de la ley al terreno de su aplicación, y en este último se jerarquizó la pre-valoración del resultado práctico de la conducta al extremo de elevarlo, a través de la tesis de la realidad económica, como un concepto propio del Derecho tributario que autoriza a anteponer dicha realidad sobre fórmulas ficticias.

Sin embargo, son temas distintos que no corresponde identificar. Se trata, si se prefiere, de distintos tipos de calificación. En un caso, se manifiesta como autonomía para crear conceptos con contenido propio. En otro caso —como enseguida se ha de ver— sirve para reconducir al hecho imponible conductas elusivas, abusivas o evasivas.

Un ejemplo de esta asimilación impropia lo brinda la sentencia dictada por la Corte Suprema de Justicia en la causa «Cobo de Ramos Mejía y otras v. Provincia de Buenos Aires» (6 de diciembre de 1961),

⁶ Eusebio GONZÁLEZ GARCÍA, *La interpretación de las normas tributarias*, Capítulo III, «La autonomía calificadora del Derecho Tributario», pp. 31 ss.

en la cual la mayoría intentó justificar las facultades de calificación autónoma conferidas a las provincias, diciendo que «*las normas jurídicas de Derecho privado y las normas de Derecho público fiscal actúan o pueden actuar en ámbitos diferentes*» y que «*ese conjunto de facultades, inherentes a la noción jurídica de autonomía, comprende, sin duda, la de emplear los medios o procedimientos legales necesarios para lograr una mayor justicia en la distribución de las cargas tributarias, una más equitativa proporción entre los gravámenes y la capacidad contributiva de los particulares y, en su caso, una mejor recaudación de los recursos (Fallos: 211: 1254 y 241: 210). Y entre estos medios o procedimientos legales figura, precisamente la aplicación de lo que esta Corte ha llamado el principio de realidad económica*».

En suma, la autonomía calificadora se dirige al legislador y lo faculta a fijar normativamente el hecho imponible sin sujeciones a los conceptos del Derecho privado, pero esta autonomía se agota con el dictado de la ley que debe ser, entonces, muy precisa en cuanto a los contornos que delinear el hecho imponible al que se subordina el nacimiento de la obligación tributaria.

III. EL MÉTODO DE LA REALIDAD ECONÓMICA EN SU CONCEPCIÓN DOCTRINARIA

Esta tesis asigna prevalencia, en la aplicación de la Ley Tributaria, a la denominada voluntad empírica (*intentio facti*) sobre la intención jurídica revelada por las partes de un negocio jurídico. JARACH, su gran difusor, defendió con vigor la relevancia para el Derecho tributario del resultado práctico buscado a través de la elección de cualquier figura jurídica y, por ello mismo, la indiferencia de los efectos jurídicos representados por las partes—incluso queridos por aquéllas— en tanto conduzcan a un resultado menos gravoso en el plano fiscal. El núcleo de este método plantea que cuando el presupuesto de hecho aparece vinculado a un acto jurídico, resulta legítimo entender que la voluntad de la ley ha sido abarcar con el impuesto todo otro negocio o figura jurídica a la que pueda atribuirse un mismo contenido económico, salvo que el presupuesto generador venga definido por características formales establecidas por el Derecho común⁷.

⁷ Como puede advertirse, aun para los más entusiastas defensores del principio, siempre quedaron marginadas de su ámbito aquellas hipótesis en las que el hecho imponible venía definido por remisión a figuras definidas por el Derecho privado. No han sido pocos los casos en que se intentó aplicarlo al impuesto de sellos, un gravamen de naturaleza documental que grava a actos jurídicos y contratos tipificados. En un caso cercano, el Tribunal Superior de la Provincia de Neuquén ratificó el criterio de la administración fiscal, y consideró gravado

Para JARACH, esta fórmula tiene por virtud hacer efectivos los criterios de igualdad y capacidad contributiva⁸, principios liminares de la materia que también sirven como criterio de interpretación de la ley fiscal⁹.

