

ASOCIACIÓN ARGENTINA DE ESTUDIOS FISCALES

COMITÉ CIENTÍFICO ASESOR

*Director*

HORACIO A. GARCÍA BELSUNCE

*Consejeros*

RUBÉN O. ASOREY

ADOLFO ATCHABAHIAN

ENRIQUE G. BULIT GOÑI

JORGE H. DAMARCO

# TRATADO DE TRIBUTACIÓN

Tomo I

## *Derecho tributario*

Volumen I

Parte general. Derecho constitucional tributario.  
Derecho tributario sustantivo o material;  
administrativo o formal; procesal; penal;  
internacional; comunitario

*Director*

HORACIO A. GARCÍA BELSUNCE

*Autores*

RUBÉN O. ASOREY • ADOLFO ATCHABAHIAN • EDUARDO BASTROCCHI  
JOSÉ C. BOCCHIARDO • ENRIQUE G. BULIT GOÑI • JOSÉ O. CASÁS  
JORGE H. DAMARCO • HORACIO D. DÍAZ SEIRO • HORACIO A. GARCÍA BELSUNCE  
ROBERTO M. MORDEGLIA • SUSANA C. NAVARRINE • GUSTAVO J. NAVEIRA DE CASANOVA  
ÁNCEL SCHINDEL • RODOLFO R. SPISSO • ALBERTO TARSITANO  
GUILLERMO O. TEJEIRO • GRACIELA L. TELERMAN DE WURCEL • AGUSTÍN TORRES  
HÉCTOR B. VILLEGAS • HORACIO ZICCARDI



EDITORIAL ASTREA  
DE ALFREDO Y RICARDO DEPALMA  
CIUDAD DE BUENOS AIRES  
2003

## CAPÍTULO V

### INTERPRETACIÓN DE LA LEY TRIBUTARIA\*

por ALBERTO TARSITANO

§ 64. PRELIMINAR. — La interpretación de la ley tributaria sigue los cánones de la hermenéutica jurídica general<sup>1</sup>. Esta afirmación implica que las notas particulares del derecho tributario, que le han conferido el carácter de disciplina autónoma, no eximen, a la interpretación de sus normas, de las propuestas y de las soluciones desgajadas de un mismo tronco. Esto se comprueba con la construcción de problemas, algunos comunes a la ciencia del derecho, y otros que, aunque específicos, no evitan con aquéllos una íntima vinculación metodológica.

Nuestro enfoque considera la interpretación como un *proceso*, que procura entender el contenido de la hipótesis de incidencia, predicada en el texto legal, y que se traduce en la *acción cognoscitiva*, destinada a desentrañar la literalidad que objetiva el espíritu del legislador, para lle-

\* Al tiempo de editar esta obra, la Argentina intenta superar la peor crisis económica de su historia, y su inevitable secuela de disolución social y política. De tanto en tanto, este escenario se reedita en Latinoamérica. Es aleccionador, para los estudiosos del derecho financiero y tributario, como ciencia del deber ser, comprobar que el marasmo del presente obedece al sistemático abandono de los principios económicos, jurídicos y morales de las finanzas públicas, aquellos que la doctrina citada en estas páginas ha construido secularmente. En un contexto tan crítico, la legitimidad del sistema fiscal está cuestionada en su raíz más profunda, que es ética, porque se ha quebrado el contrato social que funda el deber de contribuir. Como los inspiradores de esta obra colectiva aspiraron a su perdurabilidad, preferimos aislar esta reflexión en una cita y oxigenar el texto con las enseñanzas de los maestros, de ayer y de hoy, con la esperanza de que esas raíces le devuelvan, a quienes nos lean en el futuro, un país mejor.

<sup>1</sup> LINARES QUINTANA previene el error de confundir interpretación con hermenéutica, y dice: "hermenéutica jurídica es la disciplina científica que tiene por objeto el estudio y la sistematización de los principios y métodos interpretativos. Por lo que queda en evidencia el error en que incurren quienes pretenden sustituir el término interpretación por el de hermenéutica, o viceversa, en la equivocada creencia de que se trataría de vocablos sinónimos o equivalentes en su significado" (*Reglas para la interpretación constitucional*, p. 11).

gar a construir la norma que se integra, de manera sistemática, en el resto del ordenamiento jurídico. La letra y el fin, enmarcados en ese orden preestablecido, 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*. La dialéctica del proceso conlleva la *calificación jurídica*, o sea la individuación del estado de hecho en el juicio hipotético descrito en la norma. Desde nuestra perspectiva, no corresponde desvincular de este proceso los hechos tenidos en cuenta en la génesis normativa, y la interpretación despliega su eficacia en la determinación cierta de los hechos que caen bajo el alcance de la ley. La circunstancia de que esos hechos estén constituidos o expresados por actos y negocios jurídicos, que formalizan manifestaciones de la vida económica, agrega una complejidad adicional a la interpretación tributaria, aunque no modifica su naturaleza. De manera preliminar se podrían precisar algunas reflexiones que proyectan influencia en la búsqueda de un método jurídico para la aplicación de la ley tributaria<sup>2</sup>.

En primer lugar, es necesario preguntarnos si pueden construirse reglas que guíen al intérprete en su tarea. Cuando se abordan estos temas, se lo hace desde una doble visión, que también ordenará nuestro trabajo. Se intenta concretar ciertos principios generales, ordenadores, que podrían calificarse como teorías normativas bajo una dogmática del método jurídico. También existe una tarea descriptiva antes que analítica, que intenta abstraer de la jurisprudencia los principios que sirvan para encontrar un camino seguro y uniforme por el que transite el intérprete.

En segundo término, el estudio teórico y la observación práctica de la conducta del intérprete demuestran la íntima vinculación entre la naturaleza y el fin asignado a la norma tributaria, y el estilo de interpretación propuesto. Buena parte de los problemas que debatió la doctrina hasta la primera mitad del siglo xx se debió a la confusión o a la controversia planteadas por ideas, actualmente desacreditadas, sobre algunas de estas cuestiones. La evolución dogmática del derecho tributario superó muchos de aquellos problemas, actualizó otros, y sigue construyendo herramientas para satisfacer los requerimientos de un mundo cada vez más complejo y multifacético, en el que el triple orden de relaciones políticas, económicas y jurídicas se ha multiplicado, expandido e integrado en una vertiginosa dinámica. Esta clase de ensayo nos obliga a ocuparnos de ambos asuntos, es decir, describir los problemas viejos y estimular el pensamiento sobre los más recientes, con la importante advertencia de que algunos de los *viejos* planteos no están agotados y, por

<sup>2</sup> Sostiene JARACH 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 aplicación en el caso concreto (*Curso*, 3ª ed., t. I, p. 264 y siguientes).

el contrario, siguen incidiendo la elaboración dogmática. Cuestiones en apariencia sencillas, como la naturaleza y el fin de la norma, continúan moldeando los temperamentos de interpretación, y alimentando la controversia, dado que, si bien se sabe que la tarea interpretativa más importante es llevada a cabo por los jueces, no es ésta la única fuente. La ley también es interpretada por la Administración tributaria, que la realiza, no sólo en el uso de la potestad materialmente jurisdiccional, ejercida en los procedimientos administrativos, sino también, en el ejercicio de la función reglamentaria que le delega la ley.

En directa conexión con lo anterior, pretendemos demostrar cómo la necesidad de conferir identidad al derecho tributario, como objeto de estudio diferenciado dentro de la ciencia jurídica, hace sentir su influencia en la esfera aplicativa de la norma. Y, sin duda, los enfoques metodológicos sobre el contenido de aquél, derivado de la exigencia epistemológica, se proyectan en los diferentes métodos de interpretación.

La hermenéutica tributaria, en cuanto está referida a una ley que disciplina las prestaciones de dar sumas de dinero que constituyen el objeto de la obligación, está teñida por el principio de legalidad, que actúa como eje de la relación jurídico-tributaria, según la dogmática vertebrada por HENSEL, BLUMENSTEIN, GIANNINI, SÁINZ DE BUJANDA y JARACH. 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.

Advertimos que, encontrándose estos temas integrados a una obra general, las limitaciones de espacio nos llevan a enunciar algunos problemas y dejar su examen analítico como promesa de desarrollo futuro.

§ 65. LA TAREA INTERPRETATIVA. — Interpretar la ley es determinar las consecuencias que se derivan de sus normas<sup>3</sup>.

Decir que toda norma requiere ser interpretada para fijar su sentido y su alcance luce hoy como una verdad perogrullesca. Pero esta aparente obviedad se ha consolidado luego de recorrer un largo camino, y su admisibilidad implica una predisposición metodológica derivada de la gnosología jurídica. La doctrina acepta, pacíficamente, que toda ley debe ser interpretada, aun la de texto más transparente, porque siempre, al menos, deberá ser adecuada a la situación de hecho<sup>4</sup>. En la formulación

<sup>3</sup> ALCHOURRÓN - BULYON, *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*, p. 113.

<sup>4</sup> Para JARACH, la letra de la ley puede ser lo más llana y límpida, sin embargo siempre habrá necesidad de interpretación, porque lo que puede no estar claro son los hechos de la vida real, que no se ajustan a los modelos previstos. Las características de los hechos pueden perturbar la imagen o su encuadramiento en la hipótesis de la ley (*Curso*, 3ª ed., t. I, p. 216).

de este nexo lógico se produce la interacción entre el sujeto y el objeto, cuyo sentido encuentra, en la solución del conflicto, el fin de la norma.

Nos recuerda GARCÍA BELSUNCE la superación del pensamiento racionalista de los siglos XVII y XVIII, que creía encontrar en la aplicación automática de la legislación, la solución a todos los problemas, y reducía la función del juez a la mecánica comprobación de un hecho al que se le atribuía una consecuencia segura y automática. En la concepción positivista, la administración de justicia se limitaba al acatamiento del derecho vigente<sup>5</sup>. Las escuelas exegéticas francesas<sup>6</sup> y la jurisprudencia de conceptos alemana derivaron estos efectos de su consideración del derecho, que cabía y se agotaba en las categorías creadas por la ley.

Al aplicar la ley al caso concreto, el intérprete realiza la calificación jurídica de los hechos que se consideran incorporados a la hipótesis genérica. La interpretación marca, entonces, la interacción de dos conciencias, la del legislador y la del intérprete. La del legislador se objetiva en una propuesta normativa que el intérprete reconstruye y actualiza. Para ello, debe decodificarla, volverla accesible a su comprensión, aceptarla y reproducirla. La interpretación se dirige, en última instancia, a conciliar intereses presupuestos en la norma, aunque no exista conflicto, o quizá porque se procura evitarlo. Interpreta el docente que explica a sus alumnos, interpreta el contribuyente que autoliquidada sus impuestos, interpreta el profesional que lo asesora, interpreta la Administración e interpretan los jueces, quienes realizan las interpretaciones con fuerza de *verdad legal*, que se expresa en la resolución de conflictos nutridos por interpretaciones distintas. Su interpretación se exhibe como la más justa entre las posibles. Es la que prevalece. La más importante, porque ella plasma la construcción de la norma individual, entre las distintas posibilidades que se presentaban con carácter previo a la resolución del conflicto. La norma individual se crea o, si se prefiere, se recrea abstrayéndose del precepto genérico, para concretarse en el caso. La función del juez es así integradora y nunca neutral. Decir que el juez no es neutral frente a la norma merece una explicación. El juez es neutral respecto de las partes del conflicto, pero aplica la norma desde una subjetividad de la cual no puede despojarse.

Con agudeza, BETTI plantea que el intérprete está sometido a dos mandatos. Por un lado, se le impone una exigencia de objetividad en cuanto a la reproducción, que debe ser la más adaptada y fiel al valor expresivo de la forma representativa que trata de entenderse. Una exigencia, por tanto, de subordinación. Por el otro, como tal objetividad no es actuable sino por medio de la subjetividad del intérprete, depende de

<sup>5</sup> GARCÍA BELSUNCE, *Temas*, p. 132 y siguientes.

<sup>6</sup> Sobre el método exegético, ver DI PIETROMICA, *El método exegético en la interpretación de las leyes tributarias*, LL, 2001-D-898.

su sensibilidad, del valor expresivo de aquélla y de su capacidad para remontarse a un grado de conciencia adecuado a ella<sup>7</sup>. Siguiendo a BETTI, podríamos comprobar que el proceso cognoscitivo se manifiesta en una triple dimensión: el espíritu viviente y pensante del intérprete, la espiritualidad del legislador y la mediación de formas representativas y objetivadas, que traducen los jueces. La síntesis de este proceso triádico constata que "el intérprete es llamado a reconstruir y reproducir el pensamiento ajeno como si hubiera devenido propio, pero aunque devenido propio, debe al mismo tiempo proponérselo como algo objetivo y ajeno"<sup>8</sup>.

La historia del pensamiento iusfilosófico exhibe doctrinas particularmente escépticas respecto a la eficacia de los métodos de interpretación; son las que, como conciben la ciencia jurídica como ciencia empírica antes que racional, concentran en la libertad de acción del juez toda la hermenéutica, porque sostienen que no existe un camino para decirle al juez qué tiene que hacer con la norma; el juez es el camino<sup>9</sup>. Las escuelas de la *libre investigación científica*, el *realismo americano* y *escandinavo* y los *métodos evolutivos, históricos y sociológicos*, en mayor o menor medida, colocaron, en el juez, el rol de derivar la solución no sólo de las fuentes tradicionales —ley, precedente, costumbre— sino también, de las fuentes reales —experiencia, razón e historia<sup>10</sup>—. Otras

<sup>7</sup> BETTI, *Interpretación de la ley*, p. 30.

<sup>8</sup> "Es verdad que sólo el espíritu habla al espíritu, e igualmente es verdad que sólo un espíritu de igual nivel y congenialmente dispuesto está en grado de entender de modo adecuado al espíritu que le habla. No basta un interés actual por entender, por muy intenso que pueda ser, hace falta también una apertura mental que permita al intérprete colocarse en la prospectiva justa, más favorable para descubrir y entender. Se trata de una adaptación, ética y teórica a la vez, que en su aspecto negativo se puede caracterizar como negación de uno mismo y aceptación decidida a prescindir de los propios prejuicios y de los hábitos mentales que sirvan de obstáculo; mientras que del aspecto positivo se puede caracterizar como amplitud y capacidad de horizonte, que genera una disposición congenial fraterna hacia lo que es objeto de interpretación" (BETTI, *Interpretación de la ley*, p. 72).

<sup>9</sup> La metáfora es inducida por otra que emplea BULTR GOŞI —a su vez inspirada en GANDHI— que dice que "no existe un programa de la Constitución; la Constitución es el programa" [*El programa constitucional como directiva para el legislador y como límite para el ejercicio del poder tributario*, en GARCÍA BELSUNCE (coord.), "Estudios de derecho constitucional tributario", p. 41 y 55].

<sup>10</sup> Tal como lo consignan ALCHOURRÓN y BULYGIN, "En la primera mitad del siglo XX se produjeron notables intentos de fundar una ciencia jurídica sobre base empírica. Así, la escuela de la libre investigación científica (GÉNY), la jurisprudencia de intereses (HECK), y la ciencia del derecho libre (KANTOROWICZ), diversas escuelas sociológicas (DUGUIT en Francia, ROSCOE POUND en Estados Unidos), el realismo norteamericano (HOLMES, CARDOZO, GRAY, LLEWELLYN, FRANK) y escandinavo (HÄGERSTRÖM, LUNDSTEDT, OLIVECRONA, ROSS), trataron de llevar a cabo de distintas maneras y con diferente éxito la mencionada tarea. El empirismo o realismo jurídico se dirige en primer lugar contra la pretensión de la dogmática de elaborar una ciencia del derecho como sistema deductivo. De ahí sus violentos ataques contra toda sistematización, su rechazo de la idea misma de sistema, y su intento

escuelas más tradicionales, en cuanto a la ortodoxia de las fuentes creadoras de derecho, también conjeturan que el juez primero tomaría la decisión y, luego, la justificaría. La previsible sensación que provocan planteos de esta naturaleza, sobre la discrecionalidad del intérprete, es más teórica que práctica, si se coincide en que no interesa tanto cómo se llega a la decisión, sino el procedimiento que se emplea para validarla. Y esto requiere método. En definitiva, no interesa el orden lógico o cronológico que se desarrolla en la intimidad del proceso intelectual que recorre el juez. ¿Cuántas veces éste modifica su primera opinión porque el camino que transita para validarla le muestra la ausencia de fundamento? Al respecto, RADBRUCH sostiene que los "llamados medios de interpretación sirven en realidad sólo para fundamentar *a posteriori*, con retraso, aquello que ya hemos hallado mediante una complementación creadora del texto, y de cualquier modo que fuere esta complementación creadora, siempre tendrá dispuesta para dotarla de fundamento un medio interpretativo u otro, la inferencia por analogía o la inferencia a contrario"<sup>11</sup>.

En esta misma dirección, subraya SOLER que es cierto que muchas veces se experimenta una inclinación espontánea hacia determinada solución. Pero de inmediato advierte que esta facultad es mucho menos instintiva de lo que parece, dado que "está constituida por un vasto repertorio de conocimiento y por una larga experiencia de manera que si bien asume, por su rapidez, la forma de un dictamen del instinto, en verdad la decisión proviene más bien en una suprema forma de inteligencia consistente en la adquirida capacidad de efectuar rápidas síntesis mentales, coordinando una serie vasta y heterogénea de datos. Esas síntesis con todo, no deben ser para un buen jurista sino primeras impresiones cuya verificación es indispensable"<sup>12</sup>.

Dado que no existe un método de interpretación científica con validez universal, tampoco interesa que los jueces identifiquen el método o tengan conciencia de él<sup>13</sup>. Ellos hacen prosa sin saberlo, y nada se pierde o se afecta con esta comprobación porque aun cuando el método pretenda ser elevado a la categoría de directriz vinculante, como la que

de fundar la verdad de los enunciados de la ciencia jurídica en la observación de hechos empíricos, a imagen y semejanza de las demás ciencias empíricas" (*Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*, p. 90 y 91).

<sup>11</sup> RADBRUCH, *Introducción a la ciencia del derecho*, p. 153 y siguientes.

<sup>12</sup> SOLER, *La interpretación de la ley*, p. 59.

<sup>13</sup> "Como la mayor parte de las tareas intelectuales, la del juez no consiste en la deducción lógica a partir de un número limitado de premisas sino en contrastar hipótesis a las que ha llegado mediante procesos sólo en parte conscientes. Pero aunque pueda no saber qué le llevó en principio a pensar que una determinada decisión era justa, sólo debe hacerse fuerte en ella si puede defenderla racionalmente contra cuantas objeciones se le opongan" (HAYEK, *Derecho, legislación y libertad*, vol. I, p. 187).

trae nuestra ley procesal tributaria, que manda a atender al *fin de la norma* y a su *significación económica*, todo mandato de esta clase resulta relativo, por su propia abstracción.

Una postura de acercamiento entre posiciones la propuso Ross, para quien la doctrina del método debe ser descriptiva antes que normativa (descriptiva de normas, no expresiva de éstas) y propone que una doctrina del método que ha de servir como guía de la interpretación tiene que referirse a la manera como se comportan de hecho los tribunales, en la aplicación del derecho vigente, a situaciones específicas. Referido a este comportamiento, se califica la tarea del juez como *constructiva*, dado que, una vez que arriba a determinada solución, al aplicar la ley bajo una interpretación jurídica formal, el resultado debe ser conciliado con su *conciencia jurídica material*. Sin embargo, nada impide que, partiendo de algunos axiomas presupuestos, se establezcan directivas acerca de cómo deben proceder los tribunales en la aplicación práctica del derecho<sup>14</sup>.

Es cierto que la decisión del juez está influida por un conjunto de predisposiciones, distintas, que él ordena de manera arbitraria y, en muchos casos, de manera inconsciente, o sin tener en cuenta el orden de preeminencia de tales elementos. Estos elementos se nutren de valores, intereses, experiencias, esquemas dogmáticos, concepciones históricas y hasta de factores psicológicos, que influyen en el sentido conferido a la ley por el juez. Constituyen, por así decirlo, *el olfato de la inteligencia*. La voluntad de la ley encuentra, entonces, la voluntad del juez que se nutre de contenidos cognoscitivos, lógicos, conscientes; pero también intuitivos, emocionales e inconscientes. Resulta vana la aspiración de eliminar la influencia de estos factores en la decisión, en tanto participen de ella en alguna medida. La justificación racional puede resultar, a veces, una confirmación del pensamiento preconcebido<sup>15</sup>. Al respecto, advierte SOLER que la afirmación de que el acto del juez constituya un acto de voluntad no importa excluir el problema de la interpretación como acto de captación intelectual, pues todo acto voluntario encierra una serie de contenidos, entre los cuales, los elementos representativos, intelectuales, valorativos y motivantes componen una síntesis sin la cual no existe propiamente acto voluntario, sino un mero acto reflejo<sup>16</sup>.

<sup>14</sup> Ross, *Sobre el derecho y la justicia*, p. 145.

<sup>15</sup> "La administración del derecho no se reduce a una mera actividad intelectual. Está arraigada en la personalidad total del juez tanto en su conciencia jurídica formal y material como en sus opiniones y puntos de vista racionales. Se trata de una interpretación constructiva, que es a la vez conocimiento y valoración, pasividad y actividad" (Ross, *Sobre el derecho y la justicia*, p. 1).

<sup>16</sup> SOLER, *La interpretación de la ley*, p. 76. Kelsen refiere la noción de acto de voluntad a la elección que practica el intérprete entre las alternativas que le ofrecen las fuentes del derecho (*Teoría pura del derecho*, 2ª ed., p. 132).

Estas consideraciones teóricas se comprueban a diario por la experiencia de cualquier abogado litigante. Sirve como demostración la ansiedad que éstos experimentan antes del sorteo de una causa, y el consiguiente alivio o la desazón que les provoca la designación del juez que ha de intervenir. En los tribunales colegiados se advierte una mayor neutralidad de este factor psicológico, aunque en nuestro medio también se les adjudica, a ellos, inclinaciones —sólo inclinaciones— *pro fisco* o *pro contribuyente*, según el cristal con que se los mire, porque en esto, como solía decir LUQUI, cada uno opina “según cómo le vaya en la feria”. Y no es que estas personas que ejercen el rol jurisdiccional carezcan de honestidad intelectual, sino que se ven influidas —algunas más que otras— por su propia historia profesional, por su formación intelectual, por la percepción de los intereses en juego, por sus vivencias y hasta por la concepción axiológica sobre el destino de los impuestos. Constituiría un buen ejercicio de equilibrio en la formación de un magistrado el que haya conocido la realidad desde la perspectiva del Estado y del contribuyente.

Sin embargo, hay que añadir, inmediatamente, que la naturaleza de las relaciones ordenadas por el derecho tributario coloca límites a las consideraciones precedentes. Sucede que, por exigencia del orden jurídico, la ley se encamina a incidir una capacidad contributiva que rara vez se revela por hechos o situaciones accesibles por mera comprobación, sino que se reflejan mediante la mediatez de construcciones jurídicas, contables y técnicas<sup>17</sup>. La comprensión de estos datos requiere formación o versación jurídica y técnica. Desentrañar la *ratio legis* de la norma tributaria no reconduce a la valoración del todo evidente que se encuentra en otras proposiciones normativas, cuya expresión más exacta está dada por la norma penal. La frase “el que matare a otro” describe una acción entendida en su desvalor, que le presenta al juez las dificultades del campo aplicativo, propias de la calificación jurídica, que no de su *ratio legis*. El intérprete tributario se encuentra, en cambio, con categorías abstractas —renta, patrimonio, consumo, entre otros—,

<sup>17</sup> En las II Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (México, 1958) se dijo, en las recomendaciones tercera y cuarta, lo siguiente: “Los magistrados o jueces de lo contenciosotributario deben ser juristas dotados del conocimiento de las materias técnicas conexas y necesarias para la correcta aplicación del derecho tributario. A tal efecto, las facultades de derecho deben incluir en sus planes de estudio una adecuada enseñanza de las materias a que se refiere la recomendación anterior”. Este precedente fue tenido en cuenta por el miembro informante en la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados, que presentó el proyecto de ley de creación del Tribunal Fiscal de la Nación (luego convertido en ley 15.265), quien dijo, en su informe: “Es requisito indispensable para el éxito del sistema que se adopta, la especialización y la idoneidad de los integrantes del tribunal en las disciplinas jurídicas, económicas y, sobre todo, en las fiscales. Se procura, entonces, instituir en el ámbito administrativo una especie de magistratura técnica, como se ha calificado al organismo que tiene esta especialidad”.

moldeadas por la ley siguiendo una matriz técnico-jurídica que expresa y contiene una premisa económica. Descifrar allí la capacidad contributiva que se quiso incidir no es tarea para la que alcance un mero voluntarismo, aunque se encuentre inspirado en los más nobles ideales. La noción de renta imponible y su realización, por ejemplo, puede definirse de acuerdo con principios económicos, según tesis fiscales histórico-evolutivas o de manera positiva por el ordenamiento jurídico. La renta se puede expresar como producto de hechos más o menos accesibles o bien por negocios jurídicos complejos; se cuantifica en moneda de curso corriente, expuesta a la inflación y, por ello, demanda operaciones técnicas de ajuste; se revela, a veces, como el resultado de una operación matemática simple y, en otras, se expresa con criterios de registro y exposición de activos y pasivos que requieren el conocimiento de la técnica contable. Estas circunstancias limitan, en la materia tributaria, el voluntarismo intuitivo del juez, y lo reemplazan con la heteronomía del derecho.

§ 66. LA NATURALEZA Y EL FIN DE LA NORMA TRIBUTARIA. — La norma tributaria es una norma jurídica ordinaria. Una ley, en sentido formal y material, que si bien se distingue de otras por el orden de relaciones económicas que disciplina, con ello agota toda diferencia. En efecto, el poder de imperio que funda la coactividad de los tributos desaparece con la sanción de la ley tributaria, a partir de la cual concluye toda supremacía del Estado y no existe más poder que el derivado de la relación jurídica que se crea.

Corolario de la naturaleza jurídica ordinaria de la norma tributaria es su interpretación por los cánones generales proporcionados por la teoría jurídica<sup>18</sup>.

En esta dirección importa determinar cuál es el interés tutelado por las normas tributarias, puesto que, se anticipa, toda interpretación tenderá a la realización de los valores y de los intereses que se estiman protegidos por la ley. Destaca VANONI que, en el campo del derecho tributario, quizá más que en otros campos del derecho, se impone, a efectos de una exacta comprensión de la norma, el estudio de los fines que ésta se propone. Realiza esta consideración debido a la dificultad de enmarcar fenómenos que se encuentran en continua evolución —como los de contenido económico— en el marco de la fórmula legal. Discierne con pro-

<sup>18</sup> Así lo establece el Modelo de Código Tributario para la América Latina, elaborado por GIULIANI FONROUGE, GOMES DE SOUZA y 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 aquellas”.

fundidad que esta tarea sólo puede ser exitosa si se toma en cuenta "la función que la ley pretende desarrollar y los fines que se propone alcanzar"<sup>19</sup>. También, desde la concepción de SÁINZ DE BUJANDA, el interés tutelado por las normas financieras se constituye en factor determinante que permite resolver la pertenencia o ajenidad de un determinado instituto o norma al ámbito del derecho financiero<sup>20</sup>.

Por lo visto, 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.

Sin embargo, LOZANO SERRANO ha rechazado la preeminencia dada al criterio del interés tutelado, pues entiende que, con dicho alcance, ni como factor definidor de las normas financieras ni como criterio de aplicación de éstas, parece suficiente para garantizar los fines y las exigencias que ha de cumplir el ordenamiento financiero. Señala la paradoja que representa el hecho de que una consideración basada en una versión sustancialista del derecho, edificada sobre la jurisprudencia de intereses, termine convirtiéndose en una aplicación recortada y formalista. Es así, pues el criterio del interés reduce la dimensión de las normas a meros mandatos formales de obtención de ingresos, ajenos a cualquier fundamentación o legitimación de tipo material<sup>21</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, pero esta comprobación, antes que eliminar su causa, nos recuerda que el ingreso producido es el resultado que arroja la configuración de la relación jurídico-tributaria, que nace de verificar el hecho imponible, revelador de la capacidad contributiva que el legislador ha pretendido alcanzar. De ahí que la incidencia de la capacidad contributiva constituya el fin del derecho tributario, entendida aquélla desde la doble perspectiva de servir de fundamento de legitimidad del poder tributario y, al mismo tiempo, como límite de dicho poder. Esta concepción acerca del fin de la ley es más totalizadora, dado que contempla y concilia los intereses individuales y públicos en procura de alcanzar el *bien común*, finalidad última del Estado de derecho. Y se alinea en el plano constitucional junto con los principios de raíz axiológica tendientes a la realización de

la justicia material<sup>22</sup>. Dice, al respecto, GONZÁLEZ GARCÍA: "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>23</sup>.

De ahí que una síntesis integradora que supere la dicotomía entre interés individual e interés público debiera considerar, como inherente al *interés general*, la correspondencia entre el interés protegido por la norma tributaria y la incidencia de la capacidad contributiva en la justa dimensión que el legislador ha pretendido abarcar. En materia de interpretación y aplicación de la ley, una errónea consideración del bien jurídico tutelado, puede derivar hacia una aplicación *interesada* de la ley, supuestamente, en beneficio del ente público. Éste es el tipo de interpretación que, de tanto en tanto, origina verdaderas *cruzadas fiscales, que terminan desairando los intereses que se dicen proteger*. También hace sentir sus efectos en la política legislativa, cuando se diseñan las instituciones tributarias, en particular, las procesales, que encauzan la dinámica de la relación fisco-contribuyente. En estas últimas, la notoria desigualdad de trato a favor del Estado encuentra su explicación—aunque no su justificativo— en la errónea consideración del interés tutelado por las normas fiscales<sup>24</sup>.

§ 67. PRINCIPIOS DE INTERPRETACIÓN. — Los métodos de interpretación de la ley son tributarios de los principios aplicados en la consideración u orden de los elementos que afloran en el proceso de conocimiento de la norma. Estos principios actúan a manera de presupuestos que orientan al intérprete y que se concretan, luego, en los métodos de interpretación. Estos últimos pueden ser clasificados en función de esos principios y elementos, con la advertencia de que, por implicarse antes que repelerse, ninguna clasificación importa prevalencia de un método sobre otro, puesto que, en la aplicación de la ley, todos deben ser considerados y coordinados, y el valor o incidencia de cada uno es una cuestión relativa que dependerá de las circunstancias de cada caso.

<sup>22</sup> TARSIANO, *El principio constitucional de capacidad contributiva*, en GARCÍA BELSUNCE (coord.), "Estudios de derecho constitucional tributario", p. 301 y siguientes.

<sup>23</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, *La interpretación*, p. 61.

<sup>24</sup> La vigencia en nuestro sistema del principio *solve et repete*, o la aplicación de un interés seis veces mayor a las deudas fiscales que al crédito contra el Fisco, son demostraciones de una mal entendida supremacía del interés del Estado, identificado, ciertamente, con el interés de los entes recaudadores, que no es lo mismo.

<sup>19</sup> VANONI, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, p. 270.

<sup>20</sup> SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema*, t. I, vol. 1, p. 36 y siguientes.

<sup>21</sup> LOZANO SERRANO, *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional*, p. 81 y siguientes.

a) *VOLUNTAD DE LA LEY Y VOLUNTAD DEL LEGISLADOR.* Advierte VANONI que el primer problema que se le plantea a quien se ocupa de la interpretación de la ley es el de saber qué se entiende por sentido y por voluntad de la ley y el de determinar mediante qué vía puede individualizar, el intérprete, dicho sentido y dicha voluntad<sup>25</sup>. Existen, para ello, dos criterios. Una primera corriente doctrinal identifica la *voluntad de la ley* con la *voluntad del legislador (teoría subjetiva)*. Se atribuye aquí la máxima importancia a la intención del legislador y, por ende, a las fuentes que nos acercan a su conocimiento: trabajos preparatorios y discusión parlamentaria. Se asume que la actividad del intérprete no debe afectar el principio de certeza del derecho. La otra corriente de la teoría interpretativa (*teoría objetiva*) predica que la ley se objetiva en las palabras, que adquieren una vida propia desligada del espíritu que las creó<sup>26</sup>. Así, Ross dice que la interpretación es subjetiva cuando se consideran, no sólo la expresión lingüística, sino todos los otros datos relevantes: el contexto y la situación, que incluyen las opiniones políticas y filosóficas del autor, el propósito declarado y el propósito presumido que lo guió a formar la expresión. La interpretación objetiva limita los datos que son discernibles por el destinatario en la situación en que se halla al aprehender la expresión. La diferencia entre la interpretación subjetiva y la objetiva, por lo tanto, no ha de buscarse en el contraste entre los propósitos de la interpretación (el significado intentado como cosa opuesta al significado comunicado). Toda interpretación parte de la comunicación y procura llegar a la intención. La diferencia depende de los datos que se toman en cuenta al interpretar<sup>27</sup>.

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, tiene un dinamismo que trasciende la voluntad del legislador para recalcar 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

<sup>25</sup> VANONI, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, p. 218.

<sup>26</sup> ROSS sostiene que esta distinción es falsa y que se refiere, en realidad, a los elementos de interpretación que se toman en cuenta. Dice que la teoría subjetiva y la teoría objetiva se distinguen por la importancia atribuida a la historia de la sanción de la ley. Este problema no puede ser resuelto sobre la base de ideas metafísicas, acerca de si la fuerza obligatoria del derecho emana de la *voluntad* o de la *palabra*. Es una cuestión de hecho saber si los tribunales siguen tradicionalmente un estilo de interpretación subjetiva u objetiva (*Sobre el derecho y la justicia*, p. 193).

<sup>27</sup> ROSS, *Sobre el derecho y la justicia*, p. 157.

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<sup>28</sup>. 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<sup>29</sup>.

En definitiva, ¿cuál es la función del intérprete? Descubrir la voluntad objetivada de la ley, si bien, como dice SIMÓN ACOSTA, no despreciamos la *voluntas legislatoris*, pero sólo como medio de averiguar la voluntad de la ley<sup>30</sup>.

b) *ELEMENTOS PARA CONSIDERAR EN LA INTERPRETACIÓN DE LA LEY.* 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 que constituir distintas clases de interpretación, debían ser conjugados en el camino recorrido por el intérprete. Ellos son: 1) *elemento gramatical*, referido al conocimiento de las palabras y al lenguaje jurídico; 2) *elemento lógico*, relativo a la articulación de las reglas lógicas que configuran el pensamiento; 3) *elemento histórico*, determinante de la identificación del cambio introducido en el derecho vigente al tiempo de la sanción de la ley que se interpreta, y 4) *elemento sistemático*, como factor de unidad e integración de normas e instituciones dentro del derecho<sup>31</sup>.

c) *JURISPRUDENCIA DE CONCEPTOS Y JURISPRUDENCIA DE INTERESES.* Hemos señalado con anterioridad la vinculación entre los criterios de in-

<sup>28</sup> VANONI, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, p. 300.

<sup>29</sup> MARTÍNEZ, reflexionando sobre la supuesta voluntad que habría guiado al redactor del actual art. 2° de la ley 11.683, t.o. en 1998, expresa que "lo que interesa es sólo la intención del legislador entendida, claro es, no como su voluntad interna, sino a través de la dirección que ésta asume cuando se manifiesta; y esa voluntad puede no coincidir, obviamente, con la de quien proyectó la norma jurídica" (*Estudios*, p. 199).

<sup>30</sup> SIMÓN ACOSTA, *El derecho financiero*, p. 321.

