

EL TRIBUTO Y SU APLICACIÓN. PERSPECTIVAS PARA EL SIGLO XXI

**(En Homenaje al L Aniversario del Instituto
Latinoamericano de Derecho Tributario)**

Tomo I

César García Novoa
Catalina Hoyos Jiménez
(Coords.)

Marcial Pons

MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES

2008

TEORÍA DE LA INTERPRETACIÓN TRIBUTARIA

Alberto TARSITANO *

SUMARIO: 1. EXORDIO.—2. NOTAS SOBRE LA TEORÍA DE LA INTERPRETACIÓN.—2.1. La acción de interpretar la Ley tributaria.—2.2. La función del intérprete.—2.3. ¿Tiene sentido que la Ley se refiera a los métodos de interpretación en general o en particular?—2.4. Voluntad de la Ley y voluntad del legislador.—2.5. Relación entre interpretación y el fin asignado a la norma tributaria.—2.6. Interpretación «*in dubio pro fisco*» e «*in dubio pro contribuyente*».—2.7. Interpretación auténtica, jurisprudencial y doctrinal.—3. MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN.—3.1. Interpretación gramatical.—3.2. Interpretación teleológica.—3.3. Interpretación sistemática.—3.4. Interpretación lógica.—3.5. El método funcional de GRIZOTTI.—3.6. El principio de la realidad económica.—3.7. Interpretación de exenciones y beneficios promocionales.—3.8. Analogía.—4. INTERPRETACIÓN Y ELUSIÓN TRIBUTARIA. EL DESAFÍO DEL SIGLO XXI.—5. EPILOGO.—6. BIBLIOGRAFÍA.

1. EXORDIO

Las pesadas cortinas no dejaban entrar la luz, salvo aquella que se filtraba por la unión de los paños. Un tenue haz caía haciendo foco sobre el expediente, como una señal que aquel hombre atribulado no podía interpretar. El resto de la habitación estaba en penumbras. «Como el lenguaje», concluyó metafóricamente. Sobre el escritorio se desparramaban leyes, antecedentes y fallos, mientras que apilados en una mesita contigua, una docena de libros entreabiertos —con sus hojas marcadas con tiritas de papel— estaban a punto de desplomarse. Leyendo las endiabladas disposiciones normativas que intentaba conciliar lo asaltó una inclinación espontánea hacia una de las partes que no alcanzaba a justificar. Era su intuición, o quizás un prejuicio del que no se podía despojar. En vano pretendió rastrear intenciones y, más que nunca, el «fin de la ley» le pareció una excusa para justificarse a sí mismo. Mientras trataba de ordenar sus pensamientos volvió a repasar los hechos y tejió conjeturas, pero el vértigo de las ideas se arremolinaba en su mente, confundiénolo. Proyectaba los efectos de su decisión y especulaba con las reacciones de los demás. No sea cosa que abriera una puerta por la que entraran quienes no habían sido invitados. Por un momento creyó encontrar un atajo para eludir las cuestiones espinosas, pero su sentido de la Justicia hizo que lo abandonara. Inmediatamente se sintió atrapado entre dos fuerzas: la

* Director de la Maestría en Derecho Tributario de la UCA. (Argentina).

del legislador —que debía actualizar en el caso— y la del Tribunal Superior, que lo iba a controlar. Al instante trató de acomodar sus razones para conformar a quienes habrían de revisar su decisión. Se sintió mezquino, egoísta. Ese comportamiento no era el que se espera de un buen juez; y él lo era. Aunque tenía la mirada perdida, pensaba. Dibujaba teoremas en el aire, que desbacia cuando no podía validarlos con los axiomas de los cuales partía. Una y otra vez repasaba los principios, edificaba silogismos, adscribía significados. De repente se detuvo. Le pareció encontrar entre tantos textos y hechos, «la norma» ajustada al caso. Con algo de excitación empezó a recorrer el camino de la motivación, que nadie le había indicado. Esbozó una sonrisa aprobatoria. Por fin había descubierto la norma individual, o la había construido. Daba igual. Respiró aliviado. Y se dispuso a redactar su sentencia. (...).

2. NOTAS SOBRE LA TEORÍA DE LA INTERPRETACIÓN

2.1. LA ACCIÓN DE INTERPRETAR LA LEY TRIBUTARIA

Interpretar es comprender el lenguaje que expresa un comunicador. En consecuencia, interpretar la ley es adjudicar un valor a las palabras empleadas por el legislador, descifrando un sentido capaz de identificar a los objetos reconocibles en su texto¹. La adjudicación de sentido comprende la incorporación de los hechos alcanzados por el enunciado normativo, o, si se prefiere, el establecimiento de las consecuencias de la previsión legal, con el trazado de un campo de aplicación material, cuantitativo, espacial y temporal, vinculado a un sujeto. Por tal motivo la interpretación es una trayectoria desde el enunciado normativo hacia la norma individual que se concreta en el caso, con una resignificación axiológica. Entonces, interpretar la ley es establecer los hechos que caen bajo su alcance². Es una acción cognoscitiva que tiende a concretar las consecuencias preestablecidas en la hipótesis genérica, tarea que incorpora, en forma dialéctica, tanto el significado al texto abstracto, como la subordinación causal al presupuesto de hecho. Como la ley manifiesta los supuestos de acaecimiento, la interpretación se convierte en un desarrollo, que procura extraer el contenido que ella objetiva; entonces se traduce en el acto epistémico, que transita desde la literalidad ecuaníme del legislador a su espíritu adaptado al caso, hasta componer «la norma» que se integra con cualidad metódica en el orden jurídico.

Si bien el Derecho tributario posee una reconocida autonomía, la interpretación de sus normas no puede abstraerse de los cánones elaborados por la hermenéutica general. Es fácil de observar que cuando el intérprete ensaya soluciones, o plantea problemas, cae por fuerza de gravedad jurídica en un vínculo metodológico con aquellas construcciones elaboradas por la teoría general y la filosofía del Derecho. Los interrogantes que indagan sobre la naturaleza de conceptos axiomáticos

¹ P. DE BARROS CARVALHO, *Derecho tributario. Fundamentos jurídicos de la incidencia*, Buenos Aires, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, 2002, p. 89.

² D. JARACH, *Curso de Derecho tributario*, 3ª ed., Buenos Aires, 1980, p. 264; C. ALCHOURRÓN, y E. BULYGIN, *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*, Buenos Aires, Astrea, 1987, p. 113.

como *lenguaje, ciencia jurídica, derecho, ley, norma, conducta, acción*, etc., influyen decididamente los estilos de interpretación. Así como las respuestas sobre *el qué, el cómo, el para qué y el por quién* de la interpretación. Preguntas y respuestas, no tienen un orden establecido, porque toda prioridad dependerá de la postura que se asuma.

Mas el sostener que la interpretación de la Ley tributaria sigue los cánones de la hermenéutica jurídica general no significa que se disminuyan aquellos rasgos referidos a la autonomía dogmática del Derecho tributario que enmarcan, condicionan o inspiran el discurso interpretativo, ni insensibilidad para registrar los problemas particulares, como el papel de la doctrina de la interpretación frente a la elusión. El principio de legalidad, como eje de la relación jurídico tributaria en la tradicional concepción de HENSEL, BLUMENSTEIN, GIANNINI, SÁINZ DE BUJANDA y JARACH, impone claros límites a la discrecionalidad del intérprete. El principio de capacidad contributiva lo orienta en la construcción de sentido.

Según la prestigiosa clasificación de SAVIGNY³, los elementos para considerar en la interpretación de la ley son: 1) *elemento gramatical*: relativo a la semiótica, la sintaxis y la pragmática del lenguaje y al conocimiento del lenguaje jurídico; 2) *elemento lógico*: que articula las reglas que forman todo pensamiento, 3) *elemento histórico*: referido al contexto que acompaña a la ley en su vigencia, y 4) *elemento sistemático*: factor de unidad e integración de normas e instituciones dentro del Derecho. Estos elementos, deben ser considerados y coordinados, y en cada caso concreto, las circunstancias precisas son las que le darán el valor o la preponderancia a uno por sobre los demás. Sin embargo es válida la observación de que todos los métodos de interpretación son sólo «potencialmente» admisibles en el Derecho tributario, desde que un método puede ser opuesto a otro⁴.

Vale la pena advertir que aquí nos referiremos a la interpretación judicial. Es decir aquella que dirime un conflicto de interpretaciones subyacentes a la oposición de intereses que se dirimen ante un juez. Desde ya que, en algún sentido, no sólo el juez interpreta. Lo hacen los organismos fiscales, cuando determinan de oficio los impuestos. También los contribuyentes al tiempo de liquidar sus impuestos. Y por supuesto la doctrina, cuando argumenta sobre el alcance de la ley. Pero sólo el juez construye desde los preceptos generales la «norma» individual que se aplica al caso, con fuerza de verdad legal y que a partir de allí también integra el sistema jurídico. El enunciado interpretativo, que se erige de entre los varios posibles, será verdadero si hace cosa juzgada material; falso, si es revocado. Con estas precauciones, podría admitirse que el juez crea Derecho, aunque en rigor de verdad sólo lo esté recreando.

La circunstancia de que el hecho imponible se estructure sobre manifestaciones de capacidad contributiva, derivadas a su vez de situaciones económicas, no modifica los métodos o las técnicas de la interpretación. El hecho de que dicho sus-

³ F. K. VON SAVIGNY, *Sistema de Derecho romano actual*, Madrid, Centro Editorial Góngora, p. 185.

⁴ F. MARTÍNEZ, *Derecho tributario argentino*, Tucumán, Imprenta de la Universidad de Tucumán, 1956, p. 20

trato económico se revele en actos y negocios jurídicos cuya adecuación entre sustancia y forma deba ser contrastada agrega un condimento importante a la hora de la calificación jurídica, y allí se plantea, quizás, el desafío mayor para el intérprete. Sin embargo, en modo alguno podría decirse que esta complejidad altera la naturaleza de la interpretación tributaria, colocándola en un andarivel hermenéutico desgajado de la *teoría general del Derecho*. Al fin y al cabo todo se resume en un presupuesto de hecho descrito en una hipótesis de incidencia legal, cuya verificación en la realidad concreta origina una obligación jurídica.

Nuestro estudio se propone describir las normas (con lo cual puede denominarse a este trabajo como un esbozo de «metateoría») y los principios ordenadores que han sido expuestos por la doctrina y la jurisprudencia como métodos o técnicas de interpretación. Usamos el término «describir» para explicar qué hacen los jueces frente a un caso concreto que deben resolver por aplicación de normas generales. Claro que siempre existe la pretensión de extraer de esa experiencia práctica un principio que sirva de regla interpretativa. No pretendemos «prescribir» (recomendar) qué debieran hacer. Por eso el acápite habla de «teoría» y no de «doctrina»⁵. Por encima del valor relativo de las clasificaciones, que sólo entendemos como funcionales a la comprensión del fenómeno, advertimos que la letra y el fin de la ley serán los instrumentos que contienen a todas las técnicas o estilos que se plantean para adscribir un significado a las normas.

2.2. LA FUNCIÓN DEL INTÉRPRETE

En la interpretación convergen dos conciencias —la del legislador y la del juez— sobre una forma objetivada: el texto de la ley⁶. Al desentrañar el caso concreto mediante la calificación jurídica, la propuesta normativa se reconstruye y actualiza en una realidad fáctica. Previamente, el texto ha sido comprendido, aceptado y finalmente reproducido desde la propia subjetividad del intérprete. El juez nunca termina de desprenderse de todas las predisposiciones que lo influyen a la hora de decidir, por la sencilla razón de que ni siquiera tiene conciencia de todas ellas. Estas predisposiciones se alimentan, en el mejor de los casos, con valores, experiencias y formación profesional, pero también de prejuicios, hábitos psicológicos e ideologías, que hacen que si bien el juez es neutral respecto de las partes, no puede negarse a sí mismo.

