



# EL DERECHO

Diario de Jurisprudencia y Doctrina

Director:  
Carlos Raúl Sanz  
Consejo de Redacción:  
José María Medrano  
Fernando M. Bosch  
Guillermo Yacobucci

## TRIBUTARIO

### SERIE ESPECIAL QUINCENAL

Estimado Lector:

Con este número **EL DERECHO** ha querido iniciar la edición especial de Derecho Tributario, que será publicada —al menos en una primera etapa— en forma mensual.

Creemos ocioso destacar la importancia que ha adquirido en nuestros días el Derecho Tributario en el ejercicio profesional de la abogacía, lo cual nos convoca a la tarea permanente de llevar jurisdicción al sistema tributario, tanto en los principios que deben respetar las fuentes normativas, como en los criterios de aplicación de la ley tributaria.

Incumbe a abogados, desde la práctica profesional y desde la difusión del pensamiento doctrinario, trabajar para lograr también en esta materia la plena vigencia de los principios de la Constitución Nacional, entendidos en el doble orden de relaciones que protegen, esto es, la legitimidad del poder tributario para establecer las cargas públicas y el límite que a dicho poder le fijan las garantías individuales del derecho del contribuyente.

El objeto de esta Edición Especial será, entonces, el de difundir el desarrollo cotidiano del Derecho Tributario en

DIRECTOR:

ALBERTO TARSITANO

SECRETARIO DE REDACCIÓN:

RICARDO MIHURA ESTRADA

sus múltiples manifestaciones: normativas, jurisprudenciales, técnico-administrativas y doctrinarias.

ALBERTO TARSITANO  
Director

## La realidad económica y la calificación jurídica en la interpretación de la ley tributaria

por ALBERTO TARSITANO

**Sumario:** 1. PRELIMINAR. — 2. LA NATURALEZA Y EL FIN DE LA NORMA TRIBUTARIA. — 3. EL PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONOMICA. — 4. LA FUENTE CALIFICADORA AUTÓNOMA DEL DERECHO TRIBUTARIO Y LA APLICACIÓN DE CONCEPTOS DE OTROS SECTORES DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO. — 5. LA CALIFICACIÓN JURÍDICA. FRAUDE DE LEY TRIBUTARIA. EL FRAUDE DE LEY Y EL NEGOCIO INDIRECTO. EL FRAUDE DE LEY Y LA ECONOMÍA DE OPCIÓN. FRAUDE DE LEY, ABUSO DE DERECHO Y ABUSO DE FORMAS JURÍDICAS. FRAUDE DE LEY Y DEFRAUDACIÓN FISCAL. LA SIMULACIÓN. — 6. LA POTESTAD DE CALIFICACIÓN CONFERIDA AL INTERPRETE. — 7. NUESTRA OPINIÓN SOBRE LA POTESTAD CALIFICADORA DEL INTERPRETE. — 8. CONCLUSIONES.

### 1 Preliminar

La ley tributaria es una ley ordinaria, sin otra particularidad que la derivada del contenido económico propio de las relaciones que disciplina entre el Estado y los particulares. Estos últimos están obligados al pago de impuestos porque han verificado la capacidad contributiva descripta en la hipótesis de incidencia-legal, a partir de lo cual nace una relación jurídica que manifiesta los rasgos comunes a cualquier otra. En consecuencia, la interpretación de la ley tributaria sigue los cánones de la hermenéutica jurídica general<sup>(1)</sup>. Esta afirmación implica que los particulares ca-

(1) Es tradicional en la teoría de la interpretación, la referencia a SAVIGNY, que identificó los cuatro elementos que sirven de base a los criterios de interpretación, y advirtió que, todos ellos, antes de constituir distintas clases de interpretación, debían ser conjugados en el camino recorrido por el intérprete. Ellos son: (i) elemento gramatical, referido al conocimiento de las palabras y al lenguaje jurídico; (ii) elemento lógico, relativo a la articulación de las reglas lógicas que configuran el pensa-

caracteres del Derecho Tributario, que le han conferido el carácter de disciplina autónoma, no eximen a la interpretación de sus normas de las propuestas y soluciones desgajadas del tronco común, de donde se concluye que todos los métodos de interpretación son válidos sin órdenes de preferencia, ni preeminencia. A partir de esta premisa básica se desarrolla la acción cognoscitiva del intérprete tributario, destinada a desentrañar la literalidad que objetiva el espíritu del legislador, para llegar a construir la norma jurídica aplicable al caso. La letra y el fin, enmarcados en el orden preestablecido de la unidad del Derecho son, en definitiva, los medios para decodificar un mensaje que se expresa en la forma, mediante el lenguaje filológico y, en la sustancia, por la *ratio legis*.

El proceso de interpretar la ley presupone la calificación jurídica, o sea la individuación de la situación de hecho en el juicio hipotético descripto en la norma. Para nosotros, la interpretación comprende los dos momentos: la comprensión del texto genérico y la determinación cierta de los hechos que caen bajo el alcance de la ley<sup>(2)</sup>. La circunstancia de que esos hechos estén constituidos o expresados por ac-

miento; (iii) elemento histórico, determinante de la identificación del cambio introducido en el derecho vigente al tiempo de la sanción de la ley que se interpreta; (iv) elemento sistémico, como factor de unidad e integración de normas e instituciones dentro del Derecho. SAVIGNY: *Sistema de Derecho Romano Actual*, Centro ed. Góngora, Madrid, pág. 185.

(2) Sostiene JARACIT que no hay interpretación de la ley tributaria fuera de la aplicación concreta de la propia ley. Interpretación y aplicación no son términos desvinculados y, menos antitéticos; ni el segundo es consecuencia del primero, porque la interpretación es siempre la descripción fiel de la realidad de los hechos a la luz de los conceptos normativos de la ley, para su publicación en el caso concreto (*Curso superior de Derecho Tributario*, Cima, 2ª edición, Buenos Aires, 1980, pág. 264 y ss.)

tos y negocios jurídicos, que objetivan manifestaciones de la vida económica agrega una complejidad adicional a la interpretación tributaria, aunque no modifica su naturaleza. Desde la fuente, la interpretación es realizada por los jueces cuando resuelven un conflicto de interpretaciones: una, la que realiza el contribuyente al autoliquidar sus impuestos; la otra, la que practica la Administración tributaria, al determinar de oficio la deuda tributaria, que es el proceso reglado que formaliza la recalificación jurídica de los hechos con relevancia fiscal.

La observación del comportamiento del intérprete demuestra la íntima vinculación entre la naturaleza y el fin asignado a la norma tributaria, y el estilo de interpretación propuesto. En este sentido, fue esclarecedora la labor de EZIO VANONI, quien expuso los caracteres que hacen de la norma tributaria una norma ordinaria, devolviéndole a través de esta naturaleza, una hermenéutica que superó ciertos cánones concebidos sobre ideas preexistentes a la elaboración dogmática del Derecho Tributario. Quedaron sepultados, así, el *in dubio pro contribuyente* como resabio del carácter odioso atribuido a las cargas tributarias, como también el *in dubio pro fisco*, que indica la aspiración de extender la supremacía del Estado desde la creación de la ley —en que se agota— a su aplicación<sup>(3)</sup>.

La hermenéutica tributaria se encuentra, ciertamente, influida por el principio de legalidad, que construye el eje de la relación jurídica tributaria vertebrada en su concepción dogmática por autores como HENSEL, BLUMENSTEIN, GIANNINI, SAÍNZ DE BUJANDA y JARACIT. En esencia, el principio de legalidad, marca la *tipicidad* necesaria de todos los elementos estructurales que definen la medida y el alcance de la obligación tributaria. Esta concepción de la obligación tributaria impone límites muy concretos al intérprete pues la ley no es una mera directiva de origen constitucional, sino la exacta determinación legal del hecho imponible, en sus aspectos objetivos, subjetivos, cualitativos, espaciales y temporales.

(3) VANONI, EZIO, *Naturaleza e Interpretación de las leyes tributarias*, con traducción y estudio introductorio de Juan Martín Queralt, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973, pág. 75.

## CONTENIDO

### DOCTRINA

La realidad económica y la calificación jurídica en la interpretación de la ley tributaria, por Alberto Tarsitano ..... 1

### JURISPRUDENCIA

#### CORTE SUPREMA

Competencia: Corte Suprema de la Nación: competencia originaria; coparticipación federal de impuestos (CS, diciembre 7-2001) ..... 6

REFERENCIAS IMPOSITIVAS, por Santiago Sáenz Valiente ..... 7

### NOVEDADES LEGISLATIVAS

Impuesto societario a la tenencia de acciones, por Gabriela I. Buratti ..... 8

## 2 La naturaleza y el fin de la norma tributaria

Corolario de la naturaleza jurídica ordinaria de la norma tributaria es su interpretación por los cánones generales proporcionados por la teoría jurídica<sup>(4)</sup>.

Interesa, entonces, determinar cuál es el interés tutelado por las normas tributarias desde que, se anticipa, toda interpretación tenderá a la realización de los valores y de los intereses que se estiman protegidos por la ley. Existe un extendido consenso en la doctrina acerca de que el *interés fiscal* (recaudatorio) constituye el fin que identifica las normas financieras o tributarias, interés cuya tutela, no sólo traduce un rol efectivo en la interpretación de la ley, sino que sirve también como elemento definidor de la autonomía de la disciplina.