<sup>31</sup> VON SAVIGNY, *Sistema de derecho romano actual*, p. 185.—TIPKE y LANG sostienen que el propósito de la interpretación es conocer el significado del texto legal, no desde su manifestación literal, sino como contenido real provisto por el fin de la ley. La interpretación debe orientarse hacia el fin de la ley, que debe ser interpretada teleológicamente. Para entender el fin de la ley, que no siempre es evidente, ni único, proponen los siguientes métodos: 1) histórico; 2) sistemático; 3) conforme a la Constitución; 4) conforme a las directivas de la Unión Europea; 5) los argumentos de lógica-jurídica (*argumentum a similitudine*; *argumentum a contrario*; *argumentum a maiore ad minus*), y 6) realización práctica y aplicación jurídica típica —la ley se interpreta de modo viable y no extraño a la realidad y de acuerdo a las descripciones típicas— (*StR-Ein system. Grund*, p. 148, citado por AMATUCCI, *La interpretación de la ley tributaria*, p. 575).

a) *VOLUNTAD DE LA LEY Y VOLUNTAD DEL LEGISLADOR.* Advierte VANONI que el primer problema que se le plantea a quien se ocupa de la interpretación de la ley es el de saber qué se entiende por sentido y por voluntad de la ley y el de determinar mediante qué vía puede individualizar, el intérprete, dicho sentido y dicha voluntad<sup>25</sup>. Existen, para ello, dos criterios. Una primera corriente doctrinal identifica la *voluntad de la ley* con la *voluntad del legislador (teoría subjetiva)*. Se atribuye aquí la máxima importancia a la intención del legislador y, por ende, a las fuentes que nos acercan a su conocimiento: trabajos preparatorios y discusión parlamentaria. Se asume que la actividad del intérprete no debe afectar el principio de certeza del derecho. La otra corriente de la teoría interpretativa (*teoría objetiva*) predica que la ley se objetiva en las palabras, que adquieren una vida propia desligada del espíritu que las creó<sup>26</sup>. Así, Ross dice que la interpretación es subjetiva cuando se consideran, no sólo la expresión lingüística, sino todos los otros datos relevantes: el contexto y la situación, que incluyen las opiniones políticas y filosóficas del autor, el propósito declarado y el propósito presumido que lo guió a formar la expresión. La interpretación objetiva limita los datos que son discernibles por el destinatario en la situación en que se halla al aprehender la expresión. La diferencia entre la interpretación subjetiva y la objetiva, por lo tanto, no ha de buscarse en el contraste entre los propósitos de la interpretación (el significado intentado como cosa opuesta al significado comunicado). Toda interpretación parte de la comunicación y procura llegar a la intención. La diferencia depende de los datos que se toman en cuenta al interpretar<sup>27</sup>.

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, tiene un dinamismo que trasciende la voluntad del legislador para recalcar 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

<sup>25</sup> VANONI, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, p. 218.

<sup>26</sup> ROSS sostiene que esta distinción es falsa y que se refiere, en realidad, a los elementos de interpretación que se toman en cuenta. Dice que la teoría subjetiva y la teoría objetiva se distinguen por la importancia atribuida a la historia de la sanción de la ley. Este problema no puede ser resuelto sobre la base de ideas metafísicas, acerca de si la fuerza obligatoria del derecho emana de la *voluntad* o de la *palabra*. Es una cuestión de hecho saber si los tribunales siguen tradicionalmente un estilo de interpretación subjetiva u objetiva (*Sobre el derecho y la justicia*, p. 193).

<sup>27</sup> ROSS, *Sobre el derecho y la justicia*, p. 157.

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<sup>28</sup>. 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<sup>29</sup>.

En definitiva, ¿cuál es la función del intérprete? Descubrir la voluntad objetivada de la ley, si bien, como dice SIMÓN ACOSTA, no despreciamos la *voluntas legislatoris*, pero sólo como medio de averiguar la voluntad de la ley<sup>30</sup>.

b) *ELEMENTOS PARA CONSIDERAR EN LA INTERPRETACIÓN DE LA LEY.* 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 que constituir distintas clases de interpretación, debían ser conjugados en el camino recorrido por el intérprete. Ellos son: 1) *elemento gramatical*, referido al conocimiento de las palabras y al lenguaje jurídico; 2) *elemento lógico*, relativo a la articulación de las reglas lógicas que configuran el pensamiento; 3) *elemento histórico*, determinante de la identificación del cambio introducido en el derecho vigente al tiempo de la sanción de la ley que se interpreta, y 4) *elemento sistemático*, como factor de unidad e integración de normas e instituciones dentro del derecho<sup>31</sup>.

c) *JURISPRUDENCIA DE CONCEPTOS Y JURISPRUDENCIA DE INTERESES.* Hemos señalado con anterioridad la vinculación entre los criterios de in-

<sup>28</sup> VANONI, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, p. 300.

<sup>29</sup> MARTÍNEZ, reflexionando sobre la supuesta voluntad que habría guiado al redactor del actual art. 2º de la ley 11.683, t.o. en 1998, expresa que "lo que interesa es sólo la intención del legislador entendida, claro es, no como su voluntad interna, sino a través de la dirección que ésta asume cuando se manifiesta; y esa voluntad puede no coincidir, obviamente, con la de quien proyectó la norma jurídica" (*Estudios*, p. 199).

<sup>30</sup> SIMÓN ACOSTA, *El derecho financiero*, p. 321.

<sup>31</sup> VON SAVIGNY, *Sistema de derecho romano actual*, p. 185.—TIPKE y LANG sostienen que el propósito de la interpretación es conocer el significado del texto legal, no desde su manifestación literal, sino como contenido real provisto por el fin de la ley. La interpretación debe orientarse hacia el fin de la ley, que debe ser interpretada teleológicamente. Para entender el fin de la ley, que no siempre es evidente, ni único, proponen los siguientes métodos: 1) histórico; 2) sistemático; 3) conforme a la Constitución; 4) conforme a las directivas de la Unión Europea; 5) los argumentos de lógica-jurídica (*argumentum a simile*; *argumentum a contrario*; *argumentum a maiore ad minus*), y 6) realización práctica y aplicación jurídica típica —la ley se interpreta de modo viable y no extraño a la realidad y de acuerdo a las descripciones típicas— (*StR-Ein system. Grund*, p. 148, citado por AMATUCCI, *La interpretación de la ley tributaria*, p. 575).

interpretación y la teoría filosófica sobre las fuentes del derecho. Nos interesa aquí recordar los presupuestos de dos teorías antitéticas, que marcan decididamente el estilo de interpretación. Nos referimos a las denominadas "jurisprudencia de conceptos" (*Begriffsjurisprudenz*) y "jurisprudencia de intereses" (*Interessenjurisprudenz*).

La jurisprudencia de conceptos nace en Alemania, en el siglo XIX, como tributaria de las escuelas exegéticas y racionalistas. Tuvo como principal exponente a WINSCHIED. Su propuesta, en el campo interpretativo, se traduce en construir una solución provista por las categorías conceptuales creadas por la ley, que se relacionan entre sí, y de las que se derivan por deducción las reglas individuales. El derecho configura, pues, un orden preciso y cerrado, que el juez debe conocer por medio de su conciencia jurídico-formal<sup>32</sup>. Se aprecian la teoría, los principios, los conceptos y las instituciones abstraídas de la ley. Sólo de manera contingente se valoran los intereses, o mejor dicho, se valoran mediante la ley y en tanto se cristalicen en ella. La reacción no se hizo esperar. La *jurisprudencia de intereses* extendió la interpretación a una captación más directa de los valores tutelados por las normas, sin la intermediación de las categorías conceptuales abstractas. AMATUCCI encuentra fundado el presupuesto sobre el que se aplicaba la *Interessenjurisprudenz*, por el cual el ordenamiento jurídico está constituido por órdenes, que propenden al fin de organizar la vida, cuyas pretensiones serían los intereses materiales e ideales. Las leyes deben garantizar la correcta tutela de estos intereses a favor de sus titulares, y, teniendo en cuenta que no se trata sólo de intereses materiales, sino también ideales y sociales, dicha teoría se ha convertido actualmente en una jurisprudencia de valores<sup>33</sup>.

d) *LOS CÁNONES HERMENÉUTICOS DE BETTI*. Enuncia BETTI los denominados "cánones hermenéuticos fundamentales" que, elaborados por primera vez como categorías civilistas, son admitidos como idóneos para gobernar la interpretación en otras ramas distintas y fundar una teoría general de la interpretación<sup>34</sup>. Destaca que toda la dialéctica del proceso interpretativo surge de la antinomia entre la subjetividad del entender y la objetividad del sentido atribuido a la ley, como, por otra parte, de la antinomia entre la *actualidad del sujeto* y la *alteridad del objeto* brota la dialéctica de todo proceso cognoscitivo. Dichos cánones son:

<sup>32</sup> Sobre la *jurisprudencia de conceptos* en general, y en particular, sobre la influencia en el pensamiento de JARACH, puede consultarse el muy documentado trabajo de KRAUSE MURGUIONDO, *La interpretación de la ley*, p. 33.

<sup>33</sup> AMATUCCI, *La interpretación de la ley tributaria*, p. 573. Destaca este autor, asimismo, que una reacción excesiva contra la jurisprudencia de conceptos ha sido la *Freirechtstbewegung*, movimiento de derecho libre, representado por autores como EHRLICH, KANTWICZ, FICHES e ISAY.

<sup>34</sup> BETTI, *Interpretación de la ley*, p. 31.

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*, que 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.

e) *INTERPRETACIÓN "IN DUBIO PRO FISCO" E "IN DUBIO PRO CONTRIBUYENTE"*. Los adagios latinos *in dubio pro fisco* e *in dubio pro contribuyente* expresan dos criterios de interpretación de raíz románica, destinados a atribuir efectos predeterminados al sentido no evidente de la ley. Estos estilos ya se consideran superados por la dogmática tributaria, a pesar de algunos intentos de actualización, que fueron impuestos desde la vinculación teórica o desde la defensa mezquina de los intereses particulares. VANONI dedica el cap. I de su clásica obra al origen y a la evolución de estos principios, y concluye que no puede determinarse apriorísticamente que la ley beneficie a quien percibe el tributo o al contribuyente<sup>35</sup>. No puede haber, bajo la concepción moderna del derecho tributario, un estilo de interpretación —sino un método— que asuma tal orden de determinismo, cualquiera que sea el lado hacia el que se incline.

Lo dicho no implica negar que la consideración de la manera como se aplica la ley tributaria puede conducir a un resultado que reedite aquellos principios, pero, en todo caso, se tratará de un punto de llegada y no de partida. Así, por ejemplo, la combinación del método gramatical con los principios de tipicidad legal y seguridad jurídica podría predisponer, al juez, a reformular el principio *pro contribuyente*, y, actualizándolo en aquéllos, adoptar la solución del tipo "si hay duda no puede haber impuesto"<sup>36</sup>. O en sentido inverso, entender que la exención tributaria se interpreta con alcance restrictivo.

La observación de la conducta del intérprete también establecería una correspondencia entre uno de los principios *in dubio* y su percepción del interés tutelado por la norma tributaria. Dijimos con anterioridad que la interpretación más importante es la que realizan los tribuna-

<sup>35</sup> VANONI, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, p. 77.

<sup>36</sup> La escuela de la exégesis francesa postulaba, trasladando planteos propios del derecho civil referidos a la responsabilidad por las consecuencias de una cláusula contractual, que la oscuridad de una norma no podía serle opuesta al contribuyente ajeno a su redacción sino al Estado que la dictó (GONZÁLEZ GARCÍA, *La interpretación*, p. 23).

les (§ 65). Pero el conflicto que se resuelve emerge como consecuencia de la interpretación que practicó la Administración tributaria. El campo de la interpretación administrativa es realmente extenso, y comprende la facultad de dictar reglamentos (resoluciones generales *reglamentarias e interpretativas*), actos de determinación de oficio, respuestas vinculantes a consultas del contribuyente y resoluciones que deciden sobre recursos administrativos. Cuando el órgano administrativo pierde la objetividad de su competencia y utiliza las facultades interpretativas que la ley le atribuye, en procura de un deformado interés recaudatorio, en la práctica, se concreta el principio *pro fisco*.

Todas las administraciones fiscales del mundo, en mayor o en menor medida, cuentan con funcionarios honestos, inteligentes, formados adecuadamente en la ciencia jurídica y bien capacitados en la técnica impositiva que, sin embargo, caen bajo los desvíos de la ideología oficial de la institución a la que pertenecen: recaudar es el fin, sin reparar en los medios. Como el tema no lo vemos con un solo ojo, también los contribuyentes —o mejor dicho, sus asesores— intentan transitar por los intersticios de la ley, empleando interpretaciones que derivan en ingeniosas construcciones elusivas, cuya efectividad se apoya en la esperanza de que el juez coincida con su visión *in dubio pro contribuyente*.

f) *INTERPRETACIÓN AUTÉNTICA, JURISPRUDENCIAL Y DOCTRINAL.* Según la fuente de la interpretación, la doctrina clasifica la interpretación en auténtica, jurisprudencial y doctrinal. Son demasiado conocidos los rasgos y eficacia de cada fuente en la hermenéutica jurídica, por lo que corresponde restringir nuestra intervención a algunos breves señalamientos<sup>37</sup>, referidos a la especialidad tributaria.

La *interpretación auténtica* es la que realiza el propio órgano del cual la norma emana, en materia tributaria, es decir, el legislador<sup>38</sup>. Cuando hablamos del legislador como fuente de producción normativa, lo hacemos con la referencia estricta al principio de reserva legal, del que resulta que no es interpretación auténtica la que realiza el Poder Ejecutivo por medio de las reglamentaciones que integran la ley, ni la llevada a cabo por AFIP mediante las resoluciones generales de carácter reglamentario o interpretativo<sup>39</sup>. Tampoco se puede confundir la inter-

<sup>37</sup> Con referencia a la materia tributaria, ver Godoy, *Teoría general*, p. 152 y ss.; KRAUSE MURGIONDO, *La interpretación de la ley*, p. 53 y siguientes.

<sup>38</sup> El título preliminar del Código de Comercio, en su apartado IV, dice: "Sólo al Poder Legislativo compete interpretar la ley de modo que obligue a todos. Esa interpretación tendrá efecto desde la fecha de la ley interpretada; pero no podrá aplicarse a los casos ya definitivamente concluidos".

<sup>39</sup> El art. 8º, párr. 1º, del decr. 618/97 le confiere al administrador general de la AFIP "la función de interpretar con carácter general las disposiciones de este decreto y de las normas legales que establecen o rigen la percepción de los gravámenes a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, cuando así lo estimen conveniente o lo soli-

pretación auténtica con el estudio de los antecedentes parlamentarios<sup>40</sup> y otras referencias de carácter subjetivo, como informes de comisión u opiniones de los redactores de la ley, porque todos estos datos sirven para reconstruir la voluntad histórica en la búsqueda de la *ratio legis*, pero, más allá de su influencia, terminan por integrar las demás formas de desentrañar el significado de la norma.

La interpretación auténtica es un remedio excepcional, y así como la interpretación que sienta es indubitable, no es sencillo, más allá de la manera como el productor de la norma la califique, determinar si la norma consagra la interpretación auténtica de la precedente o la pretende modificar con carácter retroactivo. La utilización de este remedio en el ámbito tributario nos genera sensaciones encontradas. De cara al futuro, la aclaración proporciona certeza y previsibilidad. Mas, respecto del pasado, puede resultar un atajo para zanjar una disputa que debería ser resuelta en sede judicial<sup>41</sup>, corruptela todavía más condenable cuando el

citen los contribuyentes, importadores, exportadores, agentes de retención, agentes de percepción y demás responsables, entidades gremiales y cualquier otra organización que represente un interés colectivo, siempre que el pronunciamiento a dictarse ofrezca interés general". La norma del art. 8º se refiere a las facultades de interpretación que, en nuestra opinión, se circunscriben a los aspectos procesales y a los que rigen la *percepción* de los impuestos, tal como sugiere la literalidad del texto. Esta disposición está en línea con la extensión de facultades en materia de recaudación que llega, incluso, hasta modificar los plazos de ingreso previstos en la ley (art. 24, ley 11.683). No puede haber, por tanto, facultad de interpretación administrativa, con alcance general, referida a los aspectos sustanciales o elementos estructurales del hecho imponible.

<sup>40</sup> Sobre el valor de los antecedentes parlamentarios, ha dicho la Corte Suprema que si bien es cierto que las palabras o conceptos vertidos en el seno del Congreso con motivo de la discusión de una ley, son en general simples manifestaciones de opinión individual de las personas que las pronuncian (*Fallos*, 77:319), también lo es que no puede decirse lo mismo de las explicaciones o aclaraciones hechas por los miembros informantes de los proyectos o de los informes de las respectivas comisiones encargadas de su estudio, pues tales explicaciones e informes constituyen, según la doctrina, y la jurisprudencia, una fuente propia de interpretación (*Fallos*, 33:28, 100:51 y 337). Ha destacado, asimismo, que el valor de los informes de las comisiones como fuente de interpretación de las leyes (*Fallos*, 33:228), máxime cuando aquellos obtienen asentimiento general. Y subrayado que debiendo suponerse que las comisiones parlamentarias estudian minuciosa y detenidamente, en su fondo y forma, los asuntos que despachan, sus informes orales o escritos tienen más valor que los debates en general del Congreso o las opiniones individuales de los legisladores (*Fallos*, 77:319; 141 US 268, y 166 US 290) y constituyen una fuente legítima de interpretación (*Fallos*, 33:228; 100:51 y 337; 114:298, y 115:186; SUTHERLAND - LEWIS, *Statutes and statutory construction*, párrafo 440; 143 US 457; 192 US 470).

<sup>41</sup> Un intento de interpretación auténtica es el que realizó el art. 7º de la ley 22.438. Dispuso, con efecto retroactivo a la entrada en vigencia de la ley 21.894, que los honorarios de directores y síndicos constituyen pasivo computable a los fines del ajuste por inflación. Respecto del citado artículo, el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) sostuvo que "debe señalarse que sigue la misma pauta interpretativa aceptada por el decr. 1383/80, configurando lo que en doctrina se ha denominado como interpretación auténtica, o sea aquella que se efectúa a nivel legal, sistema previsto por el punto II del Título Preliminar del Código de Comercio, en carácter de norma de derecho común y no del derecho

sentido de la interpretación auténtica puede contrariar la tendencia judicial predominante.

Se podrían discutir los efectos que provoca la norma auténtica (o aclaratoria). Dos resultan a nuestro juicio muy claros: si se admite la interpretación auténtica, ella debería aplicarse retroactivamente a la norma interpretada<sup>42</sup>, que no es lo mismo que sostener que existe retroactividad en materia impositiva, porque el hecho imponible ya había nacido, y no puede haber intereses resarcitorios, recargos o sanciones, por el incumplimiento anterior a su dictado.

La *interpretación jurisprudencial* es la realizada por los órganos jurisdiccionales, y tiene importancia en la medida que construye una *doctrina* que contribuye a la elaboración dogmática de la disciplina. La más importante, por su jerarquía y sentido uniformador, es la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, que deben seguir los tribunales inferiores dado que, como lo recuerda KRAUSE MURGUIONDO, su carácter de intérprete supremo del orden jurídico nacional hace que las decisiones de los jueces que se aparten de sus criterios, carezcan de fundamento y de validez, si es que no se aportan nuevas razones o criterios de fundamentación que justifiquen un apartamiento del criterio del alto tribunal (*Fallos*, 212:51; 307:1094, y otros)<sup>43</sup>. La jurisprudencia de la Corte 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.

La *interpretación doctrinal* es la que realizan los estudiosos del derecho tributario sobre la relación existente entre la ley, el universo hipotético de casos comprendido 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.

comercial exclusivamente. No obstante tal aceptación por parte del derecho positivo, puede acotarse que tal herramienta no es la más técnicamente aconsejable, atento que no es función del legislador interpretar la ley, sino que su labor específica en el orden jurídico-positivo es el desarrollo de un proceso de pura creación del derecho, no pudiendo entonces interpretar una ley sin crear una nueva que forma con la ley interpretada un todo más sistemático" (TFN, Sala C, 21/7/81, "Banco Francés del Río de la Plata"). En sentido concordante, ha dicho la Corte Suprema de Justicia "que el predicado de aclaratoria con que se ha calificado a la ley 22.438 es inaceptable; no es suficiente que el legislador lo enuncie para que el órgano jurisdiccional lo reconozca, pues el debido resguardo de la independencia del Poder Judicial y el ejercicio consecuente del control de razonabilidad de los actos públicos, impiden acatar un mandato que no es más que una reforma legislativa destinado a invadir la esfera propia de los magistrados" (*Fallos*, 234:717).

<sup>42</sup> LINARES QUINTANA, *Reglas para la interpretación constitucional*, p. 21.

<sup>43</sup> KRAUSE MURGUIONDO, *La interpretación de la ley*, p. 54.

§ 68. MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN GENÉRICOS. — Vale destacar los siguientes.

a) *INTERPRETACIÓN GRAMATICAL*. La primera aproximación al alcance de la ley es realizada por el intérprete por la comprensión del lenguaje empleado, lo que conlleva atribuirle un significado a las palabras<sup>44</sup> por medio de las reglas semánticas y del orden sintáctico preestablecido<sup>45</sup>. Tiene dicho la Corte Suprema que "la primera fuente de exégesis de la ley es su letra y cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contemplado por la norma. De otro modo podría arribarse a una interpretación que, sin declarar la inconstitucionalidad de la interpretación legal, equivaliese a prescindir de su texto"<sup>46</sup>. Sobre todo resulta adecuado tal proceder "cuando tal interpretación guarda concordancia con el contexto general y los fines que informan las normas (*Fallos*, 285:322) y, a ese objeto, la labor del intérprete debe ajustarse a un examen atento y profundo de sus términos que consulte la racionalidad del precepto y la voluntad del legislador, extremos que no deben ser obviados por las posibles imperfecciones técnicas de la instrumentación legal, precisamente para evitar la frustración de los objetivos de la norma"<sup>47</sup>.

En esa dirección, estima que "la claridad de las normas referidas impone apegarse, para la resolución del tema debatido, al principio sostenido reiteradamente por esta Corte, conforme al cual la primera fuente de interpretación de la ley es su letra, sin que sea admisible una inteligencia que equivalga a prescindir del texto legal si, como en el caso, no media debate y declaración de inconstitucionalidad, pues la exégesis de la norma, aun con el fin de adecuación a principios y garantías constitucionales, debe practicarse sin violación de su letra o de su espíritu (*Fallos*, 300:687, y 301:958)"<sup>48</sup>. Pero, al mismo tiempo, ha advertido que las leyes no deben ser interpretadas conforme a la desnuda literalidad de sus vocablos, ni según rígidas pautas gramaticales, sino computando su significado jurídico profundo, teniendo en cuenta el contexto general de ellas y los fines que las informan<sup>49</sup>. Y, en un antiguo fallo, se encargó de sentar el principio de que "en materia tributaria, debía estarse a la realidad de las cosas y no a la denominación dada —en este caso— por el

<sup>44</sup> El art. 16 del Cód. Civil confiere a las palabras de la ley el carácter de la primera fuente de interpretación.

<sup>45</sup> Sobre las formas de vida del lenguaje legal, ver LEIVA FERNÁNDEZ, *Fundamentos de técnica legislativa*.

<sup>46</sup> *Fallos*, 312:2079.

<sup>47</sup> *Fallos*, 290:56, y 302:973, citados en *Fallos*, 310:1390.

<sup>48</sup> *Fallos*, 307:928.

<sup>49</sup> *Fallos*, 256:242, y 265:256.

legislador a un tributo que interfería con la libre circulación de los productos por el territorio nacional protegido por la cláusula constitucional<sup>50</sup>.

Esta búsqueda más profunda es la que mueve a Ross a llamar "interpretación" a la actividad que se dirige a exponer el significado de una expresión<sup>51</sup>. Algunos de los problemas de interpretación se originan en el déficit del lenguaje natural o cotidiano empleado por el legislador, ya sea por la utilización de términos ambiguos, imprecisos, o bien por proposiciones mal construidas sintácticamente. Como bien advierte NINO, el contexto lingüístico en el que la oración aparece (las frases que se dicen antes o después) y la situación fáctica en que se la formula (p.ej., el lugar, el momento) son datos relevantes para determinar el significado de una oración<sup>52</sup>.

El lenguaje que emplea el legislador posee un sentido técnico jurídico. Este sentido se nos revela, a veces, con palabras o expresiones de contenido particular a nuestra disciplina jurídica (v.gr., tributo, impuesto, tasa, prescripción, dolo) y en otras ocasiones, por medio del sentido usual de las palabras y expresiones que contienen las proposiciones normativas.

En no pocos casos, la falta de certeza en la individuación de la norma viene de la mano de los malos hábitos de redacción del legislador, que es materia particularmente crítica en la producción tributaria. Aquí, lamentablemente, la claridad que ORTEGA Y GASSET atribuía a la cortesía intelectual no forma parte de los modales habituales del legislador tributario argentino, que expresa mal su pensamiento. Si se dedicara más atención a la técnica de redacción de las leyes, aunque no se eliminaría completamente la ambigüedad, sí se aliviaría la función de los jueces y se contribuiría a la seguridad jurídica<sup>53</sup>.

<sup>50</sup> Fallos, 21:496 y 1879, sobre inconstitucionalidad de una ley de la Provincia de Entre Ríos.

<sup>51</sup> Ross, *Sobre el derecho y la justicia*, p. 152.

<sup>52</sup> NINO, *Introducción al análisis del derecho*, p. 259.

<sup>53</sup> LEIVA FERNÁNDEZ, *Fundamentos de técnica legislativa*, p. 257. Señala este autor: "El elemento diferente, lo que distingue al lenguaje jurídico del lenguaje natural o cotidiano y del lenguaje literario, así como de los demás lenguajes técnicos, es su vocabulario o terminología. Pero como no todo el vocabulario que utiliza es técnico-jurídico, quizá corresponda referirse al lenguaje jurídico como a un lenguaje natural tecnificado, o como a un lenguaje parcialmente tecnificado, ya que no siempre sus palabras adquieren un significado diferente al vulgar. Todavía más, puede afirmarse que el vocabulario técnico jurídico es escaso frente al de otras ciencias. Para cumplir con las reglas gramaticales del lenguaje, debe respetar la formulación canónica de las oraciones. El canon que ordena la sintaxis del idioma español indica que las oraciones deben estructurarse ordenando el sujeto seguido del verbo y del predicado. Ésta es una oración bien formada. Como se trata de redactar normas, debe incorporarse el operador deóntico respectivo inmediatamente antes del verbo. Los operadores deónticos que corresponden utilizar en la redacción de

Según el resultado que se alcanza con la interpretación gramatical, la doctrina, en general, coincide en designar como interpretación *literal* o *estricta* aquella que declara el texto evidente de la norma; *restrictiva* la que disminuye el alcance que surge del tenor literal de las palabras<sup>54</sup>, y *extensiva* la que lo transporta hacia la intención de la ley, más allá de las palabras<sup>55</sup>. Como puede advertirse, el resultado al que se arriba está dado por otras circunstancias que puedan influir sobre el entendimiento de la norma, entre las que se cuenta, de manera determinante, la consideración del intérprete sobre el propósito de la ley.

La perspectiva histórica demuestra que la interpretación estricta fue el medio utilizado por las escuelas que vincularon la tarea del intérprete con la averiguación de la voluntad del legislador, con la intención puesta en defender la certeza del derecho del contribuyente, siempre expuesta ante un poder tributario expandido por la interpretación. VANONI critica esta concepción, diciendo que respeta sólo una de las exigencias del proceso de interpretación —la tipicidad legal—, pero que olvida la necesidad de estudiar la evolución de la norma para adaptarla a las circunstancias del tiempo de su aplicación<sup>56</sup>.

normas son el que indica obligación (O), el que indica prohibición (V), o el que indica facultad (F)"; ver, además, DUARTE, *El lenguaje jurídico*, p. 65; BIELSA, *Los conceptos jurídicos y su terminología*, p. 217; CLAVELL BORRÁS, *El análisis lingüístico del Código Civil en la enseñanza de la redacción legislativa*, LL, 1987-B-908, nota 1.

<sup>54</sup> GARCÍA BELSUNCE entiende que debe considerarse interpretación restrictiva aquella que atribuye a la norma un alcance más restringido que aquel que aparecería, *prima facie*, de la expresión adoptada, mientras que VANONI considera que la interpretación estricta o declarativa es aquella que asigna a la norma el alcance manifiesto o indubitable que resulta de las palabras empleadas (*Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, p. 135). Existe una diferencia, algo sutil, con JARACH. Para este último, la interpretación restrictiva quiere decir que la ley se considera en su mínima aplicación, evitando atribuirle una expresión más amplia de la que puede surgir de los términos exactos, de donde concluye que la interpretación restrictiva se identifica con el apego al significado literal, lo que conduce a una prohibición de la interpretación ampliatoria o extensiva, mientras que interpretación estricta quiere decir evitar la interpretación analógica (*Curso superior*, t. I, p. 212).

<sup>55</sup> Ilustrativo de esta posición resulta el fallo de la Corte Suprema recaído en "Castillo, Héctor Mario s/exceptión al servicio militar", 13/2/57, Fallos, 237:33. La Corte extendió, en este caso, la excepción del servicio militar al actor, que era único hijo, y su madre, sin ser viuda, separada ni soltera (como lo establecía la ley), tenía un marido inválido. Tratándose de normas de orden público, la Corte manifiesta que lo pertinente es la interpretación extensiva, que busca "corregir una fórmula demasiado estrecha". Y añade: "estos conceptos son de cabal aplicación en el *sub iudice*... Y si es esa la *mens legis*, ha de interpretarse que la expresión madre viuda de que se vale el texto por ser éste el caso más general, es expresión literal que admite extensión a los otros supuestos de la madre soltera, divorciada o abandonada por el marido, que sólo cuenta con el sostén del hijo; o como ocurre en el caso de autos, de la madre casada en segundas nupcias, pero cuyo marido valetudinario se halla en la imposibilidad de prestarle la asistencia que sólo el hijo puede proporcionarle".

<sup>56</sup> Dice VANONI, que "es cierto que al aplicar la ley tributaria se debe tender a la certeza de la imposición, pero también se debe, por otra parte, tener presente la necesidad

El intérprete adjudica un sentido a las palabras empleadas por el legislador en el contexto de la frase. Hay, pues, un sentido sintáctico extraído de la implicancia o correspondencia de las oraciones y uno propio derivado del uso de las palabras. Se ha planteado en la técnica legislativa, y en la teoría de la interpretación, cuál debe ser el sentido dado a las palabras, distinguiéndose entre un sentido usual o vulgar, uno técnico y otro jurídico. Existe una tendencia preponderante que le atribuye al legislador la intención de emplear las palabras con su *sentido usual*, nacida en la consideración de que el legislador se expresa con el lenguaje que usan los ciudadanos comunes a los que se destina la ley.

Probablemente, es en el terreno de la imposición selectiva al consumo de bienes determinados, o en la imposición patrimonial individual, donde se pueden apreciar las mayores dudas. ¿Qué significado se atribuye a las palabras que confieren sustento al hecho imponible? La solución no recibe una respuesta unívoca<sup>57</sup>. Deberíamos razonar que el lenguaje del legislador es técnico-jurídico, y, si se encuentra definiendo una fuente de imposición, en principio debería serle atribuida la precisión y la certeza propias del lenguaje jurídico, que es el que debería ser usado para connotar los hechos imponibles que se estructuran alrededor de determinadas palabras.

Es inconveniente establecer una preeminencia de los distintos usos del lenguaje, y es preferible no fijar ninguno, porque el sentido de las palabras puede variar según el tipo de impuesto, la intención del legislador o el contexto gramatical. Por eso, es sabia la solución de la Ley General Tributaria de España, cuyo art. 23.2 dispone: "En tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda".

Es habitual que los manuales de derecho tributario traigan ejemplos de casos, reales o supuestos, sobre las confusiones derivadas de los distintos sentidos atribuidos a las palabras. Contribuimos también nosotros a esta casuística, con dos casos extraídos de la jurisprudencia. En

de satisfacer otros cánones del impuesto justo, entre los que se incluyen, de forma especial, los de facilidad y comodidad de percepción y el de igualdad ante el tributo. Mal responde a dicho fin una norma rígida y cristalizada dentro de los límites de la voluntad inmutable del legislador muerto; es preciso que la norma sea dúctil y capaz de adaptarse a las siempre nuevas exigencias de la vida" (*Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, p. 222).

<sup>57</sup> MARTÍNEZ sostiene que "examinar si en cada caso concreto el legislador ha acogido, sin más, para la identificación del presupuesto, la noción usual o la noción elaborada por otras ramas del derecho, o si, por el contrario, ha querido expresar un concepto más o menos amplio o incluso diverso, constituye un problema de interpretación de la ley impositiva que ha de resolverse cada vez mediante los criterios ordinarios de la hermenéutica jurídica" (*Estudios*, p. 194).

uno de ellos, decidido por la Corte Suprema de Justicia, se discutía acerca de la extensión de las palabras "refrescos, jarabes, extractos o concentrados", para determinar si estaba alcanzado con el impuesto interno "un polvo para preparar tales refrescos". La Corte decidió excluirlos con el siguiente fundamento: "Que en tales condiciones y teniendo en cuenta que el polvo denominado 'Royalina' que comercializa la actora como está comprobado con la prueba producida, no es *stricto sensu* un refresco, un jarabe, ni un extracto o concentrado, en el estado que presenta al momento de su expendio y, además, que el uso posterior que le da el consumidor implica un último proceso que se encuentra fuera del ámbito impositivo, cabe concluir que no constituye un producto alcanzado específicamente por el gravamen examinado —en el período comprendido en la litis—, en virtud de los fundamentos jurídicos necesarios y suficientes sustentados en la doctrina de esta Corte señalada en los puntos que anteceden"<sup>58</sup>.

Otro interesante caso fue resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación, en oportunidad de determinar si los comúnmente denominados "cigarrillos" estaban gravados con el impuesto interno a los cigarrillos que, valga la redundancia, grava a los cigarrillos y no a los habanos o cigarrillos. El tribunal indicó que las leyes referidas a consumos determinados se vinculan a los conceptos técnicos para configurar el hecho imponible<sup>59</sup>.

La ley 11.683, al decir "sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, con-

<sup>58</sup> CSJN, "Fleischmann Argentina Inc. s/recurso por retardo; impuestos internos", *Fallos*, 312:912.

<sup>59</sup> Señaló TORRES, a cuyo voto se adhirieron los otros vocales, que "el problema de la extensión o alcance del precepto fiscal cuando alude a un objeto técnico encuentra su cauce en la observación de que cuando la norma tributaria apela a conceptos o voces que provienen de un arte, un oficio o una técnica, poseen el sentido que ellas le confieren salvo que del texto surja que se le otorga otro diverso o específico. Por eso en la ley de impuestos internos el empleo de voces que poseen un contenido o significación técnica recoge —salvo que un precepto les imponga un contenido dispar— la evolución y los cambios tecnológicos habidos en el objeto nominado. En esta dirección resulta claro que los conceptos de *cigarrillo*, *cigarro* y *cigarrito* se han deslizado desde las definiciones del decr. 12.215/38 por un andarivel técnico asumido por la ley fiscal, en el que el cigarrillo se diferencia claramente por su envoltorio, debe ser de un papel que se ajuste a los requisitos que establece el art. 671 del Reglamento Alimentario Nacional. Los cigarrillos poseen en cambio una capa de hoja de tabaco que tanto para ellos —según su tipo— como para los cigarrillos pueden inclusive ser de papel de tabaco homogeneizado o reconstituido. En otras palabras, el proceso tecnológico que ha sustituido en sus funciones a la hoja de tabaco natural por una lámina de tabaco homogeneizado o papel de tabaco ha proyectado sus efectos en la configuración conceptual de cigarrillos y cigarrillos y, consecuentemente, en la calificación impositiva de esos objetos cuyas características reciben la impronta de la evolución tecnológica" (TFN, Sala B, 5/8/97, "Alfader SRL", "Impuestos", 1997, p. 3107).

ceptos y términos del derecho privado" (art. 1º), establece un orden de preeminencia, referido, en este caso, a la autonomía calificadora, que también puede ser empleada para asignar a los términos un sentido particular. Es común que las leyes impositivas definan un campo aplicativo que difiere del sentido usual o del sentido técnico de las palabras. Son numerosas las leyes que definen su extensión, mediante la conocida apelación a la fórmula "a los fines de esta ley se entenderá". Aunque, también aquí, la realidad siempre supera la previsión, y conocemos incluso ejemplos graciosos. Recordamos el caso de un impuesto sobre los automóviles, destinado a financiar un fondo de ayuda a los docentes: un inspector fiscal pretendió gravar las grúas impulsadas a motor, que se desplazan sobre ruedas. Ello demuestra que tampoco la interpretación gramatical puede ser desligada de la intención de la ley.

Es evidente que, al referirnos a las palabras, estamos abarcando los conceptos que encierran, y en ciertos casos, esos conceptos no hacen referencia a un bien, sino a una institución jurídica. Es aquí donde la cuestión se vuelve más complicada y se dirige hacia el problema de la autonomía calificadora (ver § 72).

b) *INTERPRETACIÓN TELEOLÓGICA.* Alcanzar el fin de la ley constituye el norte del intérprete. Es un resultado antes que un método, un producto que se procura antes que el medio para obtenerlo. Marca el límite externo de la labor regenerativa del intérprete, que construirá la solución al caso moviéndose entre la letra y el fin de la ley.