Decir que la teoría de la realidad económica es la que mejor consulta el principio de capacidad contributiva —causa legitimadora de cualquier impuesto—, si bien posee una fuerte lógica argumental, está asumiendo una capacidad contributiva en estado puro, en estricta coincidencia con situaciones de hecho reveladoras de riqueza. Empero, mirada la cuestión en su verdadera sustancia, la capacidad contributiva está referida a un fenómeno normativizado que se manifiesta jurídicamente en el hecho imponible. Precisamente, la mediación del legislador transforma la capacidad económica en capacidad contributiva, que se reconduce a un hecho de naturaleza estrictamente jurídica, que debe ser analizado en ese campo y no en el de supuestas realidades económicas no reveladas directamente por la norma¹⁰.

La tesis de JARACH fue, a nuestro juicio, convenientemente refutada por FRANCISCO MARTÍNEZ. A principio de los años setenta, ambos juristas reeditaron en buena medida la polémica mantenida por VANONI y BERLIRI en la década de los treinta, y fue allí donde MARTÍNEZ sostuvo

por el impuesto un contrato que no había sido perfeccionado con los caracteres exigidos por la ley fiscal, por considerar que debía atenderse a la "naturaleza económica de las operaciones" antes que a la "naturaleza jurídica del acto".

⁸ En sus últimos escritos, JARACH sostuvo: «La consideración económica en esta materia no se origina del carácter pecuniario de la obligación como lo dijo el profesor Blumenstein, sino del principio de orden superior que es de nivel constitucional, en casi todos los países: el principio de la capacidad contributiva. Si el impuesto es un tributo cuyo carácter fundamental, cuyo criterio causal, es la capacidad contributiva que determinados hechos imponibles manifiestan; si es así, la capacidad contributiva sólo puede ser hallada no en los aspectos formales de los hechos y de los actos que surgen, sino en los aspectos sustanciales, del contenido económico de las relaciones, de las circunstancias que evidencian la capacidad contributiva. La llamada consideración económica no es sino el propósito propio del legislador de gravar hechos que manifiestan capacidad contributiva», DINO JARACH, *Estudios de Derecho Tributario*, p. 169, Bs. As., Editorial Cima, 1998.

⁹ Sobre estos principios y su vinculación con la interpretación de la Ley Tributaria puede verse FÉLIX A. LAMAS, «Principios de Interpretación de la Ley Tributaria», rev. *Impuestos*, t. L-B, p. 1719.

¹⁰ Dice al respecto EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA: «Si se trata de combatir el fraude de ley, el juez puede hacerlo acudiendo a la verdadera naturaleza del contrato propuesto por las partes. Consiguientemente, la referencia a la significación económica es jurídicamente irrelevante, aunque metodológicamente perturba. Es un mero instrumento ornamental, que sustantivamente no quita ni pone nada, porque si el elemento económico está normativizado, es de obligada observancia; y si no está normativizado, el juez no puede sustituir la norma por la realidad económica. La forma de luchar contra el fraude de ley, bien en Derecho Civil o en Derecho Tributario, es la misma y no hace falta recurrir a la significación económica para librar este combate, sino que basta con desvelar la verdadera naturaleza jurídica de los contratos.» Ver ob. cit., p. 67.

con envidia las razones que finalmente han terminado prevaleciendo en la doctrina ¹¹.

En síntesis, el gran jurista tucumano y ex Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación, sostenía que el criterio de la realidad económica incurre en los siguientes errores: i) Concibe el negocio jurídico como una declaración o manifestación de voluntad vacía de contenido, pasando por alto que el negocio jurídico tiene siempre un sustrato económico o de otro tipo; ii) No advierte que el derecho es contenido al cual se imprime una forma, puesto que tiene como materia o sustrato relaciones humanas —económicas o de otro tipo— que se convierten en jurídicas, sin perder esa sustancia; iii) Divergencia o discrepancia consciente entre el tipo de negocio elegido y la finalidad económica que las partes quieren alcanzar, sólo puede haberla en el negocio simulado, en el indirecto y en el fiduciario y sólo a ellos reconduce el principio calificador contenido en la Ley 11.683 (actual art. 2.º del texto vigente) ¹².

