

# La cláusula antiabuso en el derecho tributario argentino ¿El fin de la elusión?<sup>1</sup>

Por Alberto Tarsitano

## I. REFLEXIÓN PRELIMINAR

Un antiguo dicho sentencia “*hecha la ley, hecha la trampa*”, con esa mezcla de síntesis y sabiduría que transmite el refranero popular. La expresión denuncia las grietas por las que se filtran los que evitan la ley, sin que nada suceda, y la imagen que evoca se nos ocurre bastante pertinente para describir la elusión: por la tendencia innata del ser humano para eludir las cargas, como por la adhesión que debe despertar la reacción del orden jurídico.

En el plano fiscal, empero, las cosas son algo más complejas. Porque, claro, la ley no siempre describe con certeza los hechos que caen bajo su alcance. Y desde que *nadie está obligado a hacer lo que no manda la ley* (y mucho menos si se trata de pagar impuestos), el orden puede invertirse, con la pretensión de incorporar a ella, bajo la omnipotente referencia al *fin* o al *espíritu* de legislador, a los que no están ni debieran estar sometidos a sus efectos. Omnipotencia que se transforma en la prepotencia de unos contra la impotencia de otros, cuando la aplicación de la ley tributaria persigue como único objetivo el aumento de la recaudación impositiva<sup>2</sup>.

De este equilibrio entre prerrogativas, garantías, tensiones y contradicciones trata este artículo, con la aspiración de brindar una visión compensatoria de intereses encontrados mediante un encuadre teórico de donde se desgajen las soluciones prácticas a los problemas concretos.

---

<sup>1</sup> El título de un trabajo proporciona al lector la primera referencia al contenido. Hemos elegido para el nuestro un juego de palabras que connota más de un significado, pero todos concurrentes en la construcción de sentido. Porque el “fin”, entendido como “propósito” o “motivo”, transmite la aspiración del sujeto de no transformarse en contribuyente, para lo cual pone en práctica mecanismos negociales anclados en el derecho privado de compleja articulación con la ley tributaria. Su eficacia en el plano fiscal será juzgada por la Administración a la luz de la cláusula antielusiva, de la cual se ocupa este artículo. Por su parte, el “fin” como “expiración”, o “límite”, transmite la imposibilidad de consumir la conducta elusiva... La inclinación a pronunciar el “fin de la ilusión” sirve para exteriorizar la frustración de quien pretende un ahorro de impuestos, que considera legítimo. Finalmente, el interrogante que plantea el título es el que divide a la doctrina acerca de la eficacia de este tipo de prevención genérica.

<sup>2</sup> Debe ser recordado que nadie está obligado a comportarse de tal manera que su carga tributaria sea mayor. Este principio fue establecido por la Corte Suprema de los Estados Unidos en la causa “Gregory vs. Helvering”, de 1935, en la que sostuvo que “no puede ponerse en duda el derecho de los contribuyentes a reducir el pago de sus impuestos o a eludirlo enteramente, por medio de lo que la ley permita” (293 US 465). De allí, pasó a ser reiterado por casi todos los tribunales superiores del mundo, como una confirmación del derecho del contribuyente al ahorro legítimo del impuesto. Nuestra Corte Sup. ha sostenido que “no es reprobable el esfuerzo honesto del contribuyente para limitar sus impuestos al mínimo legal” (Fallos 241:210).

## II. ECONOMÍA DE OPCIÓN Y ELUSIÓN. FUNCIÓN DE LA NORMA ANTIELUSIVA

Los sistemas fiscales generan distintos anticuerpos ante las conductas elusivas. Algunos se establecen en el diseño de la estructura tributaria (hechos imposables complementarios, presunciones, ficciones) y otros en la faz aplicativa del tributo (analogía, o criterios de interpretación abiertos). Aunque ninguno posee un valor absoluto ni se le atribuye como única utilidad la lucha contra la elusión. Es por ello que la mayoría de la doctrina y las legislaciones parecen inclinarse por dotar a la administración fiscal de potestades especiales para hacer frente a la elusión a través de la “técnica” de las cláusulas antielusión, las que por su alcance, necesariamente indeterminado, consagran formulas contra el abuso de la ley tributaria.

Desde el orden jurídico-constitucional, la defensa del interés público comprometido por la elusión de impuestos encuentra justificación en los principios de generalidad, igualdad y capacidad contributiva. Pero esta invocación, antes que resolver, plantea la necesidad de esclarecer su conciliación con otros valores también tutelados constitucionalmente.

Concretamente, debe trazarse el límite jurídico entre el derecho al ahorro legítimo de impuestos con la aspiración de que éstos no sean evitados donde se verifica una misma manifestación de capacidad contributiva. La discrepancia entre forma y sustancia, fuera de su natural correspondencia, plantea inocultables dificultades a la hora de objetivar fórmulas que permitan al intérprete conciliar la recalificación jurídico fiscal con los principios tributarios constitucionales de los Estados democráticos: seguridad jurídica, legalidad, igualdad, generalidad y capacidad contributiva.

Una rápida mirada al derecho comparado demuestra que los sistemas fiscales que comparten raíces comunes poseen normas y principios similares. Por encima de las especificidades de cada país, los instrumentos legales para la prevención de la elusión proveen una cierta base común, la que se impone en su concreción más allá de las designaciones que reciban. En efecto, encontramos puntos de conexión importantes —identidades sustantivas— si se analizan los arts. 1º y 2º de la ley argentina (realidad económica), el parág. 42 de la Ordenanza Fiscal alemana de 1977 (abuso de posibilidades de configuración), el 64 del “*Livre des Precedures Fiscales*” (*abus de droit*) de Francia, o el más reciente art. 15 de la ley general española (conflicto en la aplicación de la norma tributaria). Y a salvo de matizaciones, en lo sustancial es posible construir una doctrina que le acuerden sustancia a los contenidos de las normas generales antielusión.

Debemos ordenar un fenómeno empírico tratado con notoria disparidad de criterios teóricos. En todos los países reina demasiada confusión a la hora de distinguir entre economía de opción y elusión. Con un agravante, casi paradójal; desde que las fórmulas antielusión manifiestan un grado de extensión indeterminado se las emplea en más de una ocasión como fórmulas antievasión, con el indeseable efecto de que contribuyentes honestos, que creen obrar dentro de los límites de la ley, se encuentran impensadamente involucrados en procesos administrativos sancionadores y hasta imputados por la comisión de un delito.