Esta búsqueda nos coloca a resguardo del *efecto invernadero* que produce la aplicación fría de la letra de la ley, bajo la concepción formalista del derecho. En cambio, el espíritu que anima la voluntad de la ley nos devuelve una versión sustancialista del derecho, que se concreta de una manera efectiva y actual en la realidad disciplinada. Efectiva, en tanto conecta la realidad con el principio de justicia immanente al reparto ordenado por el legislador. Actual, porque enlaza la voluntad de la ley con dicha realidad. Efectuamos el distingo ya anticipado: la voluntad de la ley no se identifica con la voluntad del legislador. De ahí, la actualidad de la primera, destinada a sobrevivir a la última. Y reiteramos que el espíritu objetivado del legislador se transforma en ley, que se independiza de aquella voluntad que la creó. La ley adquiere vida propia y, al igual que la criatura que va creciendo, modula su voluntad en sintonía con la realidad regulada.

Así, VANONI destacó que el fin de la labor del intérprete no es investigar la inexistente voluntad de los órganos creadores de la ley, sino aprehender el valor de la ley, considerado como voluntad viva del Estado. Como ya dijimos, la búsqueda del fin de la ley lo enrola, así, en la escuela "histórico-evolutiva", y describe el primer momento, el histórico, como la reconstrucción de la voluntad del Estado al tiempo de su emanación. Luego, considera un segundo momento, el lógico, en que

se pone la ley en contacto con la vida social, necesidades y nuevas corrientes del pensamiento, con el fin de reconstruir el valor de la regla jurídica en el momento de su aplicación. Es en ese contacto que VANONI, asimilando la construcción dogmática de la Escuela de Pavía, piensa que puede formularse, como canon de interpretación de la norma tributaria, el principio de que, para aplicar un precepto legal, de acuerdo con su propio fin, es preciso proceder a la exacta valoración de la función económica, realizada por los hechos sociales contemplados por la ley<sup>60</sup>.

La voluntad del legislador puede ser rastreada en el proceso de creación de la ley por medio de los debates parlamentarios y los informes de comisión o, incluso, la opinión de quien se considera su *autor intelectual* (ver § 67, a)<sup>61</sup>. Puede haber una apreciación distinta del valor de estos datos, que son, sin duda, útiles y hasta determinantes en ciertos casos, pero nunca exclusivos y excluyentes. Más aún, es natural que exista una coincidencia entre ambas voluntades, coincidencia que es total cuando la ley es sancionada —salvo error en la redacción de la ley— y que comienza a separarse con el devenir histórico. También hemos señalado anteriormente que este tipo de interpretación no debe ser confundido con la *interpretación auténtica*, que es la que realiza el propio legislador mediante el dictado de una norma aclaratoria (ver § 67, f).

De todos modos, la voluntad de la ley siempre reflejará la voluntad del legislador adaptada al tiempo y a las circunstancias de su aplicación. Nada mejor que recurrir a la "ley de leyes", la Constitución nacional, para entenderlo.

En tal sentido, GONZÁLEZ GARCÍA recurre a una metáfora: la interpretación es como un fuelle o un resorte, que está contenido entre los

<sup>60</sup> VANONI, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, p. 300. MARTÍN QUERALT, en su nota, advierte que es injusto extender a VANONI las críticas que recibieron, por ejemplo, los comentaristas de la ordenanza fiscal alemana o las posturas sincréticas de la Escuela de Pavía, que consagran el principio de la realidad económica, dado que entiende que si bien es cierto el papel estelar que cumple el principio de la función económica de los hechos sociales, no lo es menos que su posición revista una propia e individualizable entidad, que lo diferencia de autores como SCHANZ, GRIZIOTTI, PUGLIESE, o el mismo BECKER. Aclara que es precisamente contra el alcance extremo de tal teoría que reacciona VANONI restableciendo la prevalencia del elemento jurídico, con afirmaciones tan contundentes como que "el canon de interpretación no debe, sin embargo, entenderse en el sentido de que la conformación de los fenómenos sociales formulado por la doctrina económica sea siempre decisiva a efectos impositivos", o que "entre los caracteres objetivos de un fenómeno, al jurista le interesan, en su labor de interpretación, exclusivamente aquellos que revisten relevancia jurídica de acuerdo con los principios formulados en la ley" (MARTÍN QUERALT, en VANONI, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, p. 52).

<sup>61</sup> Un buen ejemplo del sentido clarificador que puede tener la opinión del autor intelectual o redactor lo brindan las explicaciones de BECKER sobre el alcance del principio de interpretación consagrado en el art. 4º de la ordenanza fiscal alemana de 1919. Ver, también, MARTÍNEZ, *Estudios*, p. 199.

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 encogerse<sup>62</sup>. Una buena síntesis de ambos elementos la proporciona la doctrina legal de nuestra Corte Suprema, en la materia, sentada en la causa "Scarcella F. y Cía. s/impuestos internos"<sup>63</sup>. Y que constituye el más reiterado principio invocado por nuestros tribunales para fundar sus decisiones: "las normas impositivas no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla, de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación (conf. COOLEY, *On taxation*, 3ª ed., t. 1, p. 452 y siguientes, especialmente p. 464, apartado final y fallos citados en la nota 3)". Es una frase sabia, que perdura por la conjugación equilibrada de la letra de la ley, su propósito y la lógica del intérprete. A la vez que descalifica la literalidad estricta —o con esa excusa—, dice mucho acerca de la labor del intérprete, a quien le confiere toda la libertad que le cabe desde lo *razonable* y le impone el límite de la *discreción*, que aquí tiene el sentido exactamente inverso de discrecionalidad.

La ley 11.683, art. 1º, contiene un precepto que dirige al intérprete a "atender al fin de la ley y su significación económica". Sobre el alcance de la significación económica nos ocuparemos con detenimiento más adelante (§ 73). Por ahora nos limitamos a preguntar si la frase incurre en una redundancia, es decir, si el fin de la ley se identifica con su significación económica. Creemos que esta asimilación depende de cierta precisión que nos apresuramos a formular, para no extraer conclusiones apresuradas sobre la calificación jurídica. Recordamos, una vez más, que la obligación tributaria nace de la verificación del hecho imponible, que es un hecho jurídico con sustancia económica. El contenido económico se eleva a capacidad contributiva al ser capturado por la ley como categoría imponible. De ahí que el fin de la ley sea alcanzar esa capacidad contributiva, 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.

c) *INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA*. La ley tributaria que se interpreta forma parte de un sistema jurídico complejo. Así, la ley del impuesto a las ganancias forma parte del sistema fiscal al que se vincula por normas y principios generales, y dentro de ella, por ejemplo, el precepto referido a las condiciones de incobrabilidad de un crédito para cargarlo a resultados, integra el subsistema determinación de la renta gravada. En todos esos niveles, se establecen relaciones funcionales que procu-

<sup>62</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, *La interpretación*, p. 25.

<sup>63</sup> Fallos, 179:337.

ran unidad, coherencia e integración entre las distintas instituciones que configuran el sistema (unidad general del derecho), y de estas relaciones —verticales y horizontales, de subordinación y coordinación—, emergen operaciones de abstracción a principios generales, inferencias, deducciones, correspondencias, exclusiones, implicancias, entre otras. El intérprete debe construir la solución al caso clasificando el material jurídico con método sistemático, identificar la función que desempeña cada norma individual dentro del conjunto al cual pertenece y establecer principios ordenadores<sup>64</sup>. La tarea no es fácil debido a la dispersión y falta de organicidad que caracterizan las normas tributarias, incluso aquellas incorporadas a leyes mejor concebidas como sistema de imposición determinado, por ejemplo: la ley del impuesto a las ganancias o la ley del impuesto al valor agregado. Señala KRAUSE MURGUIÓNDO que, dentro del marco de la sistematización del orden jurídico, deben encontrar solución los problemas de las contradicciones entre normas, de las redundancias normativas y de las falsas presuposiciones fácticas o jurídicas, que puedan contener las leyes<sup>65</sup>. Es en este marco que rigen los principios para salvar las contradicciones entre leyes, de igual o diferente rango, que confieren preeminencia a una norma sobre otra: 1) la ley posterior prevalece sobre la anterior; 2) la ley especial predomina sobre la general; 3) los convenios internacionales prevalecen sobre la ley federal, y 4) los convenios federales (leyes) prevalecen sobre las leyes emitidas por cada jurisdicción territorial.

Dentro de la interpretación sistemática, incluimos la correspondencia con los principios generales del derecho (art. 16, Cód. Civil) y, como especificación, los principios constitucionales del derecho tributario.

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia ha elaborado para el intérprete una directriz de carácter sistemático que dice: "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

<sup>64</sup> En particular tiene dicho: "Fraude laboral (consid. 9º): ...la tarea de interpretación y aplicación de las leyes requiere no aislar cada artículo y cada ley sólo por su fin inmediato y concreto, sino que todas las disposiciones imperativas estarían sujetas o a merced de cualquier artificio dirigido a soslayarlas en perjuicio de quien se tuvo en miras proteger" (CSJN, 16/3/76, "Unión Obrera Metalúrgica. Farmacia Sindical s/impugnación", Fallos, 294:223); también se consideró que el criterio planteado por el Fisco (extender la derogación de las exenciones a las mutuales prevista en la ley 21.384 sobre los contratos de seguros, también a los impuestos a las ganancias y a los capitales), "no se compece con el criterio de esta Corte acerca de que la interpretación y aplicación de las leyes requiere no aislar cada artículo y cada ley sólo por su fin inmediato y concreto, sino que debe procurarse que todas se entiendan teniendo en cuenta los fines de las demás y considerándolas como dirigidas a colaborar en su ordenada estructuración para que las disposiciones imperativas no estén sujetas o a merced de cualquier artificio dirigido a soslayarlas en perjuicio de quien se tuvo en mira proteger" (CSJN, 11/2/92, "FATA Sociedad de Seguros Mutuos s/apelación", Fallos, 294:223).

<sup>65</sup> KRAUSE MURGUIÓNDO, *La interpretación de la ley*, p. 47.

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<sup>66</sup>.

La referencia a los principios generales del derecho puede terminar diluyéndose si no se la concreta, dado que ella puede ser entendida de diferentes maneras. Como lo advierte SOLER, "se hace por ello indispensable fijar su sentido jurídicamente válido —que lo tiene— precisamente porque la vaga generalidad de los enunciados favorece la actitud de acordar a esos principios un origen científico, filosófico o metafísico extrajurídicos, y, como tales, despojados de la capacidad fundante propia de las normas dotadas de validez. Un principio jurídico, por general que sea, que no procede de alguna de las fuentes de producción

<sup>66</sup> Fallos, 296:372; 297:142, y 300:1080. Ver, también, CSJN, 6/7/62, "BIC, SRL c/Jorge Antonio s/ordinario", Fallos, 253:204. Ratifica el fallo de instancia anterior, por el cual no se retuvo suma alguna de los honorarios judiciales, dado que la norma simplemente establece montos mínimos para efectuar retenciones y no distingue si los honorarios se pagan de manera privada o por vía judicial (por otra parte, añadir, una distinción en tales términos no sería razonable). En el consid. 4º expresa: "Es, en efecto, principio jurisprudencial que debe preferirse la interpretación de los preceptos legales y reglamentarios que mejor concuerde con los derechos y garantías constitucionales, en tanto ella sea posible sin manifiesta violencia de su texto —Fallos, 250:427 y sus citas—. Lo anterior puede deducirse también a sensu contrario de la doctrina sobre la *ultima ratio* en la declaración de inconstitucionalidad de las leyes (CSJN, 8/11/44, "Lacour, Elvira C. de", Fallos, 200:180); "esta Corte ha admitido en materia de interpretación de las leyes, que debe preferirse la que mejor concuerde con las garantías, principios y derechos consagrados por la Constitución nacional. De manera que solamente se acepte la que es susceptible de objeción constitucional, cuando ella es palmaria y el texto discutido no sea lealmente susceptible de otra concordante con la carta fundamental (Fallos, 14:425; 105:22; 112:63, y 182:317; en el mismo sentido, 285 US 22). También, CSJN, 27/12/63 "Caymes, Elpidio J. c/Dirección General Impositiva. Delegación Mendoza s/ordinario (repetición de sumas de dinero)", Fallos, 257:295, en el que se rechaza la devolución del monto abonado en virtud del impuesto a las ganancias eventuales (decr. 1099/55) por una compraventa inmobiliaria, luego rescindida por las partes. Consid. 5º: "la interpretación de la ley, aun con fines de su adecuación a los principios y garantías constitucionales, debe practicarse sin violencia de su letra y de su espíritu (doctr. de Fallos, 242:128; 250:427; 253:204, y otros; WILLOUGHBY, *Principles*, p. 32, nota 74). Está excluida, en consecuencia, una interpretación que equivale a la prescindencia cierta de la norma aplicable, en cuanto medie, respecto de ella, explícito debate y declaración de inconstitucionalidad. Obsérvese que la Corte extrae esta conclusión, entre otras, del fallo "BIC SRL" (Fallos, 253:204). CSJN, 14/6/65, "Victor J. Del Cioppo c/Nación Argentina s/regularización de retiro militar", Fallos, 262:41, "consid. 6º: la interpretación de las leyes por los jueces de la Nación debe practicarse contemplando la totalidad de sus preceptos y, además, armonizándolos con el entero ordenamiento jurídico, a los fines del establecimiento de su versión técnicamente elaborada. Pero tal misión judicial no excusa la prescindencia de la voluntad legislativa que, por el contrario, puede y debe observarse y respetarse (Fallos, 249:37, consid. 5º, y otros); consid. 7º: Esta Corte ha dicho, en efecto, que no es pertinente una interpretación que equivalga a la prescindencia de la norma cuestionada, no mediando debate y declaración de su inconstitucionalidad (Fallos, 257:295 y otros)".

constitucionalmente legítimas, carecerá de poder obligante y permanecerá dentro del ámbito fluctuante de las opiniones, de los ideales y de la política<sup>67</sup>.

Compartimos plenamente esta reflexión y, en tal sentido, destacamos particularmente los principios constitucionales tributarios<sup>68</sup>, por su valor de directriz genérica cual guía orientadora para la aplicación de la ley, en tanto ésta deberá ser interpretada tratando, como dice la Corte Suprema de Justicia, de armonizarla con aquéllos. Tales principios son: *reserva legal, no confiscatoriedad, igualdad, generalidad y capacidad contributiva*, con sus derivados de *seguridad jurídica, certeza e interdicción de la arbitrariedad*. Sobre éstos y acerca de la aplicación de los principios generales del derecho, remitimos a los § 47 a 63.

La importancia del sistema jurídico, como herramienta metodológica, integrada por los enunciados de derecho, y su correlación con la ciencia del derecho como ciencia racional o formal, será establecida en el punto siguiente.

d) *INTERPRETACIÓN LÓGICA*. Constituiría una obviedad decir que la ley se interpreta de manera lógica o, lo que es igual, que el intérprete usa la lógica en su actividad de conocimiento de la ley. Ni aun los partidarios del intuicionismo propiciado por GÉNY negarían esta aserción. Autores, como IHERING y GÉNY, encaminaron sus críticas contra los excesos de la llamada *Begriffjurisprudenz*, que presentaba el derecho como un orden cerrado de conceptos, que originaba una especie de geometría jurídica. Prevalecía en ellos una visión escéptica referida a la posibilidad de articulación, sistematización y coherencia de los conceptos. De manera tal se apuntaba al corazón de la interpretación como producto de la lógica o de la razón, lo que implica reconocer la limitación de la inteligencia. GÉNY, con apoyo en BERGSON, proponía la *creencia* y la *intuición* como mecanismos alternativos de acceso a la verdad<sup>69</sup>.

Debemos interrogarnos acerca del tipo de razonamiento lógico que aplica el intérprete<sup>70</sup>. AMATUCCI reproduce los diversos tipos de procedimientos lógicos incorporados al razonamiento del intérprete que han sido identificados por TARELLO<sup>71</sup>. Este último autor desartolla los si-

<sup>67</sup> SOLER, *La interpretación de la ley*, p. 181.

<sup>68</sup> Sobre los principios constitucionales como método interpretativo, ver LAMAS, *Principios de interpretación de la ley tributaria*, "Impuestos", L-B-1722.

<sup>69</sup> GÉNY, *Método de interpretación*, p. 545 y ss., y *Science et technique en droit privé positif*, vol. I, p. 80, citados por SOLER, *La interpretación de la ley*, p. 57.

<sup>70</sup> Para VANONI, el elemento lógico sirve para contactar la ley con el mundo real vigente al tiempo de su aplicación, con el fin de actualizar el valor de la regla jurídica. Esta operación lógica comprende la búsqueda de la *ratio legis*, su articulación sistemática y la adaptación a las exigencias de la vida práctica.

<sup>71</sup> TARELLO, *L'interpretazione della legge*, p. 341, citado en AMATUCCI (dir.), *Tratado*, t. I, p. 573.

guientes argumentos de lógica interpretativa: 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 exemplum*); 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 (*analogia iuris*)<sup>72</sup>.

Para las teorías axiomático-analíticas, que conciben el derecho como un silogismo lógico-jurídico, la lógica formal alcanza para hacer derivar un resultado válido de la concatenación entre premisa mayor, premisa menor y consecuencia. No importa que la premisa mayor fundacional esté constituida por un axioma de raíz positivista o iusnaturalista. Esta concepción ha sido rebatida por DIEZ-PICAZO<sup>73</sup> y SIMÓN ACOSTA<sup>74</sup>, quienes encuentran en la preponderancia de la jurisprudencia dogmática o jurisprudencia de conceptos, la explicación de por qué la doctrina jurídica ha llegado a atribuir sustantividad, como elemento independiente, a la interpretación lógica. Ambos autores niegan que la interpretación lógica constituya una teoría de la hermenéutica jurídica, puesto que es imposible hallar, en el derecho, la regla o reglas que deben situarse en la base como axiomas, desde los cuales las demás deben obtenerse, deductivamente, con razonamientos apodícticos. Con apoyo en VIEHWEG y HARTMANN, DIEZ-PICAZO y SIMÓN ACOSTA consideran el derecho como ciencia aporética<sup>75</sup> antes que axiomática y, de ahí, derivan la imposibilidad de aplicar una lógica exhaustiva que obtenga todas las consecuencias implícitas desde principios seguros y fecundos.

Nuestra concepción del derecho como ciencia racional o formal nos lleva a tomar distancia de esta posición, porque el sistema jurídico concebido como orden normativo validado permite desencadenar, desde el método deductivo, la correspondencia entre los casos y las soluciones.

<sup>72</sup> Sobre problemas de inconsistencias en la interpretación, ver GOOY, *Teoría general*, p. 149.

<sup>73</sup> DIEZ-PICAZO, *Experiencias jurídicas*, p. 257.

<sup>74</sup> SIMÓN ACOSTA, *El derecho financiero*, p. 334.

<sup>75</sup> Se le llama *aporema* porque consiste en un hallarse sin recurso, en un no saber a qué atenerse, en un estar en duda. En un razonamiento *aporético* "no hay salida" (FERRATER MORA, *Diccionario de filosofía*, t. 1, p. 205).

La noción misma de sistema fiscal, como intento de sistematización jurídica al que no se debe renunciar, se elabora sobre una base axiomática de raigambre constitucional construida sobre los principios de legalidad y capacidad contributiva, a partir de cuyos enunciados primitivos es posible establecer las consecuencias normativas derivadas. Al respecto afirman ALCHOURRÓN y BULIGYN: "Así pues, buena parte de lo que los juristas llaman interpretación en este contexto, puede ser reconstruido como determinación de las consecuencias normativas de un conjunto de enunciados de derecho para un problema o una materia determinada. Y esto, en nuestra terminología, no es otra cosa que la construcción de un sistema deductivo axiomático, que adopta dichos enunciados como axiomas"<sup>76</sup>.

Desde una visión distinta, RECASÉNS SICHES propone contrastar el resultado o las consecuencias prácticas a que se arriba, desde la lógica formal, con otra clase de razón, que denomina el "logos de lo humano" o la "lógica de lo razonable"<sup>77</sup>. Ofrece como demostración el difundido ejemplo de la prohibición de entrar en un recinto con *perros* y la duda que esto le plantea a la autoridad encargada de hacer cumplir la norma la presencia de un señor con un oso. Propone, entonces, que la individuación de la norma al caso sea determinada por esta lógica de lo razonable<sup>78</sup>, que, en el caso, llevaría a impedir el ingreso en defensa del valor tutelado por la norma.

Al ocuparse de las ideas de este autor, GARCÍA BELSUNCE ha cuestionado que este aporte al campo de la hermenéutica general pueda ser extendido al derecho tributario, porque a ello se opondría el principio de legalidad y la exigencia de certeza del tributo. ¿Qué sucedería, se interroga, si en lugar de establecer una prohibición, se cobrara una tasa por el acceso con un perro? ¿Se le cobraría igual al dueño del oso? De ahí concluye que la norma tributaria no puede ser reformulada según las valoraciones del intérprete<sup>79</sup>. La conexión de este problema con el de la integración analógica y el método literal extensivo resulta evidente.

<sup>76</sup> ALCHOURRÓN - BULIGYN, *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*, p. 114.

<sup>77</sup> Ver CSJN, 9/11/00, "Neumáticos Goodyear SA c/ANA", *Fallos*, 323:3423. En este fallo, la Corte reitera, en el consid. 8º: "que uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de la inteligencia de una norma y su coherencia con el resto del sistema de que forma parte, es la consideración de sus consecuencias (*Fallos*, 234:282; 310:267, entre otros)".

<sup>78</sup> RECASÉNS SICHES, *Nueva filosofía de la interpretación del derecho*, p. 140.

<sup>79</sup> GARCÍA BELSUNCE, *La interpretación de la ley tributaria*, en "Temas", p. 147. GONZÁLEZ GARCÍA cuenta un caso similar, pero esta vez referido a un precedente fallado por los tribunales ingleses, que impidió a una mujer viajar en tren con un monito, debido a que existía una disposición que prohibía viajar con *perros* y *gatos*. La decisión favoreció a la empresa de ferrocarriles, con fundamento en el fin de la norma y en el interés por ella tutelado (*La interpretación*, p. 54).

Finalmente, a nuestro entender, la pregunta acerca de si la lógica del razonamiento alcanza a construir un método independiente recibe la respuesta negativa. La conclusión nos parece clara: la lógica es usada en la interpretación —como lo indicara SAVIGNY— para deducir consecuencias normativas que correlacionan el caso con su solución, lo que lleva a sumergir la causa material subyacente a todos los métodos de interpretación.

§ 69. MÉTODOS PARTICULARES DE INTERPRETACIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO. — Se resumen en los métodos funcional, en especial, y de la realidad económica.

a) *EL MÉTODO FUNCIONAL DE GRIZIOTTI.* Propuso GRIZIOTTI abordar el fenómeno financiero mediante el método unitario, por considerar que su cabal comprensión sólo se lograba con una síntesis dialéctica de los elementos políticos, económicos, jurídicos y técnicos que lo configuraban. De este enfoque surgirá, luego, una concepción interpretativa de la ley tributaria: *el método funcional*. Ha sido tan extraordinario el aporte de este autor al desarrollo del derecho financiero, por la acción de su pensamiento y por las reacciones que produjo, que la vasta literatura producida sobre su obra nos releva de reiterar conceptos muy difundidos, que —por otro lado— son ajenos al objeto de este capítulo. Nos bastará recordar, como lo dice JARACH, que su obra expresa la síntesis dialéctica de las teorías económicas que siguen la tradición de FERRARA, PANTALEONI, VITI DE MARCO y EINAUDI, y de las teorías políticas y sociológicas que encuentran su máximo exponente en PARETO. Para GRIZIOTTI, la actividad financiera del Estado no es, simplemente, un fenómeno económico o una relación económica de cambio, sino que es una relación jurídica con una función económico-social que responde a un principio ético y político<sup>80</sup>. Son conocidas las críticas recibidas por el método integral, que, finalmente, condujeron a imponer la independencia metodológica de las disciplinas que estudiaban sus diferentes aspectos<sup>81</sup>.

<sup>80</sup> Sobre la doctrina de GRIZIOTTI, ver el estudio introductorio realizado por JARACH a la obra de GRIZIOTTI, *Principios*, p. XXII.

<sup>81</sup> Principalmente, la crítica fue encabezada por ACHILLE A. GIANNINI (*Istituzioni*), y en España, por SÁINZ DE BUJANDA (*Sistema*, t. I, vol. 1, p. 154). En el centro de la discusión se hallaba la afirmación o la negación de la identidad de objeto de la hacienda pública. GRIZIOTTI creía en la unidad de objeto. Otra corriente, en la cual puede situarse a GIANNINI, admitía la unidad de objeto, pero al mismo tiempo, se señalaba la necesidad de que fuera estudiado por los métodos propios de cada disciplina. La corriente más radical, representada por BERLIERI, negaba la unidad de objeto (*Principios de derecho tributario*, vol. I, p. 21). Al analizar estas distintas corrientes del pensamiento científico, SIMÓN ACOSTA concluye que, en rigor, hablar de distintos objetos o de diferencias de puntos de vista sobre un mismo objeto significa lo mismo. Y, con apoyo en la teoría filosófica general, recuerda que un mismo objeto puede ser estudiado por una pluralidad de ciencias;

Era más o menos evidente que aquel sincretismo metodológico iba a proyectar sus efectos —y defectos— sobre la aplicación de la ley, pues dentro de la unidad de objeto se le atribuía, a la ley tributaria, una función que se hallaba en línea con la consideración de cada uno de los elementos políticos, económicos, jurídicos y técnicos. La consideración práctica de los resultados de este método funcional era confusa e incierta. Una primera explicación formulada por GRIZIOTTI fue dotar al derecho de mayor contenido sustancial, contraponiendo la interpretación funcional a una interpretación formal de la ley. Esta aspiración, reactiva contra los enfoques exegéticos de la ley financiera, se identifica con otras corrientes del pensamiento iusfilosófico. Aunque la solución específica, en este campo, se aparta del método jurídico propio, para recalar en el estudio integral del fenómeno financiero, mediante la fusión metodológica de las distintas disciplinas, que se descomponen, se coordinan y, finalmente, se articulan en una síntesis. Un segundo ensayo legitimador del método se orienta a encontrar el fin de la ley, distinguiéndolo de la intención del legislador<sup>82</sup>. Es claro que hacia la tésis

de ahí la distinción entre el objeto material y el objeto formal del sistema científico. Es objeto material aquello de lo que la ciencia se ocupa. Objeto formal es el aspecto mediante el cual se considera el objeto material. Por eso, concluye que "el problema del integralismo estaba ya resuelto por la filosofía de la ciencia, prueba evidente de la importancia que los estudios metodológicos tienen en el ámbito de las ciencias particulares, pues quizá si se prestara más atención a aquéllos se evitaría más de una discusión inútil" (*El derecho financiero*, p. 254). Creemos que es cierta esta afirmación en el campo metodológico, puesto que resulta imposible abarcar la multiplicidad de datos y elementos que interactúan en el fenómeno financiero, complejidad que se vuelve más crítica con el desarrollo de cada disciplina científica y con el progreso de la actividad económica. El integralismo sincrónico constituye una aspiración itusoria que descansa en la errónea idea, de raíz constructivo-racionalista, de que es posible construir un orden ideal sobre la base de instituciones creadas a tal fin. Pero este mismo reconocimiento nos advierte sobre la parcialidad de todo enfoque disciplinario de un problema que excede los puntos de vista político, sociológico, económico, jurídico, ético y técnico, individualmente considerados. Es verdadero que una sola mente científica no los puede abarcar. No es menos verdadero que el legislador, de alguna manera, si pretende un mínimo de eficacia, los deberá contemplar. Al respecto nos advierte HAYEK que "el efecto nocivo de la división en especialidades no es en aspecto alguno tan evidente como en aquel que se refiere a las más antiguas de las disciplinas en cuestión: la economía y el derecho. Los pensadores del siglo XVIII a quienes corresponde la paternidad de los conceptos básicos del constitucionalismo liberal, entre los que cabe citar, junto a MONTESQUIEU, a DAVID HUME y ADAM SMITH, todavía pudieron ocuparse de lo que algunos de ellos llamaron la ciencia de la legislación, o sea, la que se refiere a los principios políticos en el sentido más amplio de la expresión. Una de las tesis principales de mi obra será que las normas de recta conducta que el hombre de leyes estudia estén al servicio de un orden de cuya esencia el jurista apenas sabe nada, mientras que el economista, que especialmente se dedica al análisis del citado orden, ignora a su vez el carácter de las normas de comportamiento en que el mismo se basa" (*Derecho, legislación y libertad*, vol. I, p. 15).

<sup>82</sup> GRIZIOTTI explica: "Con el estudio funcional se tienen todas las coordenadas política, económica, jurídica y técnica, que sirven para precisar el punto controvertido. No se trata de discutir solamente sobre el significado de las palabras, que se pone de mani-

de la norma apunta toda buena interpretación, mas dejar en manos del intérprete la libertad de fijar el sentido de la norma, según la función que se le atribuya en las finanzas públicas -p.ej., política o económica-, implica dejar un margen para que éste imponga su discrecionalidad más absoluta.

La crítica de la doctrina a las ideas de GRIZIOTTI sobre el método funcional generó, por parte de este autor, una reconducción hacia el principio de capacidad contributiva como *ratio legis* del impuesto<sup>83</sup>.

fiesto según su conexión y la intención del legislador, sino de precisar la función, en el ordenamiento jurídico, de la norma, manifestada por estas palabras, según el análisis y la síntesis de estas funciones, de las que hasta ahora se ha tratado. La interpretación funcional lleva consigo una investigación más exacta y segura de la que se dirige a la investigación de la *ratio legis* o de la intención del legislador, puesto que está fundada sobre el preciso conocimiento de las respectivas funciones del elemento político, económico, jurídico y técnico, que componen el ingreso, y por tanto de la misma función del ingreso. La *ratio legis* o la intención del legislador deberían comprender todo esto, pero no lo precisan y constituyen por eso un punto de referencia demasiado indeterminado y por tanto insuficiente como punto de apoyo (*Lo studio funzionale dei fatti finanziari*, p. 158 y 159, citado por SIMÓN ACOSTA, *El derecho financiero*, p. 350 y 351). SIMÓN ACOSTA destaca que las palabras de GRIZIOTTI dejan oscuro el tema de la interpretación funcional, pues de ellas se desprende que esta interpretación se distingue de la simple investigación de la *ratio legis*, es decir, no se acomoda con lo que hemos llamado interpretación teleológica, pero no aparece claro cuál es la diferencia con este tipo de interpretación, ni dónde terminan los límites o las posibilidades de la interpretación funcional. Y concluye: "A nuestro juicio todo ello conduce a una profunda inseguridad jurídica, y se abre el camino al riesgo de la arbitrariedad y subjetividad en la interpretación de las normas jurídicas" (*El derecho financiero*, p. 351).

<sup>83</sup> En 1956, cuando GRIZIOTTI pronuncia su última conferencia en la Universidad de Pavía, recapitula sus teorías y señala que con la teoría de la causa y con la interpretación funcional, lo que siempre intentó fue buscar la *ratio legis* del impuesto, que en sus palabras, no es otra cosa que el principio de la capacidad contributiva (GONZÁLEZ GARCÍA, *La interpretación*, p. 64). Precisamente, la noción de capacidad contributiva constituye un buen ejemplo de la diferencia entre los enfoques metodológicos de la economía y del derecho. Y nos estamos refiriendo, ni más ni menos, al concepto nuclear del derecho tributario. Desde la perspectiva de los economistas, se intentó formular una ley económica derivada de la constatación de que la capacidad contributiva constituye la más eficiente asignación del gasto público o, como sostenía GRIZIOTTI, de que la capacidad contributiva medía la participación del contribuyente en las ventajas generales y en las particulares derivadas de la actividad y de la existencia del Estado. Entre los propios economistas, hubo entusiastas defensores del principio de capacidad contributiva (ADAM SMITH, JOHN STUART MILL, JEAN BAPTISTE SAY y ADOLFO WAGNER, EMILIO SAX, PANTALEONI, DE VITI DE MARCO, KNUT, WICKSELL y LINDAHL), y tenaces opositores que negaron su carácter científico (EINAUDI, DEL VECCHIO). En nuestro medio, JORGE MACÓN se pregunta: "¿Existe un índice que nos indique cuál es la capacidad relativa de las personas para contribuir al presupuesto público, es decir, lo que pueden pagar? Podemos pensar en un índice, concreto: ingreso neto, ingreso bruto, consumo, patrimonio, propiedad o cualquier otro, o en una combinación de ellos. Y también podemos pensar en alguna clase de índice abstracto". Mas luego, "suponiendo que obtengamos una respuesta coherente, que defina un índice apropiado, ¿cómo debe repartirse la carga pública entre las personas sobre la base de esos índices de capacidad contributiva?". Así concluye MACÓN: "Entonces ¿qué sentido tiene ahora la capacidad contributiva? Ninguno que sea objeti-

b) *EL MÉTODO DE LA REALIDAD ECONÓMICA. REMISIÓN.* Este método conduce a interpretar, aplicar la ley en función del resultado económico revelado en las situaciones consagradas como categorías imponibles por el legislador (ver § 73).

§ 70. MECANISMOS DE INTEGRACIÓN DE LA LEY. - Cabe efectuar las siguientes consideraciones:

a) *LA ANALOGÍA.* La analogía constituye la operación lógica del intérprete que aplica a un caso la previsión normativa establecida para otra situación semejante o análoga, en tanto se considera que ambos se encuentran gobernados por el mismo interés, razón o finalidad. Antes que en la semejanza de los presupuestos fácticos comparados, lo que importa es la razón reguladora, que sirve de principio inspirador, para aplicar la norma análoga<sup>84</sup>, que se extrae de otra ley (*analogia legis*), o de los principios generales (*analogia iuris*). Mediante ella, se realiza una adecuación exógena para reconstruir la norma jurídica aplicable al caso, y se dice por ello que constituye un mecanismo de integración de la ley antes que de interpretación.

La definición que adoptamos nos coloca del lado de quienes consideran que se produce, con ello, la creación de una norma, en vez de calificar jurídicamente el caso dentro de las posibilidades de la ley positiva. En este último aspecto, es ilustrativa y bien definida la conocida postura de VANONI, que niega que la analogía cree la ley, por considerar que su correcta utilización conduce a descubrir la norma latente, indirectamente contenida en ella<sup>85</sup>.

vo... La regla de capacidad contributiva es actualmente una regla política, no científica" (*Economía del sector público*, p. 64). Los enfoques económicos, pues, descreyeron de la capacidad contributiva porque, en su mayoría, terminaron renunciando a la cientificidad del principio para formular el impuesto óptimo, como antes lo habían hecho con la teoría del sacrificio o la teoría del beneficio. GRIZIOTTI salvó el escollo al insertar el concepto de capacidad contributiva como indicio de la participación del contribuyente en las ventajas generales o especiales derivadas de la pertenencia al Estado, pero, para ello, trascendió la relación económica de cambio para fundarlo en la naturaleza política del fenómeno. La metodología jurídica, en cambio, a diferencia de las económicas, no sólo vinculó la obligación tributaria a la capacidad contributiva receptada en el hecho imponible, sino que extrajo, de ella, ciertos principios generales de justicia material -conectados a una visión sustancialista-, que sirvieron para potenciar su vigor jurídico en el doble sentido de presupuesto legitimador del poder de imposición y de límite a dicho poder.

<sup>84</sup> Este error frecuente en los juristas es señalado por GONZÁLEZ GARCÍA, al explicar que la analogía "nunca opera sobre la semejanza de los supuestos de hecho objeto de comparación sino en la identidad de la razón" (*La interpretación*, p. 53). Nosotros agregamos que pueden coincidir -y normalmente sucede- el supuesto de hecho y la identidad de la razón ordenadora.

<sup>85</sup> VANONI, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, p. 340.

En el derecho tributario, el tema ha sido desarrollado con profundidad en sus distintas proyecciones. Esto demuestra que la admisibilidad o no de la analogía, en esta disciplina, no está exenta de controversias específicas, como lo manifiestan en particular la doctrina italiana<sup>86</sup> y la española<sup>87</sup>.

<sup>86</sup> Los autores italianos de mayor relevancia que han admitido la analogía son GRIZIOTTI, VANONI, GIANNINI, y recientemente, AMATUCCI, quien considera que "la aplicación analógica aparece también cualitativamente idéntica a la interpretación, puesto que procura la construcción de una norma en el ámbito de los juicios de valor contenidos en el sistema, y por tanto, la determinación de un supuesto que se armonice con la *ratio* de la misma norma". De ello extrae que "la aplicación analógica desempeñaría un papel capaz de coordinar la validez del principio de justicia y la realización de los fines de toda norma; por tanto, esta aplicación y no su prohibición denotaría un sólido fundamento jurídico" (*Tratado*, t. I, p. 566). JARACH, en el prólogo a la tercera edición de *El hecho imponible*, advierte que las denominadas teorías dinámicas o procesales del derecho tributario (MICHELI, MAFFEZZONI, FEDELE, entre otros) conducen a justificar la integración de la ley defectuosa y la extensión por vía de interpretación a casos no previstos.