El ensayo de MARTÍNEZ es reconocido como una de las piezas más brillantes elaboradas por la doctrina nacional.

IV. EL ALCANCE DE LA POTESTAD CALIFICADORA DE LA ADMINISTRACIÓN FISCAL

Comenzamos este punto formulando una declaración de principios: la Ley Procesal Tributaria argentina no recoge la tesis de la realidad económica con la extensión que le asignan los autores que la defendieron o como pretende ser aplicada por la Administración fiscal.

¹¹ La decadencia de ciertas ideas no obsta a que sean resucitadas cuando desde ciertos ámbitos oficiales se intenta privilegiar una visión recaudadora de corto alcance —en detrimento de las garantías procesales y sustanciales del orden jurídico— que termina por debilitar una imposición acorde al principio de legalidad y por ello mismo también extraña a los intereses que se dicen defender.

En abril de 1999, la Administración Federal de Ingresos Públicos presentó al país un «Anteproyecto de Código Tributario» que vigoriza el principio de la realidad económica pretendiendo subordinar la concepción jurídica a una naturaleza económica subyacente que oriente la interpretación dándole prevalencia a este elemento. Dice el art. 46 del citado anteproyecto: «*Naturaleza Económica del hecho generador. Cuando la determinación legal del hecho imponible o generador de la obligación tributaria contemple preferentemente sus aspectos fácticos o económicos, para la determinación de la verdadera naturaleza jurídica y tributaria de los actos, hechos, situaciones y relaciones de contribuyentes y responsables, se tendrá en cuenta principalmente su efectiva naturaleza económica.*»

¹² FRANCISCO MARTÍNEZ, «El criterio económico». La importancia que para el Derecho fiscal tiene la divergencia en el negocio jurídico entre la intención empírica (*intento facti*) y la intención jurídica (*intento iuris*), *Derecho Fiscal*, t. XX, p. 849. Este trabajo fue luego reproducido en *Estudios de Derecho Fiscal*, Ed. Contabilidad Moderna, 1973, libro prologado por JARACH y que sirvió como espacio al contrapunto entre los dos juristas.

La observación precedente se extrae de la conjugación de los arts. 1.º y 2.º de la Ley 11.683, que en lo atinente a la subsunción del caso concreto en la hipótesis de incidencia normativa constituyen una regla compleja que no es posible separar.

Tratamos de explicarlo. El art. 1.º dice que en la interpretación de la ley se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica.

En primer lugar, debería señalarse la relatividad de este mandato, desde que: i) no excluye los otros métodos de interpretación general de las normas; ii) encomienda con alcance general prestar atención a las relaciones económicas que sirven de sustento a la relación tributaria, contenido que no difiere de una observación también aplicable a otras relaciones jurídicas; iii) la realidad económica será atendida en tanto aparezca en la norma creadora del hecho imponible y siempre que sirva de causa típica a un negocio jurídico.

Luego de la formulación general, el art. 2.º 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.»*

Bajo la dicción literal del artículo, la calificación del hecho imponible aparece supeditada a la utilización de formas jurídicas *inadecuadas* para reflejar la cabal intención de las partes. La declaración conlleva a indagar cuándo se considera que una forma jurídica es inadecuada, y la respuesta en este campo se deriva de la naturaleza jurídica de los actos y contratos, toda vez que la licitud o ilicitud en el terreno tributario debería venir dada por la licitud o ilicitud de la conducta en el resto del ordenamiento que, en este punto, no admite divisiones ni parcialidades.

No es que se desconozca la necesidad de poner freno a las formulaciones artificiosas que intentan eludir el impuesto creando una ficción. Se intenta, simplemente, evitar las alabiadas consecuencias de un método que pone en peligro la posibilidad de prever las conse-

cuencias jurídicas de los propios actos y que afecta la seguridad jurídica¹³.