La economía de opción (planificación fiscal) conlleva la evitación del hecho imponible mediante el uso de formas jurídicas que generan un resultado económico que el legislador tributario no intentó alcanzar. Las personas actúan en el ámbito de la libertad contractual que la ley les otorga. No se produce tensión alguna entre la conducta del sujeto y el fin de la ley tributaria. La elusión, en cambio, involucra la obtención de un resultado que la ley se propuso alcanzar con el tributo, pero cierto déficit legislativo ha permitido que el contribuyente, en abuso de la ley tributaria, lo evite con figuras negociales alternativas. Es la artificialidad de ese camino alternativo

y su falta de correspondencia con la causa típica de todo acto jurídico la que define la elusión. Así, pues, economía de opción y elusión son conceptos diferentes, que no corresponde identificar. De la misma manera, debe distinguirse entre el negocio real, efectivo, que es funcional a la elusión, con la apariencia de realidad exhibida en la “simulación”, como conducta que oculta el negocio verdadero.

Sin embargo, estas afirmaciones tan categóricas pierden fuerza a la hora de trazar los límites entre una y otra categoría, ya que los contornos son difusos y la puesta en escena de las distintas transacciones pueden hacer evaporables sus diferencias.

Aun así, es indispensable trazar el límite, porque de lo contrario la indeterminación de esta clase de normas termina por convertirlas en normas *ad terrorem*, de uso discrecional, que violan principios arraigados como legalidad y certeza del tipo.

Las consideraciones precedentes no evitan ciertos interrogantes que están en la raíz de problema y se asocian al rol las cláusulas generales contra la elusión. ¿Se elude o no, en definitiva, el hecho imponible? ¿La conducta de quien lo evita es o no antijurídica? Porque si se lo elude no hay obligación. Y si se lo evita con fórmulas reprochables, se intentó evitarlo, pero en la realidad se lo verifica. ¿Es posible hablar de la elusión —como se la define en forma habitual— diciendo que es una violación indirecta de la ley? La ley se cumple o se infringe, siendo irrelevante si la trasgresión es directa o mediante un atajo. Si se evitó el hecho imponible: ¿cómo llego a la obligación tributaria? La respuesta no se hace esperar: por vía *analógica*, por la fijación de un *hecho complementario* o por una *ficción*. Pareciera que necesito, entonces, de una norma que faculte a la Administración para habilitar este proceder, porque de lo contrario se resiente el principio de legalidad.

Ahora bien, desde otra perspectiva: ¿Y si en realidad el sujeto no evitó el hecho imponible? La respuesta es tan rápida como la anterior: la ley ordinaria lo alcanza y los principios generales del derecho —privado y tributario— son suficientes para redireccionar el negocio jurídico hacia el hecho imponible. La Administración se mueve en el terreno propio de la interpretación y aplicación de la ley.

### III. LA CALIFICACIÓN JURÍDICA EN LA LEY I I.683

La subsunción del hecho en la hipótesis de incidencia legal se conoce como calificación jurídica. Esta tarea es delicada cuando los hechos son actos o negocios de naturaleza jurídica, sobre los que se asienta el hecho imponible. No interesa el nombre o la forma, atribuidos por las partes, sino los efectos que el orden jurídico otorga a la situación real<sup>3</sup>.

En nuestro sistema nacional es el contribuyente quien autoliquida sus impuestos. En términos procesales, pues, el principio de calificación jurídica opera con la

<sup>3</sup> Betti ha destacado: “La aplicación de la ley a una determinada situación de hecho presupone una confrontación de ésta con el supuesto de hecho (legal) previsto en la norma. Se trata de verificar, y en qué medida, si el supuesto de hecho concreto corresponde al tipo legal en el que se subsume y de encontrar en él los rasgos relevantes para su tratamiento jurídico: tal operación lógica se denomina calificación jurídica (del supuesto de hecho). Ahora bien, cuando el supuesto de hecho de cuya calificación se trata consiste en declaraciones o comportamientos, o sea, en actos jurídicos que requieren ser interpretados, se cuestiona en qué relación lógica se encuentra la interpretación del acto con su calificación jurídica. Que las dos operaciones sean entre sí conexas, se comprende con facilidad; pero es preciso guardarse de un equívoco que lleva a confundirlas” (BETTI, Emilio, *Interpretación de la ley de los actos jurídicos*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1975, p. 102).

impugnación a la declaración jurada, dentro del procedimiento de determinación de oficio y está sometida al control jurisdiccional de los órganos de revisión<sup>4</sup>.

En materia de calificación de los hechos, la ley de procedimientos tributarios nacional receptó tempranamente una fórmula antielusiva, que ha mantenido su texto original. Nuestra ley influyó al Modelo de Código Tributario para América Latina y a las legislaciones de Perú y Venezuela, que poseen normas prácticamente idénticas a nuestro actual art. 2º.

La ley instruye al intérprete para que considere *la significación económica* (art. 1º). Como corolario, la cláusula general lo faculta a recalificar de las transacciones encausadas instrumentalmente en formas jurídicas que se juzguen inadecuadas a la sustancia económica (art. 2º). Hemos sostenido con anterioridad que la referencia a la realidad económica del art. 1º posee un sentido teleológico, y que la norma sobre la calificación de los hechos del art. 2º, según su expresión literal, atempera el criterio de la realidad económica en sentido puro, a la manera como lo entendía, por ejemplo, Jarach, que redacta *El hecho imponible*.

A pesar de la antigüedad de estos preceptos, no se ha construido en torno a ellos una doctrina administrativa o jurisprudencial consistente, lo que genera gran incertidumbre y hace que existan muchas dificultades a la hora de definir, bajo la habilitación de esta disposición, cuándo un esquema de planificación tributaria se califica como economía de opción, como elusión o, incluso, como evasión.