<sup>87</sup> MARTÍN QUERALT destaca que "el rechazo a la aplicación de la analogía está íntimamente ligado a la concepción positivista del fenómeno tributario. En definitiva, creemos que debe formularse una inversión al planteamiento tradicional acerca de la admisibilidad de la analogía en derecho tributario. Ni la pretendida naturaleza especial de las leyes tributarias, ni las exigencias del principio de reserva de ley tributaria conducen a una prohibición generalizada de la analogía en el ordenamiento tributario. Antes al contrario, y teniendo en cuenta el carácter supletorio del derecho civil, hay que convenir que la analogía en derecho tributario está admitida con carácter general y sólo será inaplicable cuando esté expresamente prohibido (art. 23.3, LGT). Si la analogía debe reputarse contraria al principio de reserva de ley tributaria o si, por el contrario, la analogía debe ser aplicable como medio de potenciar determinados principios constitucionales —básicamente el de capacidad económica y el de igualdad— creemos que deberá ser cuestión a resolver por el Tribunal Constitucional" (MARTÍN QUERALT - LOZANO SERRANO - CASADO OLLERO - TERERIZO LÓPEZ, *Curso*, p. 224 y 225). Para GONZÁLEZ GARCÍA no se pueden prohibir los resultados de la interpretación una vez que ésta se ha admitido. Sostiene que no cabe duda de que el legislador puede prohibir la analogía, entre otros, en temas de hecho imponible, exenciones y sujetos pasivos, pero agrega la importante consideración de que esa prohibición sólo puede hacerse a partir de la general admisión de la analogía. Agrega que "la analogía está admitida porque es un criterio interpretativo válido en derecho, y como tal no hay más remedio que aceptarla. Reiteramos que ello no obsta para que, siendo el derecho tributario una rama autónoma del ordenamiento, a partir de la general admisibilidad de la analogía, se introduzcan prohibiciones expresas" (*La interpretación*, p. 48). ¿Qué sucede, nos preguntamos, cuando no existe prohibición expresa en el ordenamiento tributario, como es el caso argentino y se asume que la analogía no integra sino que interpreta la ley? Si se sigue la natural consecuencia del pensamiento de GONZÁLEZ GARCÍA, la analogía resultaría admisible en el derecho tributario, a menos que se formulen salvedades o limitaciones expresas. Aun bajo la tesis de considerar la analogía como método de interpretación antes que de integración, nos sigue pareciendo que el principio de reserva legal sigue marcando, desde la tipicidad legal, el límite a la aplicación de la analogía en el derecho tributario. En una postura todavía más extrema, señala CHECA GONZÁLEZ "que es incluso posible llevar a cabo una labor hermenéutica del art. 23.3 de la LGT en un sentido mucho más amplio y abierto, de tal suerte que la analogía pudiese incluso llegar a ser aplicable en los supuestos enumerados como prohibida por este precepto, y ello por directa aplicación de las exigencias derivadas del principio de igualdad" (*Interpretación y aplicación de las normas tributarias*, p. 25).

En nuestro país, al igual que en el resto de América Latina y de España<sup>88</sup>, se observa una marcada adhesión a los siguientes principios:

a) La analogía no es un medio admisible de aplicación de la ley tributaria porque contraría el principio de *reserva legal*, con su corolario de tipicidad legal de los hechos imposables.

b) La analogía puede servir para ingresar aspectos secundarios del hecho imponible o tratar sobre materias o aspectos formales, o de procedimiento, pero nunca para fijar la existencia de la obligación tributaria.

c) La analogía puede servir para integrar aspectos secundarios del hecho imponible o tratar sobre materias o aspectos formales, o de procedimientos, pero nunca para fijar la existencia de la obligación tributaria.

Tales premisas integran la tesis que niega la existencia de lagunas técnicas en el derecho tributario material, pues, en este campo, los aparentes vacíos o silencios deben tener un sentido positivo: la voluntad del legislador ha sido no incidir en la situación con un impuesto. Así lo ratifica JARACH, siguiendo a BLUMENSTEIN, siempre en lo referente a los elementos estructurales del hecho imponible, cuando dice que "con exactitud se afirma que en las leyes tributarias como en todas las leyes que imponen obligaciones de derecho público, no existen verdaderas lagunas; las obligaciones que la ley expresamente no impone no existen"<sup>89</sup>. En la misma dirección, expresa GARCÍA NOVOA que, "dado el importante peso del principio de reserva de ley en el orden tributario, ello lleva a aceptar como propio del sistema tasado de creación de obligaciones públicas de dar, en que consiste el orden normativo fiscal, el que las lagunas en el sistema tributario son queridas por el legislador o, al menos, no expresamente rechazadas, en tanto el legislador no configuró un determinado supuesto fáctico como hecho imponible. Y que las mismas, como ya dijimos, no son otra cosa que economías de opción implícitas"<sup>90</sup>.

<sup>88</sup> Para una exhaustiva descripción del pensamiento de los autores nacionales, latinoamericanos y españoles sobre la analogía en el derecho tributario, ver CASAS, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente*, p. 696.

<sup>89</sup> JARACH, *El hecho imponible*, 3ª ed., p. 162. KRAUSE MURGUIONDO expone la cuestión de manera diferente, aunque arriba a un mismo resultado, pues entiende que "la admisión también de la existencia de lagunas en el derecho tributario y de su llenado mediante principios jurídicos derivados del ordenamiento positivo parece que debiera descartarse si ello implicara la creación de un hecho imponible o la derogación del mismo. Pero ello en todo caso no constituiría una negación del tema de las lagunas" (*La interpretación de la ley*, p. 100).

<sup>90</sup> GARCÍA NOVOA, *El principio de seguridad jurídica*, p. 263. Este autor traduce la opinión de TIPKE y LANG referida a las denominadas "lagunas inconscientes", entendiendo por tales "aquellas lagunas que pueden provocar resultados fuera de ordenación o contrarios a la finalidad legal de cada norma fiscal, o, lo que es lo mismo, soluciones contrarias a los principios esenciales del ordenamiento. Sólo las lagunas que provocan resultados frontalmente opuestos a los principios tributarios admiten la analogía".

En el derecho argentino, el Código Civil dispone en su Título Preliminar I, "De las leyes" (preceptos generales aplicables a todo el derecho, público y privado): "Los jueces no pueden dejar de juzgar bajo el pretexto de silencio, oscuridad o insuficiencia de las leyes" (art. 15) y "Si una cuestión civil no puede resolverse, ni por las palabras, ni por el espíritu de la ley, se atenderá a los principios de leyes análogas; y si aún la cuestión fuere dudosa, se resolverá por los principios generales del derecho, teniendo en consideración las circunstancias del caso" (art. 16).

En materia tributaria sustantiva, la ley 11.683 no prohíbe la analogía, a diferencia, por ejemplo, de la Ley General Tributaria Española (LGT)<sup>91</sup> o del Modelo de Código Tributario para la América Latina<sup>92</sup>. A nuestro juicio, por lo que dijimos, la analogía no tiene cabida porque no existe laguna técnica en materia tributaria.

<sup>91</sup> El art. 23.3 de la LGT indica: "No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o de las exenciones o bonificaciones".

<sup>92</sup> Dice el art. 6º: "La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones". En la Exposición de motivos, los autores fundaron la norma de la siguiente manera: "La analogía es adoptada como medio de integración de la ley y no como medio de interpretación. Está destinada a colmar vacíos de la legislación y mediante ella no pueden crearse tributos ni disponerse exenciones, como lo reconoce la doctrina más autorizada. Desde el punto de vista técnico legislativo este artículo [art. 6º] sería innecesario, ya que las soluciones establecidas en él surgen del art. 4º y del art. 5º, en los cuales están implícitamente comprendidas. Sin embargo, se ha considerado conveniente reiterar expresamente la solución, a los efectos de salvaguardar el principio fundamental de la legalidad". A iguales soluciones se había llegado en las I y II jornadas, antes mencionadas.

La norma tendrá especial aplicación en lo que respecta al derecho tributario formal, o sea a la parte relacionada con la aplicación de la norma sustantiva a los casos concretos, a fin de efectuar la determinación y liquidación del tributo, parte en la cual son frecuentes los vacíos legales pero también, excepcionalmente, puede encontrarse en otras partes, incluso en el derecho material, como sucede por ejemplo en la imputación de la obligación al sujeto pasivo por deuda propia, es decir, al contribuyente dentro de la terminología del Código. Es frecuente que las leyes que crean tributos fijen todos los elementos, y omitan la individualización del contribuyente. En tal caso, el intérprete debe integrar la ley recurriendo a otras normas o principios vinculados al problema.

Como consecuencia del principio de autonomía del derecho tributario que inspira el proyecto, los vacíos u oscuridades de las normas tributarias deben solucionarse recurriendo en primer término a los principios generales de esta rama jurídica. En ausencia de ellos, el intérprete puede acudir a los principios de otras ramas jurídicas, sin necesidad de seguir ningún orden predeterminado, ya que el derecho tributario no es excepcional con respecto a ninguna otra rama jurídica en particular. Deberá, como dice el Código, recurrirse a los principios que más se avengan a la naturaleza y fines del derecho tributario. La analogía, pues, tiende exclusivamente a hacer posible la correcta aplicación de los tributos cuya existencia jurídica es indudable y nunca a solucionar una controversia sobre la existencia o inexistencia del tributo. En el caso de dudas, debe regir el principio fundamental de que no hay tributo sin ley que lo establezca, cuya aplicación no impide, claro está, la utilización de todos los métodos de interpretación admitidos en derecho, problema al que se refieren los arts. 5º y 8º.

En la doctrina nacional, el tema de la prohibición de la analogía ha sido sacralizado, por lo menos, respecto de los elementos configurativos del hecho imponible. Resulta llamativo que la inexistencia de una norma prohibitiva, la aceptación del carácter ordinario de la norma tributaria y la consideración del principio constitucional de la igualdad no hayan producido, en la doctrina y en la jurisprudencia argentina, ninguna interferencia en su alineación —sin fisuras— detrás del rechazo a la aplicación analógica de la ley, con fundamento en el principio de reserva legal.

Ya había admitido GIULIANI FONROUGE que "la mayor parte de la doctrina acepta la analogía con ciertas restricciones, lo que determina su inaplicabilidad para crear cargas tributarias"<sup>93</sup>.

De manera contundente, GARCÍA BELSUNCE afirma que "la analogía como medio de integración de la ley tributaria sustantiva y penal no es admisible, pues no se puede por vía alguna extender el campo de aplicación de la ley. Sí es admisible en el ámbito del derecho tributario formal y del derecho tributario procesal, pues en orden a los mismos no rige la exigencia... *nullum tributum et pœna sine lege*"<sup>94</sup>.

En idéntico sentido, VILLEGAS precisa que "la analogía no es aplicable en el derecho tributario material o sustantivo en cuanto a los elementos estructurantes del tributo (hecho imponible, sujetos pasivos y elementos cuantitativos de graduación), así como en lo referente a exenciones", y la circunscribe al derecho tributario formal y derecho tributario procesal, donde, según dice, "son frecuentes los vacíos legales y la obligada remisión a principios contenidos en leyes análogas"<sup>95</sup>.

También, KRAUSE MURGUIONDO reconoce que "el principio de reserva legal pone indudables límites a la aplicación del método analógico", aunque no lo descarta, pues admite que "cuándo este principio excluye el método analógico es para nosotros una cuestión que debe analizarse en cada caso. Puede tenderse un lineamiento general por el cual debemos considerar inaplicable la analogía en lo que respecta a la determinación de los elementos esenciales de la relación tributaria (hecho imponible, etc.) y en el ámbito del derecho penal tributario. Sin embargo, como ya lo advertimos antes, la tendencia a la admisión parcial de la analogía en otros aspectos del derecho tributario, hace que la cuestión de la procedencia de la aplicación del método analógico en esta rama del derecho devenga una cuestión casuística, en la que caso por caso se deberá analizar si se afectó o no el principio de reserva legal"<sup>96</sup>.

<sup>93</sup> GIULIANI FONROUGE, *Derecho financiero*, 6º ed., vol. I, p. 109.

<sup>94</sup> GARCÍA BELSUNCE, *Interpretación de la ley tributaria*, en "Temas", p. 161.

<sup>95</sup> VILLEGAS, *Curso de finanzas*, 8ª ed., p. 250.

<sup>96</sup> KRAUSE MURGUIONDO, *La interpretación de la ley*, p. 91.

A su vez, CASÁS mantiene la tradición doctrinal argentina al afirmar que "en lo que respecta a la integración por analogía, y habida cuenta que por este medio quien aplica el derecho crea preceptos singulares, aplicables a casos concretos no previstos en la ley, más allá de que en ésta puedan estar latentes principios que la inspiran con valor inferente para supuestos especiales no contemplados, de admitirse el apuntado mecanismo en el derecho tributario sustantivo se trasvasaría la potestad tributaria normativa del legislador a la Administración o al juez, para que desarrollen, deductivamente, una *ratio* potencialmente más amplia que la sancionada, con agravio al multiseccular principio de reserva de ley que preside esta materia y a la regla de división de poderes.

Las posibles omisiones de una norma jurídico-tributaria, en el sensible plano de la gravación o de la exoneración, deben ser salvadas por los órganos depositarios de la voluntad popular a los cuales la Constitución ha deferido la titularidad exclusiva del poder tributario (sólo el Congreso, art. 17) y no a quienes se proclamen lúcidos o providenciales intérpretes del espíritu de tales leyes, ya que, en este caso, se afectaría no sólo el principio esencial de la autoimposición<sup>97</sup>.

La postura de JARACH merece alguna consideración especial. Cuando se refirió a la analogía, siempre negó con firmeza su aplicación a la materia tributaria. En ese sentido, sostuvo:

"a) Acepto la teoría según la cual la analogía es un instrumento cognoscitivo para integrar las normas escritas. Pero ello no excluye el carácter interpretativo no ya de las normas que faltan, sino del conjunto del derecho positivo. Ahora bien, ese proceso de integración, que consiste en llenar lagunas del derecho positivo mediante el empleo de las normas dictadas por el legislador para materia análoga, es perfectamente posible y válido en el derecho tributario, pero está limitado por la prohibición de crear impuestos o exenciones por vías diferentes de la sanción del Poder Legislativo. En otros términos, cuando una ley tributaria omite disciplinar determinados puntos o aspectos de la relación jurídica tributaria, o bien de su nacimiento o extinción, es admisible acudir a otras leyes tributarias que contengan normas expresas para esos puntos o aspectos. Muchas veces la ley misma reconoce la existencia de lagunas e indica la materia análoga a la que debe acudir para colmar el vacío, pero el recurso de la analogía es válido aunque ninguna norma lo disponga.

b) Como consecuencia de lo expuesto en el punto anterior no se viola el principio de legalidad, siempre que la norma que rige en materia análoga no contenga los supuestos fundamentales para crear un im-

<sup>97</sup> CASÁS, *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*, "Derecho Fiscal", XLVIII-361.

puesto o una exención. Caso contrario, se verificaría la violación del principio de reserva de ley.

c) Por consiguiente, el método de integración o interpretativo fundado en la analogía sólo puede versar sobre aspectos secundarios de la relación tributaria principal, o sea la que da origen a la obligación de pagar el tributo o la exención, o sobre materias o aspectos formales o de procedimiento<sup>98</sup>.

Sin embargo, el desarrollo que elabora sobre la interpretación según el principio de la realidad económica, con la prevalencia de la intención empírica sobre la intención jurídica, puede conducir, en sus efectos prácticos, a la analogía. Creemos, en realidad, que se produce por esta vía, una convalidación indirecta de la analogía<sup>99</sup>. El propio JARACH debe haber tenido conciencia de esta consecuencia puesto que sostuvo: "Nosotros creemos que, efectivamente, la interpretación analógica de las normas que prevén los hechos impositivos no es lícita; sin embargo la naturaleza económica de los hechos permite definirlos de la manera más amplia sin hacer necesario, ni por razones prácticas ni por razones de igualdad y de equidad impositiva, el recurso a la interpretación analógica"<sup>100</sup>.

Para completar este panorama doctrinal, cabe recordar que ya las I 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". Treinta años más tarde, en el simposio realizado en la misma ciudad por la Facultad de Derecho y por el Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios para recordar aquel acontecimiento, se trató el principio de legalidad en materia tributaria y se consignó:

"3) La ley debe establecer todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria (presupuesto de hecho, base de cálculo, exoneraciones, alícuotas), así como los relativos a la responsabilidad tributaria, a la tipificación de infracciones, imposición

<sup>98</sup> En *Curso*, JARACH realiza en 1980 muchas modificaciones a las dos ediciones anteriores, denominadas *Curso superior*, la primera, de 1957, y la segunda, de 1969. En cuanto se refiere a la analogía, considera necesario exponer su pensamiento, "con mayor claridad de lo que lo hice hasta ahora".

<sup>99</sup> Dice al respecto KRAUSE MURGUIONDO: "El criterio de la analogía, tan fuertemente asentado en la jurisprudencia, quedaría también obviamente debilitado por el denominado *criterio económico* con el alcance que le atribuye JARACH, en razón de que por éste, cuando un negocio jurídico no mencionado en la ley produjera una relación económica sustancialmente similar a la del negocio mencionado en la norma como *hecho imponible*, igualmente estaría alcanzado por el tributo" (*La interpretación de la ley*, p. 90).

<sup>100</sup> JARACH, *Curso*, t. I, p. 163.

de sanciones y establecimiento de limitaciones a los derechos y garantías individuales... 5) La función administrativa en las materias referidas en el numeral 3 es una actividad reglada que excluye la posibilidad de aplicación analógica y la actuación discrecional".

Más específicas fueron las II Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (México, 1958), que al ocuparse de "la interpretación de la ley tributaria" (tema I), concluyeron que "en virtud del principio de legalidad no podrá, por vía de interpretación o de integración análoga, crearse obligaciones tributarias ni modificarse las existentes".

b) *ANALOGÍA E INTERPRETACIÓN EXTENSIVA*. Una cuestión difícil de objetivar en la práctica es el límite entre la analogía prohibida y la interpretación extensiva. Se dice, desde lo abstracto, que la analogía se presenta cuando existe un vacío o laguna que conduce a buscar el mismo principio ordenador en el orden jurídico exógeno. En cambio, se expresa que la interpretación extensiva resuelve un vacío aparente, pues persigue la solución al caso desde la norma identificable de antemano para regular la cuestión, cuyo sentido declara al adecuar las palabras a la intención del legislador. Este criterio tampoco confiere certeza a la distinción. En principio, porque consagra una especie de orden preestablecido que desplaza el problema a la definición previa de existencia de vacío legal, pero no lo resuelve. En segundo término, porque la aplicación del derecho tributario es la mayoría de las veces una tarea compleja, en la que se relacionan varias normas, y que, si bien se supone que es una la que define la existencia del hecho imponible, pueden ser varias de ellas las que determinen su alcance o medida. De ahí que no siempre resulte preciso decidir cuándo nos alejamos de esa especie de "aura" normativo que rodea una situación, porque, finalmente, no habría normas exógenas, o algunas más expresas que otras, dado que todas integran el derecho aplicable, con mayor o con menor preeminencia o preferencia. Esta última reflexión se hace más evidente para aquellos que sostienen que la analogía constituye un método más de interpretación de la ley.

A manera de síntesis de las opiniones predominantes, SIMÓN ACOSTA encuentra que "la analogía se distingue de la interpretación extensiva porque en aquélla se aprecia una actividad creadora, a pesar de que no sea una creación arbitraria que nos lleve a una jurisprudencia libre"<sup>101</sup>.

Después de tantas tribulaciones, terminamos por aceptar, casi con resignación, la opinión mayoritaria de la doctrina, que entiende que la diferencia entre analogía e interpretación extensiva es una cuestión de grado, o de cantidad, pero no de cualidad, lo que implica reconocer que se tocan en algún punto. Al decir gradación, estamos hablando de un

<sup>101</sup> SIMÓN ACOSTA, *El derecho financiero*, p. 366 y 367.

extremo que evoluciona hacia otro. Es como el vino, al que se le va echando agua de manera progresiva. Será vino hasta que diluya su sabor y su color, pero dependerá de la cantidad de agua que se agregue. Es decir, costará determinar en el proceso cuándo dejó de ser una cosa para ser otra. Esta consideración trae como consecuencia admitir que existirán casos en que es posible y hasta fácil distinguir entre aplicación analógica e interpretación extensiva. Pero en otros no. En definitiva, en estos últimos, el resultado de la interpretación será calificado de analógico o extensivo según cuál fuere el "paladar" de los jueces llamados a decidir<sup>102</sup>.

c) *LA JURISPRUDENCIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN*. La jurisprudencia de la Corte Suprema ha sido consistente con las opiniones doctrinales precedentemente expuestas<sup>103</sup>. No ha admitido la analogía ni para crear obligaciones tributarias ni para establecer exenciones. En síntesis, se pueden extraer de sus fallos las siguientes reglas.

Se tiene por sentado que "no cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales, para extender el derecho más allá de lo previsto por el legislador" (*Fallos*, 310:290), a lo que cabe agregar, "ni para imponer una obligación, habida cuenta de la reiterada doctrina en el sentido de que, atendiendo a la naturaleza de las obligaciones fiscales, rige el principio de reserva o legalidad" (*Fallos*, 311:1642, y 312:912).

Cualquier extensión analógica, aun por vía reglamentaria, de los supuestos taxativamente previstos en la ley, se exhibe en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo (*Fallos*, 316:2329).

d) *ANALOGÍA E IGUALDAD ANTE LA LEY*. El principio de igualdad ante la ley, como garantía constitucional del derecho del contribuyente, se encuentra anclado a una rica jurisprudencia elaborada por la Corte Suprema de Justicia. La igualdad en la ley, conectada al principio de generalidad, indica que deben ser tratados de manera igual aquellos sujetos que tengan la misma capacidad contributiva<sup>104</sup>. De este concepto, sur-

<sup>102</sup> Según BULIT GOÑI, en conversaciones mantenidas, "la tarea interpretativa es un proceso que continúa, ínsito a la propia cognición, pues el juez interpreta la ley, con su método, en la sentencia, pero allí no termina, pues las instancias sucesivas, y aun quienes accedan a las respectivas sentencias, harán nueva interpretación, no sólo de las propias normas, sino aun de éstas".

<sup>103</sup> Una completa recopilación de los fallos de la Corte Suprema de Justicia referida al principio de reserva legal y a su relación con la analogía puede encontrarse en CASÁS, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente*, p. 1037.

<sup>104</sup> Sobre el principio de igualdad en materia tributaria en su expresión de igualdad ante la ley, por ley y en la ley, ver VALDÉS COSTA, *Instituciones*, p. 369 y siguientes. También CORTI, *El principio de igualdad tributaria. Una aproximación sistemática*, en CASÁS (coord.), "Derechos humanos y tributación", "Revista Jurídica de Buenos Aires", 2001, p. 133.

ge que se transgrediría el art. 16 de la Const. nacional si, a iguales supuestos de hecho, se les aplicaran consecuencias distintas, siempre que esta diferencia sea discrecional, arbitraria o carezca de un fundamento racional u objetivo.

Así, GARCÍA BELSUNCE nos recuerda: "INGROSSO, consecuente con su tesis de que la norma tributaria debe ser interpretada con las mismas reglas que las normas generales, admite a su respecto la interpretación analógica (insistimos en que debe hablarse de integración por vía de analogía) y la sustenta en que ella responde al principio de la igualdad tributaria; a iguales riquezas, iguales impuestos. En efecto, agrega, dado que las fuerzas económicas se desarrollan constantemente en nuevas formas, asumiendo correlativamente nuevas expresiones jurídicas, se explica y justifica que la ley tributaria pueda ser aplicada a los bienes, actos o relaciones nuevas, si ellas presentan estructuras o caracteres similares a las estructuras o caracteres de los actos o de las relaciones originariamente contempladas en la ley, de tal modo que ésta las habría comprendido en su ámbito, si hubieran existido al tiempo de su sanción. No hacerlo, sería admitir la desigualdad de los contribuyentes, que en igualdad de circunstancias estarían sometidos a tratamientos diferentes"<sup>105</sup>.

Una parte de la doctrina española considera que la prohibición de la analogía puede ocasionar una injustificable desigualdad a la luz del precepto constitucional, y deduce de ello que el principio de la igualdad prevalece sobre la prohibición de analogía, que, como recordamos, es expresa en dicha legislación<sup>106</sup>.

La pregunta que nos hacemos —y que muchos se han formulado antes— es si existe contradicción entre la prohibición de la analogía y el principio constitucional de igualdad. ¿Puede extenderse, analógicamente, la hipótesis de incidencia tributaria bajo la invocación del principio de igualdad? ¿Puede el juez determinar la exención de cierta capacidad contributiva por esta vía?

Nosotros pensamos que no, con fundamento en el *principio de seguridad jurídica*, que tiene su raíz en el principio de legalidad, entendido desde la exigencia de tipicidad antes que de fuente creadora de derecho. Apunta GARCÍA NOVOA que "en la evolución histórica de este concepto se

<sup>105</sup> GARCÍA BELSUNCE, *Interpretación de la ley tributaria*, en "Temas", p. 157.

<sup>106</sup> Esta tesis es mantenida por CHECA GONZÁLEZ, que estima que "cabría perfectamente que en algún supuesto concreto se pudiese apreciar que la rigidez en la aplicación de la analogía, incluso en los supuestos en que expresamente está prohibido por el art. 23.3 de la LGT, ocasiona una injustificable desigualdad, sin estar basada la misma en criterios objetivos y razonables, por lo que, en consecuencia, utilizando la interpretación analógica debería pasarse por encima de lo dispuesto en el referido precepto de la LGT para así evitar la conculcación de los principios constitucionales en juego, que no pueden ser preteridos por la aplicación prioritaria de una norma que con ellos esté en contraste" (*Interpretación y aplicación de las normas tributarias*, p. 255).

ve, por tanto, que la tipicidad se vincula a la reserva de ley, pero añade un plus respecto a la misma. La reserva de ley formal puede entenderse como una proscripción de la intervención del reglamento en determinadas materias, y la tipicidad, como expresión de la reserva de ley, explica esta prohibición reglamentaria desde la perspectiva del derecho del contribuyente a la certeza, de tal modo que será este derecho a la certeza lo que, entre otras cosas, justifique la reserva de ley formal. El principio de tipicidad tiene un contenido sustancial, de modo que para que el mismo se vea satisfecho no bastará con que las conductas fiscales exigibles a los ciudadanos se establezcan en preceptos legales, sino que los mismos deben estar formulados de forma que no se traslade a los aplicadores la función de determinar el *an* y el *quantum* de la obligación de los deberes fiscales. La certeza exige que las leyes tributarias se elaboren de tal manera que de su contenido se desprenda la garantía de que el ciudadano pueda conocer las consecuencias fiscales de sus actos"<sup>107</sup>.

Preciso resulta especificar que la analogía no está excluida por la reserva de ley, desde la perspectiva tradicional que hace GIANNINI de norma sobre normación, es decir, sobre producción jurídica y clasificación de materias emanada de cada fuente jurídica, según la división de poderes, sino de la consideración de ley en su vertiente de descripción típica excluyente, como matriz del hecho imponible al que impregna con su código genético en todos y en cada uno de los elementos que configuran la obligación tributaria<sup>108</sup>. Dice bien PÉREZ ROYO que los obstáculos para la aplicación analógica de ciertas normas no hay que encontrarlos en la regulación de las fuentes del derecho (principio de reserva de ley), sino en otro tipo de condicionamientos; concretamente, en los derivados del principio de seguridad jurídica o certeza del derecho, puesto que la posibilidad de que una norma sea aplicada por analogía a supuestos distintos de los expresamente previstos en ella, hace más difícil prever, por parte del agente, cuál será la norma por aplicar en relación con su comportamiento<sup>109</sup>.

La noción de seguridad jurídica se manifiesta mediante la certeza del derecho y de la interdicción de la arbitrariedad. Estos contenidos

<sup>107</sup> GARCÍA NOVOA, *El principio de seguridad jurídica*, p. 115.

<sup>108</sup> Esta observación es levantada por PÉREZ ROYO, quien advierte que el uso del procedimiento analógico no debe ser puesto en conexión con el principio de legalidad, que es una norma sobre la producción normativa, mientras que la analogía se desarrolla en el campo de la aplicación del derecho. Se trata de un procedimiento que presupone la existencia de una laguna, pero también la existencia de una norma, aunque prevista para un supuesto diferente. Este autor parte de la base de que la analogía no es un modo de creación del derecho, sino un modo de aplicación de éste. En cuanto tal, no entra en colisión con el principio de legalidad (*Manual*, 7ª ed., p. 90; en general, PÉREZ ROYO - AGUALLO AVILÉS, *Comentarios*).

<sup>109</sup> PÉREZ ROYO, *Manual*, 7ª ed., p. 90.

transmiten estabilidad en las relaciones jurídicas y se concretan en una previsibilidad de doble faz, la referida a las consecuencias jurídicas de la propia conducta del contribuyente y de la confianza en el accionar de un Estado también previsible.

Al destacar la correspondencia que se establece entre los principios de legalidad y de seguridad jurídica, GONZÁLEZ GARCÍA destaca la importancia de la ley como "vehículo generador de certeza (aspecto positivo del principio de seguridad jurídica); y desde un punto de vista negativo el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado (aspecto negativo del principio de seguridad jurídica). De donde se infiere la íntima relación existente entre los principios de legalidad y de seguridad jurídica"<sup>110</sup>.

También SÁINZ DE BUJANDA destaca que la seguridad jurídica cumple una función legitimadora de la legalidad en su doble manifestación de certidumbre del derecho y eliminación de la arbitrariedad<sup>111</sup>.

Estas reflexiones doctrinales nos permiten afirmar que el principio de reserva legal *fuerza*, se conecta a la prohibición analógica introducida por normas de rango inferior; la seguridad jurídica, anclada en la tipicidad legal, excluye la analogía como operación y resultado de la aplicación del derecho. Como búsqueda y como producto.

Pues bien, hemos encontrado el principio, o los principios, en que la doctrina mayoritaria coincide para excluir la analogía. Sin embargo, una mente inquieta insistiría en pedirnos que fundamentáramos por qué ese principio constitucional debe prevalecer sobre otro de igual rango, como el de igualdad, con la especial referencia a que la igualdad está referida a la capacidad contributiva descrita de manera abstracta, según el carácter hipotético de toda norma sustantiva. En otras palabras, nos recordaría que el carácter abstracto de las normas cumple la función de igualar la mayor cantidad de supuestos de hecho; de ahí que la generalidad y la igualdad constituyen los atributos de la ley que se integra por vía analógica.

Encontramos alguna predeterminación en el planteo, porque para razonar de este modo, deberíamos admitir la tesis de ТИРКЕ, que recupera la analogía en salvaguardia de la razón inspiradora del ordenamiento fiscal y, además, asumir la existencia de "lagunas inconscientes" derivadas del déficit legislativo. Este reconocimiento implica anteponer el

<sup>110</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, *El principio de seguridad jurídica y la codificación tributaria*, en GONZÁLEZ GARCÍA (comp.), "Principios constitucionales tributarios", p. 28.

<sup>111</sup> En la doctrina argentina, ver sobre el principio de seguridad jurídica ASOREY, *El principio de seguridad jurídica en el derecho tributario*, "Derecho Tributario", jul.-dic. 1990, t. I, p. 102. Asimismo, una completa reseña de la evolución histórica, fuentes, doctrina y proyecciones prácticas del principio puede encontrarse en CASÁS, *Seguridad jurídica y tributación*, "Derechos humanos y tributación", "Revista Jurídica de Buenos Aires", 2001, p. 63.

juicio valorativo del intérprete, que reorienta la voluntad legislativa, en función de una razón fiscal más integradora y sistematizada, que trasciende la ley especial considerada primariamente para resolver el caso. Más aún, cuando esta "laguna inconsciente" se presente, y pueda identificarse su sinrazón, la desigualdad de trato no se corregirá con una extensión analógica de la norma "hallada" sino todo lo contrario, con su expulsión del sistema por violar, precisamente, el principio de igualdad.

Se predica con ello que, en la faz aplicativa del tributo, el principio de igualdad propende a la eliminación de hechos imposables, discriminatorios, antes que a su extensión a situaciones análogas. Un ejemplo puede ayudar a aclarar nuestro pensamiento. En nuestro país rigió un impuesto sobre los intereses y costos financieros derivados de diversas formas de endeudamiento tomadas por las empresas (ley 25.063, sobre los intereses pagados y el costo del endeudamiento empresario). El objeto de la imposición recae sobre ciertas formas de imposición (A) y no sobre otras (B). Algunas de las formas excluidas (B1) poseen una justificación que se encuentra en los vasos comunicantes con el impuesto a las ganancias, donde se las grava de una forma diferencial o compensatoria. Sin embargo, hay otras formas de endeudamiento (B2), en las que por más que se busque el principio inspirador, no hay ninguna explicación para excluirlas del impuesto. La falta de neutralidad no puede, aquí, ser explicada desde la lógica fiscal, ni tampoco desde otro principio extrafiscal. Los partidarios de la analogía extenderían a (B2) las consecuencias sobre (A), invocando el principio de igualdad. Nosotros pensamos que la recta aplicación del principio de igualdad debería provocar la inconstitucionalidad de la regla, liberando del impuesto a (A), que es quien recibe un trato discriminatorio.

Debemos advertir que el ejemplo pretende explicar por qué, desde nuestra perspectiva, no existe un conflicto entre *principios constitucionales* de similar jerarquía. La solución propuesta se convalida con la doctrina de la Corte Suprema que ha declarado que "es inconstitucional la ley que grava a determinadas personas o clases con exclusión de otras que representan gran parte de la fortuna privada, a fin de costear un servicio mediante los recursos de una parte de la población en beneficio de otra"<sup>112</sup>.

A este respecto entendemos, por regla general, que la natural conexión del principio de igualdad con el caso no previsto sirve para denunciar, cuando falta la razón justificativa, la discriminación que transforma en anómala la hipótesis gravada. Fuera de estos casos, que son los evidentes, cualquier extensión analógica basada en la intención atribuida a la ley, está contraindicada por el principio de legalidad.

<sup>112</sup> Como sabemos, la Corte cita *Fallos*, 149:260; 157:359; 158:144; 162:240; 166:84 y 109; 173:373; 174:435; 184:50; 188:27, y 191:502 (LL, 15-1, n° 7627; 20-229, n° 10.243, y 25-775, n° 13.147).

e) *ANALOGÍA Y EXONERACIÓN DE IMPUESTOS.* Nos queda, finalmente, una reflexión sobre el tratamiento de la analogía con relación a las normas que confieren exenciones y otros beneficios fiscales, a la luz, siempre, que proyecta el principio de igualdad. Como indicamos, la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia ha navegado entre distintas aguas interpretativas, restrictivas, estrictas y, las más modernas, de acuerdo con la finalidad o intención del legislador. Nunca aplicó la analogía y, si lo hizo, se cuidó muy bien de reconocerlo.

De este tema se ocupa GARCÍA NOVOA y establece una distinción entre las exenciones referidas a la capacidad contributiva, en las que la exención se revela no como un supuesto de excepción (privilegio o ventaja), sino como una forma normal y necesaria de la realización del hecho imponible y de las exenciones que responden a motivaciones de otra naturaleza extrafiscal<sup>113</sup>. Estas últimas, a diferencia de las primeras, sí son normas excepcionales, puesto que violentan la razón que moviliza la incorporación al sistema de imposición a todos los que manifiesten igual capacidad contributiva. Para las exenciones, este autor toma en cuenta que puede justificarse el límite de su aplicación analógica desde los mismos parámetros de los que se excluyen las normas definidoras del hecho imponible y por las mismas motivaciones de seguridad jurídica. Para las motivadas en razones extrafiscales, es el carácter excepcional lo que demuestra la prohibición de la analogía.