La incardinación del presupuesto fáctico en la previsión legal se conoce con el nombre de *calificación jurídica*. En materia tributaria, la calificación adquiere una

⁵ GUASTINI distingue entre un estudio científico de la interpretación jurídica y un estudio doctrinal de la misma para llegar a sostener que sólo un estudio descriptivo de lo que es la interpretación jurídica puede ser entendido como una teoría acerca de la misma. Mientras que un estudio doctrinal o prescriptivo acerca de la interpretación es un estudio ideológico o político pero nunca científico. M. C. GIMENO PRESA, *Interpretación y derecho: Análisis de la obra de Riccardo Guastini*, Bogotá, ed. Departamento de publicaciones de la Universidad de Colombia, 2001; p. 73.

⁶ Son conocidas las diferencias que sobre el rol del juez sostienen, de un lado, las escuelas formalista y realista, y del otro, la positivista y *iustnaturalista*.

complejidad específica debido a que el hecho imponible puede ser un estado (patrimonio), una transacción (consumo) o un resultado (renta), cuyo contenido se revela a través del uso de formas jurídicas (actos jurídicos). Es allí donde el intérprete debe calificar, primero, el acto o negocio jurídico, para luego incorporarlo o no a la ley tributaria. Caben aquí algunas observaciones fundamentales. La primera es que no interesa el nombre atribuido por las partes a una relación comercial sino los efectos jurídicos que derivan de ella; la segunda, que no se puede calificar por el resultado práctico; y la tercera, que corresponde la *recalificación*, entendida como reconducción al hecho imponible, cuando las formas jurídicas exteriorizadas revelen un uso instrumental que desnaturaliza la causa típica del propio negocio jurídico.

El intérprete completa con la calificación jurídica el proceso de interpretación. De esta forma declara la existencia o no del hecho imponible. El término «hecho imponible» bien puede ser considerado como un espejo que refleja aquel proceso, ya que la expresión se emplea con un doble propósito. Sirve tanto para describir la hipótesis de incidencia abstracta prevista por la ley como el hecho fáctico que la verifica, operaciones que se manifiestan en dos momentos, lógico y cronológico⁷.

2.3. ¿TIENE SENTIDO QUE LA LEY SE REFIERA A LOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN EN GENERAL O PARTICULAR?

JARACH sostiene que así como el legislador establece los hechos imponibles, también puede fijar los métodos de interpretación para juzgar sus alcances⁸, con la importante consecuencia de fulminar las decisiones que se aparten del criterio legislativo. Lo influía, sin duda, su interés en la consagración legislativa del *método de la significación económica*, al cual nos referiremos más adelante. La Corte Suprema argentina llegó a sostener que la referencia en la Ley tributaria a un método en particular era una consecuencia de la autonomía del Derecho tributario⁹.

A nosotros nos parece que toda referencia de este tipo consagra una redundancia; por lo tanto debe ser evitada. Poco agrega decir que *todos* los métodos de interpretación son aplicables, a menos que se le asigne a la frase un rol didáctico, para contrarrestar una creencia errónea. Nos parece que este es el sentido que corresponde asignar al primer párrafo del art. 5 del Modelo de Código Tributario para la América Latina (*las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho*), precepto que se adopta para prevenir la expansión de los *métodos especiales* de interpretación (*funcional y de la realidad económica*)¹⁰.

⁷ La expresión *hecho imponible*, de aceptación universal, manifiesta un doble sentido (anfibológico), como tal ambiguo. G. ATALIBA la criticó duramente. El exquisito jurista brasileiro propuso la expresión *hipótesis de incidencia* para reemplazar la previsión legal del hecho y reservar la de *hecho imponible* para designar al hecho efectivamente acontecido en la vida real. *Hipótesis de incidencia tributaria*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1977, p. 51.

⁸ J. JARACH, «La hermenéutica en el Derecho tributario», en *Revista La Información*, vol. LXIII, p. 775.

⁹ Fallos. 251:379 (M. L. COBOS DE RAMOS MEJÍA y otros).

¹⁰ En esta dirección, las II Jornadas del ILADT (México, 1958) recomendaron: «Las teorías de interpretación funcional y de la realidad económica sostenidas por la doctrina, podrán aplicarse no en forma exclusiva,

Con este mismo alcance es nociva la incorporación a la ley de reenvíos a una realidad económica que se presupuesta en el hecho imponible, que nada agregan si es que, en rigor de verdad, no ha sido objetivada por la norma con excepción del marco jurídico general ¹¹.

Por lo demás afecta el principio de la *división de los poderes* decirle al juez cómo debe hacer su tarea.

2.4. VOLUNTAD DE LA LEY Y VOLUNTAD DEL LEGISLADOR

VANONI señaló que el primer problema que enfrentó la teoría de la interpretación es resolver qué se entiende por voluntad de la ley y cuáles son los procedimientos para establecerla. El «método histórico evolutivo» que propuso para dar respuesta al interrogante considera que una vez que la voluntad del legislador se manifiesta en la ley, se independiza de aquél, y toma vida propia, ajustada a las circunstancias vigentes al tiempo de su aplicación ¹².

A resguardo de muchas matizaciones, una corriente de la doctrina identifica la voluntad de la ley con la voluntad del legislador (*teoría subjetiva*), asignándole a los antecedentes de formación de la ley la máxima importancia a la hora de establecer el significado manifestado, ya sea a través del propósito declarado en las palabras o el presumido de su intención. La otra corriente de la teoría interpretativa (*teoría objetiva*) establece que la ley se manifiesta como objeto comunicado con vocación de trascendencia, y que sus palabras y fundamentos quedan desmembrados del espíritu de quien las creó como un material puro, asequible al intérprete como producto independiente ¹³. ¿Qué debe hacer el juez? Actualizar la voluntad del legislador que se objetiva en la ley por el sentido comunicado, acción que deja entrever que la voluntad del legislador es un medio más para establecer la voluntad de la ley ¹⁴.

cuando así corresponde a la naturaleza de los hechos gravados, pero siempre con sujeción a los principios jurídicos que deben regir la interpretación».

¹¹ GONZÁLEZ GARCÍA, *La interpretación...*, p. 67, destaca que: «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».

¹² E. VANONI, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1973, pp. 218 y 300.

¹³ Como reacción a la teoría subjetiva surgió, en Francia y en Alemania, *el método de la libre investigación del Derecho*. Esta escuela vinculó la tarea del intérprete a la aprehensión de una conciencia jurídica popular que, en cuanto evolutiva, debía ser acompañada en su desarrollo histórico. El Derecho, bajo esta concepción, posee un dinamismo que trasciende la voluntad del legislador para recalar en las relaciones e intereses que operan en una realidad social siempre cambiante. La crítica a esta teoría, como bien se sabe, reparó en la maleabilidad de esa *conciencia jurídica popular*, actualizada por el encargado de componer intereses y, por ello mismo, destacó la amenaza a la seguridad jurídica que representa desdibujar las fronteras que separan la función del legislador de la del intérprete. En un término medio, puede ubicarse la *doctrina del método histórico evolutivo*, a la que podemos adscribir a VANONI. Éste sostiene que, una vez que la voluntad del legislador se objetiva en la ley, se independiza de ella y adquiere una vida propia, ajustada a las circunstancias vigentes al tiempo de su aplicación. El aporte de esta escuela es actualizar el Derecho para adaptarlo a una realidad viva y compleja, aunque sin llegar al extremo de transformar a los jueces en fuente de Derecho.

¹⁴ E. SIMÓN ACOSTA, *El derecho financiero y la ciencia jurídica*, Bolonia, Publicaciones del Real Colegio de España, 1985, p. 321.

Pocos han descrito esta dialéctica entre la ley, el juez y el texto, con la riqueza que lo hace BETTI en su sistematización de los cánones hermenéuticos concebidos desde antiguo por la doctrina civilista, pero que sin duda son idóneos para gobernar la interpretación en otras ramas del Derecho y fundar una teoría general de interpretación ¹⁵.

2.5. RELACIÓN ENTRE INTERPRETACIÓN Y EL FIN ASIGNADO A LA NORMA TRIBUTARIA

El orden de relación económica que disciplina la norma tributaria es el que la diferencia de las otras normas, pero en ello se consume toda su particularidad, siendo tan sólo una norma jurídica ordinaria; una ley en sentido formal y material.

Los tributos tienen una naturaleza coactiva, basada en el poder de imperio del Estado, pero éste se agota con la sanción de la Ley tributaria. La ley finiquita toda supremacía y el único poder subsistente es el derivado de la relación jurídica que se crea como consecuencia de la ley y que pone a los contribuyentes en una situación de igualdad entre sí y respecto del Estado.

La interpretación se encamina a perpetuar los valores y los intereses que se juzgan protegidos por la ley. Es por ello que es necesario determinar cuál es el interés protegido por la norma tributaria, si se comparte su identificación termina influyendo sobre los estilos de interpretación.

Según el consenso mayoritario, el fin que identifica a las normas tributarias es el interés fiscal (*la recaudación*). Si nos mantenemos en la postura que el interés tutelado es el que tiñe la interpretación de la norma que lo ha objetivado, asociar este interés con la recaudación provoca una visión parcial y desliza su aplicación de manera tendenciosa ¹⁶. Es indiscutible que el fin de la norma se encuentra ligado a la consecución de recursos públicos, pero esta comprobación, más propia de las finanzas públicas que del Derecho, deja latente siempre que el ingreso producido es el resultado de la configuración de un hecho imponible que revela capacidad contributiva. De ahí que sin el concurso de esta última se desfigura el fin del Derecho tributario, que debería estar asociado a tutelar la doble perspectiva que ofrece: la de legitimar el poder estatal para crear impuestos y la de garantizar al contribuyente que éstos no rebasen sus posibilidades.

¹⁵ E. BETTI, *Interpretación de la ley y de los actos jurídicos*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1975, p. 32. Los cánones son: 1) canon de la *inmanencia* o canon de la autonomía hermenéutica, que intenta aprehender el espíritu o pensamiento del legislador; 2) canon de la *totalidad y coherencia de la consideración hermenéutica*, refiere a la correlación existente entre las partes constitutivas de un todo común y la recíproca iluminación del significado entre el todo y sus elementos constitutivos; 3) canon de la *actualidad del entender* obedece a la exigencia del sujeto de captar la norma, adaptarla y aplicarla al caso, ya sea de manera extensiva, restrictiva o, aun analógica, y 4) canon de la *adecuación del entender o canon de la correspondencia o consonancia hermenéutica*, por el cual el intérprete debe esforzarse en poner la propia actualidad en íntima adhesión y armonía con la incitación que le llega del objeto, de modo que una y otro vibren en perfecto unísono.

¹⁶ C. LOZANO SERRANO, *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho financiero y tributario*, Madrid, Civitas, 1990, p. 81.

Si concebimos al fin de la ley de este modo, tendremos un sentido más completo y compensado, pues podremos encontrar un principio calificador que, sin preconceptos, ayude al intérprete a sopesar los intereses públicos e individuales en la aspiración superadora de alcanzar el bien común, como norte que inspira al Estado de Derecho.