El art. 2º de la ley 11.683 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..."*; y concluye con la prescripción de aprehender al efecto la intención real de los contribuyentes si con motivo de tales *"...actos, situaciones y relaciones económicas ellos acudiesen 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"*<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> Dice al respecto Casado Ollero que "la calificación de los hechos que interesan al actual sistema tributario constituye una función estrechamente relacionada con la actividad cognoscitiva de la Administración, que primero tiene que obtener conocimiento (por declaración del propio interesado o por suministro o captación) de los hechos, datos y elementos fiscalmente relevantes para, acto seguido, calificarlos. Pero lo que sucede, de una parte, es que tanto la actividad cognoscitiva como la calificadora de la Administración se han venido concibiendo (implícitamente) como actividades funcionalmente vinculadas y dependientes del procedimiento de comprobación; mientras que, de otra, la función comprobadora de la Administración se ha ceñido explícitamente a los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible (art. 109, LGT); con la particularidad, en fin, de que la Administración tributaria continúa estando más preparada o, al menos, (pre)dispuesta a comprobar los hechos declarados que a investigar los omitidos o, simplemente, silenciados por los contribuyentes" (Boletín AAEF, diciembre 2000, ps. 55/56).

<sup>5</sup> Es ilustrativa la lectura del Comentario Oficial, elaborado por el entonces Ministerio de Hacienda con motivo de la sanción del dec.-ley 14.341/1946, que explicó la razón de la norma en los siguientes términos: "La verdadera naturaleza de estas operaciones o situaciones económicas a que la imposición se dirige depende generalmente de un complejo de elementos entre los que suelen jugar preponderante papel los fines reales que los particulares persiguen, y los medios y condiciones en que esos fines deben alcanzarse. En la gran mayoría de los casos, las figuras y estructuras

La redacción de la cláusula coincide, en lo fundamental, con las establecidas más tarde por el Anteproyecto de Código Tributario nacional, de 1963<sup>6</sup>, y por el Modelo de Código Fiscal para la América Latina<sup>7</sup>, que se refieren a las formas manifiestamente inapropiadas.

La utilización del adverbio *manifiestamente* se presta aquí a dos sentidos. Uno es calificar el alcance del verbo, que se expresa en forma negativa. Así, lo manifiesto connotaría la extensión del no ser referido a las formas empleadas, de donde se concluiría en que el uso de tales formas se reconduciría cuando el no ser sea manifiesto. O, para construirlo en su sentido positivo —que la buena técnica legislativa hubiera debido emplear—, cuando las formas sean claras y, evidentemente, ajenas a las concebidas como adecuadas o naturales por el derecho privado.

Puede admitirse otro punto de vista, que es el que parece indicar el recorrido discursivo de la frase. Y es que éste haya utilizado el adverbio *manifiestamente* para designar el verbo en relación con las formas que se consideran adecuadas, de donde se concluiría que lo reprochable sería el empleo de una fórmula que no se identifique con las manifiestas previstas por el derecho privado. No es lo mismo decir que la recalificación se autoriza cuando se utilice una forma manifiestamente inadecuada (notoria, clara, evidente), que expresar que se autoriza cuando no sea manifiestamente la que el derecho ha previsto como típica para esa situación. La más adecuada es, *a contrario sensu*, la manifiestamente adecuada, que, como dijo un tribunal extranjero, es la que se tiene al alcance de la mano, la que elegiría cualquier hombre de negocios, la prevista naturalmente y que no necesita de rodeos. Este último sentido encuentra apoyo y se conecta con el final de la tortuosa redacción dada al art. 2º, que permite al intérprete descalificar la elegida y aplicar la más adecuada. Esta

---

jurídicas que aquéllos empleen en sus actividades serán los signos más seguros para conocer la verdadera significación y naturaleza de las operaciones y situaciones que les conciernen.

“En algunos casos, sin embargo, y por muy diversas razones (conocimiento impreciso del derecho, motivo privado para ocultar una situación dada, propósito de substraerse a la justa imposición, etc.), las operaciones y situaciones económicas aparecen revestidas de formas y estructuras jurídicas radicalmente inapropiadas, o que no son —como dice el artículo— manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes. Si en tal supuesto pretendiera el Fisco atenerse a la exterioridad jurídica para imponer lo que por su verdadera naturaleza económica no está gravado, o si, a la inversa, pretendiera el contribuyente substraer a la imposición lo que está en realidad gravado, tanto uno como otro propugnarían la aplicación de la ley tributaria de un modo discordante con su fin y significación económica propios y, en definitiva, en una forma que desconocería la verdadera naturaleza del hecho imponible”.

<sup>6</sup> Art. 5º del Anteproyecto de Código Tributario nacional, de 1963, elaborado por Giuliani Fonrouge: “Para determinar la verdadera naturaleza de los hechos generadores de tributos, podrá atenderse a las situaciones o actos verdaderamente realizados con prescindencia de las formas jurídicas que los exterioricen. Cuando se adopten formas o estructuras manifiestamente inadecuadas y ello se traduzca en apreciable disminución impositiva, se prescindirá de tales formas o estructuras y se apreciará su contenido de acuerdo con su significación económico-financiera”.

<sup>7</sup> Art. 8º, Modelo de Código Tributario para América Latina: “Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo. Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien podrá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.

“Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas”.



interpretación coincidiría con la tesis tradicional de Hensel<sup>8</sup>, quien, al referirse a la cláusula general prevista en la Ordenanza Fiscal alemana de 1919, hacía notar que el hecho con relevancia no debía ser hallado en el abuso de las otras formas jurídicas, sino en el no uso de las formas típicas consideradas por el legislador.

Podría teorizarse diciendo que si el legislador desautoriza las formas que se aparten manifiestamente, consagra la recalificación de los negocios *contra legem*, mientras que si pretendió designar aquellas que no se identifican con las manifiestamente adecuadas, puede calificar no sólo los negocios *contra legem*, sino también los *in fraudem legis*. Acudir en auxilio de la realidad económica para inclinar el fiel de la balanza hacia un campo u otro es volver al punto de partida, desde que el principio calificador del art. 2º cumple la función de dar contenido y alcance a tal principio.

En nuestra opinión, debe abandonarse esta literalidad. Las formas jurídicas son adecuadas o no. No son ni manifiestamente inadecuadas, ni manifiestamente adecuadas. Con consagrar el principio de la correspondencia entre forma y contenido es suficiente para que, luego, bajo la teoría jurídica general, se determine el campo de aplicación. En suma, creemos que la distinción gramatical carece de relevancia jurídica, porque siempre, de una manera u otra, se cae en el abuso de las formas<sup>9</sup>.