Por nuestra parte, trasladamos las mismas consideraciones y fundamentos desarrollados precedentemente, con lo cual el principio de igualdad, antes que justificar la aplicación analógica de una exención, puede terminar abrogando la norma para todos los que estén en igual situación, de manera tal que se arriba al mismo resultado, pero se invierte el razonamiento de la integración analógica.

f) *CONCLUSIÓN CRÍTICA.* El análisis de los efectos prácticos derivados de las teorías sobre los institutos jurídicos no puede resultar ajeno a quien persigue su comprensión y pretende dotarlo de contenido. En ese contexto, nos preguntamos —nos imaginamos— acerca de los males que provocaría la admisibilidad del principio de la analogía en materia tributaria. Repárese, simplemente, en el hecho de que la norma no está destinada al juez, sino en caso de conflicto. La norma posee un universo abierto de destinatarios, a quienes obliga a adoptar determinado comportamiento, a cumplirlo en el caso de los contribuyentes, y a hacerlo cumplir, como directiva dirigida a la Administración tributaria. No es difícil anticipar los perniciosos efectos derivados de colocar tan poderoso instrumento en manos de quienes se encuentran influidos por la necesidad de recaudar impuestos, objetivo que, transformado en un fin en sí mismo, seguramente distorsionará la aplicación de la analogía como solu-

<sup>113</sup> GARCÍA NOVOA, *El principio de seguridad jurídica*, p. 268.

ción del caso no previsto. La admisibilidad de una analogía que sólo eventualmente podría ser aceptada por vía de excepción, es muy probable que termine transformándose en un instrumento eficaz al servicio de la recaudación, que multiplicaría los juicios y acabaría por derrumbar los cimientos del poder tributario, que descansa sobre la reserva y tipicidad de la ley. Por esta razón práctica, que se suma a las consideraciones teóricas expuestas, es preferible que la analogía sea desterrada del derecho tributario antes de que éste sea desterrado por la analogía.

§ 71. *INTERPRETACIÓN DE EXENCIONES Y BENEFICIOS PROMOCIONALES.* La forma de interpretar las normas que importan una suerte de derogación del hecho imponible, ya sea por exención o por beneficios promocionales, posee vinculaciones con la naturaleza de cada figura. Esta afirmación se funda en la circunstancia de que alguna de estas exoneraciones nacen como exigencia de respetar las capacidades contributivas relativas que exterioriza el universo de los contribuyentes. De esto se infiere que esta clase de inhibición de los efectos de la ley, en realidad, integra y completa el propio hecho imponible. Otras, en cambio, resultarían ajenas a la capacidad contributiva y se fundan en razones de política extrafiscal u ordenamiento económico (privilegios), al amparo de la "cláusula de progreso"<sup>114</sup>. La distinción resulta importante por los efectos que, desde la perspectiva teórica, produce en la forma de interpretación de tales institutos. CASÁS ha recordado que la interpretación de las exenciones y beneficios fiscales es, sin duda, una de las cuestiones que están marcadamente teñidas por la predisposición a adoptar criterios apriorísticos de raíz ideológica y, por ende, acientíficos desde el punto de vista jurídico<sup>115</sup>. Este punto de vista se concreta en un apego a la literalidad para apreciar la singularidad o eficacia de la norma y la ajenidad de consideraciones teleológicas vinculadas a la causa de su dictado. En particular, esta clase de interpretación restrictiva es la que prima en la visión de los organismos recaudadores. La Corte Suprema ha tenido, en el tema, un temperamento oscilante, del cual puede extraerse, como regla, que si bien prevalece en principio la literalidad estricta de la norma, ello no empece a la coonestación con la *ratio*

<sup>114</sup> El art. 75, inc. 18, de la Const. nacional expresa: "Proveer lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias, y al progreso de la ilustración, dictando planes de instrucción general y universitaria, y promoviendo la industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras de propiedad nacional, la introducción o establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la exploración de los ríos interiores, por leyes protectoras de estos fines y por concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo". Ver, además, GARCÍA NOVA, *El principio de seguridad jurídica*, p. 268.

<sup>115</sup> CASÁS, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente*, p. 737 y siguientes.

legal que inspiró el beneficio. Ambos principios están presentes en las dos familias de fallos que cohabitan en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, sobre la cuestión<sup>116</sup>. Así, en "Madoni y Moretti SCA", se reiteró la tradicional doctrina de raigambre teleológica, ahora referida a los beneficios fiscales, de que las normas tributarias "no deben interpretarse con el sentido más restringido que el texto admite, sino, antes bien, en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación"<sup>117</sup>. Idénticas manifestaciones pueden verse en "Desarrollo Forestal SA s/recurso de apelación"<sup>118</sup>. Cabe recordar que esta doctrina no era la sostenida inicialmente por el máximo tribunal; en "Municipalidad de Tucumán c/FFCC Central Argentino y Buenos Aires y Rosario s/cobro de impuesto", se establece que, de no producirse la conculcación de garantías constitucionales (igualdad y no confiscatoriedad), el establecimiento de exenciones debe "interpretarse muy restrictivamente, como lo enseñan la doctrina y la jurisprudencia, de tal suerte que lo que no está expresamente concedido, queda sometido al derecho común"<sup>119</sup>. Igualmente, en "Varela, Adriana B. c/Dirección General Impositiva s/repetición", cuyo consid. 8º dice que "las cláusulas que establecen exenciones impositivas deben ser objeto de una interpretación estricta (Fallos, 314:1842, y 315:807, entre muchos otros)"<sup>120</sup>. También en "Sociedad Anónima Puerto de Rosario c/Fisco Nacional", se decide en contra de la exención<sup>121</sup>. En igual sentido, ver "Puloil SA s/impuesto ventas"<sup>122</sup>, consid. 7º, en el que se expresa: "que las exenciones impositivas deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador en cuanto tal o de la necesaria implicancia de la norma que la establezca (Fallos, 252:139, y otros). Fuera de tales supuestos, corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas, en obvia paridad, por exigencias de justicia, con la impertinencia de la aplicación analógica de las cargas impositivas y con la distribución igualitaria de éstas"<sup>123</sup>.

La tesis más reiterada, sin embargo, da cabida al fin de la norma y es la que se consigna, entre muchos otros, en "Fisco Nacional -DGI- c/Asociación de Empleados de Comercio de Rosario", donde puede leerse que "es de aplicación constante el criterio conforme al cual las excep-

<sup>116</sup> Sobre la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, ver CASÁS, *Derecho y garantías constitucionales del contribuyente*, p. 691 y siguientes.

<sup>117</sup> Fallos, 308:2554.

<sup>118</sup> Fallos, 310:177.

<sup>119</sup> Fallos, 113:165.

<sup>120</sup> Fallos, 320:2669.

<sup>121</sup> Fallos, 204:110.

<sup>122</sup> Fallos, 258:75.

<sup>123</sup> Fallos, 206:177.

ciones impositivas deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador, o de la necesaria implicación de las normas que la establezcan, y que fuera de esos casos corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas (Fallos, 277:373; 279:226; 283:61; 284:341; 286:340; 289:508; 292:129, y 302:1599)"<sup>124</sup>.

En nuestra visión, las normas que establecen exenciones motivadas en el principio de capacidad contributiva deben ser interpretadas como la ley tributaria en su versión positiva (la que establece el hecho imponible). En consecuencia, lejos de imponer la recortada visión formalista que se somete a la concepción literal estricta, o restrictiva, todos los métodos de interpretación son aplicables. En materia de exenciones y otros beneficios fiscales fundados en razones de política extrafiscal, el contenido debe surgir de la razón inspiradora que motivó el régimen. Esto equivale a sostener que, en la confrontación del conjunto de normas y de principios descendidos desde el programa de la Constitución a la ley, es donde debe encontrarse su fundamento, que es ajeno a la razón fiscal.

§ 72. LA AUTONOMÍA CALIFICADORA DEL DERECHO TRIBUTARIO Y LA APLICACIÓN DE CONCEPTOS DE OTROS SECTORES DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO. La posibilidad de que el legislador le adjudique 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 XX. En la actualidad es aceptada normalmente, por la teoría tributaria, esa autonomía calificadora de la fuente, que se edifica sobre el eje doctrinal representado por TROTABAS, VANONI y SÁINZ DE BUJANDA.

Nos refiere VALDÉS COSTA que Francia había configurado dos concepciones netamente opuestas, en lo que respecta a las relaciones entre el derecho civil y el derecho fiscal. La más numerosa, en la cual figuraban GÉNY, PILON y SAVATIER, pregonaba por la supremacía del derecho privado, condenando todos los apartamientos introducidos por la jurisprudencia y la práctica fiscal, que eran percibidos como un avance del Estado sobre la libertad individual. A ella se le opuso la autonomía calificadora propiciada por TROTABAS, quien entendía que el derecho tributario era libre para crear sus propias categorías. Destaca TROTABAS, no obstante, que el derecho tributario autónomo no ignora el derecho civil, pues ninguna autonomía debe concebirse jamás de una manera absoluta. De ello resulta la existencia de un cierto *fondo común jurídico* que vincula el derecho tributario con el derecho privado<sup>125</sup>.

Su contendiente, GÉNY, fijó su posición, en la que propone "hablar simplemente de particularismo del derecho fiscal. No hay, pues, autono-

<sup>124</sup> Fallos, 314:1842.

<sup>125</sup> VALDÉS COSTA, *Instituciones*, p. 43 y siguientes.

mía ni especificidad, pues ésta se da cuando un derecho se separa netamente del derecho común para constituir un dominio jurídico aparte<sup>126</sup>.

En Italia, como herencia de la tradición sincrética de la Escuela de Pavía, una corriente del pensamiento doctrinal 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.

Cabe señalar que es VANONI el expositor calificado de la teoría que constituye, al decir de MARTÍN QUERALT, uno de los puntos más criticados por sus contemporáneos. Tal vez la crítica haya sido excesiva porque, en realidad, VANONI no hizo más que defender la individualidad de los conceptos tributarios —y, con ello, reivindicar la autonomía del derecho tributario— frente a la concepción iusprivatista, negadora de la autonomía sobre la base de una concepción del impuesto restrictiva de los derechos individuales<sup>127</sup>. Su aspiración era poner en evidencia los contenidos propios de los conceptos acuñados por las leyes tributarias, con fundamento en el sustrato económico de los hechos imposables. Quizá puso en ello un énfasis excesivo, es cierto, pero no es menos cierto que la evaluación del conjunto de su obra lo ubica, claramente, en la línea del pensamiento jurídico que desarrolló la teoría dogmático-tributaria, autónoma, superadora del carácter odioso del impuesto y, por ello, sumiso a las reglas y a las instituciones del derecho privado.

Por su parte, BERLIRI fue quien le opuso a VANONI la unidad del universo jurídico. Le correspondió a GIANNINI conciliar las posiciones, al reconocer libertad creadora al derecho tributario para dotar a las instituciones del contenido específico o bien limitarse a no decir nada para admitir el que proporciona el derecho común<sup>128</sup>.

Ésta es la posición que terminó imponiéndose en la doctrina y en la legislación, por ejemplo, en nuestra ley 11.683 de procedimientos tributarios, cuyo art. 1º 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 antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado”.

<sup>126</sup> VALDÉS COSTA, *Instituciones*, p. 43.

<sup>127</sup> En defensa de VANONI, MARTÍN QUERALT considera que las críticas que le fueron dirigidas no siempre tuvieron en cuenta el efectivo alcance de su doctrina, y elevaron apriorísticamente a categoría de axioma, lo que en rigor era, en su tesis, pura posibilidad, y la cuestionaron en otras ocasiones desde una mirada muy rígida del canon de unidad del ordenamiento jurídico (MARTÍN QUERALT, en VANONI, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, p. 57).

<sup>128</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, *La interpretación*, p. 31 y siguientes.

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>129</sup>.

En “Pirolo de Capurro, Lucía M., y otros c/Fisco Nacional (DGI) s/repeticón”, por ejemplo, si bien reconoce la preeminencia de las normas de derecho tributario y su significación económica para la aplicación de las leyes tributarias, señala que, supletoriamente, há de aplicarse el derecho privado<sup>130</sup>. Y dice que “esta regla no impide que las normas generales del derecho civil, en cuanto expresión de principios comunes de justicia —en el caso, de certeza jurídica— puedan integrar el ordenamiento impositivo. El carácter supletorio secundario, que aparece cuando los principios civiles discrepan con la letra o resultan inadecuados para la solución de los problemas tributarios, no rige en los supuestos en que ni uno ni otro extremo se cumplen”.

A pesar de que el tema de la autonomía calificadora reconduce 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, por medio 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 tiene 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<sup>131</sup>.

<sup>129</sup> *Fallos*, 212:64; 242:416; 249:189, 256, y muchos otros.

<sup>130</sup> *Fallos*, 249:256.

<sup>131</sup> Un ejemplo de esta asimilación impropia lo brinda la sentencia dictada por la Corte Suprema de Justicia en la causa “Cobo de Ramos Mejía y otras c/Provincia de Buenos Aires”, *Fallos*, 251:379.

Los actos jurídicos pueden constituir, en sí mismos, hechos impositivos, como sucede con los impuestos que gravan la formalización jurídica de la existencia o circulación de la riqueza, o bien constituir la mediación de una capacidad contributiva que aparece como resultado exteriorizado por su otorgamiento. En los primeros, la concepción unitaria del derecho conduce a sostener que se aplican los conceptos particulares de la rama del derecho a que los otros negocios pertenezcan, a menos que el derecho tributario confiera una definición especial. En línea con esta afirmación, existe una familia de fallos de la Corte Suprema que han reconocido que "no basta apelar a la autonomía del derecho tributario para desconocer la uniformidad de la legislación de fondo perseguida mediante la atribución que se confiere al poder central para dictar los códigos, según el art. 67, inc. 11, de la Const. nacional"<sup>132</sup>.

Apuntando a esta distinción, señala GARCÍA BELSUNCE que "los contratos como expresión de actos o negocios económicos representan una fuente variada de hechos impositivos. En unos casos, es el contrato como acto jurídico de contenido económico el hecho imponible propiamente dicho, cuya celebración hace nacer la obligación tributaria prevista en la ley. En otros, el contrato como acto jurídico, si bien no es el presupuesto de hecho de la obligación tributaria constitutivo del hecho imponible, es la fuente o causa de la que derivan hechos o situaciones que la ley fiscal instituye como hechos impositivos... Cuando un contrato constituye el presupuesto de hecho de la obligación tributaria o hecho imponible, su naturaleza, alcance y efectos no puede ser otro que el que le asigna la rama del derecho público o privado a que pertenece, en tanto y cuanto la ley tributaria, al elegirlo como hecho imponible, no le asigne expresamente otro alcance o comprensión o efectos"<sup>133</sup>.

De todos modos, la influencia de instituciones del derecho privado en el derecho tributario, ante el silencio de éste, es cuestión que requiere ser siempre adaptada al particular orden de relaciones que atiende. La Corte Suprema dijo en "Citibank NA c/DGI", al expedirse sobre la inaplicabilidad del Código Civil para exceptuar del pago de intereses, que "las particularidades del derecho tributario (en cuyo campo ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario los que pertenecen al derecho privado -art. 1º, ley 11.683, t.o. 1998, y Fallos, 307:412, entre otros-), que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (Fallos, 308:283; 316:42 y 321:2093), llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales... han

impedido el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto... en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que puede revestir la materia objeto de controversia<sup>134</sup>.

Una cuestión que también se encuentra emparentada con lo que venimos tratando, es la referida al ejercicio de la autonomía calificadora por las provincias.

En nuestro sistema federal, la autonomía calificadora del derecho tributario provincial ha planteado algún conflicto, respecto de su armonización con la unidad general del derecho. Esta cuestión ha sido resuelta por la jurisprudencia del alto tribunal, sin mengua de la potestad fiscal, que sólo reconoce como límite la afectación de derechos amparados constitucionalmente<sup>135</sup>.

En suma, la autonomía calificadora de fuente se dirige al legislador y lo faculta a construir jurídicamente el hecho imponible, sin sujeciones a los conceptos del derecho privado. Esto es válido para el derecho tributario federal y provincial. Mas, ante la ausencia de definición, es legítimo integrar el hecho imponible según el sentido dado por otras ramas del derecho a los conceptos empleados por el legislador tributario.

Finalmente, no cabe confundir este tipo de autonomía calificadora, de carácter legislativo, con la tarea de calificación jurídica que realiza el intérprete, error frecuente inducido por la reconducción de las formas jurídicas según su contenido sustancial.

§ 73. EL PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONÓMICA. - La aspiración de alcanzar el fin de la norma por medio de su sentido económico deja traslucir la idea de ajustar las reglas en sintonía con aquellos valores que se presupuestan en la hipótesis de incidencia normativa, idea ya predicada por ADAM SMITH en su célebre canon de las facultades. Como se intuye, el tema es preexistente a la configuración dogmática del derecho tributario y nos introduce en la complejidad de la interacción de las dos disciplinas que modelan la materia: la economía y el derecho. En

<sup>134</sup> Fallos, 323:1315 (1/7/00). Este fallo parece darles la razón a aquellos seguidores de LABAND y VANONI, SÁINZ DE BUJANDA, VALDÉS COSTA -entre otros- que critican la posición que asimila el derecho privado -civil, en especial- con el derecho común, negando en particular la difundida tesis que, por razones históricas o de prioridad legislativa, hoy ha dado forma a principios generales del derecho (VALDÉS COSTA, *Instituciones*, p. 49).

<sup>135</sup> Sobre el tema de la autonomía del derecho tributario provincial, ver GARCÍA BELSUNCE, *La autonomía del derecho tributario frente a la legislación tributaria provincial*, en "Temas", p. 27 a 55, y la jurisprudencia allí citada.

<sup>132</sup> Fallos, 269:373.

<sup>133</sup> GARCÍA BELSUNCE, *Temas*, p. 256 y 260.

el derecho tributario, ha habido, según nuestro parecer, un exceso en la ponderación del elemento económico reconducido a la tésis de la norma. Quizá, no tanto como savia nutriente del diseño legal del impuesto, sino porque, excediendo este carácter, propagó su contenido axiológico al propósito práctico subyacente en las relaciones jurídicas, con pretensiones de calificación. Esta sobreestimación, con seguridad, ha sido estimulada por la concreción, en la ley, del supuesto canon hermenéutico, que, como directiva al intérprete, le adjudicó un rol protagónico a su labor de hacer fructíferos los intereses tutelados, para que no queden atrapados en la derivación lógica de normas positivas, entendidas a la manera tradicional del derecho privado. Cuanto queda expuesto 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, pues se atribuye a la *ratio legis* la más cabal realización del ideal de justicia inmanente 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. 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>136</sup>.

La directiva al intérprete nació inspirada en un propósito loable, como es el de tomar en consideración la naturaleza real del hecho imponible, y devolverle al derecho tributario su contenido sustancial. Mas esta búsqueda dirigida al fin de la ley, con seguridad, no hubiera generado la controversia que provocó, 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 realidad económica.

Si bien el principio de realidad económica se refiere a la extensión del precepto abstracto y no debería ser confundido con el problema de la calificación jurídica, es cierto que la labor del intérprete comprende los dos momentos. Y la ley 11.683 los ha conectado mediante la descalificación de formas que no respeten la congruencia entre realidad económica e instrumentalidad jurídica.

La referencia a una realidad económica genérica, como principio de interpretación de la ley, se extendió de manera vaga, y por ello, impro-

<sup>136</sup> GARCÍA BELSUNCE, *Temas*, p. 155.

pia, a la calificación de los hechos. Se produjo, entonces, un quiebre en el orden jurídico, derivado de la inclinación a examinar ligeramente la correspondencia entre la voluntad de los particulares, encausada en instituciones jurídicas, con la pretendida sustancia económica que se propone gravar el legislador.

La gravitación del principio de seguridad jurídica nos lleva a tomar, en este tema, una posición bien definida, sin duda, influida por la forma excesiva como, a menudo, el principio ha sido aplicado en la Argentina. Esta experiencia demuestra que, más allá de las buenas intenciones, la invocación a la *realidad económica* oscurece antes que aclara. Provoca más males que los que pueden evitarse con otra *medicina* jurídica más eficaz y menos invasiva, y que, por cierto, su derivación en alcance del mandato calificador del art. 2º debería encontrarse en una aplicación selectiva, 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<sup>137</sup>.

a) *EL PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONÓMICA EN LA LEY 11.683.* La temprana consagración del principio de la realidad económica en la ley 11.683 deriva de las fuentes alemana e italiana, que influyeron fuertemente —por acción o reacción— sobre la configuración dogmática del derecho tributario durante la primera mitad del siglo xx. La raíz alemana se inserta en las enseñanzas de BECKER, que fueron consagradas en la Ordenanza Fiscal alemana de 1919 (*reichsabgabennordnung*). Es conocido el valor de la normativización del método como reacción a la interpretación formal de las leyes. El art. 4º de dicho ordenamiento prescribía que “en la interpretación de las leyes tributarias debe tenerse en cuenta su finalidad, su significado económico y el desarrollo de las circunstancias”. Esta directriz, que se mantiene con otros agregados en la Ley de Adaptación Impositiva alemana de 1934<sup>138</sup>, constituye un antece-

<sup>137</sup> No lo cree así JARACH, en tanto considera que “la posibilidad de prever las consecuencias jurídicas de los propios actos, que es fundamento de la irretroactividad de la ley tributaria en el estado de derecho, no está contradicha por las disposiciones de los arts. 11 y 12 o en general por la teoría que sustento y, por el contrario, es una clara advertencia a los contribuyentes de su imposibilidad de influir en el tratamiento fiscal de sus actos mediante su creación de negocios jurídicos” (*Curso*, p. 15).

<sup>138</sup> La ley de adaptación impositiva alemana, de 1934 disponía: “Título I. Derecho impositivo general. Subtítulo 1. Interpretación. § 1. [Normas tributarias]— 1) Las leyes fiscales deben interpretarse según las concepciones generales del nacionalsocialismo; 2) 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; 3) lo mismo rige para juzgar los hechos”.

dente directo de la ley argentina, si bien, como ha sido señalado, de los tres factores identificados por la fuente, es decir, fin, significación económica, e histórico-evolutivo, se prescindió de este último<sup>139</sup>. Y el país que los originó también fue el que contribuyó a su desprestigio, no por su inspiración dogmática, sino por la forma como las autoridades aplicaron la ley de 1919. La consideración de esta norma por la Corte de Finanzas fue desnaturalizada, construyéndose alrededor de ella la denominada "doctrina de los tipos", en la cual la ley parecía concebir sólo rasgos económicos generales de la situación que quería alcanzar como manifestación de riqueza, y dejó librada al intérprete su aplicación efectiva. En la doctrina, fue BALL quien la sostuvo de manera más elaborada<sup>140</sup>, y en la actualidad resultaría inadmisibles bajo los estándares del Estado de derecho por la laxitud que traduce la configuración del hecho imponible.

La raíz italiana se origina en la concepción sincrética del fenómeno financiero postulado por la Escuela de Pavía, por la cual el derecho tributario no podía desatender la funcionalidad de la capacidad contributi-

En comentario a la ley alemana, dice NAVARRINE que "esta norma modificó principios contenidos en el ordenamiento tributario alemán, como el de interpretación económica, adaptándolos a los nuevos dogmas políticos imperantes y a la nueva situación política y económica. ENNO BECKER, destacando su importancia, 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" (*Ley de adaptación impositiva alemana*, p. 14). La referencia de la autora al 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" (*Derecho, legislación y libertad*, p. 114).

La Ordenanza Tributaria actual rige aún en aquellos Estados que pertenecen a lo que hubiera comprendido el antiguo territorio de la República Democrática Alemana. Dispone en lo pertinente:

"§ 40. [Actos contrarios a la ley o a las buenas costumbres]. A efectos de la imposición resulta irrelevante si una conducta que cumple el supuesto de hecho de una ley tributaria en todo o en parte, atenta contra un mandato o prohibición legal o contra las buenas costumbres.

§ 41. [Negocios jurídicos ineficaces]. 1) Si un negocio jurídico es ineficaz o se torna ineficaz, es irrelevante a efectos de la imposición, en tanto y en cuanto las partes permitan que se produzca y subsista el resultado económico de este negocio jurídico, no obstante la ineficacia. Esto no será de aplicación mientras que de las leyes tributarias resulte otra cosa. 2) Los negocios simulados y los actos simulados son irrelevantes a efectos de la imposición. Cuando mediante un negocio simulado se encubra otro negocio jurídico, el negocio jurídico encubierto es determinante a efectos de la imposición.

§ 42. [Abuso de derecho]. Mediante el abuso de derecho no puede eludirse la ley tributaria. En caso de abuso nacerá el crédito tributario tal como nace en el caso de una configuración jurídica adecuada a las operaciones económicas" (SCHUSTER, *Ordenanza Tributaria alemana*, p. 42).

<sup>139</sup> MARTÍNEZ, *Estudios*, p. 181.

<sup>140</sup> Ver, sobre el tema, SÁENZ DE BUJANDA, *Lecciones*, p. 63.

va manifestada en los hechos imponibles. Bien que con diferencias de expresión y matices, GRIZIOTTI, 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.

Para la tesis de la realidad económica, lo que verdaderamente 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.

El denominado "criterio de la consideración" o "significación económica" de la ley tributaria, que en la Argentina se prefiere denominar "de la realidad económica" —expresión que utilizaremos en adelante—, fue introducido en la ley de procedimientos tributarios por el decr. ley 14.341/46, ratificado por la ley 12.922, con la redacción que se ha mantenido sin cambios hasta el presente: "en la interpretación de la ley se atenderá al fin de la misma y a su significación económica". La innovación de aquel tiempo no fue tanto la referencia al mandato genérico, de carácter teleológico, sino su concreción en un precepto destinado a conferir, al intérprete, potestad calificadora de los hechos, de manera tal que éste pueda desatender las estructuras jurídicas (en beneficio de cualquiera de las partes de la relación jurídica tributaria), en tanto resultaren inadecuadas para reflejar su verdadera intencionalidad económica.

Como hemos concluido anteriormente, 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<sup>141</sup>. 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 prevaencia 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.

Al respecto, JARACH sostiene, que "la consideración económica en esta materia no se origina del carácter pecuniario de la obligación como

<sup>141</sup> TARSIANO, *El principio de la realidad económica y el exceso de la potestad calificadora del Fisco*, en ASOREY (coord.), "Protección constitucional de los contribuyentes", p. 270.

lo dijo el profesor BLUMENSTEIN, sino del principio de orden superior que es de nivel constitucional, en casi todos los países: el principio de la capacidad contributiva. Si el impuesto es un tributo cuyo carácter fundamental, cuyo criterio causal, es la capacidad contributiva que determinados hechos imponible manifiestan; si es así, la capacidad contributiva sólo puede ser hallada no en los aspectos formales de los hechos y de los actos que surgen, sino en los aspectos sustanciales, del contenido económico de las relaciones, de las circunstancias que evidencian la capacidad contributiva. La llamada consideración económica no es sino el propósito propio del legislador de gravar hechos que manifiestan capacidad contributiva<sup>142</sup>.

Hemos sostenido 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>143</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>144</sup>.

Según JARACH, mediante este método de interpretación y de aplicación de la ley se alcanzan los postulados de justicia material en el campo tributario, como son los que predicen los principios de igualdad y capacidad contributiva, que también sirven como criterio de interpretación de la ley fiscal. Así parece encontrar este autor el fundamento dogmá-

<sup>142</sup> JARACH, *Estudios*, p. 169.

<sup>143</sup> TARSIANO, *El principio de la realidad económica en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, “Tribunal Fiscal de la Nación”, p. 130.

<sup>144</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, *La interpretación*, p. 67.

tico a la teoría de la significación económica que la desligaría de las razones prácticas de la ley, con lo cual cierra la coherencia de su pensamiento integrado a la jurisprudencia de los conceptos y alejado de la jurisprudencia de intereses. Más adelante retomaremos sus ideas.

b) *ADMINISTRACIÓN FISCAL Y APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONÓMICA.* La realidad económica suele ser agitada por la Administración tributaria como un *fantasma* al que el contribuyente le teme, por la misma razón que se le teme a los fantasmas: por su falta de corporeidad. La compartida necesidad de prevenir o corregir conductas desviadas no debería traer aparejado excesos de calificación que dieran por resultado la extensión impropia del hecho imponible. Pero su disponibilidad para el común de los funcionarios administrativos, normalmente inclinados hacia la visión recaudatoria, condujo, en la práctica, a desnaturalizar la fórmula legal que deriva de la conjunción de los arts. 1º y 2º de la ley procesal. Desde ya que no debiera extrañar que, siendo tantas las dificultades para diferenciar economías de opción y situaciones gravadas, bajo la referencia de una realidad económica que no consulta su expresión jurídica, el fisco exagere las posibilidades de calificación. Y, ya sea por ignorancia o por simple afán recaudatorio, ponga en juego un peligroso divorcio de medios y fines, cuyo resultado práctico se traduce en incidir supuestas capacidades contributivas carentes de tipificación legal.

En términos generales, los fiscos recurren al principio con más frecuencia que con propiedad. Esto, a su vez, genera en los contribuyentes una autorrestricción en el uso de esquemas fiscales de ahorro, por temor a enfrentar las consecuencias de un pleito, muchas veces más gravosas que el impuesto que se quiere evitar. En un terreno propicio, por la gran confusión que reina en las ideas, lo malo no es que se dude en aplicar el principio en los casos difíciles, sino que se lo emplee para introducir una dicotomía artificial entre forma y contenido, como si le hubiera sido dada al contribuyente la deidad de Proteo<sup>145</sup>. Así, no es extraño observar un manejo discrecional de las facultades y de los límites al poder de calificación de los hechos y se derivan de ello graves consecuencias que, inclusive, se extienden al terreno penal tributario<sup>146</sup>.

<sup>145</sup> Dios fabuloso de la mitología griega, a quien se le atribuyó la facultad de poder cambiar de forma a su antojo.

<sup>146</sup> Pueden consultarse los dictámenes 45/79 (DATJ), 28/82 (DATJ), 37/83 (DATJ), 43/84 (DATJ). Se dice, por ejemplo, en el dictamen 58/76, del actual art. 2º de la ley 11.683 (t.o. 1998): “surge que el decisorio, en cuanto a la gravabilidad de una conducta económica, es la adecuación o ajuste de la intención objetiva de las partes exteriorizada en los hechos, con el tipo fiscal correspondiente. Los fines que los contribuyentes se propusieren en los negocios que realicen sólo tendrán efectos jurídicos fiscales en la medida que coincidan con la norma objetiva (arg. art. 11 de la ley 11.683). A su vez, las formas jurídicas del derecho privado —a los efectos de la tributación— no resultan de libre elección por los particulares, sino sólo cuando ellas son las adecuadas para tipificar dichas conduc-

c) *LA REALIDAD ECONÓMICA Y EL IMPUESTO DE SELLOS.* Se ha discutido y se sigue discutiendo si el principio de la realidad económica se aplica en materia de impuesto de sellos. JARACH, a pesar de haber advertido que la teoría tenía su límite cuando el hecho imponible estaba definido por caracteres formales, consideró que se aplicaba al impuesto de sellos. Dijo al respecto que "si el impuesto [de sellos] tiene esta naturaleza de gravar la circulación económica, esto es, las transferencias de riquezas por la presunción de que éstas revelan cierta capacidad contributiva, resulta aplicable a los impuestos de sellos en general, salvo disposiciones expresas de la ley, la doctrina de que en la interpretación de las leyes tributarias hay que tener en cuenta la naturaleza económica de los actos sujetos a tributación, aquellos que constituyen los hechos imponibles y no otro elemento como, por ejemplo, su naturaleza jurídica, a menos que exista una disposición expresa en contrario"<sup>147</sup>.

En contraposición, se pregunta MARTÍNEZ: "¿cuál habrá de ser la piedra de toque para distinguir aquellas situaciones en las que el presupuesto viene definido por características formales o en las que hay mera remisión a institutos privatísticos, para decirlo con una u otra terminología, de aquellas en que el hecho jurídico que genera el impuesto por voluntad de la ley es típicamente causal o en que la mención de una determinada figura privatística no agota toda la serie de los hechos a los que la norma se aplica? Habrá que ir, se dice, a la propia ley que crea el impuesto para ver si de ella resulta una identificación más o menos acentuada entre el objeto material del hecho imponible —rédito, patrimonio, ventas, mercaderías importadas o fabricadas, etc.— y base de medida —valor monetario, peso, volumen, unidades—. ¿Pero es que procede, acaso, de otra manera el legislador cuando somete al impuesto de sellos la numerosa gama de negocios jurídicos patrimoniales gobernados por el principio documental? ¿No es también su base de medida el valor monetario del contrato a pesar de la naturaleza abstracta o formal que asumiría el presupuesto en cuanto la imposición procede aunque verdaderamente no se haya realizado intercambio económico alguno por ser absolutamente simulado el acto o por estar afectado de otro vicio que lo anula?"<sup>148</sup>.

También GARCÍA BELSUNCE se opone a JARACH, "porque si como se ha dicho anteriormente, respaldado en doctrina y jurisprudencia invariable, el impuesto de sellos es objetivo y formal y grava los actos en fun-

tas, situaciones o relaciones". Más adelante se añade, al referirse al concepto de adecuación, que "cuando los contribuyentes ordenan los hechos que configuran una negociación de manera tal que la forma por ellos adoptada produzca resultados económicos que no coincidan con los efectos jurídicos pretendidos por la estructura elegida, el fisco debe prescindir de esta última para la consideración del hecho real".

<sup>147</sup> JARACH, *Curso superior*, t. II, p. 453 y siguientes.

<sup>148</sup> MARTÍNEZ, *Estudios*, p. 194.

ción o a condición de su instrumentación, el principio de la instrumentación se opone al criterio de la realidad económica. No obstante el fundamento del gravamen, el hecho imponible es siempre formal, objetivo e instrumental, prueba de lo cual la procedencia del impuesto es independiente de la validez jurídica del acto instrumentado, lo que es suficiente para demostrar que la realidad económica está subordinada a la forma jurídica. Si no fuere así, invalidado un acto o dejado sin efecto, por carecer de contenido económico y, por lo tanto, ateniéndose a su significación económica habría que dejar sin efecto el impuesto"<sup>149</sup>.

Si bien el tema sólo ha sido tratado esporádicamente, el Tribunal Fiscal de la Nación ha tenido posiciones encontradas. Al poco tiempo de su instalación, en sentencia suscripta por un distinguido tributarista, doctor ADOLFO ATCHABAHIAN sostuvo que era aplicable el principio de recalificación a un contrato de distribución de mercadería, que el fisco impugnó por considerarlo compraventa. El tribunal calificó jurídicamente el contrato según su naturaleza. No obstante, invocó para ello que "este tribunal encuentra muy pertinente al caso lo normado por el art. 13 de la ley 11.683, en tanto prevé que para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes"; y concluye con la prescripción de "aprehender al efecto la intención real de los contribuyentes si con motivo de tales actos, situaciones y relaciones económicas ellos acudiesen a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente su cabal intención económica y efectiva"<sup>150</sup>.

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial confirmó el fallo, y colocó la cuestión en su justo término, al advertir que "debe aclararse ya que, a los fines impositivos, la interpretación de los convenios debe ser estrictamente formal, atento a la intención exteriorizada por las partes, como principio indiscutido, de modo que la conclusión debe basarse en la expresión del documento sujeto a sellado de ley. Siendo así, no cabe duda que debe privar el criterio sustentado por el

<sup>149</sup> GARCÍA BELSUNCE, *Temas*, p. 266 y 267. JARACH intenta rebatir esta posición, al decir que "no se considera como una consecuencia del principio de instrumentación formal del texto del acto o contrato contenido en el instrumento. En efecto, la disposición del art. 3° según la cual el impuesto se debe por la sola creación y existencia material de los instrumentos respectivos con abstracción de su validez, y eficacia jurídica o posterior cumplimiento, indica la prescindencia de toda indagación acerca de los efectos jurídicos del acto, pero de ninguna manera significa la obligación del intérprete de estar vinculado por el nombre jurídico atribuido por las partes al contrato ni a las formas jurídicas elegidas por ellas en contraposición con la realidad económica" (*Finanzas públicas*, p. 867 y 868).

<sup>150</sup> Fallo 1211, 1964, "Maschwitz, Enrique F., y otro", CASTRO, *Primera colección de fallos*, t. IV, p. 409.

Tribunal Fiscal. Y más se afirma, cuando cabe hacer la observación de que aparece como objetivo principal del acuerdo la negociación de los aparatos, asegurándose la sociedad fabricante una mínima cantidad de venta, por un precio estipulado de antemano y con una publicidad adecuada, que determina, por otra parte, las demás condiciones propias del instituto comercial de la distribución exclusiva. Si se pudiera ignorar, de esta manera, a los fines impositivos, la existencia real del contrato de compraventa, fácil es advertir que se podría eludir el gravamen correspondiente con sólo rodear al contrato de cláusulas que impliquen condicionalidades extrañas. Y más aún, que cuando más complejo e importante se hiciera el convenio, por vía del involucramiento del objetivo principal se pagaría menos imposición. Todo lo cual sería absurdo<sup>151</sup>.