2.6. INTERPRETACIÓN «*IN DUBIO PRO FISCO*» E «*IN DUBIO PRO CONTRIBUYENTE*»

Los dos adagios de origen romano, atribuyen efectos predeterminados al sentido no evidente de la ley. Estos estilos ya están superados dentro del Derecho tributario, aunque no ceden los intentos de mantenerlos en actualidad, imponiéndolos desde la vinculación teórica o desde la intención práctica de realizar una defensa de los intereses particulares del fisco o del contribuyente. Puede ocurrir que la forma en que se aplique la ley tributaria implique una reedición de los conceptos romanos, pero será la consecuencia de un procedimiento de interpretación, es decir su resultado y no el método aplicado. Así por ejemplo, la combinación de métodos y principios con frecuencia induce al juez a recrear el principio *pro contribuyente* desde la necesidad de certidumbre impuesta por principio de tipicidad legal («si hay duda no hay impuesto») o bien *pro fisco*, al considerar que las excepciones a la norma general (franquicias, exenciones, etc.) que no resulten de la necesaria implicancia de la norma, se aplican con alcance restrictivo.

2.7. INTERPRETACIÓN AUTÉNTICA, JURISPRUDENCIAL Y DOCTRINAL

Según la fuente, la doctrina clasifica la *interpretación en auténtica, jurisprudencial, y doctrinal*.

Se conoce como *interpretación auténtica*, la que surge del propio órgano del cual nace —es decir el legislador— y que se ejerce a través del dictado de una norma aclaratoria. En función del principio de reserva legal, la interpretación auténtica será tal sólo en cuanto emane del Poder Legislativo, por lo tanto las reglamentaciones del Poder Ejecutivo y las que aplica la Administración no tienen el carácter de *auténticas*. Los estudios de los antecedentes parlamentarios, informes de comisión y otras opiniones dadas por los legisladores tampoco son interpretaciones auténticas, aunque es innegable la fuerza de estos datos para la búsqueda del propósito de la ley.

Interpretación jurisprudencial es la que realizan los órganos jurisdiccionales y va adquiriendo carácter e importancia al ir sentando bases que dan paso a la elaboración dogmática. La jurisprudencia de los tribunales superiores es particularmente valiosa y constituye una verdadera doctrina en todo lo referido al alcance que debe ser asignado a los principios constitucionales de la tributación en el doble orden de relaciones referidas al federalismo fiscal y a las garantías de los derechos individuales del contribuyente.

Considerada la interpretación desde el análisis de la decisión, la *jurisprudencia de conceptos* (*Begriffsjurisprudenz*) fue desarrollada en la segunda mitad del siglo XIX en Alemania, como un intento de resolver las controversias apelando a las categorías conceptuales creadas por la ley o las instituciones jurídicas. Como resabio de aquella concepción, hoy la «dogmática jurídica» persigue cubrir la indeterminación o los vacíos del sistema jurídico con teorías generales de valor neutro. De ese modo son concebidos, en la labor de interpretación, la teoría, los principios, los conceptos, y las instituciones abstraídas de la ley. Ello implica una toma de partido que desplaza los intereses adscritos o presupuestos, que no son tenidos en cuenta a menos que impregnen con claridad la norma.

Como reacción, la denominada *jurisprudencia de intereses* (*Interessjurisprudenz*) expandió la interpretación a una absorción más directa de los valores protegidos por las normas, sin la limitación que podía provenir de las categorías conceptuales abstractas. De manera pues que aquí se entiende que la función de la norma es rescatar la tutela de los intereses protegidos. Señala AMATUCCI que desde que no se trata sólo de intereses materiales, sino también ideales y sociales, en la actualidad ya se puede hablar de una jurisprudencia de valores¹⁷.

Interpretación doctrinal es la que realizan los estudiosos del Derecho tributario sobre la relación existente entre la ley, el universo hipotético de casos comprendidos en ella y las categorías teóricas. Se prescinde aquí de la aplicación de la norma al caso concreto, porque su objeto se dirige a desentrañar el sentido genérico de la norma, mediante construcciones científicas y elaboraciones dogmáticas.

3. MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN

Cuando hablamos de *método* nos referimos a los caminos, los procedimientos, o las reglas que nos conducen a la obtención de un resultado, que explica una realidad que constituye el objeto del conocimiento. La palabra proviene del vocablo griego *odós*, que significa precisamente *camino*. El método es considerado *científico* cuando es capaz de formular una regla general de aceptabilidad universal en un momento histórico determinado. El método se contrapone a la suerte y al azar, pues el método es ante todo un orden manifestado en un conjunto de reglas¹⁸. A veces se distingue entre *método* y *técnica* de interpretación. Parece haber aquí una cuestión de grado en el enfoque de los problemas. La técnica reduce el ámbito del conocimiento para poner el foco en su aplicación práctica, y si bien al igual que la ciencia puede ser sistematizada, reduce la naturaleza abstracta para concretarla en el campo de la experiencia¹⁹.

¹⁷ A. AMATUCCI, «La interpretación de la ley tributaria», en *Tratado de Derecho tributario*, Bogotá, Temis, 2000, p. 573.

¹⁸ F. FERRATER MORA, *Diccionario de Filosofía*, Barcelona, ed. Ariel, 1999.

¹⁹ L. MEHL, *Elementos de Ciencia Fiscal*, Barcelona, ed. Bosch, 1964, p. 28.

3.1. INTERPRETACIÓN GRAMATICAL

La interpretación de la ley comienza con la comprensión de las palabras. Desde que los enunciados normativos se expresan en el lenguaje natural, el primer paso consiste en superar «la textura abierta del lenguaje». El lenguaje, el común y el jurídico, posee una intrínseca ambigüedad y vaguedad que se traslada a las proposiciones normativas. Estamos antes que en el Derecho, en los dominios de la semántica, la sintaxis y la pragmática.

La Corte Suprema argentina reitera como un dogma que *la primera fuente de interpretación de la ley es su letra*. Pero de inmediato advierte que las leyes no deben ser interpretadas conforme a la desnuda literalidad de sus vocablos, ni siguiendo rígidas pautas gramaticales, sino computando su significado jurídico profundo²⁰. El legislador utiliza un lenguaje que tiene un sentido técnico jurídico, pero que está inmerso en el lenguaje natural. El tenor que tiene ese lenguaje se revela en expresiones o palabras que son propias de las disciplinas jurídicas (*prescripción, dolo*), o que tienen en el campo tributario una especial connotación (*hecho imponible, capacidad contributiva*) o diferente denotación (*compraventa*)²¹. El uso del lenguaje técnico jurídico produce un salto cualitativo hacia la resolución de los problemas que surgen de las elaboraciones dogmáticas tributarias referidas a las distintas clases y técnicas de imposición. Asimismo al lenguaje técnico se incorporan aquellos conceptos de la *ciencia contable* que se manifiestan con particular intensidad en la imposición a la renta (*reservas, amortizaciones, patrimonio*, etc.), y que marcan el punto de encuentro entre las dos disciplinas cuando el presupuesto de hecho está referido a las variables financiera, económica o patrimonial²².

El intérprete otorga un significado a las palabras empleadas por el legislador dentro del contexto. Hay, pues, un sentido sintáctico que surge de la relación de las oraciones y uno semántico derivado del uso de las palabras. ¿Cuál es el uso semántico que prevalece? El que corresponda según el contexto de la oración. Es la solución de la *Ley General Tributaria* española (art. 23.2), que dispone: «En tanto no se defina por el ordenamiento tributario, los términos empleados e sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda».

La transcripción precedente contiene otra matriz, que los tributaristas conocemos bien, referido a la autonomía dogmática de nuestra disciplina. Es la posibilidad reconocida a la ley tributaria de crear conceptos autónomos, con un contenido diferente al que le asigna otra rama del Derecho (*autonomía calificadora de fuente*). También la ley argentina lo dice, de otra manera, al señalar que sólo cuando no puede fijarse por la ley tributaria el sentido de un término o concepto, podrá recu-

²⁰ Fallos 256:242 y 265:256.

²¹ El conjunto de todos los objetos o entidades que comprende una palabra se denomina *denotación o extensión*. El criterio de uso de una palabra de clase (determinante y demostrativo del concepto correspondiente, se llama *designación o connotación* de esa palabra (R. A. GUIBOURG, A. M. GHIGLIANI y R. V. GUARINONI, *Introducción al conocimiento científico*, Buenos Aires, Eudeba, 1995, p. 40).

²² J. DAMARCO, «Metodología Científica del Derecho tributario. Metodología científica del Derecho tributario», en *Tratado de tributación. Derecho tributario*, t. I, cap. 1. Buenos Aires, Astrea, 2003, p. 79.

rrirse a la noción que el Derecho privado le asigna a ese término o concepto (Ley 11.683, art. 1). El Modelo de Código Tributario para América Latina, contiene dos disposiciones con sentido similar, una referida a los principios generales (art. 7) y otra relativa al presupuesto de hecho (art. 8).

Existen circunstancias del contexto gramatical que pueden incidir en la determinación de la norma. Según el resultado alcanzado con este tipo de interpretación, la doctrina, con alguna matización, ha entendido que puede hablarse de una interpretación *literal o estricta, restrictiva y extensiva*. La interpretación estricta es la literal propiamente dicha, la que ratifica el sentido directo o evidente que transmite la ley. En cambio la interpretación restrictiva es la que disminuye el alcance que surge del tenor literal del texto y extensiva la que lo transporta hacia la intención de la ley, más allá de la versión comunicada por las palabras²³.

3.2. INTERPRETACIÓN TELEOLÓGICA

El descubrimiento de uno entre los varios significados reconocibles contenidos en una proposición normativa requiere necesariamente su comunión con el fin asignado a la ley. Dirimir el conflicto haciendo valer la telésis de la ley (que abarca los intereses tutelados por ella), es el punto de llegada del intérprete. El puerto, que no el derrotero. El resultado, antes que un procedimiento; en suma, *el fin* antes que *el medio*. Actúa así en la faz aplicativa, al momento de calificar los presupuestos de hecho, porque es allí donde habrá de computarse si la solución disciplina de manera adecuada la conducta según el propósito que se le atribuye a la ley.

Esta búsqueda marca la diferencia entre la *letra fría* de la ley y su *espíritu* actualizado, que alimenta el sentido de la ley con una mirada más sustancial del Derecho, y que sirve para conectar la realidad con los valores adscritos a la norma.

Asignarle el carácter de *norte* del intérprete fija también el límite hasta dónde llega su tarea. No puede rebasar, nunca, el propósito objetivado de la ley, porque entonces sí su labor sustituiría la del legislador. GONZÁLEZ GARCÍA lo explica con una metáfora diciendo que la interpretación es como un fuelle —nosotros diríamos *como un bandoneón*— que está contenido entre los extremos de la letra y el fin de la ley. Se puede estirar o acortar, pero posee un límite más allá del cual no puede dilatarse o encogerse²⁴.

¿Es identificable el fin de la ley con su significado económico? Esta identificación marca un repliegue de las tesis económicas, que ante las dificultades para erigirse en un método especial, autónomo, para la calificación del presupuesto de hecho, se refugiaron en la interpretación teleológica como un intento de rescatar un críte-

²³ Para GUASTINI existen sólo dos formas de interpretar un texto normativo: la *literal* y la *correctiva*. Las interpretaciones *restrictiva* y *extensiva* son subespecies de la que él denomina interpretación correctiva. El resto de las interpretaciones pasan a ser consideradas por este autor como *técnicas interpretativas*. Cfr. M. C. GIMENO PRESA, *Interpretación y derecho: Análisis de la obra de Ricardo Guastini*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2001, p.138.