LOZANO SERRANO ha rechazado la preeminencia dada al criterio del interés tutelado para la interpretación, ya que reduce la dimensión de las normas tributarias a meros mandatos formales de obtención de ingresos, ajenos a cualquier fundamentación o legitimación de tipo material<sup>(5)</sup>.

Compartimos su posición. Si se nos concede que el interés tutelado moldea la interpretación de la norma que lo ha objetivado, identificar el interés con la *recaudación* aporta una visión parcial, de la que se extraen conclusiones equivocadas. No se puede negar que el fin de las normas se encuentra ligado a la obtención de recursos públicos. Sin embargo, el ingreso producido es el resultado que arroja la configuración de la relación jurídico-tributaria, que nace de verificar el hecho imponible en tanto revela la capacidad contributiva que el legislador ha pretendido alcanzar. De ahí que incidir dicha capacidad contributiva constituya el fin del derecho financiero y tributario. Señala al respecto EUSEBIO GONZÁLEZ: *El fin de la norma tributaria no es cobrar impuestos donde no hay capacidad contributiva. Consiguientemente, la capacidad contributiva, eje y norte de toda labor interpretativa, están en el fin mismo de la norma cuando ordena contribuir cuando hay capacidad contributiva, y no contribuir cuando no la hay. Es decir, la capacidad contributiva, entendida en sus dos sentidos, positiva y negativa, fundamenta el hecho de contribuir y sirve, en su caso, de medida de la imposición*<sup>(6)</sup>.

Esta concepción es más totalizadora, ya que contempla y concilia los intereses individuales y públicos en procura de alcanzar el *bien común*, finalidad última del Estado de derecho. Y se integra en el plano constitucional junto con los principios de neto corte axiológico tendientes a la realización de la justicia material en este ámbito<sup>(7)</sup>.

De ahí que una síntesis integradora que supera la dicotomía entre interés individual e interés público debiera considerarse, como inherente al *interés general*, la correspondencia entre el interés protegido por la norma tributaria y la incidencia de la capacidad contributiva en su justa dimensión. En materia de interpretación y aplicación de la ley, la percepción distorsionada del interés protegido ha derivado hacia una aplicación *interesada* de la ley con un sentido incremento recaudatorio, en beneficio del ente público. Este es el tipo de interpretaciones a las, de consuno, nos tienen acostumbrados las administraciones fiscales.

## 3 El principio de la realidad económica

La ley 11.683 [EDLA, 1978-397 y 1998-B-359], art. 1º, contiene un precepto, dirigido al intérprete, que le manda a *atender al fin de la ley y su significación económica*...<sup>(8)</sup>. Nos preguntamos si la frase incurre en una re-

dundancia, la que se presentaría de admitirse que el fin de la ley es idéntico a su significación económica. Creemos que puede existir esta identificación, pero al mismo tiempo nos apresuramos a formular ciertas precisiones acerca de qué se entiende por significación económica, para no extraer conclusiones apresuradas sobre la calificación jurídica, que juzgamos erróneas. Como ya dijimos, la obligación tributaria nace de la verificación del hecho imponible, que es un hecho jurídico con sustancia económica. El contenido económico se manifiesta en capacidad contributiva, que es la categoría capturada por la ley como hipótesis de incidencia. De ahí que el fin de la ley sea alcanzar esa capacidad contributiva normativizada que se conecta a una manifestación económica. Identificar esa capacidad contributiva, como hecho jurídico incorporado a la norma, forma parte de la tarea del intérprete. Mas allí debería agotarse toda la proyección y la referencia al fundamento económico de la norma tributaria.

En el Derecho Tributario, ha habido, según nuestro parecer, un exceso en la ponderación del elemento económico reconducido a la tésis de la norma. Quizás, no tanto como contenido de la matriz legal del impuesto, sino porque, excediendo este carácter, se extendió al propósito práctico subyacente en las relaciones jurídicas, con pretensiones de calificación. Esta sobreestimación, ha sido estimulada por la concreción, en la ley, del canon hermenéutico, que, como directiva al intérprete, le pretendió adjudicar un rol sustancialista para evitar quedar atrapados en las normas positivas, entendidas a la manera tradicional del derecho privado. Esta observación no hace más que constatar que —por tratarse la norma tributaria de una norma ordinaria— la indagación de los fines predicados plasma el principio de interpretación por antonomasia, desde que se atribuye a la *ratio legis* la más cabal realización del ideal de justicia immanente en toda norma. Ahora bien, bajo los rasgos peculiares de la ley tributaria, la inmediata referencia a la realidad económica se explica por el contenido de las relaciones económicas que constituyen la trama de los impuestos<sup>(9)</sup>. Así lo entiende GARCÍA BELSUNCE, para quien *el método que tantos desvelos ha provocado a los tributaristas contribuye a fijar en forma explícita el sentido con que debe hacerse la interpretación de la finalidad de la ley, pero con la importante advertencia de que ningún nuevo factor de orden metodológico introduce en el campo de la hermenéutica jurídica toda vez que cualquier investigación del fin de la ley siempre se orientará hacia la naturaleza especial de las relaciones que se regulan*<sup>(10)</sup>.

Mas, esta búsqueda, dirigida al fin de la ley, no hubiera generado la controversia que generó, de no haber extendido el mandato a la calificación de los hechos, lo que se concretó en conferir al intérprete —el fisco, en primer lugar— la facultad de desestimar, bajo ciertas condiciones, las formas jurídicas que reflejen indebidamente aquella asumida realidad económica.

Para la tesis de la realidad económica, lo que verdaderamente le interesa al Derecho tributario —y por ello, al intérprete— es el hecho económico. De allí que se proclame la indiferencia de los efectos jurídicos declarados por las partes —incluso queridos por aquéllas— en tanto conduzcan a un resultado menos gravoso en el plano fiscal. La consecuencia obligada —que fue la que despertó las críticas a esta teoría— es que, cuando el presupuesto de hecho aparece vinculado a un acto jurídico, es legítimo entender que la voluntad de la ley ha sido abarcar con el impuesto todo otro negocio o figura jurídica a la que pueda atribuirse un resultado económico análogo.

(B.O. 27/5/1947). La temprana consagración del principio de la realidad económica, en la ley 11.683, deriva de las leyes alemana e italiana, que influyeron fuertemente —por acción o reacción— sobre la configuración dogmática del Derecho Tributario durante la primera mitad del siglo veinte. La raíz alemana se inserta en las enseñanzas de ENNO BECKER que fueron consagradas en la Ordenanza Fiscal alemana de 1919 (*Reichsabgabenordnung*). La raíz italiana se origina en la concepción sincrética del fenómeno financiero postulado por la Escuela de Pavia, dentro del cual, el Derecho Tributario no podía desatender la funcionalidad de la capacidad contributiva manifestada en los hechos imponibles. Bien que con diferencias de expresión y matices, GRIZZOTTI, VANONI, PUGLIESE y JARACH propiciaron el carácter imperativo del resultado económico, con el mérito de colocar, en el centro de la escena, la necesidad de capturar la capacidad contributiva subyacente en las relaciones jurídicas.

(9) Esta identificación es manifiesta en la reiterada doctrina de la Corte Suprema, que ha sostenido que en materia impositiva: *toda interpretación debe realizarse atendiendo esencialmente a la realidad económica de que se trate, de modo tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo a los principios de una razonable y discreta interpretación de sus términos*. (Fallos, 302: 661).

(10) GARCÍA BELSUNCE, HORACIO A., *Temas de Derecho Tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982, pág. 155.

Como hemos tenido oportunidad de concluir en un estudio anterior<sup>(11)</sup>, la fórmula positiva seguida por el legislador argentino, si bien pudo estar inspirada en la tradición germano-italiana, imperante en los años treinta, la receptó con importantes reservas. En efecto, la solución contenida en la ley aparece desgajada de su raíz conceptual. Esta conclusión es evidente si se la compara con la tesis en estado puro, que propició la prevalencia absoluta del resultado práctico tenido en cuenta al otorgar un acto o concurrir a un negocio, por considerar que, al Derecho Tributario, sólo le interesa el contenido económico del negocio por la capacidad contributiva que revela. Como criterio para la aplicación de la ley tributaria, el principio de la realidad económica se originó en una comprensible necesidad de prevenir o corregir conductas desviadas, mas su disponibilidad al alcance de los funcionarios administrativos, siempre propensos a la visión recaudadora, condujo la más de las veces a excesos de calificación y a la extensión impropia del hecho imponible. Se introdujo, de esta manera, una fractura en el orden jurídico cada vez que no se acertó al evaluar la correspondencia de las instituciones jurídicas —que encauzaban la voluntad de los particulares— con la sustancia económica adjudicada al hecho imponible —pretendidamente gravada por el legislador—, adecuación que debió ser mejor hallada en la indagación de la causa típica de los actos y negocios jurídicos.

Hemos sostenido, en otro lugar, 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, está asumiendo una capacidad contributiva en estado puro, en estricta coincidencia con situaciones de hecho reveladoras de riqueza<sup>(12)</sup>. Empero, la capacidad contributiva *se manifiesta jurídicamente* en el hecho imponible. Precisamente, la mediación del legislador transforma la capacidad económica en capacidad contributiva, que se reconduce a un hecho de naturaleza estrictamente jurídica, que debe ser analizado en ese campo y no, en el de supuestas realidades económicas no reveladas directamente por la norma.