Como sostiene Eusebio GONZÁLEZ GARCÍA, «en el combate contra el fraude de ley en la fase de aplicación de las normas, lo que debe hacerse no es indagar sobre el significado económico de la operación, sino buscar la naturaleza jurídica del negocio realizado. Es decir, realizar un análisis de la verdadera naturaleza jurídica del contrato, sin traer para nada a colación la realidad económica»¹⁴. Se trata, en definitiva, de conciliar la corrección de comportamientos desviados sin caer en la sanción de la economía de opción o ahorro fiscal, desde que, como dijo nuestra Corte, «ningún reproche merece el esfuerzo honesto del contribuyente para limitar sus impuestos al mínimo legal» (Fallos 241, 210).

A esta altura deberían realizarse algunas precisiones terminológicas, con la finalidad de despejar el camino que conduce a la potestad calificadora del art. 2.º

En los extremos de la conducta del contribuyente están la *economía de opción* y la *evasión*. En ninguno de los dos casos existen dudas. La economía de opción se traduce en un ahorro fiscal legítimo, que evita el hecho imponible mediante la utilización de alternativas normales brindadas por el ordenamiento jurídico. Se podría agregar un nuevo elemento, y es que la conducta adoptada por el contribuyente se supone conocida y consentida por el propio Estado, que compensará por otra vía —normalmente extrafiscal— el sacrificio que representa la opción. Por su parte, en la evasión fiscal está claro que existe una violación frontal del ordenamiento jurídico, realizada a través de una conducta dolosa tendente a ocultar o desnaturalizar la obligación tributaria.

Entre estos dos extremos, aparecen una gama de comportamientos. Cercana a la defraudación, o directamente incluida en ella, se encuentra la *simulación*, que es una discordancia consciente entre una voluntad aparente que se declara y una voluntad real que permanece oculta. La simulación sobre algunos de los elementos de la relación jurídica —sujeto, objeto, causa— hace emerger el negocio “disimulado” y dependerá del medio empleado para que esta conducta ilícita constituya, no sólo una ilicitud civil, sino también penal. La simulación oculta la relación jurídica auténtica, que es la que se termina imponiendo, pero esta reposición poco o nada tiene que ver con la realidad económica, sino, antes bien, se reitera, con otra relación jurídica que se pretendió sustituir a la vista del Fisco.

¹³ En este sentido pueden consultarse las atinadas reflexiones de Rubén ASOREY, en «La doctrina “Parke-Davis” no ha sido restablecida» (LL, 1985-C, 980).

¹⁴ Ob. cit., p. 73.

Otro error frecuente consiste en incorporar la teoría de la realidad económica a conductas que traducen un *abuso del derecho*, y su particular expresión de *abuso de la persona jurídica*. En el abuso de derecho existe una conducta ilícita, que se utiliza fuera de los cauces naturales con la intención de producir perjuicio a un tercero. Nace como lícita y es su ejercicio irregular, que el Derecho no ampara, como dice nuestro Código Civil en su art. 1.071¹⁵, lo que la transforma en una relación jurídica descalificada. Nuevamente, ninguna vinculación se advierte entre este comportamiento con una supuesta realidad económica que se ocultaría tras el abuso, y lo que corresponde es reconducir la situación a su cauce jurídico mediante los mecanismos correctores que proporciona el Derecho en general.

Llegamos, luego, al concepto de *negocio indirecto*, que es donde la potestad calificadora dada al intérprete comienza a desplegar su vigor. Es tradicional definirlo como el negocio jurídico utilizado por las partes para realizar una función diversa de la que corresponde a su causa típica, con el propósito instrumental de evitar el impuesto inherente a dicha causa. Aquí sí encaja la calificación autorizada por el art. 2.º, debido a que resulta clara la divergencia consciente entre forma y contenido, a la que se llega, con un análisis estrictamente jurídico. La desnaturalización de la causa puede ser realizada a través de un único acto, o de una concatenación de actos con causas autónomas, en apariencia diversas, pero que coinciden en un único resultado práctico que al estar tratado fiscalmente de manera más gravosa, se pretende evitar mediante aquel procedimiento¹⁶.