No pasó mucho tiempo antes de que otro fallo del Tribunal Fiscal insinuase el criterio de la restricción del principio de realidad económica en la materia. Con el apoyo de sólida doctrina, expresó que "en efecto, procede atribuir carácter formal al hecho imponible contemplado en la ley de sellos, ya que afecta más la instrumentación de los actos y operaciones en sí mismos (GIULIANI FONROUGE, *Derecho financiero*, vol. II, p. 779). En razón de ello, el análisis del contenido económico de los actos jurídicos, sólo puede hacerse en forma limitada". En este sentido, "FREDRICH KLEIN en el *Tratado de finanzas* de GERLOF y NEUMARK, t. II, p. 666, al tratar sobre el impuesto al tráfico expresa: Cabe preguntar si el principio de la consideración económica vigente para el derecho tributario, rige y puede regir también ilimitadamente para los impuestos al tráfico jurídico, puesto que atribuyen especial importancia a la forma legal escogida. Al respecto debe decirse: Es cierto que los impuestos al tráfico tienen la finalidad de alcanzar impositivamente procesos económicos —así lo hace el impuesto al tráfico del capital con ciertos tráficos del capital— pero ellos basan el impuesto en procesos de tráfico jurídico sin querer gravar la forma legal. De ello surge el principio: contrariamente al derecho tributario en general, dominado ampliamente por el punto de vista económico, éste se acentúa mucho menos en los impuestos al tráfico jurídico; en primer plano se halla en este caso por completo, el aspecto jurídico; lo que implica a la vez que el aspecto económico no queda totalmente excluido"<sup>152</sup>.

La Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal tampoco mantiene un criterio uniforme. Son ilustrativos de la discrepancia los dos fallos que comentamos a continuación. En la causa "Vaira y Del Grosso SRL c/DGI", la Sala II confirma el fallo de la instancia anterior y deniega la acción de repetición de la actora por impuesto de sellos so-

<sup>151</sup> CASTRO, *Primera colección de fallos*, t. IV, p. 409 a 416.

<sup>152</sup> "Dalmine Siderca SA", 11/3/65, CASTRO, *Primera colección de fallos*, t. V, p. 128 y siguientes.

bre diversas letras de cambio libradas en el marco de un régimen de exportaciones promocionales del Banco Central<sup>153</sup>. El fisco denegó la repetición del impuesto de sellos sobre la base de que la vinculación de los títulos con las operaciones bonificadas debía surgir del propio instrumento. La actora, por su parte, manifestó que el *a quo* no tuvo en cuenta el carácter marcadamente tributario de las normas que establecen este beneficio, razón por la cual toda la operación debe interpretarse con ese cariz. El fallo de Cámara expresa que "las normas que integran el derecho tributario, como las del derecho comercial, son normas jurídicas y respecto de ellas son aplicables todos los métodos de interpretación que sean aptos para desentrañar su sentido y alcance, sin otro requisito que el de conducir a una razonable y discreta interpretación". Luego de manifestar que la actora, en realidad, había invocado los principios de la significación económica, acaba diciendo que "el impuesto a los sellos es un tributo abstracto y que como tal no puede haber invocación de realidad económica alguna (consid. 8°). Son las características del impuesto de sellos las que impiden acoger la pretensión del actor de aplicar aquel principio de realidad económica previsto por el art. 12 de la ley 11.683 (consid. 11)".

Por el contrario, en la causa "Gradín, Mario c/DGI", se discutía el alcance de la exención al impuesto de sellos de un aumento de capital de un banco, realizado mediante la capitalización de saldos de revalúos contables<sup>154</sup>. La Cámara, citando a JARACH<sup>155</sup>, señala que "no se grava la circulación jurídica, sino la circulación de esa riqueza, de acuerdo con su naturaleza..., por eso, si el impuesto tiene esa naturaleza de gravar la circulación económica, esto es, las transferencias de riquezas por la presunción de que éstas revelan una cierta capacidad contributiva, resulta aplicable a los impuestos de sellos en general, salvo disposiciones expresas de la ley, la doctrina de que en la interpretación de las leyes tributarias hay que tener en cuenta la naturaleza económica de los actos sujetos a tributación, aquellos que constituyen los hechos imponibles y no otro elemento como por ejemplo, su naturaleza jurídica... Que de lo expuesto se deduce que en el caso de autos no se ha configurado el hecho imponible descripto en el art. 20, inc. o, de la ley de sellos porque no ha existido un efectivo movimiento de riqueza sino una capitalización de saldos de revalúos contables, por lo que corresponde confirmar la sentencia apelada en cuanto fue materia de recurso".

La posición favorable a la aplicación del principio fue sostenida por el Tribunal Superior de la Provincia del Neuquén, al considerar gravado por el impuesto un contrato por correspondencia, que no fue per-

<sup>153</sup> "Impuestos", 1998-A-670, especialmente p. 679.

<sup>154</sup> LL, 1988-D-707.

<sup>155</sup> JARACH, *Curso superior*, t. II, p. 452 y 453.

feccionado con los caracteres exigidos por la ley fiscal, por considerar que debía atenderse a la *naturaleza económica de las operaciones* antes que a la *naturaleza jurídica del acto*<sup>156</sup>.

La Corte Suprema no se ha pronunciado sobre esta cuestión, lo cual se explica por la poca frecuencia con que estas materias, referidas a la interpretación de una ley local, habilitan la competencia federal.

Por nuestra parte, entendemos que la tipicidad legal del impuesto de sellos se objetiva en el principio instrumental, entendido que sea el instrumento como forma del acto jurídico otorgado para hacer valer un derecho. El presupuesto de hecho generador en este impuesto, de naturaleza formal y objetiva, está dado, precisamente, por la noción de negocio jurídico proporcionada por el derecho civil. La consideración de la naturaleza jurídica del acto otorgado y formalizado puede conducir a la corrección calificadora del intérprete, según su real contenido causal. Pero esta calificación jurídica de los efectos del acto no puede ser contagiada con una pretendida realidad económica, ajena al hecho imponible, a menos que, con esta referencia, se quiera significar lo que aquí sostenemos. Se califica, pues, jurídicamente por los efectos del contrato, antes que *económicamente*, por sus resultados<sup>157</sup>.

d) **REFLEXIÓN CRÍTICA.** El principio de la realidad económica puede haber cumplido una misión importante en el pasado, como aspiración de brindar una lectura más sustancial e igualitaria de la ley. Pero la evolución dogmática de la disciplina lo ha superado y es hora de que sea abandonado, como lo hizo España en 1995. Lo afirmamos con la conciencia del fastidio que provocamos en quienes —muchos— han abrazado el principio con gran honestidad intelectual, al extremo de asociarlo a la sustancia que le confiere identidad al derecho tributario<sup>158</sup>. Ahora bien, la comprensible reacción contra el cambio de un principio tan arraigado debería ser removida tras demostrar, sin demasiado esfuer-

<sup>156</sup> STJ Neuquén, 20/10/96, "Solba UTE c/Provincia del Neuquén s/acción procesal administrativa", expte. A-142702/94.

<sup>157</sup> Sobre la aplicación del principio calificador en el impuesto de sellos, ver DIAZ, *Impuesto de sellos*, p. 35 y siguientes. Sobre el principio instrumental, ver TARSITANO, *El combate perpetuo. El principio instrumental en el impuesto de sellos y su aplicación a los contratos por correspondencia*, "Boletín Informativo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales", mar. de 2000, p. 40 y siguientes.

<sup>158</sup> Advierte JARACH que "no queremos pecar de soberbia, pero no creemos que se nos remueva fácilmente de nuestra posición, respecto a que la consideración económica es un instrumento de interpretación de las leyes tributarias tanto a favor del Fisco como a favor del contribuyente, tanto cuando hay intención de evasión, como cuando no la hay; tanto cuando el resultado de la interpretación con la consideración económica redunde en un impuesto mayor para el contribuyente, como cuando resulte en uno menor, o sea, tanto a favor del contribuyente, como a favor del Fisco" (*Estudios de derecho tributario*, p. 173).

zo, que la función tradicionalmente atribuida en la protección del fin de la norma tributaria encuentra mayor satisfacción —y menor peligro— en otras herramientas de análisis y aplicación. Existen muchos modelos en el derecho comparado que demuestran que la justa medida del impuesto, tal como fue concebido por el legislador, constituye una meta que puede cumplirse mediante los principios de legalidad, igualdad, capacidad contributiva y seguridad jurídica.

Resulta, desde luego, función de los jueces darles contenido, vivificarlos y, ciertamente, a medida que se afirmen en su sustancia, se irán desvaneciendo las referencias a una realidad económica que se emplea con más frecuencia que fundamento, con más desorden que justicia. Son estos principios los que garantizarán mejores resultados en la protección de los intereses del fisco y de los contribuyentes. Resta, todavía, la elaboración jurisprudencial eficiente, cuestión que no nos debería desalentar si se comprueba el déficit que en este terreno arrastra el principio de la realidad económica, luego de cincuenta años de vigencia. En definitiva, el intérprete no necesita de preceptos que le indiquen cómo hacer su tarea, ni de mandatos calificadores que le recuerden la presencia de una realidad económica si es que ella, en verdad, está incorporada al hecho imponible. Se requiere, por el contrario, una construcción teórico-analítica del principio de calificación de los hechos contenidos en el art. 2º, que debe ser desarrollado y armonizado bajo la teoría jurídica general.

§ 74. **FRAUDE DE LEY TRIBUTARIA.** — El refrán que expresa "hecha la ley, hecha la trampa" rescata, desde la sabiduría popular, una constatación tan evidente como desvaliosa. Aplicada al campo tributario, justifica la necesidad de reacción del sistema jurídico para atrapar al *tramposo*, lo que equivale a cerrar los caminos alternativos para lograr un mismo resultado, cuando el apartamiento del camino directo viene enlazado a un desvalor. Como de inmediato se advierte, ello pone en juego los intereses diversos que merecen la tutela del derecho. Pero con una importante observación: así como es cierta la necesidad de restringir la autonomía de la voluntad al cumplimiento de formas instrumentales que no contradigan otros fines del ordenamiento jurídico —fines fiscales—, no es menos cierto que todo el derecho tributario gira en torno al principio de legalidad (reserva y tipicidad legal).

Como consecuencia, se impone una exigencia muy clara en cuanto a la objetivación de las intenciones y la identificación de los medios extraviados, si es que por considerar la intención y el medio, al solo servicio de la elusión, se pretende calificar la conducta en fraude de ley desde los efectos fiscales del resultado.

El *fraude de ley* constituye una categoría tendiente a sancionar 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 protege el derecho. 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. Al analizar el poder de calificación concedido al legislador tributario, adscripto a su autonomía, hemos consignado la necesidad de connotar ciertas figuras o categorías con contenido propio. Mas esta posibilidad es muy limitada, comparada con la expresión de las manifestaciones de la capacidad contributiva en las múltiples relaciones jurídicas, que las contienen de manera habitual. Esas relaciones deben ser analizadas jurídicamente y calificadas bajo el texto de la ley impositiva. De esta manera, la presencia de los *finnes 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.

Siendo que la noción de *fraude de ley* transita del derecho civil al derecho tributario, el derecho argentino demuestra una notoria orfandad en una y en otra disciplina. Es así, pues, a diferencia de lo que sucede en otros países, las herramientas normativas —y, por ello también, las construcciones doctrinales— ayudan poco para aportar una solución al problema, la que deberá ser desgajada de los principios generales o de la confusa regla de calificación del art. 2° de la ley 11.683. Entre aquellos principios generales cuentan no sólo el immanente a la noción de *in fraudem legis* —no contrariar el fin de la ley—, sino los principios liminares del derecho tributario. Por ello, en esta dinámica, la identificación del fin que se concreta en la norma interpretada adquiere relevancia para hallar la fórmula de equilibrio que mejor armonice los intereses individuales y públicos.

Según la muy difundida definición de DE CASTRO Y BRAVO, 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>159</sup>.

<sup>159</sup> DE CASTRO Y BRAVO, *El negocio jurídico*, p. 369 y siguientes.

En el derecho civil, MOSSET ITURRASPE denuncia que, salvo raras y honrosas excepciones, la labor de la doctrina nacional —insuflada de positivismo jurídico— ha sido francamente negativa: o 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<sup>160</sup>. Parece haber primado en este tema la tesis contraria, conforme al art. 19 de la Const. nacional cuando establece que *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, de que queda, por tanto, establecido que son permitidos todos los actos y derechos que no están expresamente prohibidos. 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 KENT en su *Comentario a las leyes americanas*, Sec. 28, n° 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*” (la bastardilla es nuestra).

Por otra parte, MOSSET ITURRASPE destaca que “el actuar *contra legem*, el actuar *in fraudem legis*, son especies de un género común: los negocios antijurídicos, de ahí que se sancionen con igual validez”. A su juicio, “la violación no deja de ser abierta, en nuestra opinión, cuando se pretende por una vía indirecta u oblicua”. Y concluye, “coincidimos con MESSINEO en la exclusión de tal figura del ámbito del contrato fraudulento y su inclusión en el ámbito de los contratos *contra legem* —que el autor italiano denomina ilegales— por entender que la norma imperativa, adecuadamente interpretada, extiende su fuerza también al caso (violaciones indirectas) y, por lo tanto, aquella figura realiza siempre una abierta violación de la ley imperativa (que constituye el carácter del obrar *contra legem*), aun cuando ésta sea infringida empleando una figura de contrato diferente”<sup>161</sup>.

En el derecho alemán, la falta de un precepto condenatorio de los negocios en fraude a la ley no es obstáculo para que, tanto la doctrina

<sup>160</sup> MOSSET ITURRASPE señala que “entre las excepciones destacamos a LÓPEZ OLACIREGUI que, en sus actualizaciones a la obra de SALVAT, dice del fraude: ‘es un vicio provocado por el otorgante u otorgantes del acto y comporta un resultado prohibido’”. Y también a SPOTA que en su *Tratado*, al estudiar la relatividad y abuso de los derechos, incluye reiteradas alusiones” (*El fraude a la ley*, “Revista de Derecho Privado y Comunitario”, n° 4, p. 12 y 13).

<sup>161</sup> MOSSET ITURRASPE, *El fraude a la ley*, “Revista de Derecho Privado y Comunitario”, n° 4, p. 36 a 38. Adviértase que sobre esta concepción, también con apoyo en MESSINEO, MARTÍNEZ incluye el negocio indirecto dentro del actual art. 2° de la ley 11.683.

como la jurisprudencia, hayan coincidido en afirmar su nulidad. En similar situación se encuentra el Código Civil de Francia, en el que, si bien no se recepta de una manera general la figura del fraude, existen sí numerosas aplicaciones de la regla. En España, el art. 6º.4 del Cód. Civil establece: "Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persiga un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir".

Para la doctrina italiana predominante, el fraude, en los negocios previstos por el legislador, produce la distorsión entre el negocio y su *función típica* (para ellos, su causa). Al modificarse la *intento* se altera el tipo negocial; se trata, en consecuencia, de otro negocio. La doctrina alemana habla de la *Umgehunge dolus* y la italiana de la *intenzione maliziosa*. Para muchos, "fraude" es sinónimo de *voluntad plena y consciente de violar un deber*, o bien de *conocimiento del perjuicio causado*—sinonimia entre fraude y mala fe— o, en el campo fiscal, de *intención de sustraerse a una carga impositiva*<sup>162</sup>.

La doctrina española se ha ocupado, extensamente, de la noción de *fraude de ley fiscal*, especialmente a partir de su incorporación en el año 1963 a la Ley General Tributaria (LGT) y a la reforma sufrida en 1995. En términos generales, hay coincidencia en la legitimidad de la reacción del ordenamiento tributario para resolver la contradicción que implica la existencia de actos válidos bajo la esfera de ciertas normas del derecho privado, pero contrarios a la finalidad práctica de la ley fiscal. Es así a condición, agregamos nosotros, de que exista la suficiente certeza de que se obtienen los mismos resultados que se proponía alcanzar la norma eludida.

El *fraude de ley* tributario consiste, según la definición que trae la LGT española, en su art. 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 finalidad diferente"<sup>163</sup>. Es necesario que los actos fraudulentos persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico o contrario a él.

Ha señalado con agudeza FALCÓN Y TELLA que fraude civil y fraude fiscal se mueven en órbitas diferentes, puesto que, en el primero, la nor-

<sup>162</sup> MOSSET ITURRASPE, *El fraude a la ley*, "Revista de Derecho Privado y Comunitario", n° 4, p. 25.

<sup>163</sup> 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.

ma de cobertura se utiliza para vulnerar el ordenamiento, mientras que en el fraude de ley, se realiza un hecho no gravado por la ley; es decir, se la evita. Advierte, no obstante, que si el negocio jurídico se ampara en una norma dictada con una finalidad diferente, este desvío lo vuelve ilegítimo<sup>164</sup>. Según PALAO TABOADA, "ocurre que en ocasiones este resultado (el resultado económico gravado por el tributo, directamente o indirectamente a través de su vía jurídica más habitual), cuya consecución por los medios jurídicos normales acarrearía el nacimiento de la deuda tributaria, puede ser alcanzado indirectamente por otros medios jurídicos, que natural y primariamente tienden a la consecución de fines diversos, y que no están gravados o lo están en una medida más reducida que aquellos medios usuales. Éste es el supuesto que en la terminología italiana se denomina *elusione d'imposta*, *Steuerumgehung* en la alemana y que en nuestro derecho se conoce con la expresión de 'fraude a la ley tributaria'<sup>165</sup>.

Sostiene ARIAS CAÑETE, que en el *fraude a la ley tributaria* concurren cinco notas definitorias:

a) *Ausencia de hecho imponible*. La realización de hechos o de conductas por el sujeto pasivo, que constituyen el hecho imponible de la norma defraudada.

b) *Licitud de los hechos*. Los hechos realizados han de ser lícitos. En eso—dice el autor citado— se distingue el fraude de ley de la defraudación o infracción violenta de la norma. Deberíamos aclarar, que la licitud deriva de la adopción de una forma que no desnaturaliza su causa típica de raíz civil, aunque si termina obedeciendo a una motivación propia, como es lograr un mismo resultado con diferente costo fiscal, puede existir ilicitud.

c) *Resultado equivalente*. Para que exista fraude de ley es imprescindible que los hechos realizados conduzcan a un resultado económico igual o similar al que se obtendría con otra conducta, de la que se derivaría un mayor importe.

d) *Intención fraudulenta*. Esta intención no debe ser confundida con la intención de defraudar que acompaña normalmente a las conductas que constituyen infracción. Es destacable la consideración del autor acerca de que el fraude a la ley no consiste en eludir el pago de lo que es debido a la hacienda, sino en eludir la realización de los hechos de los que se deriva la obligación tributaria. Esta elusión (conducta

<sup>164</sup> FALCÓN Y TELLA, *El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción*, "Técnica Tributaria", n° 31, p. 55.

<sup>165</sup> PALAO TABOADA, *El fraude a la ley en el derecho tributario (Notas para un estudio)*, "Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública", n° 66, p. 678. Luego de señalar la raíz común de la figura con la del fraude a la ley civil, señala que las normas *defraudada y de cobertura* son habitualmente tributarias (p. 678 y 679).

que evita que se produzcan los hechos generadores de la obligación tributaria) no es por sí misma ilícita, pues las personas pueden configurar libremente sus actos y sus relaciones jurídicas; su ilicitud reside en los móviles u objetivos que conducen a la realización de esos actos. Estos objetivos no son los que, conforme al derecho, corresponderían a los actos realizados, sino que son objetivos de elusión de tributos.

e) *Propósito probado*. Es el último elemento del fraude y según el autor es el que mayor obstáculo presenta para la calificación de la conducta, y depende, agregamos nosotros, de quien debe probar tal propósito<sup>166</sup>.

Por su parte, GONZÁLEZ GARCÍA concreta diciendo que el mecanismo del fraude a la ley tributaria reposa en los siguientes 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, y 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>167</sup>.

Para considerar que existe acto en fraude de ley tributaria, cuando el hecho imponible se estructura sobre un negocio jurídico tipificado por el derecho civil, son varios los procesos cognoscitivos que debe realizar el intérprete para hacer que aparezca aquel hecho imponible, sumergido en la norma defraudada. Tales procesos requieren más de una calificación y de una interpretación, a saber: 1) calificar el acto o negocio según la naturaleza jurídica de su tipicidad causal; 2) interpretar la ley defraudada; 3) interpretar la ley de cobertura, y 4) calificar el acto.

Compartimos, con algún matiz, el razonamiento de ROSEMBUJ, quien afirma que "para recuperar en el ámbito de la ley esquivado los hechos sometidos a la ley de cobertura se requiere un procedimiento que es de interpretación, la denominada segunda calificación de la norma". Agrega que la ley defraudada deberá determinarse en concreto para establecer cómo ha sido violada indirectamente. Esto constituye una tarea estrictamente interpretativa. Empero, con la lógica salvedad de referirnos a dos órdenes jurídicos distintos —el español y el argentino—, discrepamos de la afirmación del autor, según la cual la objetivación del fraude de ley se funda en el resultado final: "sin que intervenga la intencionalidad o malicia, sino el incumplimiento de la ley", de donde se extrae que "el fraude de ley es, antes que nada, interpretación, y es preciso (o puede serlo) la aplicación analógica al supuesto del pre-

<sup>166</sup> Citado por CASADO OLLERO - FALCÓN Y TELLA - LOZANO SERRANO - SIMÓN ACOSTA, *Cuestiones tributarias prácticas*, p. 108.

<sup>167</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, *El fraude a la ley tributaria*, p. 24.

cepto eludido en lugar de la norma en que se busca el amparo, puesto que siempre habrá que acudir a la ley de cobertura con criterio estricto y restringido, y con criterio extensivo o analógico a la ley incumplida"<sup>168</sup>.

Nos parece que es una construcción circular, porque, siempre referidos al campo fiscal exclusivamente, no entendemos cómo puede objetivarse el *fraudem legis* en un resultado final equivalente al del hecho imponible obtenido sin que intervenga la intencionalidad, si es que computamos que el procedimiento empleado para rodear una ley —la fiscal— es el empleo de otra ley, lo que importa la asunción de una divergencia consciente. Si partimos de la caracterización jurídica del hecho imponible, en realidad, pensamos que esta objetivación sólo puede hacerse de una manera: por aplicación del razonamiento analógico, que en nuestra manera de entender, en el derecho tributario es una solución descartada<sup>169</sup>. En efecto, ello conduce a conectar el fraude de ley con la analogía, lo que también es inconveniente.

a) *FRAUDE DE LEY Y 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>170</sup>.

Según MOSSET ITURRASPE, "la similitud con los negocios fraudulentos se encuentra en que ambos buscan la violación de la norma, y 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>171</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 mis-

<sup>168</sup> ROSEMBUJ, *La simulación y el fraude de ley*, p. 85 y 86.

<sup>169</sup> ROSEMBUJ reconoce que "la definición del fraude de ley opera mediante la reconstrucción interpretativa por analogía. De este modo, la extensión de la norma eludida puede ampliarse y dilatarse a fin de que entren en su ámbito los hechos realizados por el particular sin cobertura suficiente, siempre partiendo de la pura equivalencia (igualdad) de efectos (resultados) mediante la interpretación de la equivalencia de efectos entre los hechos amparados en la norma de cobertura —si existe— y los que se desprenden por aplicación de la ley defraudada" (*La simulación y el fraude de ley*, p. 86).

<sup>170</sup> MESSINEO, *Manual*, t. II, p. 457.

<sup>171</sup> MOSSET ITURRASPE, *El fraude a la ley*, "Revista de Derecho Privado y comunitario", n° 4, p. 41.

ma relación de género a 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* y los *motivos* de él. La causa es el motivo típico del negocio. Los motivos 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 le son propios, 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>172</sup>.

b) *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 aquélla tuvo en mira al reconocerlos o al que exceda los límites impuestos por la buena fe, la moral y las buenas costumbres"<sup>173</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 en fraude a la ley deviene de comparar dos resultados prácticos: el 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>174</sup>.

<sup>172</sup> CASADO OLLERO - FALCÓN Y TELLA - LOZANO SERRANO - SIMÓN ACOSTA, *Cuestiones tributarias prácticas*, p. 110.

<sup>173</sup> 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, 8/7/76, "Santoilano c/García", ED, 68-256).

<sup>174</sup> MOSSET ITURRASPE, *El fraude a la ley*, "Revista de Derecho Privado y Comunitario", n° 4, p. 47.

En esta materia, los tributaristas padecemos una inclinación obsesiva a "poner etiquetas", como si ello nos dejara 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*, etcétera. 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, doctrinas iusprivatistas, definiciones normativas y elaboraciones doctrinales. 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* o de *negocio indirecto*.

En este sentido, PALAO TABOADA dice: "Se abusa de las formas jurídicas cuando se las utiliza de manera no conforme con la finalidad para la que las ha establecido y las protege el legislador, a fin de conseguir un resultado contrario a la ley, y esto no es otra cosa que el fraude de ley. El empleo común del término abuso no puede, pues, inducirnos a confundir este abuso de las formas jurídicas con el abuso del derecho"<sup>175</sup>.

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>176</sup>.

En el derecho comercial esta figura se contempla con mayor precisión. El art. 54, párr. último, de la ley 19.550, establece como principio rector el de la "inoponibilidad de la personalidad jurídica", que encumbra la consecución de fines extrasocietarios o constituye un mero recurso para violar la ley, el orden público, 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, "por haber abusado o incurrido en transgresiones de las condi-

<sup>175</sup> PALAO TABOADA, *Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria*, "Crónica Tributaria", n° 98, p. 127.

<sup>176</sup> Ver, en general, SERICK, *Apariencia y realidad de las sociedades*.

ciones o cláusulas de la respectiva autorización o porque su disolución fuese necesaria o conveniente a los intereses públicos<sup>177</sup>.

En el plano fiscal, en el que se trata de distinguir, desde la práctica, el desajuste entre medios y fines que revelan la conducta del contribuyente, no es fácil discernir una figura de la otra. Repárese que nos encontramos con conceptos que poseen un grado de indeterminación considerable. Podríamos considerar, preliminarmente, que en el *abuso de formas* 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 fraudem legis*, está en el medio que se utiliza, porque, en ambos, se traiciona el fin; pero en el *abuso de formas* también se traiciona la causa típica, en tanto se agrede el ordenamiento con una conducta que nace jurídica y se transforma en antijurídica.

c) *INTERPRETACIÓN, FRAUDE DE LEY Y ELUSIÓN FISCAL*. Existe alguna vacilación al definir "elusión fiscal". Este concepto, según los países y las corrientes de opinión, se expresa con significados diversos. Aunque la insatisfacción que expone la doctrina no deriva de las desavenencias semánticas sino de la falta de soluciones que obstaculizan la reacción contra la problemática que la elusión plantea, especialmente, en el plano de los negocios internacionales. Ahora bien, dado que no es éste el lugar adecuado para tratar tales problemas, nos limitamos a establecer sus vinculaciones con las normas de interpretación y de calificación que ayudan a desalentar las conductas elusivas. Para ponernos de acuerdo en la terminología, diremos que hay elusión cuando un sujeto elude la realización del hecho imponible, ya sea mediante actos jurídicos o de hechos, bien que, por otros medios, arriba al mismo resultado económico que la ley se proponía incidir, en tanto revela una capacidad contributiva equivalente. Así como es fácil vincularla a la economía de opción, precisamente por ello es difícil distinguirla. En la elusión se optimiza un repliegue del texto legal, mientras que en la economía de opción se aprovecha un territorio fiscalmente liberado por voluntad expresa del legislador, que se revela objetivamente en el texto de la ley<sup>178</sup>.

<sup>177</sup> 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).

<sup>178</sup> "De ahí que en ese terreno desfiscalizado (por indiferencia o insuficiencia de la ley; por imprevisión o impotencia del legislador; o, en fin, por decisión consciente, explícita o implícita, del mismo) el contribuyente tiene derecho a disponer, con plenitud, de su patrimonio y del libre ejercicio de su actividad económica y de su autonomía contractual sin que la Administración pueda (en términos que, respecto de las exenciones fiscales, utilizaba el Tribunal Supremo en sentencia de 19 de enero de 1951) cercenarlo más allá de lo que el texto legal consienta, so pena de invadir campos de la actividad económica que

El profesor VICTOR UCKMAR estima que, a pesar de considerarse la elusión como una violación indirecta de la legislación fiscal, estas violaciones indirectas de las disposiciones fiscales son totalmente legítimas. Esta afirmación le permite concluir en que el término elusión "carece de materialidad legal, a menos que exista una norma que castigue la violación indirecta como conducta ilegal"<sup>179</sup>.

Quienes sostienen esta opinión, lo hacen desde un recorrido lógico que admite una de dos posibilidades, y ninguna de ellas le confiere, a la elusión, autonomía conceptual. Es decir, o constituye un comportamiento reprochable, porque el ordenamiento reprueba este tipo de conductas, ya sea mediante normas antielusivas o por la aplicación de los principios generales del derecho; o bien, es un comportamiento legítimo sobre el cual el derecho tributario nada tiene que decir. Nos parece, sin embargo, que la elusión sigue manteniendo un valor como categoría independiente. Porque, aun dentro de la relatividad que al concepto le pueden atribuir las características de cada ordenamiento, sea que se la contemple como violación indirecta, sea que se la incorpore a la esfera del gravamen por vía de la integración analógica, o bien que se admita su antijuridicidad directa, por el efecto de una norma antielusiva, en cualquier hipótesis, la calificación jurídica de la elusión no se desentiende de la función especial desempeñada por el intérprete, que deberá emplear en este caso todos sus recursos y su ingenio para evaluar la conducta.

Por estas aguas inquietas ha navegado la Corte Suprema de Justicia en un fallo significativo, dictado en la causa "Industrial Comercial Argentina SRL c/Fisco Nacional", con fecha 27 de agosto de 1958. Se trataba de establecer los porcentajes de participación necesarios para la constitución de un conjunto económico con miras a la aplicación de un impuesto, reglamentados por el Poder Ejecutivo. Dijo la Corte Supre-

la ley ha estimado debían dejarse indemnes" (CASADO OLLERO, *La recalificación administrativa como mecanismo de reacción frente a la elusión tributaria y al fraude de ley: posibilidades y límites*, "Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales", dic. 2000, p. 63).

<sup>179</sup> Informe General, Congreso de IFA, Venecia, 1983. En el relato nacional presentado en dicho Congreso, GONZÁLEZ DE RECHTER define la elusión "como toda acción u omisión mediante la cual una persona de existencia visible o ideal, elige las formas jurídicas adecuadas para la realización de sus negocios logrando una economía del impuesto o, en algunos casos, evitando ser percutida por aquél". Destaca que son corolarios lógicos: "1) la acción u omisión de las personas deben ser previas a la verificación del hecho imponible, ya que verificado éste nace la obligación tributaria y, consecuentemente, el contribuyente percutido sólo puede 'evadir' el impuesto; 2) la elusión es un fenómeno económico exteriorizado mediante procedimientos jurídicos, ello es así porque está dirigido a evitar el nacimiento del hecho económico que el legislador eligió como imponible; 3) la elusión fiscal lícita sólo se produce cuando las personas no incurran en abuso de las formas jurídicas para evitar o aminorar la carga fiscal".

ma, entonces, que "por la misma razón que no es reprobable el esfuerzo honesto del contribuyente para limitar sus impuestos al mínimo legal, no cabe desconocer al Estado la facultad de proscribir por ley procedimientos, incluso jurídicos, susceptibles de reducir los gravámenes establecidos. Y es correcta la interpretación de tales normas de manera conducente a los fines de evitar que los impuestos sean eludidos, a que ellas responden, como lo ha señalado la jurisprudencia extranjera (conf. PAUL - MERTENS, *The law of Federal Income Taxation*, vol. 5)"<sup>180</sup>.

En suma, en un terreno donde las diferencias de expresión son múltiples y caóticas<sup>181</sup>, pensamos que si la elusión describe un comportamiento dirigido a impedir el perfeccionamiento del hecho imponible mediante mecanismos orientados por el exclusivo propósito fiscal, esta intención la volvería antijurídica, y el hecho imponible, de todas maneras, se terminaría verificando, con lo cual la supuesta regularidad del negocio, contemplado desde su función económico-jurídica, se vuelve reprochable. Por tal motivo, asimilamos la elusión con el fraude de ley.

d) *EL FRAUDE DE LEY Y LA ECONOMÍA DE OPCIÓN.* Expresa LARRAZ, quien ya en el año 1952 acuñó la frase "economía de opción", 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 sí atenta el *fraudem legis*"<sup>182</sup>. En el orden internacional se conoce el *ahorro fiscal* con el nombre de "pla-

<sup>180</sup> Fallos, 241:210.

<sup>181</sup> GONZÁLEZ GARCÍA explica que el término elusión "aparece precedido de una larga historia de equívocos: En efecto, aunque para la inmensa mayoría de los autores la elusión constituye una actitud lícita (ALBIÑANA, AMOROS, ANTONINI, CARDY - DELAPIERRE, E. GONZÁLEZ, M. GONZÁLEZ, LOVISOLO, PÉREZ DE AYALA, SÁINZ DE BUJANDA, SAMPAIO DORIA, etc.), para otros es ilícita (GIULIANI FONROUGE, SCAILTEUR); para algunos su catalogación es confusa (J. HERRERO y ROSEMBUI) y para otros muchos, por efecto de las traducciones italianas de BLUMENSTEIN y HENSEL, los conceptos de elusión (*Steuerumbebung*, *elusione*) y fraude a la ley han venido a ser coincidentes. Por si fuera poco el caos descripto, el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua identifica elusión y evasión" (*El fraude a la ley tributaria*, p. 18 y 19).

<sup>182</sup> La expresión "economía de opción" se debe a 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, llamaremos 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*, p. 260).

nificación 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 su consecuencia. 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>183</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 (§ 76).

e) *DEFRAUDACIÓN FISCAL.* El análisis precedente nos debiera poner a resguardo de identificar estos dos conceptos, que sólo tienen en común la invocación a la palabra *fraude* que se utiliza con dos acepciones muy diferentes. No pueden, por lo tanto, ser confundidos ni tampoco incurrir en el error de sostener que el fraude de ley pueda vehicular una defraudación fiscal.

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 aun-

<sup>183</sup> CASADO OLLERO - FALCÓN Y TELLA - LOZANO SERRANO - SIMÓN ACOSTA, *Cuestiones tributarias prácticas*, p. 112.

que 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 BLUMENSTEIN sobre la diferenciación entre elusión y evasión, han prevalecido en la doctrina. Así se calificó la elusión como la actividad dirigida a impedir el perfeccionamiento del hecho imponible, y la evasión como la transgresión de las consecuencias del hecho imponible ya verificado<sup>184</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, en cambio, implica una conducta dolosa, tendiente a perjudicar al fisco con declaraciones juradas *engañosas* u *ocultaciones maliciosas*, según la conocida definición del art. 45, de la ley 11.683, y del art. 2° de la ley 24.769.

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>185</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 (ver § 76, d). Y todas ellas se desvelan por el desvío de los caminos habituales previstos 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 ésta la ley 11.683 o la ley 24.769. 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.

El art. 47, inc. e, de la ley 11.683, t.o. decr. regl. 821/98, dice que "se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando... se declaren o hagan valer tributariamente formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas de comercio, siempre

<sup>184</sup> ROSEMBUJ, *La simulación y el fraude de ley*, p. 78.

<sup>185</sup> Sobre diferencias terminológicas, ver TARSIANO, *Defraudación fiscal en el Mercosur: su regulación en los derechos positivos de los países miembros y posibilidades de armonización*, "Doctrina Tributaria Errepar", XV-551.

que ello oculte o tergiversar la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa sobre la determinación de los impuestos". Por su parte, la ley penal tributaria consagra como agravante penal de la evasión simple: "si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado" (art. 2°, inc. b, ley 24.769).

Estas tipificaciones pueden llevar a un intérprete poco entrenado en estas cuestiones a asimilar cualquier recalificación con defraudación fiscal, lo que constituye un error de graves consecuencias. En efecto, cuando la recalificación se realiza por el desajuste de la causa típica del negocio con el interés tutelado por la ley fiscal —lo que conlleva gravar un resultado alcanzado mediante un negocio efectivamente realizado por las partes y querido por ellas— no puede haber ocultación alguna, ni dolo, porque las partes obraron movidas por lo que entendían que configuraba un ahorro de impuesto legítimo.

Dos casos provenientes de la jurisprudencia penal tributaria nos proporcionan ricos matices para el análisis.