Indicativo de este enfoque es la conocida postura de GONZÁLEZ GARCÍA, que queda bien resumida en el siguiente párrafo: *la referencia a la significación económica es jurídicamente irrelevante, aunque metodológicamente perturba. Es un mero instrumento ornamental, que sustantivamente no quita ni pone nada, porque si el elemento económico está normativizado, es de obligada observancia; y si no está normativizado, el juez no puede sustituir la norma por la realidad económica. La forma de luchar contra el fraude de ley, bien en Derecho Civil o en Derecho Tributario, es la misma y no hace falta recurrir a la significación económica para librar este combate, sino que basta con develar la verdadera naturaleza jurídica de los contratos*<sup>(13)</sup>.

Lamentablemente, la experiencia demuestra que, a diario, estos principios son utilizados de manera indiscriminada, por las administraciones fiscales y por los tribunales. Existe una aplicación imprecisa, más intuitiva que elaborada dogmáticamente, que termina por conspirar contra la debida seguridad jurídica. La influencia de la realidad económica, como principio de interpretación de la ley, se extiende, así, impropia y a la calificación de los hechos. Se introduce, por tanto, una fractura no deseada en el orden jurídico, que viene de la mano de la facultad de examinar la correspondencia entre la voluntad de los particulares, encausada en instituciones jurídicas, con la pretendida sustancia económica que el legislador se propone gravar. Se logrará igual propósito, con menor agravio, si esta consistencia fuera hallada en la indagación de la verdadera causa de los actos jurídicos y negocios jurídicos. Pensamos, en síntesis, que más allá de las buenas intenciones, la invocación a la *realidad económica* oscurece antes que aclara. Provoca más males que los que se pretenden evitar, y que es posible curar con otra *medicina* jurídica más eficaz, y menos invasiva. Desde ya, que aunque la *realidad económica* haya sido incorporada a la directriz interpretativa, su proyección en el mandato calificador del art. 2º debería ser se-

(11) *Protección constitucional de los contribuyentes*, Capítulo IX: "El principio de la realidad económica y el exceso de la potestad calificador del Fisco", obra colectiva, coordinada por Rubén Asorey, Educar, Marcial Pons, Madrid, 2000.

(12) TARSIANO, ALBERTO, "Tribunal Fiscal de la Nación - 40 años", Capítulo, *El principio de la realidad económica en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación*, A.A.E.F. Sinopsis, septiembre, 2000, pág. 130.

(13) GONZÁLEZ GARCÍA, LA interpretación de las normas tributarias, ob. cit., pág. 67.

(4) Así lo establece *El Modelo de Código Tributario para la América Latina*, elaborado por los maestros CARLOS MARÍA GIULIANI FONROUGE, RUBENS GOMES DE SOUZA y RAMÓN VALDÉS COSTA, bajo el programa conjunto de la Organización de Estados Americanos (OEA) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), en 1967, que dispone en su art. 5º: *Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en aquéllas*.

(5) LOZANO SERRANO, CARMELO, *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el derecho financiero y tributario*, Civitas, 1990, Cap. III, pág. 81 y ss.

(6) GONZÁLEZ GARCÍA, EUSEBIO, *La interpretación de las normas tributarias*, Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 61.

(7) Sobre el principio de capacidad contributiva en relación con el texto constitucional, véase: TARSIANO, ALBERTO, *El principio constitucional de capacidad contributiva*, en "Estudios de Derecho Constitucional Tributario", obra colectiva en homenaje a Juan Carlos Luqui, coordinada por Horacio A. García Belsunce, Depalma, Bs.As., 1994, pág. 301 y ss.

(8) El denominado criterio de la consideración o significación económica de la ley tributaria, que en la Argentina se prefiere denominar *principio de la realidad económica* fue introducido en la Ley de Procedimientos Tributarios por el decreto 14.341/46, ratificado por la ley 12.922

lectivo, esto es, ser la excepción —y no la regla— que se emplee para corregir el uso desviado de las figuras que se apartan de su causa típica. No es que se desconozca la necesidad de poner freno a las formulaciones artificiosas que intentan eludir el impuesto. Se procura, simplemente, evitar las consecuencias de un método que afecta la posibilidad de prever las consecuencias jurídicas de los propios actos y que pone en peligro la seguridad jurídica.

#### 4 La fuente calificadora autónoma del Derecho Tributario y la aplicación de conceptos de otros sectores del ordenamiento jurídico

La posibilidad de que el legislador tributario le adjunice a las instituciones del derecho civil tradicional un contenido propio, adaptado a su fin, ha sido materia que ilustró encendidas polémicas durante la primera mitad del siglo veinte<sup>(14)</sup>. Hoy se acepta normalmente, por la teoría tributaria, esa autonomía calificadora de la fuente, que se edifica sobre el eje doctrinario invocado por TROTABAS, VANONI y SAINZ DE BUJANDA.

En Italia, como herencia de la tradición sincrética de la Escuela de Pavía, una corriente del pensamiento doctrinario le atribuyó, al Derecho Tributario, autonomía calificadora. Por tal entiende la aptitud que posee el legislador de crear instituciones con contenido propio o diferente del de otras ramas del derecho. Y, por ello, la adjudicación de un valor relativo a los términos elaborados por esas otras normas jurídicas cuando son empleados en la ley tributaria.

Esta es la posición que terminó imponiéndose en la doctrina y en la legislación, por ejemplo, en nuestra ley de procedimientos tributarios, cuyo art. 1° establece el siguiente orden de prelación: ... *Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones autedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado.*

La Corte Suprema de Justicia mantiene pacíficamente que la solución a las causas debe ser hallada en los preceptos y principios del régimen impositivo, y sólo supletoriamente, en los propios del derecho privado<sup>(15)</sup>.

A pesar de que el tema de la autonomía calificadora conduce a la creación de la norma y se agota con la sanción de la ley, se produjo por las razones apuntadas, un pasaje del ámbito de creación de la ley al terreno de su aplicación. Y en este último, se jerarquizó la prevalencia del resultado práctico de la conducta, al extremo de elevarlo, a través de la tesis de la realidad económica, como un concepto propio del Derecho Tributario, que autoriza anteponer dicha realidad a fórmulas ficticias.

Sin embargo, son temas distintos que no corresponde identificar. Se trata, si se prefiere, de distintos tipos de calificación. En un caso, se manifiesta como autonomía para crear conceptos con contenido propio. En otro, forma parte de la tarea del intérprete destinada a subsumir conductas en el tipo genérico y, eventualmente, reencauzar hacia el hecho imponible aquellos comportamientos elusivos, abusivos o evasivos.

No se desconoce que la autonomía calificadora, entendida como la aptitud que posee el legislador de crear instituciones con contenido propio o diferente del de otras ramas del derecho, se encuentra emparentada con aquel principio de interpretación, toda vez que la singularidad del fenómeno tributario, que sirve de fundamento legitimador de dicha autonomía, se establece sobre el componente económico de las normas tributarias. Empero, cabe advertir que autonomía calificadora y criterio de interpretación económica actúan en dos momentos distintos, que se corresponden con las funciones de creación y de aplicación de la ley, que, como tales, no pueden ser identificados.

#### 5 La calificación jurídica

La individuación del supuesto hecho en la hipótesis de incidencia normativa se conoce con el nombre de *calificación jurídica*. Esta tarea, común a todas las interpretaciones, es particularmente compleja en el Derecho Tributario, cuando los hechos son actos o negocios de naturaleza jurídica,

sobre los que se asienta el hecho imponible. No interesa aquí el nombre o la forma atribuidos por las partes, sino los efectos jurídicos que resultan impuestos por la situación real.

Como en nuestro sistema es el contribuyente quien autoliquidada sus impuestos, el principio de calificación jurídica opera, cuando dicha liquidación sea objetable, como una recalificación que practica la Administración dentro de su función aplicativa. Esta recalificación es ofrecida en el procedimiento de determinación de oficio y se somete al control jurisdiccional de los órganos de revisión.

Antes de entrar en el análisis del alcance de la calificación jurídica autorizada por el art. 2° de la ley 11.683, nos parece oportuno introducir ciertas precisiones terminológicas, referidas a los conceptos que caen —en nuestra opinión— bajo las posibilidades de reconducción del hecho imponible.

##### Fraude de ley tributaria

El fraude de ley constituye una categoría tendiente a excluir del ordenamiento aquellas conductas que, sin ejercer violencia en la naturaleza y en la forma de los actos y negocios jurídicos que le sirven de apoyo, terminan por producir un resultado práctico contrario a los fines que el derecho protege. Es éste el medio con que el derecho reacciona contra conductas no queridas, que contradicen los intereses tutelados por las normas y que podrían verse violados bajo una lectura instrumental estricta de aquellos actos y negocios. Esas relaciones deben ser analizadas jurídicamente y calificadas bajo el texto de la ley impositiva. De esta manera, la presencia de los *finis protegidos por la ley tributaria* introducen un nuevo elemento en el examen de la función de las categorías jurídicas generales, que no serán ahora analizadas por el intérprete sólo desde la perspectiva de su objeto o causa típica, sino que se sumará la importante consideración de no contrariar aquellos fines. La noción de conducta en fraude de ley tributaria es un concepto escurridizo, siempre a punto de evaporarse, porque por lo dicho concurren, en su caracterización, distintas nutrientes, difíciles de metabolizar.