²⁴ E. GONZÁLEZ GARCÍA, *La interpretación de las normas tributarias*, Pamplona, Aranzadi, 1997.

rio que, aunque de raíz económica, las conectaba con el valor justicia²⁵. El significado económico es un elemento más para comprender el fin de la ley, como sucede con la hermenéutica jurídica aplicable a cualquier rama del Derecho que siempre llama a atender la naturaleza especial de las relaciones que regula²⁶. Pero así como la valoración económica no puede ser simplificada a la mera comprobación de un resultado fáctico, tampoco es fungible con la capacidad contributiva. Llegar a esa capacidad contributiva entendiéndola como parte integrante de la norma, es una valoración del legislador que el intérprete debe concretar sin identificarla linealmente con la relación económica subyacente²⁷.

3.3. INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA

La Ley tributaria está inserta en un sistema jurídico complejo de relaciones normativas horizontales y verticales, de subordinación y coordinación. En todos los niveles se establecen relaciones funcionales que buscan unidad, coherencia e integración entre las distintas instituciones que forman el sistema.

En la interpretación sistemática está implícita la composición, en perfecta armonía, de una supuesta voluntad de la ley, como si fuera una sola, cuando en realidad es la reconstrucción de las muchas que forman el entramado jurídico, que deben ser armonizadas para adquirir expresión unívoca. Esta tarea implica la superación de antinomias que se resuelven con criterios cronológicos, de especialidad, jerarquía o competencia²⁸.

El intérprete clasifica el material jurídico que le permite elaborar la solución del caso, identificando qué función cumple cada norma individual dentro del conjunto al cual pertenece. Existen reglas para determinar el rango, igualdad y diferencia de las leyes. Así, por ejemplo: 1) La ley posterior prevalece sobre la anterior; 2) La ley especial predomina sobre la general; 3) Los convenios internacionales prevalecen sobre la ley local, y 4) los convenios federales aprobados por ley prevalecen sobre las leyes emitidas por cada jurisdicción territorial.

El sistema jurídico está conformado por normas y principios. Los principios, con el sentido que aquí se emplea el término, son aquellas pautas que ordenan la conducta humana desde un ideal de Justicia. En el plano de la dogmática jurídica tributaria, las instituciones del Derecho tributario reciben la influencia de principios²⁹.

²⁵ L. M. MÉNDEZ, «El criterio de la realidad económica: Visión global y crítica», en J. O. CASÁS, *Interpretación económica de las normas tributarias*, Buenos Aires, Ábaco, 2004, pp. 129 y 130.

²⁶ H. GARCÍA BELSUNCE, «La interpretación de la ley tributaria», en *Temas de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1982, p. 155.

²⁷ M. F. GARCÍA ETCHEGOYEN, «El criterio de la realidad económica en el marco de la justicia tributaria», en J. O. CASÁS, *La interpretación de las normas tributarias*, Buenos Aires, Ábaco, 2004, p. 271.

²⁸ E. SIMÓN ACOSTA, *El Derecho financiero y la ciencia jurídica*, Bolonia, Publicaciones del Real Colegio de España, 1985, p. 320.

²⁹ G. J. NAVIERA DE CASANOVA, señala que los principios generales del Derecho pueden ser entendidos como aquellos valores normativos de carácter organizador, recogidos o estipulados por la Constitución y que han inspirado el ordenamiento jurídico, siendo ideas que pueden no exteriorizarse como las normas, salvedad

generales de Derecho (por ejemplo *buena fe* o *abuso de derecho*), principios constitucionales tributarios (*legalidad, igualdad, seguridad jurídica*) y principios tributarios constitucionalizados (*capacidad contributiva, proporcionalidad, generalidad*)³⁰. Estos principios son axiomas que poseen algún nivel de recepción normativa³¹ en los Códigos Civiles (que contienen normas relativas al denominado *Derecho común*, público y privado) o en las Constituciones. Por su carácter general ostentan un nivel de indeterminación que ha sido llenado por la jurisprudencia con criterios de justicia material. Los jueces, cuando aplican el Derecho basado en los principios, hacen referencia a las construcciones realizadas por los propios jueces, particularmente aquellas de las Cortes Supremas y demás Tribunales Constitucionales.

La correspondencia entre la aplicación del criterio interpretativo al caso justiciable y los principios jurídicos generales (que junto con las normas integran el Derecho) forma parte del discurso del intérprete, que argumenta con aquéllos la solución elegida. El siguiente *considerando*, extraído de un fallo de la Corte Suprema argentina, resume bien la *intensión*³² de la interpretación sistemática: *La exégesis de las leyes debe hacerse siempre evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras, y adoptando como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor, a la vez que debe darse pleno efecto a la intención del legislador, computando la totalidad de sus preceptos de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional*³³.

Quizás el mejor ejemplo de concepción sistémica esté enunciado en lo que dio en llamarse el *programa constitucional*, que en palabras de LINARES QUINTANA se resume en que: *La constitución es un conjunto de principios y de normas que comportan un sistema orgánico, informado por una filosofía o fórmula ideológica política, en el cual todos y cada uno de tales principios y normas se encuentran íntima e inseparablemente vinculados, de manera que la interpretación de cada uno de ellos nunca debe hacerse de manera aislada, sino en función de todo el sistema que integra*³⁴.

hecho de su expresión positiva en los textos constitucionales con tal alcance. G. J. NAVEIRA DE CASANOVA, *El principio de no confiscatoriedad: Estudio en España y Argentina*, Madrid, Mc Graw-Hill, 1997, p. 2.

³⁰ Sobre los principios jurídicos de la tributación existe una numerosa bibliografía. *Vid.*, por todos, J. O. CASÁS, «Principios Jurídicos de la Tributación», en H. GARCÍA BELSUNCE, *Tratado de tributación: Derecho tributario*, vol. 1. Buenos Aires, Astrea, 2003, p. 229-236. Este autor identifica los siguientes: 1. *legalidad*; 2. *igualdad*; 3. *equidad*; 4. *capacidad contributiva*; 5. *generalidad*; 6. *proporcionalidad y progresividad*; 7. *no confiscatoriedad*; 8. *seguridad jurídica*; 9. *tutela judicial efectiva*; 10. *protección del derecho a trabajar y ejercer industria lícita*; 11. *Protección de la familia*, y 12. *Preservación del Patrimonio Natural*. Para la distinción entre principios constitucionales tributarios y principios tributarios constitucionalizados, *vid.* E. GONZÁLEZ GARCÍA, AAFF, Serie de Conferencias sobre Derecho tributario, pp. 9 y ss. También E. BULIT GONI, «Disquisiciones en torno del Estatuto de Derecho y garantías del contribuyente. En Europa y en América», en *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1999.

³¹ El tema ha generado mucha controversia entre las posturas iusfilosóficas. *Vid.* CASÁS, *ob. cit.* p. 221.

³² Intensión con «S» significa *intensidad*. Real Academia Española; *Diccionario de la Lengua Española*, Ed. Espasa, XXII ed. 2001.

³³ Fallos, 296:372; 297:142, 300:1080, entre muchos otros.

³⁴ S. V. LINARES QUINTANA, *Reglas para la interpretación constitucional*, Buenos Aires, Plus Ultra, 1988, p. 85.

3.4. INTERPRETACIÓN LÓGICA

Cuando el juez realiza la adaptación de la norma al caso, con conciencia de ello o no, pone en marcha las reglas del pensamiento para la validación de la hipótesis preliminar que ha ensayado como solución. El razonamiento *jurídico* se manifiesta entonces en la *argumentación* que pondrá en marcha una combinación de los grandes modelos del razonamiento: la deducción, la inducción y, en particular, el razonamiento hipotético deductivo³⁵. El intérprete utiliza la lógica formal para interpretar la ley tributaria, pero antes que un método, constituye el presupuesto necesario de cualquier proceso interpretativo³⁶. A través de ella se pasa de las premisas a la conclusión mediante la motivación, cuya principal finalidad será demostrar cómo una afirmación —la sentencia— se apoya en otras premisas³⁷. Las conductas descritas en las normas tributarias pueden ser obligatorias (pagar el tributo), prohibidas (dejar de pagar el tributo) o permitidas (economía de opción).

El sistema jurídico reconoce una estructura formal integrada por juicios imperativos, prohibitivos y permisivos en constante integración, desarrollo y transformación, según las exigencias políticas, económicas y sociales³⁸.

3.5. EL MÉTODO FUNCIONAL DE GRIZIOTTI

El denominado «método de interpretación funcional» constituye un subproducto del enfoque sincrético de las finanzas públicas que propuso el maestro de Pavía. Para GRIZIOTTI la actividad financiera del Estado no es simplemente un fenómeno económico que pueda reducirse a una relación económica de cambio, sino que es una relación jurídica con una función económica o social que obedece a un principio ético y político.

Justificó su teoría en la necesidad de dar al Derecho tributario un mayor contenido sustancial, en contraposición con la interpretación formal de la ley. Sin embargo, la traslación a la práctica interpretativa de la formulación abstracta del principio fue

³⁵ R. A. GUIBOURG, A. M. GHIGLIANI y R. V. GUARINONI, *op. cit.*, pp. 157, 158, 163 y 174.

³⁶ AMATUCCI recuerda los razonamientos que ordenan el pensamiento del intérprete, enunciados por TARELLO: 1) el argumento *a contrario*; 2) el argumento *a simili ad simile* (analogía); 3) el argumento *a fortiori*; 4) el argumento de la plenitud de la disciplina jurídica; 5) el argumento de la coherencia de la disciplina jurídica; 6) el argumento psicológico (o recurso de la voluntad del legislador concreto); 7) el argumento histórico (o presunción de continuidad o hipótesis del legislador conservador); 8) el argumento apagógico (*o ad absurdum* o *reductio ad absurdum*) o hipótesis del legislador razonable; 9) el argumento teleológico (o hipótesis del legislador provisto de fines); 10) el argumento económico (o hipótesis del legislador no redundante); 11) el argumento de autoridad (o *ad exemplo*); 12) el argumento sistemático (o hipótesis del Derecho ordenado); 13) el argumento naturalístico (o de la naturaleza de las cosas, o hipótesis del legislador impotente); 14) el argumento equitativo, y 15) el argumento a partir de principios generales (*analogía iuris*). A. AMATUCCI, *op. cit.*, p. 573.

³⁷ L. GARCÍA RESTREPO, *Elementos de Lógica para el Derecho*, Buenos Aires, ed. Temis, 2003, p. 55.

³⁸ H. DE PLAZA ARTEAGA, *Lógica jurídica*, Bogotá, ed. Temis, 1970; p. 20. BARROS CARVALHO, *Derecho tributario, Fundamentos jurídicos de la incidencia*. Buenos Aires, ed. Ábaco, 2002, p. 107, ilustra que el legislador va llenando las variables lógicas de la norma con los contenidos de significación de los hechos que recoge de la realidad social, después de someterlos al juicio de valor que presidió la selección, al mismo tiempo que orienta los comportamientos de los sujetos involucrados, moralizándolos en los operadores «obligatorio», «prohibido» y «permitido».

imprecisa y confusa³⁹. El propio GRIZIOTTI, influido por JARACH⁴⁰, reaccionó a las críticas recibidas reconduciendo la interpretación funcional a la búsqueda del principio de capacidad contributiva como causa jurídica⁴¹ y *ratio legis* del impuesto⁴².

3.6. EL PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONÓMICA

Este principio postula que la ley tributaria debe ser aplicada haciendo valer el contenido económico subyacente a las relaciones jurídicas que expresan la situación fiscal.