El principio calificador edificado sobre la expresión “formas inadecuadas” (o sus sinonimias *atípicas, inapropiadas, anormales*) absorbe conductas que denuncian distintos niveles de desajuste entre forma y contenido, pero cuya finalidad es identificar aquella conducta que, cercana a la economía de opción, se distingue de ella por el recorrido artificial que autoriza a tener por verificado el hecho imponible. La desestimación de las formas depende del desvío causal; la dificultad surge cuando se trata de establecer la transgresión indirecta, que se ampara en la legitimidad provisorio que al resultado de la acción, le confiere una norma de cobertura. Todo resulta aún más confuso cuando la *motivación* de la conducta se encamina a la obtención de un resultado económico que, en el plano fiscal, a diferencia del civil, no es un resultado *prohibido* sino un resultado aliviado del impuesto.

Sólo cuando la divergencia consciente entre medio y resultado pueda ser constatada por el desajuste objetivo entre el negocio jurídico exteriorizado y su sustancia real podrá aplicar el intérprete su potestad para reconducir los efectos fiscales de la transacción. Destacamos lo de consciente, porque como bien señala Ruiz Almendral, la intencionalidad está presente en todos los supuestos de fraude, pero no es un elemento constitutivo de la norma anti-fraude, por lo que se reconduce siempre a la verificación de los elementos objetivos previstos en la norma<sup>10</sup>.

No se nos escapa la sensación paradójica que provoca, de un lado, la necesidad de objetivar el desajuste entre forma y sustancia y, de otro, la referencia a las intenciones o motivos, relativas al ahorro de impuesto o ajenas a él, que se suponen jurí-

<sup>8</sup> HENSEL, *Diritto tributario*, traducción de la 2ª ed. alemana de Dino Jarach, Milán, 1956, p. 146.

<sup>9</sup> Sostiene Rosembuj que el planteamiento de Hensel sobre el no uso de las formas legales típicas es, no obstante, la otra faceta del abuso de derecho, que puede consistir en el comportamiento por acción u omisión (el no uso del derecho); que se completa con la persecución del fin inmediato —el móvil— del resultado económico, a través del uso de formas distintas a las típicas y amparadas por la ley (ROSEMBUJ, Tulio, *El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, 1994, p. 180).

<sup>10</sup> RUIZ ALMENDRAL, Violeta, “El denominado conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Un análisis de la norma general contra el fraude a la ley tributaria en España”, *Revista del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario* (ILADT), editada por el Instituto Venezolano de Derecho Tributario, nro. 2, año 2006.

dicamente irrelevantes. Son precisamente esas motivaciones las que también demandarán su constatación formal, con fuerza probatoria.

La desestimación de las formas suele ser más fácilmente identificable cuanto mayor es el desvío causal; los problemas surgen cuando se trata de establecer la transgresión que se ampara en la legitimidad provisoria que, a la acción, le confiere las normas del derecho privado, y que le otorgan al resultado económica tutela legal.

El *abuso de las formas* es la prueba que demuestra una apariencia que esconde la realidad gravada. No es el resultado, sino el camino artificial, apartado del cauce normal del derecho, lo que debe ser advertido.

Desde nuestra visión, el art. 2º, al sentar el principio de la *prevalencia de la sustancia sobre la forma que no la respeta*, introdujo un estándar tendiente a objetivar la intención del contribuyente, como es el abandono de los caminos normales previstos por el derecho para la obtención de un determinado resultado económico. Aunque aparezcan fundidos —o confundidos— en la norma, conviven en ella, el principio y la prueba de su acreditación, pues no otra cosa parece indicar la referencia al uso desviado de formas y estructuras jurídicas. No obstante, esta prueba, que en ciertos casos es más fácil de objetivar por el desajuste notorio del propio negocio con su causa típica, se “subjetiviza” en el negocio indirecto y en el fraude a la ley. Porque aquí la correspondencia que se altera no es tanto la de la forma y el contenido del propio negocio, sino la congruencia del medio instrumental con el fin tutelado por el derecho tributario. De ello parece concluirse que, en principio, no debiera prescindir, el intérprete, de las motivaciones que llevan al particular a elegir un camino menos usual para la obtención de un resultado económico. Sin embargo, las motivaciones que pueden guiar a un sujeto a tomar tal o cual camino son indiferentes o irrelevantes para el derecho, a menos que ellas puedan ser objetivadas en fórmulas que revelen intencionalidad.

En consecuencia, la técnica receptada por el legislador argentino se inserta dentro de las cláusulas antiabuso<sup>11</sup>. Incluye los fraude de ley y el abuso de formas, y aunque estas nociones han sido poco desarrolladas en el derecho argentino, las dos quedan comprendidas en el abuso de derecho como acción contraria al fin de la ley (art. 1071, CCiv.). Esta conclusión es extensible al nuevo ordenamiento español, si es que se comparte la opinión de García Novoa cuando afirma “sea cual sea la denominación utilizada por el legislador, lo cierto es que el art. 15, LGT (bajo el término *conflicto en la aplicación de la norma tributaria*) introduce una cláusula general como instrumento de lucha contra la elusión fiscal y, en concreto, una cláusula antiabuso”.

En suma, la tensión entre forma y contenido ha intentado ser resuelta mediante la recalificación de las formas jurídicas que se consideran abusivas. Así, pues, una forma jurídica sin sustancia económica juzgada adecuada a dicha forma puede ser recalificada por ser considerada abusiva, pero en este caso siempre se exigirá cierto grado de artificialidad en los pasos que se recorren para la obtención de un resultado económico fiscalmente menos oneroso. La ley no ha incorporado las doctrinas del

<sup>11</sup> En contra, Jarach, quien al dar la bienvenida a la introducción de la cláusula a la ley procesal afirmaba: “Es necesario aclarar que el principio acogido por el nuevo decreto es un instrumento para evitar las evasiones (en el sentido de omisión de impuesto) sin ocurrir a los procedimientos fiscalistas que los legisladores han imaginado muchas veces y que consisten en la creación de hechos imponibles complementarios o sustitutivos... o bien, en cláusulas generales tendientes a reprimir eventuales ‘abusos’ de las formas jurídicas, como las conoce el derecho alemán” (JARACH, Dino, “La interpretación de las leyes fiscales según el decreto del PEN nro. 14.341/46”, JA, Sección Doctrina, año 1946, p. 16. La postura es ratificada más tarde en el *Curso superior de derecho tributario*, Cima, Buenos Aires, 1969, p. 237).