Uno es la causa 314/94, caratulada "DGI s/denuncia inf. ley 23.771", fallada por la Cámara Federal de San Martín, Sala I, el 28 de abril de 1994. Los hechos y el tratamiento, sumariamente considerados según la visión del tribunal, eran los siguientes: 1) una empresa constituida en el Uruguay (Opalsen) exportaba, desde la zona franca de Montevideo, vehículos que se vendían a personas físicas o jurídicas residentes en la Argentina; 2) el tribunal estableció la conexión entre la firma Opalsen y su controlante en la Argentina, Sevel SA; 3) consideró que había mediado un uso abusivo de la personalidad societaria de Opalsen, que debía ser desestimada parcialmente. Es decir, decidió que la calidad de sujeto de derecho se mantiene vigente en todos sus otros aspectos, pero esa calidad no ampara los actos cometidos en contra de la ley o con abuso de ella, debido a que Opalsen era una sociedad constituida en el extranjero de "objeto lícito y actividad ilícita"; 4) estimó que el abuso de la personalidad tributaria había sido cometido en fraude de la ley que regulaba el régimen de la industria automotriz (ley 21.932) y no en fraude de ley tributaria; 5) estableció que debía considerarse que los vehículos eran importados desde el Uruguay directamente por Sevel, y 6) le imputó a Sevel la omisión del impuesto de las ganancias, respecto a las ventas que celebraba con personas residentes en la Argentina. Como consecuencia de este *iter* se imputó penalmente a sus directores la figura de evasión fiscal prevista en la ley 23.771. La calificación penal derivó del siguiente razonamiento: "De tal suerte, se ha pretendido otorgar relevancia a la realidad económica del hecho imponible por encima del disfraz o ropaje normativo utilizado por los sujetos pasivos, abriendo la senda a la teoría de la preeminencia, la cual sitúa a la intencionalidad empírica —disposición de hecho— por arriba del designio jurídico —orien-

tación de derecho—. Ello no implica vulnerar la facultad legítima de los responsables a valerse de las formas que se avizoren como más convenientes desde el punto de vista impositivo sino que, por el contrario, lo que se persigue es sancionar la simulación encaminada a disfrazar las obligaciones fiscales, que en consideración al objeto doloso perseguido en el caso se traduce en una eficaz maniobra ardidosa”.

El otro caso fue sentenciado por la Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala III, el 24/3/93, en la causa “Clemente Lococo SA”. La DGI había formulado denuncia afirmando la existencia de evasión fiscal (art. 2º, inc. a, ley 23.771) sobre la base del principio de calificación contenido en el art. 12 —actual art. 2º— de la ley 11.683. Concretamente, había considerado que la empresa dueña de una sala de teatro había suscripto varios contratos de constitución de sociedades accidentales con productores de distintas obras teatrales y artísticas cuyos objetos se adecuarían, en cada caso, a la figura del contrato de locación. Así se omitía el pago del impuesto al valor agregado con el que estos últimos están gravados, a diferencia de los primeros que se encuentran exentos de tal tributo. La mayoría de la Sala, integrada por los doctores LANDABURU y SUSTAITA, consideró que no se configuraba en ese caso evasión fiscal. Recordemos que la regulación de los contratos de sociedad accidental o en participación se encuentra plasmada en el art. 361, y en los siguientes, de la ley 19.550, de donde “es costumbre comercial el tipo de contratos como el aquí analizado por lo cual deben hacerse valer a los efectos tributarios”. La Sala consideró que ningún impuesto había sido omitido, lo que implica reconocer que el contribuyente había hecho uso de una economía de opción legítima. El doctor OYUELA, en su disidencia, revocó el sobreseimiento dictado por el juez de primera instancia y calificó, preliminarmente, la conducta del imputado como “un modo ingenioso o habilidoso de eludirlo... y esto se hace mediante los contratos a que se ha hecho referencia”<sup>186</sup>.

§ 75. LA SIMULACIÓN. — Como categoría jurídica, la *simulación* es un vicio propio del acto jurídico, en el cual anida una discordancia cons-

<sup>186</sup> JA, 1994-I-383. Este caso es demostrativo de los peligros que encierra el mal uso del principio de calificación. La Sala expuso en su seno dos criterios opuestos. Esto se agrava por la circunstancia de que uno de los jueces consideró, preliminarmente, que existía una evasión sancionada con pena de prisión. Por suerte, se impuso el criterio sustentado por la mayoría, que confirmó una sentencia muy bien fundada del doctor PISARENCO, quien destacó con apoyo en un precedente del Tribunal Fiscal, suscripto por FRANCISCO MARTINEZ, lo siguiente: “la afirmación de la Dirección General Impositiva de evasión del impuesto de marras aparece como una apreciación subjetiva, carente de un correlato objetivo, habida cuenta de la existencia de una forma jurídica, lícita, que de aceptarse llevaría a una aplicación ilimitada del principio citado precedentemente, con grave amenaza sobre los derechos de propiedad y de libertad para contratar que reconocen jerarquía constitucional”.

ciente entre la voluntad y la declaración. Son sus requisitos: una declaración de voluntad disonante con la voluntad real; la concertación previa entre las partes del acto simulado, y el propósito de engañar a los terceros, con perjuicio o sin él<sup>187</sup>.

La simulación de los actos jurídicos nos remite a las elaboraciones de la doctrina civil, sin que el derecho tributario pueda agregar demasiado a su determinación conceptual más que el probable desinterés por identificar la simulación con la falsedad de la *causa* del acto, por la incidencia dogmática de la obligación tributaria como obligación *ex lege*<sup>188</sup>. No obstante, para el derecho tributario, cobra relevancia advertir que la simulación del negocio lleva a engañar al fisco y tiene el propósito de perjudicarlo con declaraciones impositivas que no se ajustan a la realidad. Puede admitirse la validez del negocio disimulado cuando se justifique la realidad jurídica del acto oculto, pero esa realidad jurídica debe poseer una causa legítima y, como tal, ajena a todo propósito de provocar una evasión fiscal.

Estas nociones básicas dejan entrever que la simulación gira, siempre, en torno a actos y negocios jurídicos, y no a los hechos jurídicos, respecto de los cuáles se podrán emplear las figuras del abuso o del fraude de ley<sup>189</sup>. Ejemplos de hechos jurídicos son fijar la celebración de un contrato en un lugar determinado, o la residencia de una persona en un país o en otro.

Es común sostener que, mediante la simulación tributaria, se pretende evadir los efectos fiscales del hecho imponible verificado sobre el 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 de su contenido (precio, fecha, lugar, modalidades), pero siempre está motivada en transgredir el

<sup>187</sup> El art. 955 del Cód. Civil dispone: “La simulación tiene lugar cuando se encubre el carácter jurídico de un acto bajo la apariencia de otro, o cuando el acto contiene cláusulas que no son sinceras, o fechas que no son verdaderas, o cuando por él se constituyen o transmiten derechos a personas interpuestas, que no son aquellas para quienes en realidad se constituyen o transmiten”. Por su parte, el art. 956 establece: “La simulación es absoluta cuando se celebra un acto jurídico que nada tiene de real, y relativa cuando se emplea para dar a un acto jurídico una apariencia que oculta su verdadero carácter”. Por último, el art. 957 señala: “La simulación no es reprobada por la ley cuando a nadie perjudica ni tiene un fin ilícito”.

<sup>188</sup> Ver ROSEMBUI, *La simulación y el fraude*, p. 20. Sobre la teoría de la causa jurídica del hecho imponible, ver JARACH, *El hecho imponible*, p. 91 y siguientes.

<sup>189</sup> ROSEMBUI, *La simulación y el fraude*, p. 27.

hecho imponible que se pretende evitar mediante tal simulación. En la simulación parcial cohabitan, 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.

En este sentido, ROSEMBUI señala que la ocultación de precio no es índice de simulación de acto o negocio, puesto que no desmiente que la transacción exista y que se haya producido sin ocultación ni en la forma diversa que trasunta. El precio, sea vil o anormal, desmiente la naturaleza efectiva del acto o negocio que se puso en ejecución<sup>190</sup>. El precio puede ser corregido, con lo cual se integra un elemento desviado o se lo sustituye. No obstante, no se controvierte la causa y, por ello, no se *reencausa* hacia un tipo negocial distinto. Antes que simulación relativa, existe una ocultación parcial que se dirime mediante su corrección.

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 intermediaria 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 se la integrará en un *iter* fraudulento como pieza para generar beneficios fiscales<sup>191</sup>. Esta interposición ficticia no debe ser confundida con los casos de interposición real de persona, que se presenta en las situaciones de mandato sin representación, en las que el mandante actúa en nombre propio, pero por cuenta ajena. Tampoco puede confundirse la simulación subjetiva con el negocio fiduciario, dado que éste adquiere un dominio imperfecto en beneficio de un tercero o del propio fiduciante. El negocio es real, los intereses están bien definidos, y la funcionalidad del contrato se encuentra establecida al extremo de ser llevada a una categoría tipificada según

<sup>190</sup> ROSEMBUI, *La simulación y el fraude*, p. 34.

<sup>191</sup> A fines de la década de 1980 se produjo en nuestro país un fraude de significativas dimensiones, en perjuicio del fisco y de terceros, instrumentado mediante la interposición de personas ficticias que, amparadas en regímenes promocionales, transfirieron o solicitaron la devolución de créditos fiscales en el impuesto al valor agregado.

la ley que la regula (ley 24.441, y modificación introducida en el Código Civil, art. 2662). También cabe diferenciar la interposición ficticia de persona del abuso de la personalidad societaria. En este último caso, se trata de una sociedad real, con actividad económica y con contenido empresario, pero que se aparta de la función societaria y, ya sea por el tipo de negocios que celebra, o bien por la naturaleza de la actividad principal que desarrolla, produce una apariencia que distorsiona u oculta la verdad.

§ 76. LA CALIFICACIÓN JURÍDICA. — El proceso de incardinación del supuesto de hecho en la hipótesis de incidencia normativa se conoce con el nombre de "calificación jurídica". Esta tarea es particularmente compleja 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 propios que resultan impuestos por la situación real.

Por otra parte, BETTI ha destacado que "la aplicación de la ley a una determinada situación de hecho presupone una confrontación de ésta con el supuesto de hecho (legal) previsto en la norma. Se trata de verificar, y en qué medida, si el supuesto de hecho concreto corresponde al tipo legal en el que se subsume y de encontrar en él los rasgos relevantes para su tratamiento jurídico: tal operación lógica se denomina *calificación jurídica* (del supuesto de hecho). Ahora bien, cuando el supuesto de hecho de cuya calificación se trata consiste en declaraciones o comportamientos, o sea, en actos jurídicos que requieren ser interpretados, se cuestiona en qué relación lógica se encuentra la interpretación del acto con su calificación jurídica. Que las dos operaciones sean entre sí conexas, se comprende con facilidad; pero es preciso guardarse de un equívoco que lleva a confundirlas"<sup>192</sup>.

Como en nuestro sistema es el contribuyente quien autoliquida sus impuestos, el principio de calificación jurídica opera cuando dicha liquidación sea objetable, como una recalificación que realiza la Administración, dentro de su función aplicativa de la ley, con miras a la percepción del gravamen. Esta recalificación es practicada en el procedimiento de determinación de oficio y se somete al control jurisdiccional de los órganos de revisión<sup>193</sup>.

<sup>192</sup> BETTI, *Interpretación de la ley*, p. 102 y 103.

<sup>193</sup> Dice al respecto CASADO OLLERO que "la calificación de los hechos que interesan al actual sistema tributario constituye una función estrechamente relacionada con la actividad cognoscitiva de la Administración, que primero tiene que obtener conocimiento (por declaración del propio interesado o por suministro o captación) de los hechos, datos y elementos fiscalmente relevantes para, acto seguido, calificarlos. Pero lo que sucede, de una parte, es que, tanto la actividad cognoscitiva como la calificadora de la Administración se han venido concibiendo (implícitamente) como actividades funcionalmente vinculadas y

a) *EL PRINCIPIO CALIFICADOR EN LA LEY 11.683.* Por encima del lenguaje perifrástico que emplea el art. 2º 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>194</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 contratos, puesto 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*" (la bastardilla es nuestra).

El horizonte al que se apunta puede ser visualizado con claridad en la lectura del comentario oficial, elaborado por el entonces Ministerio de Hacienda con motivo de la sanción del decr. ley 14.341/46<sup>195</sup>, 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 aquéllos empleen en sus actividades serán los signos más seguros para conocer la verdadera significación y naturaleza de las operaciones y situaciones que les conciernen.

dependientes del procedimiento de comprobación; mientras que, de otra, la función comprobadora de la Administración se ha ceñido explícitamente a los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible (art. 109, LGT); con la particularidad, en fin, de que la Administración tributaria continúa estando más preparada o, al menos, (pre)dispuesta a comprobar los hechos declarados que a investigar los omitidos o, simplemente, silenciados por los contribuyentes" (*La recalificación administrativa como mecanismo de reacción frente a la elusión tributaria y al fraude de ley: posibilidades y límites*, "Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Financieros", dic. 2000, p. 55 y 56).

<sup>194</sup> Dice al art. 2º: "Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos".

<sup>195</sup> La redacción es establecida por el art. 13 del decr. ley 14.341/46, luego ratificada por la ley 12.922 (BO, 27/6/47).

En algunos casos, sin embargo, y por muy diversas razones (conocimiento impreciso del derecho, motivo privado para ocultar una situación dada, propósito de sustraerse 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 sustraer 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 interpretación *oficial* coincide, con las establecidas, más tarde, por el Anteproyecto de Código Tributario Nacional, de 1963<sup>196</sup> y por el Modelo de Código Fiscal para la América Latina<sup>197</sup>, que se refieren a las formas *manifiestamente inapropiadas*.

Pero, aunque parezca paradójico, la sintaxis de la frase no fue feliz para capturar aquella intención. Paradójico decimos, porque es una norma dirigida, particularmente, a la aplicación de la ley, que en tanto no es clara, también debe ser interpretada con el auxilio de todos los métodos analizados en este trabajo. 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 reconduciría cuando el *no ser*

<sup>196</sup> El art. 5º del Anteproyecto de Código Tributario nacional, de 1963, elaborado por GUILIANI FONROUGE, decía: "Para determinar la verdadera naturaleza de los hechos generadores de tributos, podrá atenderse a las situaciones o actos verdaderamente realizados con prescindencia de las formas jurídicas que los exterioricen. Cuando se adopten formas o estructuras manifiestamente inadecuadas y ello se traduzca en apreciable disminución impositiva, se prescindirá de tales formas o estructuras y se apreciará su contenido de acuerdo con su significación económico-financiera".

<sup>197</sup> El art. 8º del Modelo de Código Tributario para América Latina dice: "Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo. Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien podrá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.

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

sea manifiesto. O, para construirlo en su sentido positivo —que la buena técnica legislativa hubiera debido emplear—, cuando las formas sean claras y, evidentemente, ajenas a las concebidas como adecuadas o naturales por el derecho privado. 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 que lo reprochable sería el empleo de una fórmula que no se identifique con “las manifiestas” previstas por el derecho privado. No es lo mismo decir que la recalificación se autoriza cuando se utilice una forma manifiestamente inadecuada (notoria, clara, evidente), que expresar que se autoriza cuando no sea manifiestamente la que el derecho ha previsto como típica para esa situación.

La más adecuada es, *a contrario sensu*, la manifiestamente adecuada, que —como dijo un tribunal extranjero—, es la que se tiene “al alcance de la mano”, la que elegiría cualquier hombre de negocios, la prevista naturalmente y que no necesita de rodeos. Este último sentido encuentra apoyo y se conecta con el final de la tortuosa redacción dada al art. 2º, que permite al intérprete descalificar la elegida y *aplicar la más adecuada*. Esta interpretación coincidiría con la tesis tradicional de HENSEL<sup>198</sup>, quien, al referirse a la cláusula general prevista en el art. 10, párr. 2º, de la RAO, hacía notar que el hecho con relevancia no debía ser hallado en el abuso de las otras formas jurídicas, sino en el no uso de las formas típicas consideradas por el legislador.

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. 2º, o tal vez, por la estela que deja el trazo normativo. Sin embargo, no todos extraen del carácter *manifiestamente inadecuado* las mismas conclusiones. Nos deberíamos interrogar si la diferencia tiene sentido.

Preliminarmente, es posible adjudicarle uno, muy importante, que podría 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 aquéllas que no se identifican con las *manifiestamente adecuadas*, puede calificar no sólo los negocios *contra legem* sino, también, los *in fraudem legis*. Acudir en auxilio de la *realidad económica* para inclinar el fiel de la balanza hacia un campo u otro es volver al punto de partida, puesto que el prin-

<sup>198</sup> HENSEL, *Diritto tributario*, p. 146.

cipio calificador del art. 2º cumple la función de dar contenido y alcance a tal principio.

Pero el sentido del artículo no se alcanza, a la manera de las proposiciones analíticas, por el mero análisis semántico o sintáctico que las expresan sino, antes bien, por la aplicación de la lógica jurídica<sup>199</sup>.

¿Cuál es nuestra interpretación? Pensamos que el problema —y la solución— deben ser planteados 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*. Consagrar el principio de la correspondencia entre forma y contenido es suficiente para que, luego, bajo la teoría jurídica general, se determine el campo de aplicación. En suma, creemos que la distinción gramatical carece de relevancia jurídica, porque siempre, de una manera u otra, se cae en el abuso de las formas<sup>200</sup>.

b) *LA POLÉMICA ENTRE DINO JARACH Y FRANCISCO MARTÍNEZ*. Sobre el alcance del art. 2º, JARACH y MARTÍNEZ mantuvieron un contrapunto apasionante<sup>201</sup>. No puede eludirse, al tratar estos temas, la evocación de aquel duelo intelectual, que merece ser recordado porque abrió cauces de investigación que sirven de estímulo y guía al pensamiento científico. Asimismo, hacen palpable aquella observación de POPPER acerca de que el conocimiento científico progresa mediante anticipaciones de

<sup>199</sup> Sobre proposiciones analíticas y sintéticas, ver NINO, *Introducción al análisis del derecho*, p. 257.

<sup>200</sup> Sostiene ROSEMBU 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, por medio del uso de formas distintas a las típicas y amparadas por la ley (*El fraude de ley*, p. 180).

<sup>201</sup> La polémica quedó reflejada en MARTÍNEZ, *Estudios* —cuyo prólogo fue escrito por JARACH—, que sirvió de espacio para el intercambio de ideas. El libro citado reproduce un artículo publicado por el autor con anterioridad [*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”)*], “Derecho Fiscal”, XX-849]. JARACH refuta, también, a los otros grandes críticos de su teoría, SÁENZ DE BUJANDA y BECKER (*Curso superior*, t. I, p. 252 a 260).

soluciones tentativas para nuestros problemas, de conjeturas controladas por la crítica, es decir, de intentos de refutaciones entre los que se cuentan tests severamente críticos<sup>202</sup>.

Así, JARACH elabora su tesis partiendo de la distinción existente entre dos escuelas civilistas acerca del modo de concebir la manifestación de la voluntad en los negocios jurídicos. Estas posiciones son: la clásica, denominada de la "intención jurídica" (*intentio iuris*) y la más moderna, de la "intención empírica" (*intentio facti*), también denominada "de los efectos fundamentales". En la primera, la voluntad del autor de un acto se representa en los efectos jurídicos del negocio, y dirige su voluntad a su consecución. Es la tesis que abrazó nuestro Código Civil en el art. 944<sup>203</sup>. Para la teoría de la intención empírica, en cambio, la voluntad se encamina sólo a la finalidad económica social, es decir, tiende únicamente a obtener un resultado práctico al que el negocio sirve. ORGAZ disminuyó la importancia de la distinción al observar que, sin duda, en la generalidad de los casos las partes ignoran la calificación concreta que tienen, desde el punto de vista jurídico, los resultados que quieren alcanzar. Pero ellas saben y tienen conciencia de que esos resultados económicos o empíricos tienen la protección de la ley y de que su cumplimiento es recíprocamente exigible. Y pone como ejemplo que hasta el más ajeno a las nociones jurídicas sabe bien que, cuando compra un objeto, lo adquiere definitivamente, y puede hacer de él lo que sea, mientras que, si solamente lo alquila, tiene que devolverlo después de un tiempo. Concluye en que no hay ninguna licencia lógica en considerar que ellos quieren al mismo tiempo los resultados jurídicos que aseguran o amparan aquellos resultados económicos o empíricos<sup>204</sup>.

Dijimos anteriormente que JARACH había defendido con vigor la preeminencia que, al intérprete de la ley tributaria, le marca el resultado económico o práctico perseguido por las partes intervinientes en el negocio jurídico. Sobre esta premisa, 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.

<sup>202</sup> POPPER, *Conjeturas y refutaciones*, p. 13 y ss.; CORTI, *Derecho financiero*, p. 105. Este último propone hacer dogmática financiera mediante la "construcción de problemas" en el sentido racionalista que propone BACHELOR.

<sup>203</sup> El art. 944 del Cód. Civil dice: "Son actos jurídicos los actos voluntarios lícitos, que tengan por fin inmediato, establecer entre las personas relaciones jurídicas, crear, modificar, transferir, conservar o aniquilar derechos".

<sup>204</sup> ORGAZ, *Nuevos estudios*, p. 214. Sobre esta observación fundará MARTÍNEZ su tesis sobre la natural coincidencia entre el negocio y su causa típica, y que la divergencia consciente entre el tipo de negocio elegido y la finalidad económica se manifiesta de igual manera, según se lo enfoque desde la intención jurídica o sea que se lo mire desde la intención empírica.

La concepción de JARACH puede ser desglosada en las siguientes tesis:

1) Se admite como instrumento de análisis del contenido y de los límites de la voluntad individual, en los negocios que son subsumidos por el legislador en la definición del hecho imponible, el distingo entre *intentio facti* e *intentio iuris* o, como se dice también, entre intención empírica e intención jurídica de los sujetos.

2) Se tiene en cuenta que el hecho imponible es, formalmente, el hecho jurídico que da origen a la relación jurídica tributaria principal, por voluntad de la ley y como expresión del principio de la capacidad contributiva.

3) Por consiguiente, los particulares pueden, con su voluntad, determinar el nacimiento de la relación mencionada, en cuanto dependa de la *intentio facti*, como también de la *intentio iuris*, siempre que ésta sea coincidente con aquélla en la elección de la vestidura jurídica del negocio. Si, por el contrario, no existe esta coincidencia, sólo es relevante la *intentio facti*, y deberá desatenderse la *intentio iuris*, y adoptar, en lugar de ella, la figura jurídica negocial que el derecho privado adoptaría para ese negocio, con la prescindencia de toda voluntad de las partes.

4) Esta concepción no se limita a ciertos impuestos en los que el hecho imponible aparezca identificado en la ley como un negocio jurídico del derecho privado —incluyendo la hipótesis de actos y de contratos con la Administración pública, comprendidos en institutos jurídicos del derecho administrativo o público, en general—, sino también cuando el hecho imponible comprende, como partes o elementos de su construcción, negocios jurídicos con las connotaciones que se acaban de establecer.

5) El propósito de sustraerse a la obligación tributaria, establecida por la ley, se concibe como factor calificador del presupuesto de hecho, que resulta de la interpretación, efectuada con todos los instrumentos que nos ofrece la ciencia jurídica, de las normas que lo definen<sup>205</sup>.

Con eficacia, MARTÍNEZ rebatió los fundamentos de la teoría. Apoyado en BERLIRI, sostuvo: "Léase cuantas veces se quiera la alambicada y abstrusa fórmula [se refiere al art. 2º], y siempre se llegará a lo mismo, esto es, a la conclusión de que la norma jurídica ha previsto sólo la hipótesis de divergencia consciente, querida, entre la intención empírica (*intentio facti*), entre la finalidad económica que las partes han querido verdaderamente alcanzar, y la intención jurídica (*intentio 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".

<sup>205</sup> JARACH, *Curso superior*, t. I, p. 402 y siguientes.

Y arriba a las siguientes conclusiones críticas:

a) La distinción entre la voluntad empírica y la voluntad jurídica es de inutilidad manifiesta para fundar en la primera el llamado criterio económico o principio de la consideración o de la realidad económica en la interpretación de la ley fiscal.

b) Es errónea la tesis de que, por importar al derecho tributario sólo el contenido económico del negocio jurídico, o sea, la intención práctica o empírica que las partes quieren alcanzar, la norma jurídico fiscal deba interpretarse de tal manera que, cuando el presupuesto de hecho del impuesto aparezca vinculado a un acto jurídico, será 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 el mismo contenido económico.

c) No advierte que el derecho es contenido al cual se imprime una forma, puesto que tiene como materia o sustrato relaciones humanas —económicas o de otro tipo— que se convierten en jurídicas, sin perder esa sustancia, al ser asumidas por el ordenamiento en cuanto éste impone deberes y concede poderes o atribuciones con relación a ellas.

d) 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.

e) El principio general no es, pues, el que propone la tesis que dejamos analizada en este estudio crítico, sino el inverso, o sea éste: por la normal y natural coincidencia del negocio con su causa típica, con su contenido económico, la mención por el legislador fiscal de una determinada figura, limita la imposición a esa figura singular con exclusión de cualquier otra.

f) El art. 12 de la ley 11.683, t.o. en 1998, limita el ámbito de su aplicación a los negocios simulados, fiduciarios<sup>206</sup> e indirectos, dando una solución que no difiere, en lo fundamental, de la que les da el derecho privado, con las lógicas salvedades que habrán de tenerse en cuenta en el derecho tributario en razón de sus particularidades.

g) La teoría que motiva este estudio crítico no ha tenido consagración legislativa por no venir ella expresada con la fórmula del art. 12, la cual fórmula (*sic*) no da cabida tampoco ni a la teoría del abuso de las formas del derecho alemán, ni a la de la consideración típica o doctrina de los tipos<sup>207</sup>.

<sup>206</sup> Entendemos que este aspecto de la tesis de MARTÍNEZ se encuentra modificado por la regulación legal del fideicomiso introducida por la ley 24.441.

<sup>207</sup> MARTÍNEZ, *Estudios*, p. 196, 204 y siguientes.

Terminamos de exponer las tesis de los dos autores en forma esquemática y nos apresuramos a efectuar un señalamiento: por encima de la vehemencia con que ambos polemizaron, en la práctica, tenían importantes coincidencias. Es más, probablemente, JARACH haya concentrado y ajustado su tesis original, expuesta en *El hecho imponible*, por la influencia de la crítica recibida por MARTÍNEZ<sup>208</sup>. Esta reflexión se vuelve evidente cuando se comprueba que 1) JARACH mantiene la validez de su postura, aunque reconoce "más que satisfactoria el área de aplicación reconocida por MARTÍNEZ", y a pesar de que agrega el caso de los negocios innominados, se advierte, en esta discrepancia sustancial con MARTÍNEZ, que no se refería a ellos<sup>209</sup>; 2) ambos consideraron que la doctrina del abuso de las formas o posibilidades de adaptación del derecho privado, receptada por el ordenamiento tributario del Reich, no había sido consagrada por el legislador argentino<sup>210</sup>, y 3) el propio MARTÍNEZ lo pone a JARACH a resguardo de alguna de las críticas que, a éste, le dirigiera SÁINZ DE BUJANDA<sup>211</sup>.

c) *OTRAS OPINIONES DOCTRINALES SOBRE EL PRINCIPIO CALIFICADOR.* En términos generales, puede decirse que la mayoría de la doctrina ha asimilado el principio calificador del art. 2º, con el abuso de las formas jurídicas.

Esta posición bien puede estar encabezada por GIULIANI FONROUGE, cuyo pensamiento es posible reconstruir no sólo por medio de su opinión doctrinal, que se apoya en BLUMENSTEIN, sino de su participación en los proyectos de codificación en que intervino. GIULIANI FONROUGE considera que el art. 2º, inspirado en los principios del derecho alemán y del suizo, finalmente se orienta hacia el abuso de las formas jurídicas. Afirma que "si los contribuyentes, por ignorancia, error o mala fe, cubren o exteriorizan sus propósitos efectivos mediante apariencias formales distintas (p.ej., si encubren una donación bajo el aspecto de una compraventa, disimulan un arrendamiento mediante un contrato de sociedad, entregan utilidades de capital con la apariencia de una retribución de servicios, documentan pago de remuneraciones a dependientes como si fueran honorarios, etc.), el fisco puede prescindir de esas apariencias y determinar la obligación fiscal según la realidad oculta, sin necesidad de demostrar la nulidad del acto jurídico aparente o accionar por vía de simulación"<sup>212</sup>.

<sup>208</sup> La tesis de JARACH también recibió la fuerte crítica de SÁINZ DE BUJANDA y de BECKER, pero sin duda, la que más positivamente lo influyó, fue la de MARTÍNEZ.

<sup>209</sup> JARACH, *Curso superior*, t. I, p. 236.

<sup>210</sup> JARACH, *Curso superior*, t. I, p. 237; MARTÍNEZ, *Estudios*, p. 196.

<sup>211</sup> MARTÍNEZ, *Estudios*, p. 112.

<sup>212</sup> GIULIANI FONROUGE, *Procedimiento impositivo*, p. 18.

Sobre el particular, NAVARRINE expresa que "el derecho argentino consagra la misma disposición del párr. 6º del *Steueranspassungsgesetz* en el art. 13 de la ley 11.683 -art. 2º del t.o. en 1998- facultando al fisco a prescindir de las apariencias formales y determinar la obligación fiscal según la realidad oculta, sin necesidad de demostrar la nulidad del acto aparente"<sup>213</sup>.

Por su parte, GARCÍA BELSUNCE dice que "ni el contenido económico del derecho tributario, ni su reconocida autonomía, ni la aplicación más estricta del principio de la igualdad impositiva que exige igual tratamiento a quienes estén en igualdad de situaciones (fundamento de las teorías fiscalistas para destruir las formas jurídicas que permiten eludir el impuesto a aquellos que saben elegir mejor las figuras jurídicas), pueden convertir en ilícita la actitud del contribuyente que ha elegido formas o estructuras jurídicas adecuadas para configurar sus actos económicos, pero más ventajosas por sobre otras frente al aspecto de la tributación. En todo caso, habrá un vacío de la ley tributaria que no ha sabido acompañar la dinámica de la vida económica y jurídica al dejar escapar situaciones o hechos que deberían ser gravables.

Únicamente puede admitirse dejar de lado las formas jurídicas frente a la tributación, cuando ellas sean evidentemente inapropiadas o inadecuadas a la realidad de los hechos que se instrumentan y además, que esa ejecución no deje lugar a dudas que responde a la intención de defraudar, ya que la intención de evadir maliciosamente el impuesto no puede jamás presumirse"<sup>214</sup>.

Además, MARTÍN y RODRÍGUEZ USÉ sostienen que "el supuesto previsto, en definitiva, en el art. 2º es el del acto *in fraudem legis*, es decir, aquel por el cual los sujetos recurrieron a figuras jurídicas atípicas e incorrectas para evadir el pago de impuestos. Esto, en realidad, tampoco configura una novedad aportada por el derecho tributario, sino que ha sido consagrada y aplicada en todas las ramas del derecho y tiene su origen en la lamentada doctrina del acto fraudulento en el derecho romano. En conclusión, en el caso general de inexistencia de fraude se debe considerar tanto la intención empírica como la jurídica. En otros términos, para discernir el contenido económico del acto realizado por el contribuyente dentro del presupuesto de hecho del tributo, hay que atender tanto a su intención de hecho como a su intención jurídica"<sup>215</sup>.

Con posterioridad, RODRÍGUEZ USÉ introdujo algunas precisiones sobre el alcance de las conductas elusivas bajo la órbita del art. 2º, concluyendo que la solución dispuesta por la legislación tributaria no tiene "la calidad de exclusiva de esta disciplina; consecuentemente, tampoco

<sup>213</sup> NAVARRINE, *Ley de adaptación impositiva alemana*, p. 46.

<sup>214</sup> GARCÍA BELSUNCE, *Temas*, p. 264 y 265.

<sup>215</sup> MARTÍN - RODRÍGUEZ USÉ, *Derecho tributario procesal*, p. 39.

obra como una decisión desconocida por las demás ramas del derecho. En efecto, en nuestra opinión, el principio de apreciación de los hechos según la realidad económica, tal como ha sido consagrado por el art. 2º de la ley 11.683, consiste, en definitiva, en una forma de reprimir una modalidad especial o particular de un caso *in fraudem legis*"<sup>216</sup>.

Al referirse al principio de calificación, KRAUSE MURGUIONDO lo vincula a "las apariencias jurídicas manifiestamente inadecuadas", e incorpora en ellas "no solamente a los actos simulados, fiduciarios o indirectos, sino también a cualquier otro acto de similar alcance, en que ya fuere intencionalmente, o por error, inadvertencia o ignorancia, se encubra el verdadero y real acto, negocio o contrato celebrado, al que a su vez la ley tributaria le acuerde el carácter de hecho imponible". Y agrega: "En este tema no es inusual que muchos abogados, economistas y/o juristas de formación económica liberal propongan la derogación de las normas legales analizadas en este trabajo por considerarlas inapropiadas a un orden jurídico adaptado y conformado a principios de libertad de mercado y económica. Y en realidad debe reconocerse que tanto las normas de los arts. 1º y 2º de la ley 11.683 (t.o. 1998), como las normas que aceptan la aplicación de la integración analógica en otros países, tienden a afectar o a entrar en conflicto en su aplicación con el principio de legalidad. Es por ello que los tribunales si en algo deben de pecar en este tema, es por exceso de prudencia: así, sólo cuando las formas jurídicas adoptadas por los particulares sean manifiestamente inapropiadas e inauténticas en cuanto a la valoración de la voluntad real, de modo que impliquen una especie de juego o manejo artificial, querido o no querido, consciente o no, de las formas jurídicas y de los preceptos legales, cuya realización pretenda derivar en la no aplicación del tributo, las normas dictadas resultarán aplicables. Al arribar a las conclusiones que fueran aplicables a cada caso particular, el intérprete (juez en último caso) deberá ser especialmente respetuoso de la *ratio legis* del tributo, ya que no puede en ese momento atribuirse una tarea creativa del impuesto, sino la de buscar sólo la aplicación de aquel que el legislador tuvo en mente"<sup>217</sup>.

Al referirse a la jurisprudencia de la Corte en "Parke-Davis", MARTÍNEZ DE SUCRE y CORTI señalan inicialmente, sobre el fondo del asunto, que las regalías para el fisco resultaban un *drenaje* de fondos en su perjuicio, "ya que los ordenamientos impositivos contienen disposiciones que admiten la deducción de gastos presuntamente efectuados por la empresa beneficiaria, y que inciden en el monto sobre el cual se efectúa la retención. La doctrina de la Corte no se aplica, solamente, a las regalías, sino a cualquier concepto que encubra formas no permitidas de

<sup>216</sup> RODRÍGUEZ USÉ, *La ley antielusión fiscal*, "Doctrina Tributaria Errepar", XXII-600.

<sup>217</sup> KRAUSE MURGUIONDO, *La interpretación de la ley*, p. 166 y 167.

gastos: intereses, sobrefacturación, subfacturación, amortizaciones inadecuadas". Esta doctrina no pretende, según los mencionados autores, negar la personalidad jurídica, sino impedir que sea utilizada de modo abusivo en perjuicio de otros. Luego adelantan la justificación de la postura, señalando que "el derecho tributario no puede llevar su autonomía a punto tal que sus intérpretes puedan considerar que sus disposiciones no se conforman con los principios generales de derecho. Y que cuando los arts. 11 y 12 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) establecen principios rectores para la interpretación de las formas jurídicas y su debido encuadre impositivo, no hacen sino recoger algo que, por conocido y sabido, fue incidentalmente recalado por el codificador civil y sus comentaristas", se refieren, según expresan, a la supremacía de la sustancia jurídica de los actos por sobre la denominación que adopten sus otorgantes. Para determinar conforme a tal criterio, es necesario el examen objetivo de la situación jurídica existente, "lo que supone valorar todas las prestaciones que constituyen la operación", tanto en su valor intrínseco, por ejemplo, cosas o servicios que están en el comercio, como en cuanto a su utilidad real con respecto a la actividad de que trata<sup>218</sup>.

Por su parte, REIG mantiene una posición cercana a JARACH, en tanto adopta la preponderancia de la *intentio facti* sobre la *intentio iuris*, y lo expresa en los siguientes términos: "Pensamos que este paso importante dado en 1946 por la legislación argentina tuvo influencia a través de la presencia de GIULIANI FONROUGE en su comisión redactora, en la redacción del Modelo de Código Tributario para Latinoamérica cuyo art. 8º si bien no se refiere al fin de las disposiciones impositivas y a su *significación económica*, como lo hace el art. 11 de la ley 11.683, alude a una *significación acorde con los hechos*, que permite también al intérprete, según resulta del texto del artículo, apartarse de las formas jurídicas adoptadas... cuando surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica"<sup>219</sup>.