El principio posee una raíz germana y otra italiana, bien definidas, aunque pueden encontrarse antecedentes en los economistas clásicos que estudiaron la convergencia entre el Derecho y la economía⁴³. En ambos casos surge con el comprensible propósito de poner freno a la conducta elusiva, la cual no podía ser reencausada hacia el hecho imponible desde la visión formalista de las doctrinas exegéticas que dominaban al comienzo del siglo veinte. Mas este propósito demostró, a poco de andar, que el remedio era peor que la enfermedad, porque a partir del criterio económico se desarrollaron distintas técnicas de aplicación, algunas de las cuales se tradujeron en la concreción de inaceptables tipos tributarios abiertos, en tanto que otras conferían al intérprete una amplia discrecionalidad⁴⁴.

En Alemania, bajo el influjo de E. BECKER y la doctrina de la Corte Financiera, se incorporó a la Ordenanza Fiscal de 1919 una prescripción que señalaba que «en la interpretación de las leyes tributarias debe tenerse en cuenta su finalidad, su significado económico y el desarrollo de las circunstancias». Este texto se trasladó a la legislación argentina que receptó en 1946 un precepto similar⁴⁵ y que fue completada con una fórmula de recalificación de formas jurídicas inadecuadas a esa sustancia. Con matices se expandió hacia el Modelo de Código Tributario para la

³⁹ E. SIMÓN ACOSTA, *op. cit.*, p. 531.

⁴⁰ Vid. D. JARACH, *El hecho imponible: Teoría general de Derecho tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1943, p. 103.

⁴¹ B. GRIZIOTTI, «En torno al concepto de causa en el Derecho financiero», en *Hacienda pública española*, núm. 64, 1980, p. 272.

⁴² Al finalizar su vida académica, GRIZIOTTI admite que, con la teoría de la causa y con la interpretación funcional, lo que siempre intentó fue buscar la *ratio legis* del impuesto, que no es otra cosa que el principio de la capacidad contributiva (*cfr.* E. GONZÁLEZ GARCÍA, *La interpretación de las normas tributarias*, Pamplona, Aranzadi, 1997, p. 64). Sin embargo el concepto de «capacidad contributiva» que adoptaba GRIZIOTTI se refería a la noción de las finanzas públicas, que lo concebía, no como el principio de justicia material presente, sino más bien como un índice de la participación del contribuyente en las ventajas generales y particulares derivadas de la actividad del Estado. Esta noción de causa había sido anticipada antes por RANELLETTI, en *Natura giuridica dell'imposta*.

⁴³ H. TAVEIRA TÓRRES, «Interpretación Económica: extensiva, finalista o analógica del Derecho tributario: Reflexiones Críticas», en J. O. CASÁS, *Interpretación económica de las normas tributarias*, Buenos Aires, Ábaco, 2004, pp. 339 y ss.

⁴⁴ Sin perjuicio de lo señalado, el método de realidad económica alcanza su máximo grado de elaboración dogmática en los escritos de D. JARACH, a partir del *Hecho Imponible*. Es esta concepción —y no las otras, ya superadas— la que debe seguir siendo objeto de estudio en el siglo XXI, por su estrecha vinculación con los normas antielusión. A ella nos referiremos en adelante.

⁴⁵ El art. 1 de la Ley Procesal tributaria (Ley 11.683) dispone que en la interpretación de la Ley tributaria se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica.

América Latina, que, a su vez, influyó sobre otras legislaciones de los países latinoamericanos⁴⁶. Aquella disposición se mantuvo en lo esencial en la *ley de adaptación impositiva alemana de 1934*⁴⁷. La aplicación de esta doctrina por la Corte de Finanzas demostró su efecto expansivo, y pronto surgieron teorías que se refirieron al *elemento económico*, tanto para identificar el fin de la ley abstractamente considerado como para calificar los hechos que adoptaba como presupuesto. Surgió entonces un previsible conflicto, por la tensión provocada entre las formas empleadas por los contribuyentes y una amplia consideración de la sustancia económica que se asociaba a la voluntad de la ley.

En Italia se desarrolló con los discípulos de GRIZIOTTI, en particular VANONI, y JARACH, la concepción de que el Derecho tributario no podía desatender el carácter prescriptivo de las manifestaciones de riqueza incorporadas al hecho imponible, con la particularidad de colocar la atención sobre la importancia de la capacidad contributiva. Según la tesis de la *realidad económica*, es vinculante para el intérprete la situación económica real sobre ciertos efectos producidos por los actos jurídicos y contratos, de donde se extrae, como corolario, que cuando el presupuesto de hecho aparezca vinculado a esas estructuras jurídicas, es legítimo concluir que la voluntad de la ley ha sido abarcar a toda otra figura jurídica a la que pueda atribuirse el mismo o análogo resultado económico. En la concepción de sus mentores, este método particular de interpretación y aplicación de la ley tributaria permite concretar los postulados de justicia material predicados en los principios de igualdad y capacidad contributiva.

JARACH fue quien produjo la más completa elaboración doctrinaria del criterio económico, hasta colocar su fundamentación dogmática en el núcleo del Derecho tributario: su autonomía. El hecho que esta teoría se aplique con prescindencia de quien se beneficie con ella (el fisco o el contribuyente), tanto cuando hay intención de evasión (en el sentido de eludir la carga) como cuando no la hay, le ratifica a su mentor el carácter científico de la construcción⁴⁸. Para JARACH, si

⁴⁶ En Venezuela, *vid.* O. ANZOLA, *La ley tributaria: su interpretación y los medios legales e ilegales para evitar o reducir sus efectos* y R. J. BERMÚDEZ, *Interpretación jurídica y calificación de los hechos según el Código Orgánico Tributario de Venezuela, promulgado en el año 2001*. En Perú, J. BRAVO CUCCI, «La elusión y el fraude a la ley tributaria en el Código Tributario peruano», en *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario: La evasión y elusión fiscal, normas antielusivas*, núm. 2, Caracas, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, 2006.

⁴⁷ La Ley de Adaptación Impositiva alemana, de 1934 disponía: *Título I. Derecho impositivo general. Subtítulo 1. Interpretación § [Normas tributarias] Las leyes fiscales deben interpretarse según las concepciones generales del nacional-socialismo. Para ello debe tenerse en cuenta la opinión general, el objeto y significado económico de las leyes impositivas y la evolución de las condiciones generales. Lo mismo rige para juzgar los hechos*. Enno BECKER, destacando la importancia del precepto, expresaba que ha sido puesta en lugar visible como «guía conductora», esperándose que ella informe y anime toda la aplicación del Derecho y la jurisprudencia (*vid.* S. C. NAVARRINE, *Ley de adaptación impositiva alemana. Ley del 16 de octubre de 1934 y sus modificatorias. Texto actualizado al 1 de mayo de 1963. Notas y comentarios*. Buenos Aires, ed. Depalma, 1964, p. 14. La referencia al gran jurista alemán nos evoca cuánto hay de verdad en aquella reflexión de HAYEK, referida a que *muchos de los males de este mundo no son obra de gentes malévolas, sino de idealistas; y que las semillas de la barbarie totalitaria fueron sembradas por intelectuales honestos y bienintencionados que nunca supieron de los vicios de los hijos por ellos engendrados* (F. A. HAYEK, *Derecho, Legislación y Libertad*, Madrid, Unión Editorial, 1978, p. 114).

⁴⁸ D. JARACH, *Estudios sobre Derecho tributario*, Buenos Aires, Cima, 1998, p. 156. La Corte Suprema argentina aplicó el principio a favor del contribuyente en numerosos precedentes (por todos: Fallos: 287:79; 307:118).

la relación económica halla su fuente en un negocio jurídico, la manifestación de voluntad de las partes vale por su contenido empírico (*intentio facti*), antes que por la representación de las consecuencias jurídicas (*intentio juris*), con abstracción de los efectos lícitos que tal negocio jurídico produzca en otra relación ajena a la tributaria. Lo notable de la propuesta de este autor es que la elaboración no nace sólo del sentido económico endilgado a la ley (que identifica con la capacidad contributiva) sino que parte de la concepción civilista sobre cómo se manifiesta la voluntad en los negocios jurídicos. Así confiere preeminencia a *la intención empírica sobre la intención jurídica*, de donde se sigue que cuando estas dos intenciones no coincidan, el intérprete debe reemplazar la intención jurídica con la figura o institución (forma) más acorde a la sustancia económica. Con ello queda establecido en JARACH la convergencia entre la teoría de la realidad económica y las técnicas antielusión ⁴⁹.

Si bien no puede negarse la pureza conceptual y axiológica de esta teoría, su comprobación en la práctica llevó a desnaturalizarla o extraer extensiones indebidas. Y es que 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, importa asumir una capacidad contributiva en estado puro, en estricta coincidencia con situaciones de hecho reveladoras de riqueza. Empero, la capacidad contributiva *se manifiesta jurídicamente* en el hecho imponible a través de la función de actos o negocios jurídicos. Precisamente, tal mediación 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 norma.

La teoría de la realidad económica sufrió la crítica de sus contemporáneos, en particular la de G. BECKER y F. SÁINZ DE BUJANDA. En la Argentina se produjo un fructífero intercambio de tesis y contratesis con F. MARTÍNEZ ⁵⁰, a resultas de lo cual el propio JARACH recondujo parcialmente su teoría, admitiendo que se encontraba satisfecho si ella podía ser aplicada a los *negocios jurídicos indirectos, los anómalos, los fiduciarios y los simulados* ⁵¹.

Una evaluación del criterio de la realidad económica empleada como técnica para combatir la elusión ponderado por la perspectiva de la jurisprudencia y los comportamientos de la Administración tributaria nos lleva a concluir que los valores que pretende garantizar encuentran mejor satisfacción —y menor tensión— en la construcción de una solución desde la teoría jurídica general y los principios constitucionales tributarios, entre los que se cuentan, por su particular incidencia en la cuestión, los principios de legalidad, seguridad jurídica y capacidad contributiva.

⁴⁹ D. JARACH, ob. cit., pp. 252 y ss.

⁵⁰ F. MARTÍNEZ, «El criterio económico. La importancia que para el Derecho fiscal tiene la divergencia en el negocio jurídico entre la intención empírica (*intentio facti*) y la intención jurídica (*intentio iuris*)», en *Estudios de Derecho fiscal*, Buenos Aires, Ediciones de Contabilidad Moderna, 1973, pp. 169 y ss.

⁵¹ D. JARACH, *Curso...*, ob. cit., pp. 252-264.

3.7. INTERPRETACIÓN DE EXENCIONES Y BENEFICIOS PROMOCIONALES

La interpretación del hecho imponible excepcionado debe seguir las mismas reglas que las aplicables al hecho imponible incorporado.

Las excepciones pueden nacer como consecuencia de respetar la capacidad contributiva de los contribuyentes en función de su situación sustancial. De esto surge que esta clase de inhibición de los efectos de la ley, en realidad integra y completa el propio hecho imponible. Otras, no tienen ninguna relación con la capacidad contributiva, sino que se refieren simplemente a razones de política extrafiscal u otras causales de ordenamiento que encuentran eco en la política económica. En este caso la razón que los inspira está motivada en la concreción de intereses o valores que poseen la misma jerarquía que la recaudación de la renta pública.

Esta compensación de intereses debería dejar en claro que en ningún caso la exención se interpreta con alcance restrictivo, por el hecho de consagrar una excepción al régimen general (como una suerte de *in dubio pro fisco*). Particularmente, la interpretación restrictiva es la que prevalece en las Administraciones, aunque la doctrina ha señalado⁵² que el sentido de una exención u otros privilegios fiscales no puede ser abandonado a la literalidad estricta o restrictiva sin buscar la intención del legislador, o la necesaria implicación de las normas que la establecen.