*business purposes* o razones económicas válidas, ajenas a la fiscal. De hecho, si se considera que existe un derecho del contribuyente al ahorro de impuesto, la búsqueda de tal ahorro no puede, por sí misma, ser la razón que se esgrima para tachar la forma jurídica. No obstante, en los hechos, frente a cierta artificialidad del recorrido jurídico, será el contribuyente quien deberá probar la existencia a razones ajenas a la fiscal que convalide el resultado alcanzado bajo la forma sospechada de elusiva.

#### IV. ¿CÓMO OBJETIVAR LA DISCORDANCIA ENTRE SUSTANCIA Y FORMA?

Las pautas objetivas son necesarias porque luego de muchas idas y vueltas, el intérprete debe definir cómo concretar una fórmula indeterminada. En este escenario, la respuesta a los siguientes interrogantes pueden ayudar a transitar la huella que recorre la calificación:

1. ¿Existe un cauce jurídico predeterminado para el logro de un resultado económico?
2. ¿La elección de una fórmula negocial alternativa es legítima para el derecho común?
3. ¿Existen razones económicas ajenas a la fiscal que justifiquen la elección?
4. ¿Produce el negocio jurídico alternativo otros efectos jurídicos frente a los terceros?
5. ¿Existe perdurabilidad en la forma asumida, o el esquema será abandonado una vez lograda la huida del impuesto?
6. ¿Las estructuras empleadas son típicas o atípicas?
7. ¿Existen otros órganos del Estado encargados de verificar la adecuación de la forma elegida con su causa típica? (por ej., Bancos Centrales, Comisiones de Valores, autoridades regulatorias, etc.).
8. ¿Son justificadas las formas empleadas a través del acto o conjunto de actos coligados, porque agregan algún valor para las partes en la relación negocial?
9. ¿Obedece la forma elegida a prácticas comunes a cierto tipo de operaciones comerciales, sectoriales o de mercado?
10. ¿Depende el ahorro de impuesto de otras circunstancias ajenas al contribuyente?
11. ¿La evitación del impuesto computa, además del directamente considerado, cualquier otra clase de costo fiscal asociado, de manera que contemple la presión fiscal total sobre la transacción?
12. ¿En la consideración de esa ecuación fiscal de incidencia, tiene relevancia que el impuesto se desplace de un sujeto a otro?
13. ¿Se considera que la conducta ha sido guiada por el interés individual de una empresa, o se computa el interés del conjunto económico al que ella pertenece?

#### V. LÍMITES A LA POTESTAD CALIFICADORA DE LA ADMINISTRACIÓN

Frente a las acciones y reacciones que conlleva el fenómeno de la elusión, constituye un desafío actual fijar las consecuencias de los esquemas de planificación tributaria, que utilizan construcciones jurídicas que la administración tributaria considera "inadecuadas" en distintos grados. Establecer esas pautas contribuirá a limitar, como alguien señaló, el abuso de la cláusula antiabuso. Es necesario, pues, crear conciencia sobre este punto, para evitar que legítimas economías de opción sean recalificadas no solamente a los efectos de obtener un mayor impuesto, sino, lo



que es más grave, con la indeseable secuela de ser denunciados ante los tribunales criminales por evasión.

El errático comportamiento de las administraciones y tribunales frente a esta cuestión queda bien demostrado por los repertorios de jurisprudencia, que exhiben sentencias definitivas que terminaron declarando la existencia de ahorro legítimo de impuestos, allí donde el Fisco y otros jueces inferiores creyeron advertir fórmulas negociales no sólo elusivas, sino destinadas a ocultar la realidad de manera dolosa.

Frente a los desvíos que alimentan cláusulas de este tipo, vuelve, con recurrencia, la duda que divide a la doctrina acerca de si los valores en juego no encuentran mejor satisfacción con el simple expediente de recurrir a los institutos generales del derecho.

La tarea de calificación y recalificación de formas jurídicas inadecuadas debe ser realizada con extremo cuidado de las circunstancias de tiempo, causa, motivación, documentación y exteriorización de los hechos. En particular si se pretende extraer de aquellas consecuencias no sólo fiscales, sino sancionatorias.

Dos advertencias extraídas de un fallo <sup>12</sup> deben ser formuladas:

*La autonomía del derecho tributario no implica dejar de lado la unidad total del orden jurídico ni volver irrelevantes las formas del derecho privado.*

Las formas jurídicas consideradas válidas para el derecho privado (art. 1205, CCiv.) no pueden, sin más, ser desconocidas por el derecho tributario en los efectos que generan. Ello implica que sin negar la autonomía calificadora del derecho tributario para la creación de figuras con un contenido diferente al derecho privado, si el derecho tributario no definió expresamente la situación tributaria, no puede el intérprete, con el solo arbitrio de recurrir a la realidad económica, desconocer los efectos de relaciones jurídicas entabladas al amparo del derecho privado, y que por ello merecen la tutela de los tribunales. El derecho, como sistema jurídico, debe conferir estabilidad al conjunto de relaciones jurídicas entabladas por las personas que creen sinceramente gozar de los derechos que han establecido, a menos, naturalmente, que exista un uso abusivo de las normas.

*El Fisco no puede invadir el campo de la libertad de contratación prescribiendo qué contratos deben suscribir los particulares, si los que han suscripto se juzgan adecuados para el cumplimiento de los fines tutelados por el derecho.*

Una observación merece ser destacada porque equilibra dos valores que merecen tutela, como son la autonomía de la voluntad de los particulares y el derecho del Estado a reaccionar contra los quiebres de la ley, aun los indirectos. En la medida de que no exista desajuste entre la causa típica del negocio jurídico y el resultado económico alcanzado, no puede haber habilitación al intérprete para recharacterizar la situación a los efectos tributarios, ni proponer, por lo tanto, cuál hubiera sido el esquema jurídico que debió haberse seguido en la oportunidad.

## VI. NORMA ANTIABUSO Y ANALOGÍA

Como ya fue anticipado, una cuestión a dilucidar referida a la técnica empleada por las formulas antielusión —con indudables repercusiones en el plano sancionatorio— es la determinación de si dichas fórmulas consagran un hecho sustituto por analogía, crean una ficción o simplemente declaran el hecho imponible existente.

<sup>12</sup> Trib. Oral Penal Económico n. 3, 13/8/2004, causa "Eunekian, Eduardo s/infracción leyes 23.771 y 24.769".