Según la muy difundida definición del profesor español DE CASTRO, se entiende por fraude de ley: *el intento de amparar el resultado contrario a una ley en otra disposición dada en verdad con una finalidad diferente. El negocio en fraude a la ley consiste en utilizar un tipo de negocio o un procedimiento negocial con el que se busca evitar las normas dictadas para regular otro negocio: aquel precisamente, cuya regulación es la que corresponde al resultado que se pretende conseguir con la actividad puesta en práctica*<sup>(16)</sup>.

En el Derecho Civil, JORGE MOSSET ITURRASPE denuncia que, salvo raras y honrosas excepciones, la labor de la doctrina nacional —insultada de positivismo jurídico— ha sido francamente negativa: o se lo ha ignorado por completo o ha pretendido minimizarlo en un estricto casuismo, con el comentario escueto de aquellas situaciones que, por aparecer evidentes en la ley, no podían ser dejadas de lado. Parece haber primado en este tema la tesitura contraria, conforme a lo que establece el artículo 19, de la Constitución Nacional: *nadie puede ser privado de hacer lo que la ley no prohíbe...*; y que se condensa en el principio recogido por el art. 53 del cód. civil, que dice: *queda, por tanto, establecido que son permitidos todos los actos y derechos que no están expresamente prohibidos*<sup>(17)</sup>. A pesar de ello, ya surgía clara la advertencia del codificador en la nota al art. 3136, que al referirse al conocimiento que los acreedores pudiesen haber tenido de la constitución de la hipoteca, se aparta del código francés para reconocer: *Pero una doctrina más razonable y más moral prevalece en Inglaterra y en los Estados Unidos, según lo dice el Comentario a las Leyes Americanas, Sec. 28, núm. 169 y es la de nuestro artículo, pues juzga que sería un deshonor de la ley, que los jueces cerrasen sus ojos ante una conducta fraudulenta y permitieran que ésta triunfara.* (Destacado propio).

El fraude de ley tributaria consiste, según la definición que trae la Ley General Tributaria española, en su artículo 24, en: *la realización de hechos, actos o negocios jurídicos con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con una finali-*

*dad diferente*<sup>(18)</sup>. Es necesario que los actos fraudulentos persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico o contrario a él.

GONZÁLEZ GARCÍA concreta diciendo que el mecanismo del fraude a la ley tributaria reposa sobre tres principios fundamentales: 1. *que el mandato de la ley de pagar un impuesto está condicionado a la realización del hecho imponible y no a la realización de determinados fines económicos*; 2. *que en la elección del medio jurídico más apto para conseguir determinados fines económicos, los contribuyentes gozan de plena libertad*; 3. *que el ordenamiento jurídico suele reaccionar con firmeza frente a cualquier violación de sus preceptos, ya sea esa violación abierta y directa o encubierta e indirecta*<sup>(19)</sup>.

##### El fraude de ley y el negocio indirecto

En la clásica definición de MESSINEO, el negocio indirecto se caracteriza por el hecho de que se emplea un determinado negocio para conseguir, mediante éste, no la finalidad típica que se vincula a él por el ordenamiento jurídico, sino finalidades ulteriores, mediatas; es decir, precisamente indirectas, las cuales asumen el aspecto de motivos y no de causa del negocio empleado<sup>(20)</sup>.

Según MOSSET ITURRASPE: *La similitud con los negocios fraudulentos se encuentra: a) en que ambos buscan la violación de la norma, y b) en que ambos actúan solapada o hipócritamente. En los indirectos el negocio utilizado cumple una mera función instrumental, de ahí que se lo califique como negocio medio, puesto que el fin ulterior que se anhela es distinto al del negocio utilizado. Lo solapado en los indirectos, es el deseo de conseguir el resultado prohibido mediante una figura de contrato, diversa de la directamente considerada por la norma prohibitiva*<sup>(21)</sup>.

Para la mayoría de la doctrina, el negocio indirecto constituye una especie de negocio en fraude de ley, y aunque lo vehiculiza, no siempre lo agota. La diferencia entre uno y otro no es nítida, por aquella misma relación de género o especie, de mutua implicancia, y porque el negocio indirecto siempre se utiliza con intención fraudulenta.

Tratando de precisar las diferencias, se ha sostenido que, para entender el negocio indirecto hay que distinguir entre la causa del negocio y los motivos del mismo. La causa es el motivo típico del negocio. Los motivos del negocio son los propósitos ulteriores que guían la conducta hacia la obtención de un resultado concreto. En el negocio indirecto las partes quieren y consiguen un efecto ulterior y distinto del que es propio del negocio. Se trata de un motivo extraño al negocio y a su causa. En definitiva, se habla de negocio indirecto para designar la utilización de un negocio jurídico que alcance resultados jurídicos y económicos que son propios del negocio, pero que no se identifican con su causa, esto es, con la razón de ser típica del negocio. Por ejemplo, puede constituirse y disolverse una sociedad con el fin de conseguir una transmisión de bienes, transmisión que no es fin esencial del contrato de sociedad<sup>(22)</sup>.

Existe, pues, la utilización de una figura normativizada de cobertura, cuyos fines aparentemente, se buscan alcanzar, pero en realidad, esto no es más que una invocación artificiosa, porque el único fin es obtener un tratamiento más beneficioso que el brindado por la norma eludida.

##### El fraude de ley y la economía de opción

El profesor español LARRAZ, quien ya en el año 1952 acuñó la frase *economía de opción*, expresa que la noción tiene en común con el fraude de la ley la concordancia entre lo formalizado y la realidad. *De ningún modo se da simulación. También coinciden en no contrariar la letra legal y en procurar un ahorro tributario. Pero, fuera de estos trazos comunes, fraude de la ley y economía de opción divergen. La economía de opción no atenta a lo querido por el espíritu de la ley, en tanto que se atenta el frau-*

(18) La LGT española sostiene, en el art. 24, que para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzca un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Se agrega que el fraude deberá ser declarado en expediente especial, que se aplicará la ley tributaria eludida y que corresponde exigir el impuesto con intereses pero con exclusión de sanciones.

(19) GONZÁLEZ GARCÍA, EUSEBIO, *El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia*. Aranzadi, Pamplona, 2001, pág. 24.

(20) MESSINEO, FRANCISCO, *Manual de Derecho Civil y Comercial*, Efea, Buenos Aires, 1971, t. II, pág. 457.

(21) MOSSET ITURRASPE, ob. cit., pág. 41.

(22) CASADO OLLERO, GABRIEL; FALCÓN y TELLA, RAMÓN; LOZANO SERRANO, CARMELO; y SIMÓN AÇOSTA, EUGENIO, *Cuestiones Tributarias Prácticas*, La Ley, Madrid, 1990, pág. 110.

(16) DE CASTRO, F., *El Negocio Jurídico*, Madrid, 1985, pág. 369 y ss.

(17) Señala MOSSET ITURRASPE que: *entre las excepciones destacan a LÓPEZ OLACREGUI que, en sus actualizaciones a la obra de SAUNAT, dice del fraude: Es un vicio provocado por el otorgante u otorgantes del acto y comporta un resultado prohibido, y destaca que el fraude se da en dos formas: a) fraude a la ley; b) fraude en perjuicio de terceros. Y también a SPOTA que en su Tratado, al estudiar la Relatividad y abuso de los derechos, incluye reiterada alusiones. MOSSET ITURRASPE, JORGE, *El fraude a la ley*, Revista de Derecho Privado y Comunitario N° 4, págs. 12/13.*

(14) Han sido famosas las polémicas sostenidas entre los partidarios de la unidad del orden jurídico contra quienes defendían la autonomía fiscal para dotar de contenido propio a las instituciones jurídicas, aún las acuñadas por el derecho civil, según el interés fiscal (GENY versus TROTABAS, en Francia y BERLIRI versus VANONI, en Italia; respectivamente).

(15) Fallos, 212:64; 242:416; 249:189, 256 y muchos otros.

legis<sup>(23)</sup>. En el orden internacional se conoce al *ahorro fiscal* con el nombre de *planificación fiscal*, denominación de uso extendido a partir de su adopción por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, en 1980.

Para una calificada doctrina, la distinción entre economías fiscales y el fraude a la ley puede resultar muy difícil en la práctica aunque conceptualmente la diferencia es clara. En ambos concurre un motivo particular que es el ahorro de tributos, pero mientras que en la economía fiscal el resultado perseguido se consigue con la operación ejecutada por el sujeto pasivo que es el que típicamente corresponde al negocio realizado, en el fraude a la ley la operación se realiza para conseguir un resultado que no es típico del negocio, aunque es consecuencia del mismo. Dicho de otro modo, la diferencia está en la intención de los sujetos y la dificultad de penetrar en las intenciones particulares de las personas hace francamente difícil discernir cuándo estamos ante una economía fiscal y cuándo ante un fraude a la ley tributaria<sup>(24)</sup>.

Marcar la diferencia se torna más complejo en los negocios atípicos o no regulados por la ley, cuyo objeto, en tanto no ha sido previsto por el legislador de manera expresa, requiere que su causa típica derive de una reconstrucción de las correspondientes a otros negocios en los que pueden verse subsumidos.