3.8. ANALOGÍA

Es el método por el cual se aplica a un supuesto de hecho las normas que son de aplicación a otro supuesto de hecho similar o semejante (análogo), en cuanto se juzga que ambos están gobernados por un mismo interés o razón ordenadora. La norma aplicable puede provenir de otra ley (*analogía legis*) o de los principios generales (*analogía iuris*). En nuestra visión, el proceso implica una readecuación exógena para reconstruir la norma jurídica, con lo cual, se produce una integración antes que una interpretación. Pero la naturaleza de la elección y la calificación jurídica son muy similares, porque toda integración va precedida de una interpretación.

El consenso mayoritario de la doctrina en Latinoamérica es no admitir la analogía en el Derecho tributario sustantivo, por contrariar el principio de reserva legal en su vertiente de *tipicidad legal*, ejerciendo violencia sobre los valores de certeza, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad. Ella sólo podría abarcar aspectos secundarios de la relación jurídica tributaria. Estos argumentos se sostienen en la tesitura que en el Derecho tributario material no hay lagunas que necesiten ser cubiertas por otras normas afines, porque todo silencio u omisión posee un sentido positivo: la ley no grava esa situación⁵³. Sin embargo, no toda la doctrina se ha

⁵² C. GARCÍA NOVOA, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2000, p. 268, y J. O. CASÁS, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente*, ob. cit., pp. 737 y ss.

⁵³ Por todos, D. JARACH, *El hecho imponible*, 3ª ed., p. 162. KRAUSE MURGUIONDO, *La interpretación de la ley*, p. 100; GARCÍA NOVOA, *El principio de seguridad jurídica...* p. 263. Este autor traduce la opinión de TIPKE y LANG referida a las denominadas «lagunas inconscientes»; entendiéndolo por tales «aquellas lagunas que pue-

hecho cargo de la posición contraria, que justifica la analogía desde una dimensión axiológica que opone al principio de legalidad otros principios constitucionales, como son la igualdad, la generalidad y la capacidad contributiva⁵⁴.

Cabe recordar que ya las I^{as} Jornadas Latinoamericanas de Derecho tributario (Montevideo 1956) trataron incidentalmente la cuestión de la analogía dentro del tema I, «Autonomía del Derecho tributario» y se reconoció que siendo la obligación tributaria una obligación *ex lege* «no debe ampliarse por vía de integración el campo de aplicación de la ley». En las II^{as} Jornadas (México, 1958) se declaró «en virtud del principio de legalidad no podrá, por vía de interpretación análoga, crearse obligaciones tributarias ni modificarse las existentes». En igual dirección el Modelo de Código Tributario para la América Latina dispuso: «la analogía es un procedimiento admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones» (art. 6).

Es difícil marcar la diferencia entre la analogía y la *interpretación extensiva*, por lo menos en el terreno práctico. Conceptualmente la distinción es clara, porque la analogía cubre una laguna con una norma o principio exógeno, mientras que la interpretación extensiva resuelve un vacío aparente, que se llena con la inclusión del supuesto de hecho al que se adjudica la intención de la ley. Si se nos dispensa la simplificación, puede decirse que la integración crea Derecho; la interpretación aplica el Derecho preexistente.

Sobre estas breves reflexiones, parece que el criterio que se elija deba ser compulsado con los valores puestos en juego y con la amenaza a esos valores por una u otra postura. Es difícil despojarse de la representación de los efectos prácticos imaginables por la admisión de la analogía, cuando, como sucede, la ley no está destinada sólo al juez sino que la Administración tributaria también posee facultades de interpretación que ejerce en la determinación de los impuestos. En suma, pensamos que si se pierde el principio natal, aun bajo ciertas circunstancias que pueden preverse como limitadas, se corre el riesgo de que se desdibuje la división de los poderes, que al decir de LUQUI constituye la primera garantía constitucional del derecho de los contribuyentes⁵⁵. Por la visión teórica y práctica, antes que ahora concluimos que es mejor desterrar la analogía del Derecho tributario antes que el Derecho tributario sea desterrado por la analogía⁵⁶.

den provocar resultados fuera de ordenación contrarias a los principios esenciales del ordenamiento. Sólo las lagunas que provocan resultados frontalmente opuestos a los principios tributarios admiten la analogía».

⁵⁴ AMATUCCI considera que la aplicación de la analógica desempeñaría un papel capaz de coordinar la validez del principio de Justicia y la realización de los fines de toda norma; en tanto, esta aplicación y no su prohibición denotaría un sólido fundamento jurídico. Su pensamiento reverbera una corriente doctrinaria con notables exponentes en Alemania, Italia y España. (A. AMATUCCI, «La interpretación de la ley tributaria», en *Tratado de Derecho tributario*, vol. 1, Bogotá, Temis, 2001, p. 566). JARACH admite que *la naturaleza económica de los hechos permite definirlos de manera más amplia sin hacer necesario, ni por razones prácticas ni oír razones de igualdad y de equidad impositiva, el recurso a la interpretación analógica* (D. JARACH, *Estudios de Derecho tributario*, Buenos Aires, Cima, 1992, p. 15). La conciliación entre el principio de igualdad con la prohibición de la analogía ha sido zanjada por la doctrina otorgándole prioridad al principio de tipicidad legal. A nosotros nos parece que si un supuesto de hecho es análogo a otro gravado, antes que aplicarle el impuesto al primero debería suprimirse el que alcanza el segundo, como forma de hacer valer el principio de igualdad.

⁵⁵ J. C. LUQUI, *La obligación tributaria*, Buenos Aires, Depalma, 1989, p. 74.

⁵⁶ A. TARSITANO, *La interpretación de la Ley tributaria*, ob. cit., p. 459.

4. INTERPRETACIÓN Y ELUSIÓN TRIBUTARIA. EL DESAFÍO DEL SIGLO XXI

El refranero popular sintetiza con la frase «*hecha la ley, hecha la trampa*», las grietas por las que se filtran los que evitan una ley gravosa, sin soportar ninguna consecuencia. La asociación con la elusión surge de inmediato, porque aquel dicho describe bien una parte del comportamiento humano y porque expone el nexo necesario entre las normas y las exigencias de la justicia y la moral social⁵⁷.

Pero es cierto que en el plano fiscal las cosas no son sencillas. Desde el comienzo, porque la ley no siempre define con precisión los hechos imposables, y a veces el orden puede invertirse, y la *trampa* consiste en incorporar a la ley mal-trecha, bajo la omnipotente referencia al *fin o el 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 sólo persigue el incremento de la recaudación tributaria sin más razón que la avidez por engrosar la caja.

Este equilibrio entre prerrogativas y garantías, tensiones y contradicciones, ha sido largamente debatido por la doctrina durante el siglo pasado, sin que, a pesar de ello, se pudiera lograr un consenso, una fórmula o una doctrina eficiente que brinde una visión compensatoria de los intereses en conflicto, y en particular, que permita brindar soluciones a los problemas que presenta la experiencia cotidiana.

Constituye aún una asignatura pendiente poner orden en un fenómeno empírico tratado por una disparidad de criterios teóricos y desencuentros semánticos. Las tribulaciones que en todo el mundo jurídico generan las nociones de economía de opción y elusión —*européo continental o common law*—, demuestran la complejidad de problema y la urgencia en que la jurisprudencia, o la doctrina, completen de una vez por todas la tarea. Porque para hacer más incierto el panorama, a la borrosa visión de los límites entre estas figuras se le agrega que las técnicas antielusivas a veces desplazan la recalificación de los negocios jurídicos al terreno de la ilicitud penal, con el indeseable efecto de que contribuyentes honestos, que creen obrar dentro de los límites de la ley, se encuentran impensadamente sospechados de la comisión de una infracción o, peor aún, de un delito.

¿Puede adjudicarse a la interpretación la función de marcar el límite en la siempre esquiva distinción de elusión y economía de opción?

Definitivamente sí —cuanto menos para quien esto escribe— con la advertencia de que no hay un consenso doctrinario acerca de si la elusión debe ser combatida mediante cláusulas especiales (de carácter general o particular) o construida por la jurisprudencia. Dado el carácter general de este ensayo, nos limitaremos simplemente a esbozar los lineamientos de las posturas que tratan de resolver las cuestiones esenciales.

⁵⁷ C. S. NINO, «Derecho, Moral y Política», en *Los Escritos de Carlos S. Nino*, Buenos Aires, Gedisa, 2007, pp. 137 y ss.; *La relación entre Derecho y Justicia*, p. 170 ss; *Breve nota sobre la estructura del razonamiento jurídico*, pp. 184 y ss.

Ya hemos visto que el sentido adjudicado al criterio de la realidad económica fue generar un instrumento dirigido al control de la elusión tributaria⁵⁸ aunque su demérito fue revelar la conexión entre el *Derecho* y la *política* que proyectaba sombras sobre la certidumbre de las relaciones jurídicas y la imparcialidad del sistema fiscal.

Desde las técnicas de interpretación, los países regidos por el *Common Law*, en particular Estados Unidos, Inglaterra, India, Noruega y Suiza han desarrollado doctrinas jurisprudenciales que hacen prevalecer la sustancia sobre la forma de los contratos elegidos por los contribuyentes para encauzar sus transacciones⁵⁹. Algunas de estas teorías están emparentadas con la realidad económica (*business purposes; the step transaction; sham transacción*) o identificada con ella (*economic reality y substance over form*)⁶⁰.

En el campo de la interpretación, el juez se ha de mover indagando la propiedad de los principios generales del Derecho, de los principios constitucionalizados y su relación con el propósito adjudicado a la ley, pero al mismo tiempo pondrá en marcha una serie de operaciones valorativamente neutras y formulará teorías inductivas que partirán de la calificación del acto o negocio jurídico según los esquemas conceptuales del Derecho civil (primera calificación jurídica), para remontarse, a través de planteos analíticos, explicativos y valorativos, a los principios generales y a los intereses que se adscriben a la ley tributaria (segunda calificación jurídica).

La referencia al fin de la ley o al interés tutelado no evita las dificultades que surgen al comprobar que en estas expresiones cohabitan dos fuerzas de sentido contrario: la libertad del individuo de obtener un ahorro de impuestos legítimo y la inderogabilidad de la ley por la voluntad de los contribuyentes. Estos inconvenientes se nutren, además, de otras comprobaciones. De un lado, se intenta moldear soluciones con una materia prima que traslada al Derecho tributario categorías del Derecho civil, las que arrastran disputas no resueltas en el propio Derecho civil, como sucede con la noción de la causa de los negocios jurídicos. De otro lado, las distinciones entre las figuras de *abuso de derecho*, *fraude de ley*, *abuso de formas* o *negocio indirecto* se encuentran influidas por la legislación o elaboraciones dogmáticas realizadas en los distintos países, las que no necesariamente coinciden, sea por diferencias de matices o de fondo.

Pero nos parece indudable que vinculándose la elusión al uso de formas jurídicas anómalas, abusivas o fraudulentas, siempre será requerido un anclaje en la interpretación del negocio jurídico, que es previa a su vinculación con la ley tributaria. Y

⁵⁸ H. TAVEIRA TÔRRES, «Interpretación económica extensiva, finalista o analógica del Derecho tributario. Reflexiones Críticas», en J. O. CASÁS, *La interpretación económica de las normas tributarias*, p. 338.

⁵⁹ International Fiscal Association (IFA) Congreso (Oslo, 2002). Tema 1: *Forma y sustancia en el Derecho tributario*. Relato General.