El tema es complejo y no está exento de controversia, según la tesis a la que se adhiera. Para quienes admiten la analogía (superado el principio de legalidad por la vigencia de la igualdad y la capacidad contributiva) no hay demasiado inconveniente en que la norma antielusión, como producto autónomo del derecho tributario, consagre la imposición de un hecho semejante. Antes bien, de esta manera, la cláusula general vendría a cubrir el déficit del principio de legalidad que se le reprocharía a la Administración bajo tales circunstancias, salvadas así por la norma que le habilitara a extender el hecho imponible.

## VII. ¿ES PUNIBLE LA ELUSIÓN?

Existe un correlato entre lo analizado en el punto anterior y la potestad sancionadora, pues parece caber aquí una de dos posibilidades. Si la elusión “evita” el hecho imponible, la cláusula general lo recrea desde la analogía, o la ficción, y por ello no corresponden sanciones de ninguna especie. Si la conducta elusiva constituye un intento de evitarlo, pero en sustancia lo verifica, queda abierta la posibilidad de sanciones contravencionales, porque se ha omitido declarar en forma correcta el impuesto.

Constituye motivo de atención determinar en qué medida la recalificación, efectuada por el fisco o los tribunales, puede terminar deslizando la conducta del plano de los efectos fiscales a las consecuencias penales<sup>13</sup>. Y la atención se transforma en preocupación por la amenaza al principio de seguridad jurídica que traduce el hecho de que personas decentes se encuentren, de repente, expuestas no ya a una mera sanción pecuniaria, sino a un proceso penal.

Ni los sistemas positivos ni la doctrina mantienen una posición uniforme sobre la aplicación de sanciones al elusor. Pero advertimos que lo discutido gira en torno a la posibilidad de aplicar sanciones de tipo pecuniario, porque parece ya un tema superado en todos lados que la elusión no puede confundirse con la evasión, ni constituye un delito.

Colocados en el plano infracciones, parecen convincentes las razones dadas para excluir toda sanción. Esta fue la posición que siempre adoptó, por ejemplo, la Ley General Tributaria española<sup>14</sup>.

El análisis debe iniciarse con la afirmación de una idea muy básica: *no hay hecho punible si no hay hecho imponible*, toda vez que sólo puede ser punible “el obligado”, es decir aquel deudor de la obligación tributaria que nació como consecuencia de la verificación del hecho imponible.

De ahí que parece fácil resolver por la negativa la pregunta del acápite si es que se considera a la norma antielusiva como creadora de un hecho imponible análogo, complementario o de una ficción legal.

Por encima del encumbramiento de esta tesis, la aplicación de sanciones a la recalificación de formas jurídicas dependientes de un complejo proceso de evaluación de los caminos “adecuados” no parece respetar el principio de tipicidad legal en materia sancionatoria.

Señalamos en la materia una particularidad de la ley procesal argentina. Declara que cuando se hagan valer a los efectos fiscales formas jurídicas inadecuadas o impropias de la práctica de comercio, siempre que ello oculte la sustancia economi-

<sup>13</sup> Al respecto ver TARSITANO, Alberto, “Las formas jurídicas inadecuadas en el derecho tributario y en el derecho penal tributario”, Suplemento de Derecho Económico, La Ley, febrero 2004, ps. 169 y ss.

<sup>14</sup> Por todos, ver GARCÍA NOVOA, César, *La norma general antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, 2004, ps. 309 y ss.

ca real de los actos, se presumirá que existe la intención de defraudar al Fisco (ley 11.683, art. 47 e.). Si por forma jurídica inadecuada se identifican sólo las conductas elusivas, la ley argentina consagraría un precedente probablemente único en el mundo<sup>15</sup>. En efecto, desde una lectura literal, el texto parece indicar, en principio, que toda forma inadecuada (incluidas las elusivas) conducen a la defraudación fiscal (infracción). Y si, como se vio, se asume la identidad entre defraudación fiscal (infracción) y evasión fiscal (delito de la ley 24.769), el razonamiento podría incluso consagrar la presunción de que la elusión puede terminar en defraudación fiscal.

Esta conclusión es inadmisibles. En su reemplazo, la norma debe ser analizada desde una perspectiva más acorde a la indeterminación que traduce la expresión *forma jurídica inadecuada*. Lo que la ley administrativa hace es agregar un indicio del dolo requerido por la figura típica que se describe como *declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas*. No se agrega un tipo penal especial. Se crea sólo una presunción, que va acompañada de la exigencia de que la forma jurídica inadecuada se haga valer como construcción ardidosa que vehiculice la evasión. La *forma inadecuada* a que se refiere la norma es aquella que tiene la aptitud de ocultar, disimular, desfigurar, la realidad de los hechos que caen bajo el alcance de la ley. Con este agregado, el contribuyente puede probar que no se aplica la presunción de dolo si lo que existe es una distinta consideración sobre los alcances impositivos de negocios jurídicos y cláusulas que se exhiben abiertamente, con sinceridad, a la consideración de las autoridades fiscales.

Es más, desde una interpretación sistemática, puede entenderse que la ley no sancionó como “omisión de impuesto” (figura culposa que requiere de la “declaración jurada inexacta”) el uso de *formas jurídicas inadecuadas o impropias del comercio*, porque sólo se castiga el uso instrumental cuando tenga por objeto *ocultar la sustancia económica real de los actos*, supuesto claramente identificado con la “simulación”. Y como tal ajeno a la noción de elusión.

## VIII. EL CRITERIO DE LA REALIDAD ECONÓMICA Y EL PRINCIPIO DE CALIFICACIÓN JURÍDICA EN LAS PROVINCIAS

Las leyes provinciales han receptado el principio de calificación jurídica en su particular conexión con el de la realidad económica.

Sin duda la cláusula contenida en el Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires de 1948 es la más significativa. Por su estructura técnica y porque trazó la estela que fue seguida por otras legislaciones locales.

Al influjo de Dino Jarach —asesor de la comisión redactora de dicho Código— adoptó el principio de la consideración económica en la determinación del hecho imponible e introdujo una norma sobre calificación.