Como se comprenderá, no es fácil distinguir un caso de otro, porque la diferencia está en concretar algo huido, sutil, como es la intención del agente económico. Esta objetivación surge sin mayores dificultades cuando es el propio sistema fiscal el que ofrece las opciones, de manera tal que existe una coincidencia entre la voluntad del contribuyente y la voluntad querida (o no prohibida) del legislador, así revelada. No obstante, esto no es lo que ocurre en el común de los casos, y la fotografía que congela un resultado vuelve necesaria la reconstrucción de un itinerario donde serán varios los elementos que considerará el intérprete. Volveremos más adelante sobre este tema, al exponer nuestro enfoque sobre el principio calificador.

#### Fraude de ley, abuso de derecho y abuso de formas jurídicas

Dispone el art. 1071 del cód. civil argentino: *El ejercicio regular de un derecho propio o el cumplimiento de una obligación legal no puede constituir como ilícito ningún acto. La ley no ampara el ejercicio abusivo de los derechos. Se considerará tal al que contrarie los fines que aquella tuvo en mira al reconocerlos o al que exceda los límites impuestos por la buena fe, la moral y las buenas costumbres*<sup>(25)</sup>.

La doctrina civil ha establecido una diferencia entre el fraude de ley y el abuso de derecho. Destaca MOSSET ITURRASPE que: *los negocios abusivos y los negocios fraudulentos (in fraudem legis) tienen mucho en común. Pero mientras en los negocios abusivos la norma es aplicada y hecha servir de medio a un fin que no es el suyo (en un ejercicio irregular o antifuncional) en los in fraudem legis, una norma es rodeada, evitada y relegada su aplicación, haciéndolo con otra en su lugar, al menos en la medida en que no es aplicable la primera. Mientras la ilicitud de los negocios abusivos proviene de poner en ejercicio derechos contrariando los fines que la ley tuvo en mira al reconocerlos (art. 1071), la ilicitud de los in fraude a la ley deviene de comparar dos resultados prácticos que la ley veda por considerar contrario a la moral social o al orden público, y el que las partes tratan de conseguir y de arribar a la conclusión acerca de su analogía*<sup>(26)</sup>.

En esta materia, los tributaristas padecemos una inclinación obsesiva a poner etiquetas, como si ello nos pusiera a resguardo de los sobresaltos que plantea el problema. Que esto es fraude de ley; aquello, abuso de derecho; que esto

otro es abuso de forma con intención fraudulenta; aquello, simulación relativa, etc. Y no está mal que se invierta tiempo en la distinción siempre que no se pierda de vista que toda distinción jurídica se justifica para discernir la solución o efectos que se extraigan de ella. En este tema, ya de por sí muy confuso, existe demasiado enredo terminológico que, difícilmente, pueda conciliar categorías dogmáticas, jurídicas, privadas, definiciones normativas y elaboraciones doctrinarias. Para complicar algo más el panorama, en la Argentina, tenemos un problema adicional, y es que la definición que trae el Código Civil sobre el tradicional *abuso de derecho* se parece mucho, por no decir que se identifica, con la noción de fraude de ley.

Una especificación del abuso del derecho es el abuso de la persona jurídica, que constituye la expresión más frecuente del abuso de las formas en el Derecho Tributario.

Cuando por intermedio de una persona jurídica se posibilita la burla a una disposición legal, una obligación contractual, o se causa un perjuicio a terceros, existe abuso de la personalidad jurídica<sup>(27)</sup>.

En el derecho comercial esta figura se contempla con mayor precisión. El art. 54, último párrafo, de la ley 19.550 [ED, 42-943 y EDLA, 1984-269], establece como principio rector el de la *inoponibilidad de la personalidad jurídica*. La actuación de la sociedad que encumbra la consecución de fines extrasocietarios y constituya un mero recurso para violar la ley, el orden público o la buena fe o para frustrar derechos de terceros, con la consecuencia de imputar directamente a los socios o a los contratantes que la hicieron posible, quienes responderán solidaria e ilimitadamente por los perjuicios causados. Por otra parte, el Código Civil determina que las personas jurídicas que necesiten autorización para funcionar, terminan su existencia, entre otros supuestos: *2° ... Por haber abusado o incurrido en transgresiones de las condiciones o cláusulas de la respectiva autorización o porque su disolución fuese necesaria o conveniente a los intereses públicos*<sup>(28)</sup>.

Desde el plano fiscal, en el que se trata de distinguir, en la práctica, el desajuste entre medios y fines que revelan la conducta del contribuyente, no es fácil contrastar una figura con otra. Observemos que nos encontramos con conceptos que poseen un grado de indeterminación considerable. Podríamos considerar, preliminarmente, que en el abuso existe una conducta irregular, porque se ha extendido la configuración de la conducta lícita, contrariando su fin. La diferencia, al menos teórica, con el acto *in fraude legis*, está en el medio que se utiliza, porque, en ambos, se traiciona el fin, pero en el abuso también se traiciona la causa típica, en tanto se agrede el ordenamiento con una conducta que nace jurídica y se transforma en antijurídica.

#### Fraude de ley y defraudación fiscal

Las dos nociones no deben ser confundidas. En el fraude de ley, se produce una extensión del hecho imponible, y la ilegitimidad de la conducta, derivada del contraste entre el resultado y el fin de la ley tributaria, no puede generar infracción alguna. Existe, si se prefiere, un quebrantamiento indirecto de la ley, que aunque alcanza para recalificarla a los efectos fiscales, no merece reproche sancionatorio de ninguna especie. Para cierta doctrina, la elusión consistiría en el empleo de instrumentos amparados en la libertad de contratación y en el ejercicio de la autonomía de la voluntad. Con lo cual, la elusión se funda en la condición previa de la licitud de los negocios jurídicos que se implementan, siempre realizados conforme a derecho. ROSEMBUJ constató que los conceptos elaborados por HENSEL y BLUMENTEIN sobre la diferenciación entre elusión y evasión, han prevalecido en la doctrina. Así se calificó a la elusión como la actividad dirigida a impedir el perfeccionamiento del hecho imponible, y a la evasión como la transgresión de las consecuencias del hecho imponible ya verificado<sup>(29)</sup>. Sobre este mismo principio, señaló que el aporte fundamental de aquellos autores fue evitar la extensión de las consecuencias penales a las conductas elusivas o en fraude de ley.

La defraudación fiscal —cuyo concepto ampliamente conocido— implica una conducta dolosa, tendiente a perju-

dicar al fisco con declaraciones juradas *engañosas* u *ocultaciones maliciosas*, según la conocida definición del art. 45 de la ley 11.683, l.o. en 1978 y del art. 2° de la ley 24.769 [EDLA, 1997-A-97].

En una materia donde existe tanta discrepancia semántica, identificamos el fraude de ley tributaria con la *elusión* y la defraudación tributaria con la *evasión*<sup>(30)</sup>. Las violaciones al ordenamiento que no constituyen defraudación, porque la conducta se traduce en una mera declaración inexacta, sin dolo, se consideran meras infracciones omisivas.

El principio calificador del art. 2° se acopla a una gama de conductas, que van desde la simulación absoluta al fraude de ley. Y todas ellas se desvelan por el desvío de los caminos habituales previsto por el derecho. El desvío, vale decir, la forma instrumental, puede ser utilizada de manera ardidosa, para provocar engaño al fisco. En este caso, coincide la recalificación de los efectos tributarios de la conducta, con su simultánea inclusión en la tipicidad punible descripta en la ley penal tributaria, sea esta la ley 11.683 [EDLA, 1978-397] o la ley 24.769 [EDLA, 1997-A-97]. El caso más evidente es la simulación absoluta, en la que se aparenta una realidad mediante la utilización, por ejemplo, de personas jurídicas interpuestas o contratos falsos.

#### La simulación

Es común sostener que mediante la simulación tributaria se pretende evadir los efectos fiscales del hecho imponible verificado sobre del acto disimulado, que permanece oculto con pretensión de indemnidad.

La simulación puede ser *absoluta*, cuando se finge, íntegramente, un acto o contrato sin sustancia alguna *colorem habet substantiam vero nullam*, o *relativa*, cuando se emplea para dar, a un acto jurídico, una apariencia que oculta su verdadero carácter. Puede ser *total*, como expresión de la voluntad deliberada de desviar la atención global sobre otro objeto, o *parcial* cuando se simulan aspectos del contenido de su contenido (precio, fecha, lugar, modalidades), pero siempre está motivada en transgredir el hecho imponible que se pretende evitar mediante tal simulación. En la simulación parcial cohabitaban en el contrato real elementos reales con otros inventados en el acuerdo simulatorio, que es lo que sucede, por ejemplo, cuando en el marco de un contrato de provisión de bienes o servicios, se deducen gastos en exceso o en los que no se ha incurrido.

El fisco debe probar que la apariencia formal constituye una cáscara que envuelve una ficción, la de otra realidad de un negocio diferente (simulación relativa) o inexistente (simulación absoluta). El intérprete, por su parte, debe determinar la real naturaleza jurídica según las categorías existentes.