⁶⁰ Para un análisis de la jurisprudencia de la Corte Suprema de los Estados Unidos sobre el test del propósito del negocio puede consultarse *Vicios y mitos de la interpretación tributaria. Del principio de la realidad económica al Derecho común*. Capítulo II, Editorial Ábaco, 2005, pp. 67 y ss. Sobre la jurisprudencia de este Tribunal y la de las Cámaras de los Lores del Reino Unido remito a ensayo en el Tratado de Tributación, pp. 551 y ss. Sobre la regla *substance over form*, A. ALTAMIRANO, «La regla del substance over form y la influencia del Derecho anglosajón sobre el Derecho argentino», en J. O. CASÁS, *Interpretación económica de las normas*, p. 459.

cuando decimos «Ley tributaria» nos referimos tanto a la que prevé los hechos imponibles sustantivos, como a la que introduce una cláusula antielusiva de alcance general, cuya eficiencia depende, por su inevitable extensión, de la tarea del intérprete.

Como patrón de orientación, existe una conexión bastante evidente entre la interpretación de la Ley tributaria y el principio de capacidad contributiva, porque la vinculación entre la hipótesis de incidencia genérica contemplada en la norma con los hechos que quedan allí subsumidos, debe estar orientada hacia la captación de la capacidad contributiva que subyace en la construcción técnica del hecho imponible⁶¹.

La capacidad contributiva se erige así en criterio de interpretación que incide en los dos momentos del proceso dialéctico que consiste en interpretar y aplicar la ley: la referencia al precepto genérico y la individuación del hecho en la norma. Por ello frente al conflicto de interpretaciones, la construcción de la solución mediante la concreción de la norma individual, derivada de la interpretación superadora que realiza el juez, debe propender y consultar el principio de capacidad contributiva.

Los sistemas fiscales generan distintos anticuerpos ante las conductas elusivas. Unos operan en el diseño mismo de la estructura tributaria (hechos imponibles complementarios, presunciones, ficciones), mientras que otros se activan al tiempo de aplicar la ley (analogía e interpretación)⁶².

Quienes rechazan que la lucha contra la elusión pueda venir de la mano del intérprete, sospechan que los valores de seguridad, certeza o legalidad se pueden ver socavados bajo la discrecionalidad del intérprete y que por lo tanto es peligroso para el derecho del contribuyente referencias genéricas al «propósito» de la ley o, peor aún, a su sentido económico⁶³. Pareciera que la memoria no puede desprenderse de la experiencia alemana de principios de siglo pasado, pero ese mismo recuerdo demuestra que la técnica de incorporar a la ley cláusulas contra la elusión no redundó en mayor seguridad jurídica⁶⁴. La experiencia argentina es en este aspecto reveladora de esta circunstancia⁶⁵.

La defensa del interés público comprometido por la elusión de impuestos encuentra justificación en los principios de generalidad, igualdad y capacidad contributiva. Esta referencia conlleva la necesidad de su conciliación con otros valores también tutelados constitucionalmente por esos mismos principios y otros (ahora entendidos como garantías del contribuyente). Concretamente, al intentar con-

⁶¹ Bien se señala que la utilización del principio de capacidad contributiva como criterio hermenéutico de ningún modo implica el regreso al método sincrético. Constituye un criterio de justicia material, fundamento del hecho imponible que no puede ser identificado con la relación económica subyacente. M. F. GARCÍA ETCHEGOYEN, «El criterio de la realidad económica en el marco de la justicia tributaria», en J. O. CASÁS, *Interpretación económica de las normas tributarias*, p. 270.

⁶² C. GARCÍA NOVOA, *La cláusula elusiva en la nueva ley general tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2004, pp. 175, 178, 196 y 208.

⁶³ P. PISTONE, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, Cedam, p. 20.

⁶⁴ La Corte de Finanzas había interpretado con anterioridad (*in re Mitropa*) que no se podía combatir la elusión con criterios interpretativos, lo cual se tradujo en un invitación a sumar a ley cláusulas generales o particulares que se ocuparan de la materia. *Abuso del diritto ed elusione fiscales*, Padova, Cedam, p. 68.

⁶⁵ H. DÍAZ SIEIRO, *Cahiers de Droit Fiscal International*, 56th Congress of the IFA, V. LXXXVIIA.

densar 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, el intérprete se topa con la intrincada dialéctica de la forma y la sustancia de las figuras jurídicas, y descubre que cuando se rebasa su correspondencia, surgen evidentes dificultades a la hora de objetivar criterios que le permitan armonizar la recalificación jurídica fiscal con los principios constitucionales de seguridad jurídica, legalidad, certeza y capacidad contributiva.

Ciertamente, debe trazarse un límite seguro entre el derecho al ahorro legítimo de impuestos y la elusión, con la aspiración de que estos no sean evitados donde se verifica una misma manifestación de capacidad contributiva, siempre que la capacidad contributiva se ciña a la tipicidad legal, es decir se encuentre incorporada al hecho imponible, que es una descripción jurídica.

En la economía de opción (se asume que) no hay hecho imponible porque el uso de las formas jurídicas conduce a un resultado económico, que aunque produzca un resultado idéntico a otro gravado (se presupone 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.

¿Y en la elusión? Resulta obvio que si hablamos de la necesidad de reaccionar contra un tipo de conducta esquiva, que hemos dado en llamar *elusión*, deberíamos empezar definiendo qué cosa es. En este campo, por encima de matizaciones, podríamos concentrar tres visiones:

- a) La que considera que es una conducta lícita, tolerada por el sistema jurídico fiscal, aunque no reciba el mismo consentimiento que la economía de opción, con la que suele identificarse.
- b) La que encuentra en ella una transgresión *indirecta* de la ley tributaria, que logra evitar el hecho imponible (conducta *in fraude legis*).
- c) La que consagra una violación de la ley tributaria, con la particularidad del medio empleado que, empero, no logra evitar el hecho imponible (conducta *contra legem*).

Donde sí hay consenso es en el medio que se emplea para ponerse a salvo de la ley tributaria (por evitación o por violación): el uso de formas jurídicas con algún nivel de anomalía, desde que producen un resultado económico idéntico al gravado pero que han sido establecidas por el orden jurídico general con una finalidad diferente.

Si se afirma que la elusión evita el hecho imponible, poco puede hacer el intérprete de la ley. El tema se terminó, a menos que se sostenga la aplicación analógica de la ley tributaria. Y que se considere que ella cae dentro de la interpretación. Debemos pasar entonces de la interpretación a justificar la misión de las cláusulas antielusivas⁶⁶. Esta última generará la habilitación legal necesaria para crear el

⁶⁶ Dice FERREIRO LAPATZA, refiriéndose al art. 15 de la Ley General Tributaria de España: *las cláusulas antielusorias que utilizan las técnicas del «fraude de ley» o del «abuso de derecho» no hacen más que excepcionar la prohibición de analogía en la aplicación de los tributos*, en C. GARCÍA NOVOA, ob. cit., Prólogo, p. 9.

hecho imponible sustituto al *evitado*. El mecanismo es similar al de la analogía, pero subsana su principal déficit: la falta de ley.

Ahora bien, desde la otra perspectiva: ¿Y si en realidad el sujeto no evitó el hecho imponible? La respuesta es clara: la ley ordinaria lo alcanza y las categorías conceptuales que articula el juez debieran bastar para reencauzar el negocio jurídico hacia el hecho imponible. Nos movemos en el terreno propio de la interpretación y aplicación de la ley. Definitivamente, las cosas cambian si se afirma que la elusión no evita el hecho imponible, porque el uso de una forma inadecuada —que agrede el fin de la ley— consagra una conducta abusiva, contraria al Derecho.

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.

5. EPÍLOGO

(...) Se reclinó en su gastado y hundido sillón, bebió el resto de café que quedaba en la taza; estaba frío y con gusto rancio, mas no le resultó importante. Era más bien un acto reflejo, inevitable, que realizaba siempre al terminar su tarea. Satisfecho, respiró profundo. Por alguna razón le vino a su mente una frase de Ghandi. La parafraseó: «no hay un camino para la interpretación; el juez es el camino». Sonriendo con picardía, se sintió afortunado de que no fuera él quien debía justificar el enunciado.

6. BIBLIOGRAFÍA

- AMATUCCI, A. (2000): «La interpretación de la Ley Tributaria», en *Tratado de Derecho tributario*, Bogotá, Temis.
- ANZOLA, O. (2006): «La ley tributaria: su interpretación y los medios legales e ilegales para evitar o reducir sus efectos», en *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario: La evasión y elusión fiscal, normas antielusivas*, núm. 2, Caracas, Ediciones Tributarias Latinoamericanas.
- ASÓREY, R. O. (1985): «La doctrina Parke-Davis no ha sido restablecida», en *Revista Jurídica Argentina*, t. C - 982, Buenos Aires, La Ley.
- BARROS CARVALHO, P. DE (2002): *Derecho tributario. Fundamentos jurídicos de la incidencia*, Buenos Aires, Ábaco.
- BECKER, A. A. (1998): *Teoría geral do direito tributario*, 3ª ed., São Paulo.
- BERMÚDEZ, R. J. (2006): «Interpretación jurídica y calificación de los hechos según el Código Orgánico Tributario de Venezuela, promulgado en el año 2001», en *Revista Latinoamericana de Derecho tributario: La evasión y elusión fiscal, normas antielusivas*, núm. 2, Caracas, Ediciones Tributarias Latinoamericanas.
- BETTI, E. (1975): *Interpretación de la ley y de los actos jurídicos*, traducción a la lengua española y prólogo por J. L. DE LOS MOZOS, parte I, *Teoría General de la Interpretación Jurídica*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas.
- BRAVO CUCCI, J. (2006): «La elusión y el fraude a la Ley Tributaria en el Código Tributario Peruano», en *Revista Latinoamericana de Derecho tributario: La evasión y elusión fiscal, normas antielusivas*, núm. 2, Caracas, Ediciones Tributarias Latinoamericanas.