Decía el originario art. 7º: “Para determinar la verdadera naturaleza de los hechos imposables se atenderá a los actos o situaciones efectivamente radicadas, con prescindencia de las formas o de los contratos del derecho privado en que se exterioricen”. Y se agregaba en un segundo párrafo: “La elección de actos o contratos dife-

<sup>15</sup> Refiriéndose a esta disposición, Jarach observó: “...señalamos también que en ningún país, ni en aquellos que expresamente establecen normas para reprimir la evasión fiscal, en el sentido de declarar sujetas a impuesto las situaciones económicas, cuando las formas jurídicas sean inapropiadas o anormales por la intención de evitar el gravamen, se llega tan lejos como para considerar esta situación como un caso de defraudación, a menos que no intervengan otras omisiones, ocultaciones, etc. Así lo dice expresamente el Ordenamiento tributario del Reich” (JA, Sección Doctrina, 1946-III-20).

*rentes de los que normalmente se utilizan para realizar las operaciones económicas que el presente Código u otras leyes fiscales consideren como hechos impositivos es irrelevante a los efectos de la aplicación del impuesto”.*

Apuntamos una curiosidad, ya histórica. Este segundo párrafo fue eliminado mediante el dec.-ley 9146/1956, dictado por la intervención en la provincia del gobierno revolucionario que derrocó a Perón. Se esgrimió como fundamento *“que deben eliminarse las disposiciones que establecen métodos de reinterpretación extraños a los principios generales del derecho, e implican de antemano una situación de desigualdad en perjuicio de los particulares”*<sup>16</sup>.

Desde 1986 el art. 7º adopta su redacción actual, con un tercer párrafo que dice: *“Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas”*. Con la indudable influencia del “Modelo”, también se desliza el “error” de vincular la recalificación cuando exista perjuicio fiscal, lo que en principio parece desautorizar su uso cuando ello beneficia el contribuyente. Esta declaración mereció las reiteradas críticas de Jarach y marcha a contrapelo de la doctrina de la Corte Sup. y tribunales inferiores, que han hecho uso del principio de calificación también cuando beneficia al contribuyente.

Sobre las dos vertientes representadas por la ley federal y la provincial bonaerense, distintas matizaciones permiten, a los efectos de su calificación, agrupar en tres expresiones las cláusulas generales antielusión.

En el primer grupo, podríamos identificar aquellas jurisdicciones que han seguido la ley nacional y que adoptan, como presupuesto calificador, la misma letra que aquélla o el mismo principio con algún leve desvío. Se cuentan en este grupo:

— Ciudad de Buenos Aires, Código Fiscal (t.o. 1999), art. 9º: *Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se debe atender 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.*

— Provincia de Buenos Aires, ley 10.397, art. 7º: *Para determinar la verdadera naturaleza de los hechos impositivos, se atenderá a los hechos, actos o situaciones efectivamente realizados, con prescindencia de las formas o de los actos jurídicos de derecho privado en que se exterioricen. No obstante, la forma jurídica obligará al intérprete cuando la misma sea requisito esencial impuesto por la ley tributaria para el nacimiento de una obligación fiscal. Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas.*

— Catamarca, ley 4306 (t.o. 1996), art. 4º: *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*

<sup>16</sup> Sobre el dec. 9145/1956 ver LA ROSA, Ricardo, “Reformas a la legislación fiscal de Buenos Aires”, *Derecho Fiscal*, t. VI, p. 165.

éstos encuadren esos actos, situaciones o relaciones en formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económico-financiera de los contribuyentes, se prescindirá en la consideración del hecho imponible real de las mismas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado le aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como lo más adecuado a la intención real de los mismos.

— Córdoba, ley 6006, art. 4º: *Para establecer la naturaleza de los hechos imposables debe atenderse a los hechos, actos o circunstancias verdaderamente realizados. La elección por los contribuyentes de formas o estructuras jurídicas manifiestamente inadecuadas es irrelevante a los fines de aplicación del tributo.*

— Formosa, ley 865 (t.o. 1990), art. 5º: *Para determinar el gravamen fiscal se atenderá a la naturaleza de los actos o de los documentos que los instrumenten, con prescindencia de la forma externa que los interesados le atribuyen. En especial, cuando los contribuyentes sometan determinada obligación o acto jurídico a formas manifiestamente inusuales o poco comunes, de manera que su adopción haga presumir la intención de evadir el impuesto, se prescindirá de las mismas a los fines de la imposición y se aplicará el gravamen previsto en la ley impositiva para aquellos que, según las normas del derecho privado deban regular la operación realizada.*

— San Luis, ley 3883, art. 4º: *Para establecer la naturaleza de los hechos imposables debe atenderse a los hechos, actos o circunstancias verdaderamente realizados. La elección por los contribuyentes de formas o estructuras jurídicas manifiestamente inadecuadas es irrelevante a los fines de aplicación del tributo.*

— San Juan, ley 3908 (t.o. 1987), art. 20: *Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se debe atender 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 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.*

— Santa Cruz, ley 1627/1958, art. 8º: *Cuando no sea posible establecer claramente si un hecho se encuentra alcanzado por las leyes de la imposición, se determinará su verdadera naturaleza, atendiendo a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes, con prescindencia de las formas o de los contratos del derecho privado en que se exterioricen. Será, entonces, irrelevante a los efectos de la aplicación de las leyes fiscales, la celebración bajo formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrece o autoriza para definir la real intención de las partes, de actos y operaciones gravados por la ley. Para configurar tal cabal situación económica se tendrá en cuenta el conjunto de circunstancias concretas que dan origen al hecho imponible, la índole de las operaciones y actividades comerciales, industriales o profesionales o de las relaciones civiles que a él se refieran, la contabilidad correcta y metódicamente ordenada de los contribuyentes y responsables o de terceros, y los usos y costumbres de la vida económica y social.*

En el segundo grupo, se incluyen aquellos códigos que siguen la versión original del Código Fiscal de Buenos Aires (1948). En este grupo se cuentan: Corrientes, CFiscal (t.o. 1983), art. 8º; Chaco, CFiscal, art. 11; Chubut, CFiscal (t.o. 1967), art. 7º;



La Pampa, ley 271 (t.o. 1995), art. 6°; Misiones, ley 2860, art. 9°; Neuquén, CFiscal (t.o. 1997), art. 7°; Santa Fe, ley 3456 (t.o. 1997), art. 7°; Santiago del Estero, ley 5191, art. 9°.