Una de las formas más comunes, en la simulación destinada al engaño fiscal, es la simulación subjetiva. Ésta se provoca con la interposición ficticia de persona, a la que normalmente se le atribuye la realización del hecho imponible, que se desvía así, desde una de las partes del acuerdo simulatorio a la persona interpuesta. La persona intermedia es mera apariencia, que se interpone para perjudicar al fisco, pero que ningún efecto provoca entre las partes que integran el negocio jurídico privado. Esta ficción será la pantalla sobre la que se proyectarán utilidades, se asignarán patrimonios, o lo que se integrará en un *iter* fraudulento como pieza para generar beneficios fiscales.

## 6 La potestad de calificación conferida al intérprete

Más allá de la perfrasis empleada por el art. 2° de la ley 11.683, la reconducción del hecho imponible aparece supeditada a la utilización de formas jurídicas *inadecuadas* para reflejar la cabal intención de las partes<sup>(31)</sup>. La declaración conlleva a indagar cuándo se considera que una forma jurídica es inadecuada; y la respuesta, en este campo se deriva de la naturaleza jurídica de los actos y contra-

(23) La expresión *economía de opción* se debe a JOSÉ LARRAZ, que delimita su concepto del siguiente modo: *Importa mucho no confundir el *fraus legis* Fisci con otra figura peculiar del Derecho tributario, la cual, en defecto de denominación ya acuñada, llamaré *economía de opción*. La *economía de opción* tiene de común con el *fraus legis* la concordancia entre lo formalizado y la realidad. De ningún modo se da la simulación. También coinciden en no contrariar la letra legal y en procurar un ahorro tributario. Pero, fuera de estos trazos comunes, fraude de la ley y *economía de opción* divergen. La *economía de opción* no atenta a lo querido por el espíritu de la ley, en tanto que sí atenta el *fraus legis*. La *opción* se ofrece, a veces, explícitamente por la propia ley... Pero aquí nos referimos a opciones tácitas (Metodología aplicativa del Derecho tributario, Rev. de Derecho privado, Madrid, 1952).*

(24) CASADO OLLERO, GABRIEL; FALCÓN y TELLA, RAMÓN; LOZANO SERRANO, CARMELO y SIMÓN ACOSTA, EUGENIO, ob. cit., pág. 112.

(25) La jurisprudencia ha afirmado que normas como el art. 1071 del cód. civil *deben funcionar aquí no para modificar el contrato sino para limitarlo en cuanto su ejecución haya devenido abusiva* (CNCiv., sala E, "Santiano c. García" del 8/1/76 [ED, 68-256]).

(26) MOSSET ITURRASPE, JORGE, ob. cit., pág. 47.

(27) SERICK, ROIF, *Apariencia y realidad de las sociedades mercantiles. El abuso del derecho por medio de la personalidad jurídica*, Ariel, Barcelona, 1958.

(28) La ley de sociedades 19.550 establece como principio que la nulidad o anulación que afecte el vínculo de alguno de los socios no producirá la anulación o resolución del contrato (art. 16); distingue las sociedades de objeto ilícito, que son nulas de nulidad absoluta (art. 18), de la sociedad de objeto lícito con actividad ilícita, en cuyo caso los socios de buena fe quedan excluidos de la liquidación y pérdida del remanente (art. 19).

(29) ROSEMBUJ, *El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 78.



tos, toda vez que la licitud o la ilicitud en el terreno tributario debería darse por la licitud o por la ilicitud de la conducta en el conjunto del ordenamiento.

El texto se refiere al empleo de: *...formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes* (el destacado nos pertenece).

El horizonte al que se apunta puede ser visualizado con claridad en la lectura del *Comentario Oficial*, elaborado, entonces, por el Ministerio de Hacienda con motivo de la sanción del decreto 14.341/46, que explicó la razón de la norma en los siguientes términos:

*La verdadera naturaleza de estas operaciones o situaciones económicas a que la imposición se dirige depende generalmente de un complejo de elementos entre los que suelen jugar preponderante papel los fines reales que los particulares persiguen, y los medios y condiciones en que esos fines deben alcanzarse. En la gran mayoría de los casos, las figuras y estructuras jurídicas que aquellos empleen en sus actividades serán los signos más seguros para conocer la verdadera significación y naturaleza de las operaciones y situaciones que los conciernen.*

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

La fórmula normativa parece coincidir, en su intención gramatical, con las establecidas por el Anteproyecto de Código Tributario Nacional de 1963<sup>(32)</sup> y por el Modelo de Código Fiscal para la América Latina<sup>(33)</sup>, que se refieren a las formas *manifiestamente inapropiadas*.

Sin embargo, aunque parezca paradójico por tratarse de una norma dirigida al intérprete, la sintaxis de la frase no es del todo feliz para objetivar aquella intención. En efecto, la utilización del adverbio *manifiestamente* se presta aquí a dos sentidos. Uno es calificar el alcance del verbo, que se expresa en forma negativa. Así lo *manifiesto*, connotaría la extensión del *no ser* referido a las formas empleadas, de donde se concluiría que el uso de tales formas se recharacterizaría cuando el *no ser* es manifiesto. O, para construirlo en su sentido positivo —que la buena técnica legislativa hubiera debido emplear—, cuando las formas sean claras y, evidentemente, ajenas a las concebidas como adecuadas o naturales por el derecho privado. Esta interpretación coincide con los precedentes que hemos mencionado. Pero puede existir otro punto de vista, que es el que parece indicar el recorrido discursivo de la frase y el que, probablemente, haya querido dar el legislador. Y es que éste haya utilizado el adverbio *manifiestamente* para designar el verbo en relación con las formas que se consideran *adecuadas*, de donde se concluiría en que lo reprochable sería el empleo de una fórmula que no se identifique con las *manifiestas* previstas por el derecho privado. No es lo mismo decir que la recalifica-

ción se autoriza cuando se utilice una forma manifiestamente inadecuada (notoria, clara, evidente), que expresar que se autoriza cuando no sea manifiestamente la que el derecho ha previsto como típica para esa situación. La más adecuada es, a contrario sensu, la manifiestamente adecuada, que como dijo un tribunal extranjero, es la que se tiene *al alcance de la mano*, la que elegiría cualquier hombre de negocios, la prevista naturalmente y que no necesita de rodeos. Este último sentido encuentra apoyo y se conecta con el final de la tortuosa redacción dada al art. 2°, que le permite, al intérprete, descalificar la elegida y aplicar la más adecuada.

En términos generales, es posible mencionar que, salvo JARACH y MARTÍNEZ, en nuestra doctrina prevalece la idea de que la forma debe ser *manifiestamente inadecuada*, quizá por la existencia de otros antecedentes en la materia, que no *precedentes* a la redacción del art. 2°, o tal vez, por la estela que deja el trazo normativo. Sin embargo, no todos extraen del carácter *manifiestamente inadecuadas* las mismas conclusiones. Nos deberíamos interrogar si la diferencia tiene sentido.

Preliminarmente, es posible adjudicarle uno, muy importante, que podría ser enunciarse diciendo que, si el legislador desautoriza las formas que se aparten *manifiestamente* consagra la recalificación de los negocios *contra legem*, mientras que, si pretendió designar aquellas que no se identifican con las *manifiestamente adecuadas*, puede calificar no sólo los negocios *contra legem* sino también los *in fraudem legis*.

¿Cuál es nuestra interpretación? Pensamos que el problema —y la solución— debe ser planteado en otros términos, a pesar de que, lo reconocemos, pueda existir una fuerte tentación de resolver, según la intención del adverbio *manifiestamente* una cuestión tan ardua como la de definir si la fórmula contempla sólo el abuso de las formas o da cabida, por el contrario, a un pretendido fraude de ley sin abuso de derecho. La seducción del atajo no cambia nuestro convencimiento de que, en la subsunción de los hechos en la ley fiscal, cuando ello conlleva la adscripción de las formas prácticas a las categorías jurídicas abstractas, poca relevancia adquiere el contexto gramatical que parece sugerir la connotación de un adverbio. Para expresarlo en términos simples, las formas jurídicas son adecuadas o no lo son. No son ni *manifiestamente inadecuadas*, ni *manifiestamente adecuadas*. Con consagrar el principio de la correspondencia entre forma y contenido es suficiente para que luego, bajo la teoría jurídica general, se determine el campo de aplicación. En suma, creemos que la distinción gramatical carece de relevancia jurídica<sup>(34)</sup>.

DINO JARACH y FRANCISCO MARTÍNEZ mantuvieron sobre el alcance del art. 2° un contrapunto extraordinario por su fecundidad<sup>(35)</sup>.

JARACH había defendido con vigor la preeminencia que al intérprete de la ley tributaria le marca el resultado práctico perseguido por las partes intervinientes en un negocio jurídico. De lo expresado, concluye que los efectos jurídicos asumidos por dichas partes al elegir el negocio privado, no podían ser opuestos con sentido derogatorio al fin de la ley tributaria, que había sido dictada, se asume, en atención a aquellas consecuencias prácticas.

FRANCISCO MARTÍNEZ rebatió, con eficacia, los fundamentos de esta teoría. Con apoyo en BERLIRI, sostuvo que la referencia de la ley fiscal a una determinada figura de derecho privado no puede importar referencia a toda otra figura que tenga el mismo sustrato económico, porque a cada figura no puede corresponder sino su propia causa típica, entendida como la finalidad o función económica que identifica al singular negocio de que trata y lo diferencia de todos los otros. Concluye, finalmente, que: *La norma jurídica ha previsto sólo la hipótesis de divergencia consciente, querida, entre la intención empírica (intento facti), entre la finalidad económica que las partes han querido verdaderamente alcanzar, y la intención jurídica (intento*

*iuris)*, es decir, los efectos jurídicos que emergen del tipo de negocio elegido, estatuyendo que en tal situación el impuesto se aplique, no conforme al negocio jurídico que aparece celebrado por ellas, sino al que corresponde a su determinación causal. Tal divergencia, sostenía MARTÍNEZ, sólo puede ser hallada en el negocio *indirecto*, en el *simulado* y en el *fiduciario*, dando una solución que no difiere, en lo fundamental, de la que les da el derecho privado<sup>(36)</sup>.