- BÚLIT GOÑI, E. G. (1994): «El programa constitucional como directiva para el legislador y como límite para el ejercicio del poder tributario», en *Estudios de Derecho constitucional tributario: En homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui*, Obra colectiva coordinada por el Dr. H. GARCÍA BELSUNCE, Buenos Aires, Depalma.
- CASADO OLLERO, G.; FALCÓN Y TELLA, R.; LOZANO SERRANO, C., y SIMÓN ACOSTA, E. (1990): *Cuestiones Tributarias Prácticas*, Madrid, La Ley.
- CASÁS, J. O.: «El principio de legalidad en materia tributaria: fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación vinculados a él, o cuyas conclusiones se proyectan sobre ese principio», en *Derecho Fiscal*, t. XLVIII.
- (2004), *La interpretación de las normas tributarias*. Buenos Aires, Ábaco.
- (1992), *Presión fiscal e inconstitucionalidad. Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente*, Buenos Aires, Depalma.
- CASTRO, J. P. (1964): *Primera colección de fallos del Tribunal Fiscal de la Nación*, t. V, Buenos Aires, Macchi.
- CHECA GONZÁLEZ, C. (1998): *Interpretación y Aplicación de las normas tributarias*, Valladolid, Lex Nova.
- CORTI, A.: «La teoría de la penetración en la forma de la persona colectiva y su vigencia en el Derecho tributario argentino», en *La información*, XLII. Buenos Aires.
- *Los principios constitucionales y el sistema fiscal argentino*. Buenos Aires, Revista Impuestos, t. L-B.
- CORTI, H. G. (1997): *Derecho financiero*, Buenos Aires, Abeledo Perrot.
- DAMARCO, J. (2003): «Metodología científica del Derecho tributario», en GARCÍA BELSUNCE, H., *Tratado de tributación. Derecho tributario*, t. I, cap. 1. Buenos Aires, Astrea.
- DE CASTRO, F. (1985): *El Negocio jurídico*, Madrid, Civitas.
- DÍAZ SIEIRO, H. (2002): *Relato nacional argentino, Cahiers de Droit Fiscal International. 56th Congress of the IFA V. LXXXVIIa*.
- DÍEZ-PICAZO, L. (1973): *Experiencias jurídicas y teoría del Derecho*, Madrid, ed. Ariel.
- FALCÓN Y TELLA, R. (1995): «El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción», en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 31.
- FERRATER MORA, J. (1969): *Diccionario de filosofía*, Buenos Aires, Editorial Sudamericana.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. (1997): *Curso de Derecho financiero español*, 19ª ed., Madrid, Marcial Pons.
- (2004): en prólogo, de GARCÍA NOVOA, C., *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons.
- GARCÍA BELSUNCE, H. A. (1994): «Estudios de Derecho constitucional tributario», en *Homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui*, Buenos Aires, Depalma.
- (1982) *Temas de Derecho tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot.
- GARCÍA ETCHEGUYEN, M. de (2004): *El principio de Capacidad Contributiva*, Buenos Aires, Ábaco.
- (2004): «El sistema tributario y la necesidad de vigencia del Principio de capacidad contributiva», en, CASÁS, J. O., *La interpretación económica de las normas*, Buenos Aires, Ábaco.
- GARCÍA NOVOA, C. (2000): *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Madrid, Marcial Pons.
- (2004): *La cláusula antielusiva*, Barcelona, Marcial Pons.
- GARCÍA RESTREPO, L. (2003): *Elementos de Lógica para el Derecho*, Buenos Aires, Temis.
- GARCÍA VIZCAÍNO, C. (1996): *Derecho Tributario*, Buenos Aires, Depalma.
- GIMENO PRESA, M. C. (2001): *Interpretación y derecho. Análisis de la obra de Riccardo Guastini*, Bogotá, Departamento de publicaciones de la Universidad de Colombia.
- GIULIANI FONROUGE, C. M. (2001): *Derecho financiero*, Buenos Aires, Depalma.
- (1963): *Procedimiento Impositivo*, Buenos Aires, Depalma.
- GODOY, N. J. (1992): *Teoría General del Derecho tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E. (1997), *La interpretación de las normas tributarias*, Pamplona, Aranzadi.
- GRIZZIOTI, B. (1949): «L'Interpretazione funzionale delle leggi finanziarie», en *Revista de Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, núm. 4.
- GUIBOURG, R. A. (1987), *El fenómeno normativo*, Buenos Aires, Astrea.
- (1999), *Pensar en las normas*, Buenos Aires, Eudeba.
- (2006): *La Construcción del Pensamiento: Decisiones Metodológicas*, Buenos Aires, Colihue.

- GHIGLIANI, A. M., y GUARINONI, R. V. (1985): *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires, Eudeba.
- HART, H. L. A. (1963): *El concepto de Derecho*, Buenos Aires, Abeledo Perrot.
- HAYEK, F. A. (1978): *Derecho, Legislación y Libertad*, Madrid, Unión Editorial.
- HENSEL, A. (1954): *Diritto Tributario*, trad. D. JARACH, Milán, ed. Ceura.
- HERRERA MOLINA, P. M. (1990): *La exención tributaria*, Madrid, Colex.
- HOSPERS, J. (1976): *Introducción al análisis filosófico*, Madrid, Alianza Editorial.
- INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO (1996): *Resoluciones de las I y II Jornadas*, Montevideo, Fundación Cultural Universitaria.
- INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION (2002): «*Cabiers*», Oslo.
- JARACH, D. (1980): *Curso Superior de Derecho tributario*, Buenos Aires, Cima.
- (1971): *El hecho imponible: Teoría General de Derecho tributario*, 2ª ed., Buenos Aires, Abeledo Perrot.
- «En torno al principio de capacidad contributiva en la economía financiera y en el Derecho tributario», en *Revista La Información*, t. LVI.
- (1998): *Estudios sobre Derecho tributario*, Buenos Aires, Cima.
- (1998): «La hermenéutica en el Derecho tributario», publicado originariamente en *Revista La Información*, t. LXIII, p. 775, y reproducido en *Estudios de Derecho tributario*, Buenos Aires, Cima.
- KELSEN, H. (1993): *¿Qué es la Justicia?*, Buenos Aires, Planeta Argentina.
- (1960): *Teoría Pura del Derecho*, Buenos Aires, Eudeba.
- KRAUSE MURGUIONDO (2000): «La interpretación de la ley y el Derecho tributario», en *Revista Jurídica Argentina La Ley*, Buenos Aires.
- LAMAS, F. A.: «Principios de interpretación de la ley tributaria», en *Impuestos*, t. L-B, p. 1722.
- LEIVA FERNÁNDEZ, L. (1999): «Fundamentos de Técnica Legislativa», en *Revista Jurídica Argentina La Ley*, Buenos Aires.
- LINARES QUINTANA (1988): *Reglas para la Interpretación Constitucional*, Buenos Aires, Plus Ultra.
- LOZANO SERRANO, C. (1990): *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho financiero y tributario*, Madrid, Civitas.
- *et al.* (1999): *Curso de Derecho financiero y tributario*, 10ª. ed., Madrid, Tecnos.
- (1988): *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Madrid, Tecnos.
- LUQUI, J. C. (1989): *La obligación tributaria*, Buenos Aires, Depalma.
- MARTÍN, J. M., y RODRÍGUEZ USÉ, G. (1987): *Derecho tributario procesal*, Buenos Aires, Depalma.
- MARTÍNEZ DE SUCRE, V. J. L., y CORTI, A. H. M. (1973): «Parke Davis, Caso rector», en *El Derecho*, 49, 481.
- MARTÍNEZ, F. (1956): *Derecho tributario argentino*, Tucumán, Imprenta de la Universidad de Tucumán.
- (1973): *Estudios de Derecho fiscal*, Buenos Aires, Contabilidad Moderna.
- MEHL, L. (1964): *Elementos de Ciencia Fiscal*, Barcelona, Bosch.
- MESSINEO, F. (1971): *Manual de Derecho civil y comercial*, Buenos Aires, Efea.
- NAVEIRA DE CASANOVA, G. J. (1997): *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina*, Madrid, McGraw-Hill.
- NINO, C. (2000): *Introducción al análisis del Derecho*, 2ª ed., Buenos Aires, Astrea.
- (2007): *Los Escritos de Carlos S. Nino*, Buenos Aires, Gedisa.
- ORGÁZ, A. (1954): *Nuevos Estudios de Derecho civil*, Buenos Aires, Bibliográfica Argentina.
- PALAO TABOADA, C. (1966): «El fraude a la ley en el Derecho tributario (notas para un Estudio)», en *Revista de Derecho financiero y Hacienda pública*, núm. 66.
- (1995): *Economía y Derecho en la aplicación de las leyes tributarias*, CT. 73.
- PÉREZ ROYO (1997), *Manual de Derecho financiero*, en Parte General, séptima edición. Madrid, Civitas.
- PÉREZ ROYO, y AGUALLO AVILÉS (1996): *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, AAVV, Pamplona, Aranzadi.
- POPPER, K. (1983): *Conjeturas y refutaciones. El desarrollo del Conocimiento científico*, Barcelona, Paidós.
- RADBRUCH, G. (1994): *Filosofía del Derecho*, Madrid, ERDP.

- (1930): «Introducción a la Ciencia del Derecho», traducido por RECASÉNS SICHES, Madrid, *Revista de Derecho privado*.
- RECASÉNS SICHES (1956): *Nueva filosofía de la interpretación del Derecho*, México, Fundación de Cultura Económica.
- RECHTER, I., y GONZÁLEZ DE RECHTER, B. (1994): «Los alcances del principio de realidad económica», en *Homenaje a los 50 años de El hecho imponible*, Buenos Aires, AAEF.
- REIG, E. J. (1994): «Relaciones de la normativa tributaria con las del Derecho común y de la contabilidad», en *Impuestos LII - A* - 177.
- *Reforma Tributaria para América Latina. Modelo de Código Tributario*, Preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, 2ª ed., Washington D C, 1968.
- RODRÍGUEZ USÉ, G.: «La ley antielusión fiscal», en *Doctrina Tributaria*, Errepar, t. XXII, p. 600.
- ROSEMBUJ, T. (1999): *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en Derecho tributario*, 2ª ed., Madrid, Marcial Pons.
- (1996), *La simulación y el fraude de ley en la nueva Ley General Tributaria*, Madrid, Marcial Pons.
- ROSS, A. (1997): *Sobre el Derecho y la Justicia*, Buenos Aires, Eudeba.
- SÁINZ DE BUJANDA, F. (1966): *Hacienda y Derecho*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos.
- (1993): *Lecciones de Derecho financiero*, 10ª ed., Madrid, Universidad Complutense.
- (1967): *Sistema de Derecho financiero*, t. 1, vol. 1, Madrid, Universidad Complutense.
- SANZ DE URQUIZA, F. (1990): *La interpretación de las leyes tributarias*, Buenos Aires, Abeledo Perrot.
- SÉRICK, R. (1958): *Apariencia y realidad de las sociedades mercantiles. El abuso del Derecho por medio de la personalidad jurídica*, Barcelona.
- SIMÓN ACOSTA, E. (1985): *El Derecho financiero y la ciencia jurídica*, Bolonia, Publicaciones del Real Colegio de España.
- SOLER, S. (1962): *La interpretación de la ley*, Barcelona, Ariel.
- SPISSO, R. R. (1991): *Derecho constitucional tributario*, Buenos Aires, Depalma.
- «El principio de capacidad contributiva. Derechos y garantías del contribuyente desde la perspectiva constitucional», en *El Derecho*, t. 182, p. 138.
- TAMAGNO, R. (1952): *El contribuyente*, Buenos Aires, Emilio Perrot.
- TARSITANO, A. (1994): «El principio constitucional de capacidad contributiva», en *Estudios de Derecho constitucional tributario, en homenaje a Juan Carlos Luqui*, Buenos Aires, Depalma.
- (2003): «La Interpretación de la Ley Tributaria», en *Tratado de Tributación*, t. I, vol. I, en GARCIA BELSUNCE, H. A., *Tratado de Tributación*, t. I, vol. I, Buenos Aires, Depalma.
- (2000): «Protección constitucional de los contribuyentes», en *El principio de la realidad económica y el exceso de la potestad calificadora del Fisco*, Madrid, Educar/Marcial Pons.
- (2000): «El principio de la realidad económica en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación», en *Tribunal Fiscal de la Nación —40 años—*, Buenos Aires, Sinopsis.
- (1986): *El conjunto económico y la teoría de la penetración en la doctrina tributaria*, Buenos Aires, El Derecho.
- UCKMAR, V. (1994): «Los postulados y valores del Estado de Derecho en la problemática tributaria», en *Homenaje al 50º aniversario de El Hecho Imponible de Dino Jarach*, Buenos Aires, AAEF/Ed. Interoceánicas.
- (1999): *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*, San Pablo, Malheiros Editores.
- VALDÉS COSTA, R. (1992): *Instituciones de Derecho tributario*, Buenos Aires, Depalma.
- VANONI, E. (1973): *Naturaleza e Interpretación de las leyes tributarias*, con traducción y estudio introductorio de J. M. QUERALT, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- VILLEGAS, H. B. (1992): *Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Depalma.
- VON SAVIGNY, F. K. (1878): *Sistema de Derecho romano actual*, Madrid, Centro Editorial Góngora.
- ZIMMER, F. K.: *Cahiers de Droit Fiscal International*, 56th Congress of the IFA, V. LXXXVIIa.).