En materia tributaria, el negocio indirecto normalmente vehiculiza —aunque sin llegar a identificarse con él— lo que la doctrina española denomina “fraude de ley” y que, según la conocida definición del profesor DE CASTRO, se traduce en «*uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica y que se ha amparado en otra norma dictada con distinta finalidad*»¹⁷. También PALAO TABOADA¹⁸ pre-

¹⁵ Art. 1.071 del Código Civil: «El ejercicio regular de un derecho propio o el cumplimiento de una obligación legal no puede constituir como ilícito ningún acto. La ley no ampara el ejercicio abusivo de los derechos. Se considerará tal al que contrarie los fines que aquella tuvo en mira al reconocerlos o al que exceda los límites impuestos por la buena fe, la moral y las buenas costumbres.»

¹⁶ ROSEMBUJ, quien ha publicado dos libros sobre estos temas, destaca que: «Una derivación del negocio indirecto es el llamado negocio jurídico coligado, en el cual no hay un único contrato, sino una pluralidad coordinada de contratos, cada uno de los cuales responde a una causa autónoma, aun cuando en su conjunto tiendan a la realización de una operación económica, unitaria y compleja... No obstante, exactamente como en el caso del negocio indirecto, aquí, tampoco, no puede generalizarse: no todo negocio coligado es fraudulento, ni el fraude de ley siempre se concreta a través del negocio coligado.» *El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*, p. 205, Madrid, Marcial Pons-Ediciones Jurídicas, 1994.

¹⁷ F. DE CASTRO, *El negocio jurídico*, Madrid, 1985.

¹⁸ C. PALAO TABOADA, en «El fraude a la Ley en Derecho Tributario», *RDFHP*, núm. 63.

cisa que es «la consecución de un resultado económico por medios jurídicos distintos a los normales, medios jurídicos que natural y primariamente tienden al logro de fines diversos y que no están gravados o lo están en medida más reducida que aquellos medios normales o usuales».

Existe, pues, la utilización de una figura normativizada de cobertura cuyos fines aparentemente se buscan alcanzar, pero, en realidad, esto no es más que una invocación artificiosa, porque el único fin es obtener un tratamiento más beneficioso que el brindado por la norma eludida. La LGT española sostiene, en el art. 24, que para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzca un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Se agrega que el fraude deberá ser declarado en expediente especial, que se aplicará la Ley Tributaria eludida y que corresponde exigir el impuesto con intereses pero con exclusión de sanciones.

Sin entrar en un fárrago terminológico que más de una vez ha causado desavenencias por emplear los mismos términos con sentido diferente, la noción más difundida adscribe estos comportamientos a la categoría de la «*elusión tributaria*», en tanto tienden a eludir el perfeccionamiento del hecho imponible mediante la gambeta de utilizar una forma jurídica con la única intención de evitar el impuesto. Añade ROSEMBUJ que la característica de la elusión consiste en obviar el deber tributario sin violar directamente la ley. En efecto, los hechos, actos y negocios jurídicos que se implementan se fundan en la licitud aun cuando contienen una amenaza al cumplimiento del Derecho positivo, que es lo que se sanciona¹⁹.

En esta instancia advertimos un aspecto que debe ser tratado con cuidado. Se sostiene que la conducta elusiva se edifica mediante formas irreprochables para el Derecho privado, que devendría ilícita por el efecto sustitutivo de la consecuencia fiscal impuesta por la norma tributaria.

Cabe interrogarse, pues, dónde está el límite entre un comportamiento elusivo de este tipo que autoriza su reconducción y el ahorro fiscal legitimado por la autonomía de la voluntad.

Según nuestro parecer, no se puede andar aquí con rodeos. Si los actos son legítimos para el Derecho privado porque han respetado su causa típica y no se han desviado de la finalidad atribuida, generando

¹⁹ *La simulación y el fraude de ley en la nueva Ley General Tributaria*, p. 14.

el conjunto de consecuencias jurídicas previstas por el ordenamiento jurídico, no hay fraude de ley. Si hay discordancia entre el uso de una figura y su causa típica, es decir, un divorcio entre los medios y los fines de la institución jurídica, entonces sí se podrá hablar de uso inadecuado y quedará abierta la posibilidad de recalificar los hechos bajo el mandato del art. 2.º

Luego de darle vueltas y revueltas a las diferencias sutiles que pueden aparecer en el tratamiento de estas cuestiones, se llega a la conclusión de que el art. 2.º de la Ley argentina posee una identificación sustancial con el art. 24 de la LGT. En efecto, la utilización de las formas "inadecuadas" que prescribe nuestro ordenamiento se realiza al amparo de una norma de cobertura que tiende a cumplir los resultados prácticos gravados por el tránsito normal.