En el tercer grupo, aparecen aquellas provincias que hacen aplicación a ultranza del principio de la realidad económica, sin referencia a la adecuación o no de los negocios jurídicos a su propia causa típica. Están aquí:

— Río Negro, CFiscal (t.o. 1997), art. 3° y Salta, ley 9/1975 (t.o. 1995), art. 3°: *Para determinar la verdadera naturaleza de los hechos imponible se atenderá a los actos o situaciones efectivamente realizados, con prescindencia de las formas o de los contratos del derecho privado en que se exterioricen.*

— Tucumán, ley 5121, art. 7°: *Los actos, hechos o circunstancias sujetas a tributación, se considerarán, conforme a su significación económico-financiera en función social, prescindiendo de su apariencia formal aunque ésta corresponda a figuras o instituciones regladas por otras ramas del derecho.*

— Tierra del Fuego, ley 439, art. 5°: *Para determinar la verdadera naturaleza de los hechos imponible se atenderá a los actos o situaciones efectivamente realizados, con prescindencia de las formas o de los contratos del derecho privado en que se exterioricen. La verdadera naturaleza de los actos, hechos o circunstancias imponible, se interpretará conforme a su significación económico-financiera, prescindiendo de su apariencia formal, aunque ésta corresponda a figuras o instituciones de derecho común.*

Estas distintas redacciones no han dado lugar a elaboraciones doctrinarias o jurisprudenciales que puedan establecer consecuencias diferentes las unas respecto de las otras, y prima, en particular en la esfera administrativa, poca precisión; por lo tanto, se aplican las mismas reflexiones ya expuestas sobre la indiscriminación de cómo se usan las nociones de realidad económica y calificación jurídica.

## IX. LA DOCTRINA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA SOBRE EL PRINCIPIO CALIFICADOR

La doctrina de la Corte Sup. siempre esgrimió el principio de la realidad económica como criterio de calificación de los hechos. La aplicó con suerte diversa, en una veintena de fallos. Se advierte una evolución positiva, porque propende a un mayor equilibrio entre la potestad de recalificar según el contenido económica de los actos y la seguridad jurídica. El *leading case* en la materia fue el caso “Cobo de Ramos Mejía”<sup>17</sup>. Allí la Corte Sup. enfrentó un caso emblemático, desde que sin estar el abuso de ninguna especie y reconociendo la validez de las formas para el derecho privado, terminó declarando su oponibilidad para el derecho fiscal. En el medio construyó la doctrina “Parke Davis” sobre el conjunto económico, tesis que nunca terminó de abandonar. Es en materia de interés de grupo donde la Corte Sup. parece más dispuesta a considerar las transacciones realizadas en abuso de la norma tributaria.

Ello no impide que en los últimos años se hallan introducidos consideraciones que atemperan el criterio de calificación, con mayor respeto a la libertad contractual

<sup>17</sup> El 6/12/1961 se produce un *leading case* en los autos “Cobo de Ramos Mejía, María Lía y otras v. Poder Ejecutivo de la Provincia de Buenos Aires s/demanda contencioso administrativa”. El caso registra un antecedente notorio. En su origen, fue decidido también a favor del Fisco por la Cámara Fiscal de la Provincia, según el voto del doctor Dino Jarach, que la integró en su primera composición.



y mayor prudencia sobre la ponderación del fin de la ley tributaria, a la que se despoja de toda omnipotencia.

En esta línea, la primera advertencia fue formulada en la causa “Autolatina Argentina SA v. Dirección General Impositiva”<sup>18</sup>, donde sostuvo en el considerando 20<sup>19</sup> que el principio de la realidad económica no puede conducir a desvirtuar lo establecido en las normas ni vulnerar el principio de seguridad jurídica.

En ocasión de definir la procedencia del impuesto de sellos sobre contratos por correspondencia<sup>20</sup>, al inclinarse por la negativa el Alto Tribunal agregó como *obiter*, una admonitoria recomendación: “...que en cuanto al principio de la realidad económica al que apela la demandada para demostrar la gravabilidad del acto y denunciar la conducta elusiva de la actora, basta decir que la prescripción de reglas claras que fijen los gravámenes y exenciones a las que los contribuyentes deben ajustar sus conductas fiscales (Fallos: 253:332; 316:1115) es el mejor sistema para evitar eventuales maniobras de este tipo”<sup>21</sup>.

Más recientemente, en los autos “San Buenaventura SRL (TF 15.541-I) v. Dirección General Impositiva”, al discutirse el efecto en el IVA de una cesión de derechos sobre parcelas integrantes de un cementerio privado, dijo: “...más allá de la calificación que tal clase de convenios pueda merecer en el campo del ordenamiento civil, no hay elementos que hagan suponer que los contratos de cesión de las parcelas del cementerio privado no se adecuen a la realidad económica de las operaciones realizadas entre la actora y sus clientes o que sean manifiestamente inadecuados para reflejar la cabal y efectiva intención perseguida por los contratantes. Por lo tanto, su tratamiento impositivo debe examinarse sobre la base de lo acordado entre las mencionadas partes (conf. arts. 1º y 2º de la ley 11.683 —t.o. en 1998— y causa E.627.XXXVIII, ‘Empresa Provincial de Energía de Santa Fe v. Dirección General Impositiva (TF 14.663)’, sentencia del 22 de febrero de 2005, entre otras)”.

<sup>18</sup> Fallos 319:3208.

<sup>19</sup> Dice el considerando 20): “Que tampoco resultan atendibles los agravios fundados en las pautas interpretativas consagradas en los arts. 11 y 12 de la ley 11.683. Ello es así pues, 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 (conf. Fallos 220:5; 243:465; 251:78; 253:47; 254:62, causas: T. 267. XXIV. ‘Tidone, Leda Diana v. Municipalidad del Partido de General Pueyrredón, y J. 13. XXV’. ‘Jawetz, Alberto s/apelación resolución de la Caja de Retiros, Jubilaciones y Pensiones de la Policía Federal’, sentencias del 22/12/1993 y del 24/3/1994, respectivamente), e importaría prescindir de *la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria* (Fallos 253:332; 315:820 y causa M. 130. XXIII, ‘Multicambio SA s/recurso de apelación’, fallada el 1º/6/993”).

<sup>20</sup> “YPF SA v. Provincia de Tierra del Fuego”, fallo del 17/4/2004.

<sup>21</sup> Sobre el tema en general ver consideraciones vertidas por el Dr. Agustín Torres en el trabajo titulado “Seguridad jurídica y jurisprudencia tributaria”, publicado en ED 200-683 (año 2003).