## 7 Nuestra opinión sobre la potestad calificadora del intérprete

El principio calificador contenido en el art. 2° de la ley 11.683, absorbe conductas que denuncian distintos niveles de desajuste entre forma y contenido. Lo que interesa es definir el límite externo de la norma, es decir, aquella conducta que, cercana a la economía de opción se distingue de ella para caer en la reconducción que se le autoriza al intérprete. Por debajo vienen los comportamientos en que la transgresión al orden jurídico resulta más evidente. Lo cual significa que la prescindencia de la forma jurídica es un abanico de posibilidades que da cabida, a las *conductas contra legem* y en *fraude legem*. En las primeras, la desestimación de las formas suele ser más fácilmente identificable, debido al mayor desvío causal; los problemas aparecen cuando se trata de establecer la transgresión indirecta que se ampara en la legitimidad provisoria que, a la acción, le confiere una norma de cobertura. En efecto, para el intérprete, las dificultades de encuadre surgen cuando la motivación de la conducta y de la forma jurídica que la expresa pretende alcanzar un resultado económico, que, en el plano fiscal, a diferencia del civil, no se trata de un resultado *prohibido* según la definición tradicional del acto *in fraude legis* sino de un resultado liberado total o parcialmente del impuesto. La pregunta es si la motivación de alcanzar aquel resultado elusivo, transforma, por ello, en irregular (inadecuada) a la forma jurídica que actúa sin desvío de su causa típica; porque lo que se desvía es la intención última con que las partes la utilizan, antes que el camino cuya habitualidad sirve como criterio de objetivación de la conducta desviada.

Al considerar el alcance del art. 2° creemos que, el abuso de las formas es la prueba que demuestra una apariencia que esconde la realidad gravada. No es el resultado, sino el camino artificial, apartado del cauce normal del derecho, lo que debe ser advertido.

¿Cómo se objetiva una conducta que, respetuosa de la causa típica del negocio, termina por desnaturalizarla porque la intención última que lo mueve no se corresponde a dicha causa típica, regular *prima facie*, bajo el canon del derecho privado? Si se examina esta cuestión con detenimiento, se advertirá que la dificultad nace de la integración de institutos provenientes del Derecho Civil y del Derecho Tributario. De eso resulta que una figura puede, sin traicionar su causa típica, ya sea aislada o concatenada con otras, terminar transgrediendo el interés tutelado por la norma fiscal, ya sea porque ejerce violencia sobre el fin de la ley o sobre los elementos configurativos del hecho imponible. Si el *test* recalificador está dado por el apartamiento de los caminos normales, la desadecuación de la forma arroja un indicio. Por éste debe iniciarse la pesquisa, que no podrá en este caso —nos referimos al fraude de ley—, prescindir de indagar las razones por las que se produce el apartamiento o la divergencia; porque aquí la divergencia antes que atender a la forma y el contenido del propio negocio que sirve de presupuesto generador de la obligación tributaria, se refiere a la antinomia entre medios autorizados según la forma jurídica privada y fines protegidos por la norma imperativa. La dinámica de la conjugación antedicha, entre medios jurídicos dispositivos y fines tributarios imperativos, puede provocar un particular desconcierto en el Derecho Tributario.

Si toda desadecuación se considera manifiesta como exigencia de la norma calificadora, se cae en la asimilación al abuso de derecho que es la conducta ilícita que se utiliza fuera de los cauces naturales con la intención de producir perjuicio a un tercero. Nace como lícita, pero es su ejercicio irregular, que el derecho no ampara, como dice nuestro Código Civil en su art. 1071, lo que la transforma en una relación jurídica descalificada. Sucede, empero, que la desadecuación del resultado económico que contradice los fines tutelados por el Derecho Tributario, que para la mayoría de la doctrina se identificó con el fraude de ley, bajo nuestro sistema civil, también conduce a la figura del abuso del derecho.

(36) MARTÍNEZ, FRANCISCO; *Estudios de Derecho Fiscal*, Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1973.

(32) Art. 5° del Anteproyecto de Código Tributario Nacional, de 1963, elaborado por GUILLIANI FONROUGE. *Para determinar la verdadera naturaleza de los hechos generadores de tributos, podrá atenderse a las situaciones o actos verdaderamente realizados con prescindencia de las formas jurídicas que lo exterioricen. Cuando se adopten formas o estructuras manifiestamente inadecuadas y ello se traduzca en apreciable disminución impositiva, se prescindirá de tales formas o estructuras y se apreciará su contenido de acuerdo con su significación económico-financiera.*

(33) Art. 8°, Modelo de Código Tributario para América Latina.

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

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

(34) Sostiene ROSEMBU (*El Fraude...*, ob. cit., pág. 180) que el planteamiento de HENSEL sobre el no uso de las formas legales típicas es, no obstante, la otra faceta del abuso de derecho, que puede consistir en el comportamiento por acción u omisión (el no uso del derecho); que se completa con la persecución del fin inmediato —el móvil— del resultado económico, a través del uso de formas distintas a las típicas y amparadas por la ley.

(35) La polémica quedó reflejada en el libro publicado por MARTÍNEZ, *Estudios de Derecho Fiscal*, Contabilidad Moderna, 1973 —cuyo prólogo fue escrito por JARACH—, que sirvió de espacio para el intercambio de ideas. El libro citado reprodujo un artículo publicado por el autor con anterioridad en *Derecho Fiscal*, t. XX, pág. 849, *El criterio económico. La importancia que para el derecho fiscal tiene la divergencia en el negocio jurídico entre la intención empírica (intento facti) y la intención jurídica (intento iuris)*. En el *Curso Superior de Derecho Tributario*, JARACH refiere, también, a otros grandes críticos de su teoría, FERNANDO SAINZ DE BUJANDA y ALFREDO GUSTAVO BECHER.

## 8 Conclusiones

En nuestra opinión, la aplicación del principio de la realidad económica y la consiguiente calificación jurídica incorporados en los arts. 1º y 2º de la ley 11.683:

I) no excluyen los otros métodos de interpretación general de las normas;

II) la realidad económica será atendida en tanto aparezca incorporada en la norma creadora del hecho imponible;

III) si los actos jurídicos son legítimos para el derecho privado porque han respetado su causa típica y no se han desviado de la finalidad atribuida por la ley tributaria, generando el conjunto de consecuencias previstas por el ordenamiento jurídico, no hay elusión del hecho imponible;

IV) el abuso de las formas jurídicas es la expresión que utiliza el art. 2º para constatar la necesidad de reconducción de los negocios derivados del desajuste entre medios y fines;

V) si hay discordancia consistente entre el uso de una figura y su causa típica para favorecer un resultado económico con menor costo fiscal, es decir, un divorcio entre los medios jurídicos y los fines tratados por la ley fiscal, entonces sí se podrá hablar de uso inadecuado, y quedará abierta la posibilidad de recalificar los hechos bajo el mandato del art. 2º, que comprende los casos de simulación absoluta y relativa, el fraude de ley tributaria y el negocio indirecto.

## JURISPRUDENCIA

### Competencia:

Corte Suprema de la Nación: competencia originaria; coparticipación federal de impuestos.

1 — Sólo cabe discutir en instancia originaria de la Corte Suprema la validez de un tributo cuando es atacado exclusivamente como contrario a la Constitución Nacional.

2 — La Constitución Nacional regula actualmente tanto los aspectos sustanciales como los instrumentales de la coparticipación federal de impuestos, a la vez que delega en el Congreso de la Nación la determinación de las pautas para su distribución (art. 75 y Cláusula Transitoria Sexta).

3 — La eventual violación, por parte de una provincia, del compromiso de abstenerse de ejercer la función legislativa en facultades impositivas propias, constituye una violación constitucional, aunque esa transgresión pueda también exteriorizarse como un conflicto entre dos leyes locales.

4 — Los pactos del derecho intrafederal, una vez ratificados por la legislatura local, se incorporan al derecho público interno de cada estado provincial aunque con la diversa jerarquía que le otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: Nación y provincias; con un rango normativo específico dentro del derecho federal, y una categoría singular, pues no es posible su derogación unilateral por cualquiera de las partes.

5 — No existe afectación de las autonomías provinciales al entender la Corte Suprema como tribunal de Competencia Originaria en materias afines a la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, toda vez que la Corte constituye el fuero natural de las provincias argentinas, a la vez que se mantiene el organismo federal de fiscalización y control en la ejecución del régimen de coparticipación federal, cuando los reclamos no tienen sustento principal en la incompatibilidad de la pretensión impositiva con los preceptos constitucionales federales.

6 — Las leyes-convenio hacen parte, aunque con diversa jerarquía, del derecho local y esa condición asume en el campo del derecho público provincial la ley de coparticipación federal, por lo que su alegada violación no abre la instancia originaria de esta Corte (disidencia de los doctores BOSSERT y Petracchi). R.M.E.