Subrayamos con énfasis, que no se llega a esta conclusión mediante la vigencia irrestricta del principio de realidad económica, cuya formulación, por lo que venimos diciendo, resulta ajena al art. 2.º Como se dijo, la realidad económica se agota en la ley como referencia teleológica dirigida al intérprete de la norma genérica, pero en el proceso de creación de la norma individual que supone la subsunción de un caso concreto a dicha hipótesis de incidencia, las posibilidades de calificación que posee la Administración se circunscriben a los casos de negocios indirectos u otras formas de negocios anómalos.

La figuras del abuso de derecho y la simulación no cabe duda que pueden ser corregidas, pero habiendo aquí una violación frontal al orden jurídico, no es necesario el amparo de norma especial alguna para corregir estos desvíos, que bien encuentran solución en la aplicación de los principios generales del Derecho.

Lo dicho hasta aquí en punto al principio de calificación proyecta también efectos muy concretos en el campo procesal y penal.

En el terreno procesal la desestimación de la figura considerada inadecuada por no servir a los fines propios atribuidos por el Derecho debería ser acabadamente probada por la Administración fiscal. No puede admitirse la tendencia a invertir el orden de la prueba, y partir del presupuesto impugnativo dejando a cargo del contribuyente la prueba de la licitud de su comportamiento, entendida como el móvil que justificó adoptar la forma puesta en crisis por el Fisco.

En el plano penal tributario, los únicos casos que pueden ser vehículos para la consumación de un delito son las hipótesis de simulación y ciertas hipótesis de abuso de derecho en la medida que el ejercicio del derecho, además de irregular, se presente deliberadamente engañoso. Mas en los casos de negocios indirectos o anómalos, donde todo

sucede a los ojos del Fisco mediante la utilización de una figura que deviene "inadecuada" por la endilgada sustitución de los efectos de la ley fiscal, no puede hablarse aquí de delito alguno (evasión fiscal según la Ley Penal Tributaria, o defraudación fiscal en la terminología empleada por la Ley núm. 11.683). Más allá de las críticas efectuadas por la doctrina a la manera como ha sido expresado, la sistematización lograda por la LGT española constituye un buen modelo que prohíbe en estos casos la aplicación de sanciones penales.

El repaso de los precedentes administrativos y judiciales demuestra que la reacción —justa a veces, desproporcionada otras— contra cualquiera de las conductas abarcadas por los conceptos precedentes termina, tarde o temprano, amparándose en la referencia obligada a la realidad económica, que naturalmente ni en su versión más pura puede contener configuraciones tan diversas. Como se ha visto, los desvíos del contribuyente se corrigen de otra manera, sin necesidad de recurrir a un concepto que tiende a acentuar otro desvío: el de la Administración fiscal en la aplicación de la Ley Tributaria.

Finalmente, cerramos este trabajo con la cita del más fresco precedente de la Corte Suprema de Justicia en la materia³⁰, que ilumina el camino correcto hacia un mejor manejo de estos temas y una adecuada conciliación de los valores en juego: «... sin desconocer la significativa importancia que tiene en esta materia el principio de la "realidad económica", su aplicación no puede conducir a desvirtuar lo establecido específicamente por las normas legales que regulan concretamente la relación tributaria. Una conclusión contraria afectaría el principio de reserva o legalidad —al que ya se ha hecho referencia—, supondría paralelamente un serio menoscabo de la seguridad jurídica, valor al que este tribunal ha reconocido asimismo jerarquía constitucional».

³⁰ CSJN *in re*: «Autolatina Argentina, S. A., c/ Dirección General Impositiva», 27 de diciembre de 1996 (Fallos 319: 3208).