51.521 — CS, diciembre 7-2001. — El Cóndor Empresa de Transportes, S.A. c. Provincia de Buenos Aires s/acción declarativa.

Buenos Aires, diciembre 7 de 2001. — Autos y Vistos; Considerando: 1º Que la parte actora, en su carácter de permissionaria para la prestación del servicio público de transporte interjurisdiccional, inicia acción declarativa para que se declare la inconstitucionalidad del gravamen sobre ingresos brutos que la Provincia de Buenos Aires pretende aplicar sobre esa actividad. El fundamento de la petición radica en que la conducta fiscal de la demandada

viola "los arts. 31 y 67, inc. 12 (al tiempo de la demanda, actualmente art. 75, inc. 13) de la Constitución Nacional y el régimen de coparticipación federal estatuido en la ley nacional 20.221 [ED, 49-1060] y modificatorias...".

Invoca la competencia originaria del Tribunal "dado que en la causa es parte una provincia y la cuestión en debate —distribución de competencias entre la Nación y los estados locales para gravar materias imponibles y el alcance asignado a la ley de coparticipación de impuestos— tiene manifiesto contenido federal".

2º Que de lo expuesto se desprende que el reclamo se sustenta en un doble orden de razones: por un lado, la inconstitucionalidad del gravamen y por otro su ilegitimidad, a la luz de las disposiciones de la ley de coparticipación federal. De tal modo, el planteo guarda analogía con lo considerado por esta Corte en numerosos precedentes de los que hace mérito el señor Procurador General en su dictamen (fs. 40/40 vta.). Allí se afirmó, en sustancia, que las leyes-convenio hacen parte, aunque con diversa jerarquía, del derecho local y que esa condición asume en el campo del derecho público provincial la ley de coparticipación federal, por lo que su violación no abre la instancia originaria ante esta Corte. Se dijo también el cobro del impuesto no constituye una causa civil, por ser una carga impuesta a personas o cosas con un fin de interés público, y su percepción, un acto administrativo, y sólo cabe discutir en instancia originaria la validez de un tributo cuando es atacado exclusivamente como contrario a la Constitución Nacional (conf. Fallos, 314:862, entre otros).

Igualmente se sostuvo que para habilitar la instancia originaria de esta Corte es preciso que en la demanda no se planteen, además de las cuestiones federales, otras que resultarían ajenas a su competencia, ya que la eventual necesidad de hacer mérito de ellas obsta a su radicación ante este Tribunal (Fallos, 249:165; 314:620 y 810).

3º Que, en algunos supuestos y a partir del caso de Fallos, 308:2153, no se declinó la competencia originaria, con fundamento en circunstancias por cierto excepcionales y que respondían a importantes razones de economía procesal, como aconteció en Fallos, 316:2206 donde, tanto en el voto de la mayoría como en el de la minoría, se invocaron tales razones (consids. 2º y 3º, respectivamente; en igual sentido causa L.34.XXIII. "La Internacional Empresa de Transportes, S.A.C.I.F. c. Chaco, Provincia del s/acción declarativa", de la misma fecha). Más adelante, en la causa "El Libertador, S.A.C.I. c. Buenos Aires, Provincia de s/acción declarativa" (Fallos, 321:2517), la Procuración General de la Nación justificó por los mismos motivos la radicación del caso en esta instancia, la que fue aceptada sin perjuicio de las diferentes posiciones de los jueces del Tribunal acerca de la cuestión de fondo.

También recientemente, en "Cooperativa de Trabajo Transportes Automotores de Cuyo T.A.C. Ltda. c. Mendoza, Provincia de s/acción declarativa" (Fallos, 321:2501), este Tribunal mantuvo el criterio de admitir su competencia originaria conforme a la doctrina de Fallos, 314:862, en razón de que la demanda tenía como fundamento exclusivo la tacha de inconstitucionalidad.

4º Que, no obstante lo expuesto, y sin perjuicio de las razones por las que el señor Procurador General propicia que se mantenga la competencia originaria de esta Corte en materias que involucran el transporte interjurisdiccional y rigen las obligaciones tributarias que deben afrontar quienes prestan ese servicio público —sobre las que se volverá infra—, la reforma constitucional de 1994 exige un nuevo examen de los fundamentos en los que radica la asunción de dicha competencia.

5º Que el art. 75 de la Constitución Nacional —antes art. 67— introdujo modificaciones sustanciales en el tratamiento de la coparticipación federal de impuestos, entre las que adquiere la mayor relevancia la asignación de rango constitucional a dicha materia.

En efecto, el mencionado art. 75, en su inc. 2º, establece que son coparticipables los impuestos indirectos internos y los directos creados por el Estado Nacional. Prevé que debe dictarse una ley-convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, a efectos de instituir regímenes de coparticipación de esas contribuciones, garantizando la automatización en la remisión de los fondos. Esa ley tendrá como cámara de origen al Senado y deberá ser sancionada con una mayoría calificada, no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada y será aprobada por las provincias. La norma constitucional fija diversas pautas para la distribución de los recursos y prevé la creación de un organismo fiscal federal, que tendrá a su cargo el control y fiscalización de lo establecido. Al respecto, la cláusula transi-

toría sexta dispuso que ese régimen de coparticipación y la reglamentación del organismo fiscal federal debían ser establecidos antes de la finalización del año 1996.

6º Que, como surge de lo expuesto, la Ley Fundamental regula actualmente tanto los aspectos sustanciales como los instrumentales de la coparticipación federal de impuestos, a la vez que delega en el Congreso de la Nación la determinación de las pautas para su distribución.

7º Que, según lo afirma el convencional Masnatta, existió consenso en la incorporación del tema en la Constitución Nacional, hasta entonces reservado al ámbito normativo federal y de derecho público local, mediante el sistema de las leyes-convenio. Esa incorporación es calificada por el citado convencional como "constitucionalización" de la materia en examen ("Inserción solicitada por el convencional Masnatta sobre Régimen Federal y Régimen de Coparticipación", entregada en Secretaría Parlamentaria en la Sesión Plenaria nº 28, t. VI, pág. 5618", que obra en fs. 7109 y sigtes. del t. VII de la "Obra de la Convención Nacional Constituyente, 1994", La Ley, S.A., 1998).

8º Que el nuevo rango asignado al tema por la Convención Constituyente de 1994 y el amplio tratamiento que la Ley Fundamental le dedica después de la reforma, conduce a la conclusión de que la afectación del sistema así establecido involucra, en principio, una cuestión constitucional.

9º Que —en ese orden de ideas— asume tal calidad la eventual violación, por parte de una provincia, del compromiso de abstenerse de ejercer la función legislativa en facultades impositivas propias, aunque esa transgresión pueda también exteriorizarse como un conflicto entre dos leyes locales. En efecto, la Constitución Nacional establece la imperativa vigencia del esquema de distribución de impuestos previsto en la ley-convenio, sancionada por el Estado Nacional y aprobada por las provincias, la que "no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada", de modo que una hipotética transgresión a la ley local de adhesión —y, por ende, a dicha norma federal—, se proyecta como una afectación de las nuevas cláusulas constitucionales, sin que en ello incida el carácter local de la norma mediante la cual pudiera efectivizarse la alteración del sistema vigente en el orden nacional.

10. Que esta Corte hizo mérito, en diversas oportunidades, de los pactos que constituyen manifestaciones positivas del llamado federalismo de concertación, tendiente a establecer, mediante la participación concurrente del Estado Nacional y de las provincias, un programa destinado a adoptar una política uniforme en beneficio de los intereses nacionales y locales. Así, en Fallos, 322:1781 —con cita de Fallos, 178:9— ponderó la vocación de la Constitución Nacional creadora de una unidad no por supresión de las provincias... sino por conciliación de la extrema diversidad de situación, riqueza, población y destino de los catorce estados y la creación de un órgano para esa conciliación, para la protección y estímulo de los intereses locales, cuyo conjunto se conjunde con la Nación misma, consagrando el principio de hacer un solo país para un solo pueblo.

11. Que, en la misma causa, se calificó a tales pactos —conforme a la doctrina de Fallos, 314:862— como integrantes del derecho intrafederal. Se dijo allí —con referencia al "Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento"— que, una vez ratificados por la legislatura local, se incorporan al derecho público interno de cada estado provincial aunque con la diversa jerarquía que le otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: nación y provincias. Esa gestación institucional ubica a los tratados o leyes-convenio celebrados entre las provincias y el gobierno nacional con un rango normativo específico dentro del derecho federal. Prueba de su categoría singular es que no es posible su derogación unilateral por cualquiera de las partes... (consid. 4º).

12. Que a las especiales características de esos pactos, como actos complejos dentro del sistema normativo federal, se suma la expresa regulación constitucional en materia de coparticipación federal de impuestos a que se hizo referencia supra y que resulta determinante para el tratamiento de cuestiones que la introducida en el *sub lite*.

Así, en el caso se plantea un conflicto entre normas locales —la que crea el tributo y la que adhirió al régimen de coparticipación federal—, que se traduciría en la afectación de la ley-convenio en la materia, por invocarse la superposición entre un tributo local y otro sujeto al mencionado régimen de distribución de recursos. La cuestión ha sido presentada de manera que confronta con el actual