Luego de destacar el aporte valioso de JARACH, en el sentido de que la realidad económica opera tanto a favor como en contra del contribuyente, RECHTER y GONZÁLEZ DE RECHTER se mantienen alineados con la posición de MARTÍNEZ<sup>220</sup>.

Por su parte, ASOREY introduce una distinción en el ámbito del principio calificador, puesto que, al referirse a la denominada "teoría de la penetración", la separa del principio de la realidad económica, dentro de

<sup>218</sup> MARTÍNEZ DE SUCRE - CORTI, *Parke-Davis - caso rector*, ED, 49-481.

<sup>219</sup> REIG, *Relaciones de la normativa tributaria con las del derecho común y de la contabilidad*, "Impuestos", LII-A-177.

<sup>220</sup> Ver, en general, RECHTER - GONZÁLEZ DE RECHTER, *Los alcances del principio de realidad económica*, en "Homenaje a los 50 años de *El hecho imponible*".

la cual parece dar cabida a los negocios en fraude de ley. Dice que, "si bien la teoría de la penetración en el derecho fiscal se fundó en las disposiciones de la ley 11.683 mencionadas precedentemente, se trata de dos herramientas interpretativas distintas. La primera constituye un método excepcional de utilización restringida para situaciones específicas, mientras que el método interpretativo de la realidad económica (arts. 11 y 12, ley 11.683) constituye uno de los criterios interpretativos de la ley fiscal que no requiere de situaciones fraudulentas o antijurídicas para su utilización"<sup>221</sup>.

También FERNANDO GARCÍA participa de la tesis del abuso de las formas jurídicas, en tanto considera que, "ante excesos manifiestos, existe una interpretación económica que no importa violación al principio de legalidad, y que consiste en el último análisis en dar a la ley, en su aplicación a las hipótesis concretas, una inteligencia tal que no permita al contribuyente manipular la forma jurídica para lograr un menor pago del tributo"<sup>222</sup>.

A su vez, SANZ DE URQUIZA se adhiere a la tesis de JARACH, señalando que "la elección que efectúe el contribuyente de actos o contratos, diferentes de los que normalmente se utilizan para realizar las operaciones económicas que la ley considera como hecho imponible, no tiene relevancia a los efectos de la aplicación del tributo"<sup>223</sup>.

Para GARCÍA VIZCAÍNO, el intérprete tributario, "sin requerir siquiera la declaración de nulidad o simulación de un acto ante la judicatura, puede prescindir del ropaje jurídico inadecuado y aplicar las normas tributarias a la real situación configurada desde el punto de vista económico, a fin de evitar el abuso en las formas jurídicas como modo de evasión total o parcial, lo cual lleva a la necesaria interpretación de los hechos"<sup>224</sup>.

En su trabajo sobre el tratamiento fiscal de las *opciones*, BAISTROCCHI funda la facultad de calificar según el resultado obtenido, desarrollando el razonamiento de la estructura del art. 2º, que esquematiza de la siguiente manera: "si un contribuyente utiliza: 1) formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrece... para configurar adecuadamente [su] cabal intención económica... 2) se prescindirá, en la consideración del hecho imponible real, de las... estructuras jurídicas inadecuadas, y 3) se considerará la *situación económica real como encuadrada en las formas... que el derecho privado les*

<sup>221</sup> ASOREY, *La doctrina "Parke-Davis" no ha sido restablecida*, LL, 1985-C-982.

<sup>222</sup> GARCÍA, *El denominado principio de la realidad económica en las legislaciones argentina y española*, en Asociación Argentina de Estudios Fiscales, "Doctrina 1994-1998", p. 295.

<sup>223</sup> SANZ DE URQUIZA, *La interpretación*, p. 41.

<sup>224</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, *Derecho tributario*, t. I, p. 184.

aplicaría con independencia de las escogidas por el contribuyente, 4) [siempre que dichas formas sean las] más adecuadas a la intención real de [dicho contribuyente]"<sup>225</sup>.

Finalmente, DÍAZ SIEIRO, partiendo siempre de la inadecuación de las formas entendidas como desnaturalización de la estructura tal como ha sido concebida en el derecho privado, puntualiza que su desestimación "no requiere la presencia en el contribuyente de elemento subjetivo alguno que demuestre su intención de ingresar menos impuestos"<sup>226</sup>.

<sup>225</sup> El tratamiento de instrumentos financieros complejos ha planteado dudas sobre la regla de cómo deben ser considerados fiscalmente. BAISTROCCHI ha planteado, con particular referencia al mercado de opciones, que bajo cierta teoría financiera es posible construir un instrumento que reproduzca, por ejemplo, las características de un bono mediante determinada combinación de acciones y opciones. Dice que "si los bonos (B) tienen una carga impositiva mayor que las acciones (A), un inversor puede reproducir el flujo de fondos de B mediante la combinación de A y ciertas opciones (pagando así, sólo la carga fiscal que originan las acciones)". En consecuencia, dicha teoría, denominada "paridad de los puts and calls" permite el empleo de opciones, con el objetivo de evitar impuestos. Explica que el legislador, o el intérprete, pueden adoptar tres enfoques para determinar cómo deben ser gravados los instrumentos que contienen opciones u otros productos derivados: 1) de la discriminación, 2) de la integración y 3) del tratamiento tributario igual que el del bien subyacente. Según BAISTROCCHI, por aplicación de la calificación autorizada por el art. 2º, derivada del principio de la realidad económica, "los instrumentos financieros complejos debían ser gravados por imperio del principio de integración". Pues, "si la cabal-intención económica del contribuyente -en la terminología del art. 12- es la de adquirir un bono, parece como mínimo artificioso que con tal fin haya construido un complejo portfolio integrado por acciones, opciones de venta y de compra" (*Opciones: sus enfoques en el derecho federal argentino*, "Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Financieros", dic. 2000, p. 37). Para nosotros, se trata de un caso cuya inserción en el negocio indirecto -y susceptible de recalificación- o en las formas admitidas de economía de opción, puede depender de ciertas circunstancias fácticas, como son la asunción de los efectos derivados de la condición de accionista, la cantidad de operaciones, el tiempo que se mantiene el inversor en cada situación, entre otros. En principio, nos parece que si la fungibilidad del resultado puede ser obtenida mediante dos caminos, el legislador debe prever ambos, para no caer en la analogía, a menos que se pruebe la artificialidad del procedimiento seguido para obtener el resultado, que en esta clase de caso vendrá dado por la disonancia entre la causa del negocio, entendida como función jurídica económica inicial y su motivación última denunciada por el empleo ulterior. De todos modos, este caso ha sido resuelto a favor de la teoría de la integración por normas específicas, lo que prueba la eficacia de las normas antielusivas particulares, que sirven para evitar este tipo de discriminaciones. Dice la ley de impuesto a las ganancias, en el art. 45: "Asimismo, cuando un conjunto de transacciones con instrumentos y/o contratos derivados, sea equivalente a otra transacción u operación financiera con un tratamiento establecido en esta ley, a tal conjunto se le aplicarán las normas de las transacciones u operaciones de las que resulte equivalente". Por su parte, el art. 9º del decr. reglamentario de la ley del IVA, dice: "Cuando un conjunto de instrumentos derivados vinculados entre sí, o un elemento componente o varios de ellos de un mismo instrumento denoten que de acuerdo con el principio de la realidad económica, las partes han realizado una transacción o prestación gravada por el impuesto se aplicará las normas previstas en la ley y en este reglamento para esas transacciones".

<sup>226</sup> DÍAZ SIEIRO, *Relato nacional argentino*, en "Congreso IFA", Oslo, 2002.

d) NUESTRA OPINIÓN SOBRE LA POTESTAD CALIFICADORA DEL INTÉRPRETE. El principio calificador contenido en el art. 2º 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 distinga 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 abre un abanico de posibilidades que da cabida, si se acepta la distinción, a las conductas *contra legem e in fraudem legem*. En las primeras, la desestimación de las formas suele ser más fácilmente identificable, debido al mayor desvío causal, mas los problemas aparecen cuando se trata de establecer la transgresión indirecta que se ampara en la legitimidad provisional que, a la conducta, 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- alcanza un resultado económico, que, en el plano fiscal, a diferencia del civil, no es un resultado *prohibido* según la definición tradicional del acto *in fraudem legis*, sino de un resultado liberado total o parcialmente del impuesto<sup>227</sup>. La pregunta que debemos hacernos 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 con que las partes la utilizan, antes que el camino cuya falta de habitualidad sirve para objetivar la conducta desviada.

Hemos visto que la tesis de JARACH sostiene que la ley que crea el hecho imponible, en tanto no depende de la voluntad del contribuyente, se desliga de la intención de éste. De manera que no interesa, para juzgar la forma, indagar en su intimidad psicológica. Intenta así tomar distancia de la teoría del abuso del derecho, a la manera que se impuso, por ejemplo, en el derecho alemán<sup>228</sup>. Para JARACH, la ley no adopta la

<sup>227</sup> Según FALCÓN Y TELLA, "igualmente puede existir fraude a la ley tributaria sin que exista fraude a la ley civil, como por ejemplo si se constituye una sociedad, lo que obviamente no vulnera el ordenamiento privado (ni, en rigor, el tributario), pero sí puede suponer una economía de opción injustificada si con ello se pretende evitar el gravamen de una compraventa o una permuta. Fraude a la ley tributaria y fraude a la ley civil son, pues, figuras que se mueven en órbitas distintas, y que se diferencian porque el fraude a la ley civil supone una vulneración del ordenamiento, mientras que el fraude a la ley tributaria supone simplemente realizar un hecho no gravado por la ley (lo que impide apreciar la existencia de vulneración de norma alguna), pero en circunstancias tales que el ordenamiento considera procedente aplicar el gravamen. De lo expuesto hasta ahora se desprende que el mecanismo del fraude de ley tributaria no constituye un modo de reacción frente a hechos ilícitos, a diferencia del fraude a la ley civil, sino un mecanismo de aplicación del tributo por analogía" (*El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción*, "Técnica Tributaria", nº 31, p. 55 y siguientes).

<sup>228</sup> JARACH, *Estudios*, p. 171 y siguientes.

teoría del abuso de las formas porque ella implica el elemento subjetivo de la intención de evitar el impuesto. Esta consideración resultaría, así, irrelevante, puesto que el nacimiento del impuesto se desentiende de la voluntad del sujeto para anclarse en la situación económica que forma el sustrato del hecho imponible<sup>229</sup>.

De esta posición se desprende, como importante consecuencia, que la calificación jurídica depende del resultado. Sin embargo, no es ésta la tesis con la que hemos de coincidir al considerar el alcance del art. 2º. Porque creemos que, en la redacción seguida por la ley procesal, el abuso de las formas censura la 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 para reconducir el hecho imponible.

Es necesario, entonces, avanzar un paso para sumergirnos en el plano de los negocios indirectos y en fraude de ley. ¿Cómo se objetiva una conducta que, respetuosa de la causa típica del negocio, termina por desnaturalizarlo, 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, bien 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 inadecuación de la forma arroja un indicio. Por ésta 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 fiscal. La dinámica de la conjugación antedicha, entre medios jurídicos dispositivos y fines tributarios imperativos, puede provocar un particular descon-

<sup>229</sup> Observa JARACH que "aplicar el principio de la consideración económica sólo cuando existe el propósito de evasión fiscal, lejos de ser una doctrina más favorable al contribuyente, choca contra el principio constitucional de legalidad, porque significa gravar un hecho que, de por sí, no estaría sometido al impuesto, solamente porque se entiende que existió un propósito de evasión (*Curso superior*, t. I, p. 239). Ciertamente inaceptable resulta esta afirmación para quien considere, como nosotros, que el intérprete no crea nada que no esté implícito en la consideración del legislador, de lo que se desprende que la tarea es de estricta calificación jurídica, y debe ser descartado que el intérprete reconstruya por vía analógica el hecho imponible.

cierto en el derecho tributario cuando se intenta aplicar el principio calificador.

Si toda inadecuación debe ser manifiesta como exigencia de la norma calificadora, se cae en su 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 inadecuación del resultado económico que contradice los fines tutelados por el derecho tributario —que para la mayoría de la doctrina, se identifica con el fraude de ley—, bajo nuestro sistema civil, como hemos visto, también conduce a la figura del abuso del derecho.

Reiteramos, pues, que bajo el precepto del art. 1071, se comprende todo ejercicio irregular del derecho, conducta que puede darse tanto por desairar la causa típica del negocio civil como por violentar la finalidad fiscal. Se desprende de ello, que la extensión del art. 1071 comprende tanto el abuso de derecho como el fraude de ley. Trasladada esta noción al terreno fiscal, la derivación del art. 2º hacia el abandono de los caminos usuales —adecuados— marca una intención de objetivar el uso anormal de la función instrumental del negocio, que puede generalizarse en el abuso de las formas jurídicas. Así, el abuso de las formas jurídicas comprende el fraude de ley, el negocio indirecto, el negocio simulado y el negocio anómalo.

No nos resulta indiferente comprobar que la complejidad de las relaciones económicas y jurídicas del mundo presente, particularmente aquéllas con proyecciones territoriales internacionales en las que convergen dos o más jurisdicciones, pueden desactualizar esta manera de enfocar la cuestión. Así, es posible que exista más de un camino para arribar a un resultado, y todos pueden ser legítimos o no, desde el punto de vista civil y tributario. Su convalidación depende no tanto de la fidelidad a los fines tutelados por el derecho, abstractamente considerados, como de la justificación del recorrido. Esta justificación no se desentiende de las circunstancias que rodean cada caso en particular. Y sólo cuando la divergencia consciente entre medio y fin pueda ser constatada en su vinculación a la intención de eludir el impuesto, podrá aplicar, el intérprete, su mandato calificador. La referencia al fin del derecho o a los intereses tutelados por la norma fiscal no nos pone a resguardo de la observación de que allí cohabitan dos fuerzas de sentido contrario: una, la autonomía de la voluntad para obtener un legítimo ahorro; la otra, la inderogabilidad de la ley tributaria por la misma autonomía de la voluntad.

Repárese que la suma de inconvenientes computa que estamos operando sobre un material que traslada, al derecho tributario, categorías

que no poseen una definición unívoca en el propio derecho civil que las ha originado, y que arrastran viejas disputas, no del todo resueltas en esta rama del derecho, como sucede, por ejemplo, con la noción de causa de los negocios jurídicos.

No obstante, las dificultades para establecer las diferencias pueden perder interés si se comparte la idea de que todas ellas caen bajo la recalificación que autoriza el art. 2°. Este artículo habiendo querido fijar el principio de la prevalencia del contenido sobre la apariencia formal que no lo respeta, introdujo un estándar tendiente a objetivar la intención del contribuyente, como es el abandono de los caminos normales previstos por el derecho para la obtención de un determinado resultado económico. Como lo acabamos de decir, aunque aparezcan fundidos —o confundidos— en la norma, conviven en ella, el principio y la prueba de su acreditación, pues no otra cosa que esto último parece indicar el legislador al considerar el uso desviado de formas y estructuras jurídicas. Mas esta prueba, que en el caso de la simulación es más fácil de objetivar por el desajuste notorio del propio negocio con su causa típica, se subjetiviza en el negocio indirecto y en el fraude a la ley. Porque aquí la correspondencia que se altera no es tanto la de la forma y el contenido del propio negocio, sino la congruencia del medio instrumental con el fin tutelado por el derecho tributario.

De ello se extrae, como conclusión, que no puede prescindir, el intérprete, de los datos que posibilitan llevar al particular a elegir un camino menos usual para la obtención de un resultado económico. Y la posibilidad de recharacterizarlo a los fines impositivos dependerá de si la divergencia se funda en el mero interés de eludir el impuesto o si existen otros elementos, ajenos al fiscal, que concurran a validarla. El propósito del particular no es, pues, irrelevante en las conductas en fraude de ley, porque sirve, precisamente, para determinar su presencia.

En última instancia, frente al caso concreto, será el juez quien ponderará el conjunto de circunstancias precedentes, concomitantes y posteriores, con valor probatorio sobre el *animus* que sirve para denunciar la divergencia querida entre el móvil determinante del negocio y su causa típica. ¿Cuáles son los datos que deberían computarse? A título de ejemplo, la calificación de la conducta en fraude de ley o su admisión como economía de opción dependerá de la respuesta a preguntas como las siguientes:

- 1) ¿La elección de determinada forma fue guiada con el único propósito de evitar el pago del impuesto?
- 2) ¿La elección resulta ajena a la producción de efectos en el resto de las relaciones jurídicas que establezca el particular?
- 3) ¿Asume el particular la plenitud de esos efectos jurídicos?
- 4) ¿Existe perdurabilidad en la forma asumida, o el esquema será abandonado una vez lograda la huida del impuesto?

5) Las estructuras empleadas ¿son típicas o atípicas?

6) ¿Existen otros órganos del Estado encargados de verificar la adecuación de la forma elegida con su causa típica? (p.ej., Comisión Nacional de Valores, Instituto Nacional de Propiedad Industrial, autoridades regulatorias).

7) ¿Son justificadas las formas empleadas mediante el acto o conjunto de actos coligados, porque agregan algún valor para las partes intervinientes en el contrato? (p.ej., una mayor garantía de cumplimiento).

8) ¿Existen condiciones económicas generales, comerciales o de mercado, ajenas a las tributarias, que pueden haber influido en la elección de una vía en lugar de la otra?

9) ¿La forma elegida obedece a prácticas empleadas en cierto tipo de operaciones comerciales o sector de actividades, o a estándares internacionales?

10) ¿Puede la intermediación de personas, entidades financieras en particular, ser explicada por una función independiente, que agregue valor a la transacción?

11) ¿Existe en el resultado económico alcanzado un ahorro de impuesto definitivo o, mejor expresado, el ahorro puede depender de otras variables ajenas al contribuyente?

12) ¿La evitación del impuesto computa, además del directamente considerado, cualquier otra clase de costo fiscal asociado, de manera que contemple la ecuación total para el fisco?

13) En la consideración de esa ecuación fiscal de incidencia, ¿tiene relevancia que el impuesto se desplace de un sujeto a otro?

14) ¿Se considera que la conducta ha sido guiada por el interés individual de una empresa, o se computa el interés del conjunto económico al que ella pertenece?

15) ¿El amparo que brinda una norma de cobertura está dado por normas locales o internacionales, o por ambas?

16) ¿Cuál es el nivel de acatamiento del país a las normas internacionales que pueden amparar una conducta en fraude de ley o simulada? (p.ej., convenios internacionales, cláusulas de reciprocidad, normas emanadas de otras jurisdicciones).

17) ¿Se considera la clase de impuestos según la construcción técnica del hecho imponible o se atiende sólo a su propósito, o efecto económico sobresaliente?

En definitiva, por lo tanto, después de haber examinado el límite externo de la norma por remisión de los móviles del comportamiento, puede apreciarse el arco de conductas comprendidas en el principio calificador. En los extremos de la conducta del contribuyente, están la *economía de opción* y la *evasión*. La economía de opción se traduce en un ahorro fiscal legítimo, que evita el hecho imponible mediante la

que no poseen una definición unívoca en el propio derecho civil que las ha originado, y que arrastran viejas disputas, no del todo resueltas en esta rama del derecho, como sucede, por ejemplo, con la noción de causa de los negocios jurídicos.

No obstante, las dificultades para establecer las diferencias pueden perder interés si se comparte la idea de que todas ellas caen bajo la recalificación que autoriza el art. 2º. Este artículo habiendo querido fijar el principio de la prevalencia del contenido sobre la apariencia formal que no lo respeta, introdujo un estándar tendiente a objetivar la intención del contribuyente, como es el abandono de los caminos normales previstos por el derecho para la obtención de un determinado resultado económico. Como lo acabamos de decir, aunque aparezcan fundidos —o confundidos— en la norma, conviven en ella, el principio y la prueba de su acreditación, pues no otra cosa que esto último parece indicar el legislador al considerar el uso desviado de formas y estructuras jurídicas. Mas esta prueba, que en el caso de la simulación es más fácil de objetivar por el desajuste notorio del propio negocio con su causa típica, se subjetiviza en el negocio indirecto y en el fraude a la ley. Porque aquí la correspondencia que se altera no es tanto la de la forma y el contenido del propio negocio, sino la congruencia del medio instrumental con el fin tutelado por el derecho tributario.

De ello se extrae, como conclusión, que no puede prescindir, el intérprete, de los datos que posibilitan llevar al particular a elegir un camino menos usual para la obtención de un resultado económico. Y la posibilidad de recaracterizarlo a los fines impositivos dependerá de si la divergencia se funda en el mero interés de eludir el impuesto o si existen otros elementos, ajenos al fiscal, que concurran a validarla. El propósito del particular no es, pues, irrelevante en las conductas en fraude de ley, porque sirve, precisamente, para determinar su presencia.

En última instancia, frente al caso concreto, será el juez quien ponderará el conjunto de circunstancias precedentes, concomitantes y posteriores, con valor probatorio sobre el *animus* que sirve para denunciar la divergencia querida entre el móvil determinante del negocio y su causa típica. ¿Cuáles son los datos que deberían computarse? A título de ejemplo, la calificación de la conducta en fraude de ley o su admisión como economía de opción dependerá de la respuesta a preguntas como las siguientes:

- 1) ¿La elección de determinada forma fue guiada con el único propósito de evitar el pago del impuesto?
- 2) ¿La elección resulta ajena a la producción de efectos en el resto de las relaciones jurídicas que establezca el particular?
- 3) ¿Asume el particular la plenitud de esos efectos jurídicos?
- 4) ¿Existe perdurabilidad en la forma asumida, o el esquema será abandonado una vez lograda la huida del impuesto?

5) Las estructuras empleadas ¿son típicas o atípicas?

6) ¿Existen otros órganos del Estado encargados de verificar la adecuación de la forma elegida con su causa típica? (p.ej., Comisión Nacional de Valores, Instituto Nacional de Propiedad Industrial, autoridades regulatorias).

7) ¿Son justificadas las formas empleadas mediante el acto o conjunto de actos coligados, porque agregan algún valor para las partes intervinientes en el contrato? (p.ej., una mayor garantía de cumplimiento).

8) ¿Existen condiciones económicas generales, comerciales o de mercado, ajenas a las tributarias, que pueden haber influido en la elección de una vía en lugar de la otra?

9) ¿La forma elegida obedece a prácticas empleadas en cierto tipo de operaciones comerciales o sector de actividades, o a estándares internacionales?

10) ¿Puede la intermediación de personas, entidades financieras en particular, ser explicada por una función independiente, que agregue valor a la transacción?

11) ¿Existe en el resultado económico alcanzado un ahorro de impuesto definitivo o, mejor expresado, el ahorro puede depender de otras variables ajenas al contribuyente?

12) ¿La evitación del impuesto computa, además del directamente considerado, cualquier otra clase de costo fiscal asociado, de manera que contemple la ecuación total para el fisco?

13) En la consideración de esa ecuación fiscal de incidencia, ¿tiene relevancia que el impuesto se desplace de un sujeto a otro?

14) ¿Se considera que la conducta ha sido guiada por el interés individual de una empresa, o se computa el interés del conjunto económico al que ella pertenece?

15) ¿El amparo que brinda una norma de cobertura está dado por normas locales o internacionales, o por ambas?

16) ¿Cuál es el nivel de acatamiento del país a las normas internacionales que pueden amparar una conducta en fraude de ley o simulada? (p.ej., convenios internacionales, cláusulas de reciprocidad, normas emanadas de otras jurisdicciones).

17) ¿Se considera la clase de impuestos según la construcción técnica del hecho imponible o se atiende sólo a su propósito, o efecto económico sobresaliente?

En definitiva, por lo tanto, después de haber examinado el límite externo de la norma por remisión de los móviles del comportamiento, puede apreciarse el arco de conductas comprendidas en el principio calificador. En los extremos de la conducta del contribuyente, están la *economía de opción* y la *evasión*. La economía de opción se traduce en un ahorro fiscal legítimo, que evita el hecho imponible mediante la

utilización de alternativas normales brindadas por el ordenamiento jurídico. Podría agregarse un nuevo elemento, y es que la conducta adoptada por el contribuyente se supone conocida y consentida por el propio Estado, que compensará, por otra vía —normalmente extrafiscal—, el sacrificio que representa la opción. Este elemento no constituye, empero, una condición necesaria. Por su parte, en la evasión fiscal está claro que existe una violación frontal del ordenamiento jurídico, realizada mediante una conducta dolosa tendiente a ocultar o a desnaturalizar la obligación tributaria.

Entre estos dos extremos, aparece una gama de comportamientos. Cercana a la defraudación, o directamente incluida en ella, se encuentra la *simulación absoluta*, que es una discordancia consciente entre una voluntad aparente que se declara y una voluntad real que permanece oculta. Pero también, la simulación tiene un enlace con el fraude de ley cuando existe un negocio distinto del realmente realizado (simulación relativa), o se puede ejercer la simulación sobre algunos de los elementos de la relación jurídica (sujeto, precio, lugar) que hacen emerger aspectos del negocio *disimulado* constitutivo, no ya de un fraude de ley, sino de un fraude penal tributario (defraudación fiscal, o evasión, en nuestro lenguaje legal). La simulación oculta la relación jurídica auténtica, que es a la que alcanza la calificación, pero esta reposición poco o nada tiene que ver con la realidad económica sino, antes bien, se reitera, con otra relación jurídica, o con ninguna, que se pretendió sustituir o recrear a la vista del fisco.

Finalmente, se arriba a los negocios indirectos y en fraude de ley, en los que el intérprete puede y debe, ante todo, indagar sobre su motivación. Es así puesto que la presencia de una norma que les otorga legitimidad aparente requiere que exista, para descalificar la presencia, la aprehensión de los móviles de la conducta, que la arrastran hacia la ilicitud final.

No es necesario reiterar la dificultad que ofrece la objetivación de los designios o de las intenciones que permanecen en la intimidad de quienes concurren a otorgar un acto jurídico. Estas dificultades, empero, no nos relevan de establecer la distancia con su causa típica, y de la mayor o menor distancia entre aquellos designios o intenciones con esta última surgirán, al menos en el plano teórico, las diferencias entre las categorías del negocio en fraude de ley, del indirecto, del anómalo y del simulado<sup>230</sup>. Somos conscientes de que recorreremos aguas peligrosas,

<sup>230</sup> GONZÁLEZ GARCÍA dice que "llegamos así a la conclusión de que los hechos objeto de calificación son fundamentalmente tres: 1) el fraude a la ley, que esencialmente consiste en esquivar el hecho imponible más gravoso o indeseable (norma defraudada), que naturalmente contemplaba la operación realizada, sirviéndose de normas inadecuadas, pero más beneficiosas, para obtener los fines descados (norma de cobertura); 2) el negocio indirecto, donde se quiere el negocio con todas sus consecuencias, pero para obtener

por su turbulencia y por su profundidad, como bien lo grafica esta reflexión: "Sigo pensando que las diferencias conceptuales entre fraude a la ley, negocio indirecto y simulación relativa existen. Son más o menos difíciles y escurridizas, pero teóricamente existen. El problema estriba en llevar con claridad esas distinciones a los casos concretos, porque rara vez esas figuras se presentan aisladas, puras y en forma singular; más bien se entremezclan, cruzan y yuxtaponen, apareciendo además bajo una fachada de legalidad, que hace muy difícil la labor esclarecedora de intérpretes, Administración y jueces. Adicionalmente el problema se complica aún más, porque de unas distinciones muchas veces sutiles derivan consecuencias graves"<sup>231</sup>.

Para matizar la aridez del tema, narraremos un cuento, que también la expone. La historia no es original, aunque sí, nueva. Dice así: "El viejo profesor de derecho tributario, finalmente dejó este mundo. Debido a algunos desvíos de su conducta, por cierto ajenos a la dogmática tributaria, Dios y el Diablo discutían sobre dónde iba a morar por siempre. Finalmente, de común acuerdo, decidieron dirimir la cuestión tomándole un examen, que consistiría en responder una única pregunta. Si la contestaba correctamente, iría al Cielo.

El Diablo, ansioso, reivindicó su derecho a formular la pregunta. —Usted hace la pregunta, yo elijo el tribunal examinador —concedió Dios. El examen se desarrolló en el Salón Rojo —probablemente a sugerencia del Diablo—, de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, aquella que el profesor tanto había transitado en vida. En su presencia, el Diablo, con malicia, le espetó su pregunta: —Distinga a través de ejemplos las diferencias existentes entre abuso de derecho, fraude de ley tributaria, negocio indirecto y simulación relativa—. Saboreando un triunfo anticipado, miró a Dios con arrogancia.

Dios, sin inmutarse, miró con indulgencia al viejo profesor y dijo: Designo como tribunal examinador a los doctores GIULIANI FONROUGE, JARACH y MARTÍNEZ.

El profesor fue al Cielo".

c) *TRES CUESTIONES ADICIONALES*. Vinculadas a las distinciones precedentes, formularemos tres cuestiones significativas para el equilibrio que deben alcanzar los valores e intereses de los contribuyentes y el fisco, que merecen ser tutelados.

La primera se refiere a la imposibilidad de considerar abuso de formas jurídicas cuando la elección de un camino implica, para el contribuyente, un cambio preestablecido normativamente, en su condición jurídi-

fines incongruentes con su causa típica, y 3) la simulación, consistente en crear un negocio aparente, que encubre el realmente querido por las partes" (*El fraude a la ley tributaria*, p. 31).

<sup>231</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, *El fraude a la ley tributaria*, p. 143.

ca. Esta modificación provoca consecuencias que, aunque ajenas al ámbito fiscal, son asumidas, en su plenitud, por el agente económico. Nos hallamos, particularmente, en el ámbito de los regímenes jurídicos típicos, donde la consecuencia secundaria, que se concreta en el menor impuesto, obedece, antes que a la evitación deliberada de la ley fiscal, a su imprevisión o falta de neutralidad. En todo caso, no corresponde atribuir al sujeto la intención *in fraudem legis* ni la consiguiente extensión del hecho imponible.

La segunda se vincula a quién debe probar abuso de formas jurídicas. En este caso, se sigue el principio general de nuestro sistema procesal, que indica que, siendo el fisco quien impugna, debería recaer sobre éste la acreditación de la falta de sinceridad del contribuyente. No es imprescindible —no podría serle exigida— una prueba cabal y categórica, pero la identificación de otra vía directa para la obtención del resultado puede constituir un arma eficaz para revertir, en el contribuyente, la carga de explicar la existencia de un móvil determinante, ajeno a la evitación del impuesto.

La tercera intenta responder al interrogante que plantea la invocación a favor del contribuyente del negocio simulado. ¿Puede el contribuyente invocar el negocio simulado en su favor?

En nuestro medio se acepta que el principio de la realidad económica se haga valer en beneficio del contribuyente. Esta noción es clara cuando se trata de la interpretación de la norma jurídica. Pero, ¿qué sucede, en cambio, con la recalificación jurídica? La respuesta es positiva cuando la recalificación está impuesta por los efectos jurídicos de los actos y negocios jurídicos. Resta considerar, aún, una última cuestión, que es definir si en el negocio simulado, el contribuyente puede invocar la existencia del negocio real, para extraer de él un trato fiscal más beneficioso, en aquellos casos en que obviamente la simulación obedeció a razones extrafiscales. El relato general del Congreso de la IFA, reunido en Oslo (2002), da cuenta de las dificultades y disparidades de enfoques y tratamientos propios de la diversidad de los sistemas jurídicos de cada país. Una causa de la India resulta ilustrativa: una empresa transfirió uno de sus ómnibus a un accionista; sin embargo, el permiso que permitía conducir y operar el ómnibus no podía serle transferido; pese a ello, el accionista tuvo a su cargo la operación del ómnibus y cobraba los impuestos a los pasajeros que luego abonaba a la sociedad, y la sociedad, a su vez, entregaba dicho dinero al gobierno. La sociedad fue gravada, pero invocó a su favor la teoría de la sustancia sobre la forma y ganó el juicio<sup>232</sup>.

<sup>232</sup> Sobre esta materia, los informes nacionales que han tratado el tema varían ampliamente en cuanto a la solución por adoptar. El relator austríaco encuentra obvio que un contribuyente pueda invocar el carácter simulado de una operación. Los tribunales de

En línea con lo anterior, en nuestra opinión, también en la simulación absoluta o relativa debería existir una calificación jurídica de la cual, eventualmente, puede derivarse un trato fiscal más beneficioso para el contribuyente.

§ 77. **CONCLUSIONES SOBRE EL PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONÓMICA Y CALIFICACIÓN JURÍDICA.** — En nuestra opinión, la fórmula normativa empleada por el legislador argentino mediante la regla compleja que configuran los arts. 1° y 2° de la ley 11.683, produce las siguientes conclusiones:

a) No excluye ni tiene preeminencia sobre los demás métodos de interpretación general de las normas.

b) Se integra al fin de la ley tributaria, en tanto como directriz manda prestar atención a las relaciones económicas que sirven de sustento a la relación jurídico-tributaria, aspiración de contenido sustancial, que no difiere de una observación también aplicable a otras relaciones jurídicas.

c) La realidad económica será atendida en tanto aparezca incorporada a la juridicidad del hecho imponible.

d) Si los actos jurídicos son legítimos para el derecho privado, porque han respetado su causa típica y generado el conjunto de consecuencias previstas por el ordenamiento jurídico, sin desviarse de la finalidad atribuida por la ley tributaria, no hay elusión del hecho imponible, ni extensión de sus efectos fiscales.

e) El abuso de las formas jurídicas, exteriorizado por el desvío de los medios instrumentales naturales, autoriza la recalificación de los otros negocios jurídicos, derivados del desajuste entre medios y fines.

f) Si hay discordancia consciente 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 consagrados por la ley fiscal, existe uso inadecuado, y quedará abierta la posibilidad de recalificar los hechos bajo el mandato del art. 2°, que comprende los casos de simulación absoluta y relativa, el fraude de ley tributaria, el negocio indirecto y las formas anómalas.

§ 78. **EFICACIA DE LAS NORMAS SOBRE INTERPRETACIÓN Y CALIFICACIÓN JURÍDICA.** — La incorporación al texto legal de un método interpretativo

Bélgica han llegado a la misma conclusión y el relator correspondiente defiende la decisión sobre la base del principio de que los impuestos deben basarse en la realidad jurídica. En Corea y en México, las cortes supremas de dichos países han llegado a la idéntica conclusión y lo mismo parece suceder en Luxemburgo. El relator de Suiza tiene dudas, mientras que el de Francia, Italia, Reino Unido y Finlandia son negativos en cuanto a que los contribuyentes tengan dicho derecho.

lleva a plantear el problema de su eficacia. Algunos autores, como JARACH, piensan que no le está vedado, al legislador, establecer principios de interpretación. Y así como establece normas para definir los hechos imposables, bien puede haber tenido la intención de restringir el campo de aplicación a los casos especialmente indicados, por sus características, en el texto legal. Se desprendería de esta obligatoriedad la invalidez de las decisiones que se apartan o no aplican adecuadamente los principios de interpretación establecidos en la ley<sup>233</sup>. Por nuestra parte, consideramos que la indicación normativa a un método de interpretación genérico es ineficaz. Resulta así dado que no se puede extender o restringir la labor del intérprete afectado a aplicar la ley al caso concreto con orientaciones que se suman a la regla no escrita, pero por todos sobreentendida, de que, en materia de interpretación, se consideran todos los métodos sin otra prevalencia que el que indiquen las circunstancias de cada caso. Por lo demás, en el caso particular de la realidad económica, la identificación de este principio con el fin o propósito de la ley vuelve a la supuesta obligatoriedad carente de sentido práctico. En consecuencia, toda interpretación legítima siempre cae dentro del fin de la norma<sup>234</sup>.

El mismo planteo sobre la eficacia de normas generales para la interpretación se traslada a la conveniencia o no de establecer normas generales acerca de la calificación. Es decir, si resulta efectiva una cláusula general contra la elusión tributaria. En nuestra opinión, antes que ello sería preferible que la legislación se dirija a encauzar situaciones individuales mediante presunciones o presupuestos subrogatorios, que son medios menos rimbombantes, pero seguramente más eficaces para combatir la elusión<sup>235</sup>.

<sup>233</sup> JARACH, *La hermenéutica en el derecho tributario*, "La Información", LXIII-775, y *Estudios*, p. 156.

<sup>234</sup> Se nos ocurre, de todas maneras, adecuada la reflexión de GARCÍA NOVOA, en el sentido de que "tales cláusulas generales no deben ser objeto, a nuestro juicio, de un enjuiciamiento en abstracto. La valoración de las mismas dependerá de su régimen singular, y sobre todo de aspectos cruciales de ese régimen, como son la concreción de su presupuesto de hecho, las garantías procedimentales del particular, el respeto a los principios constitucionales en materia de tributación, su adecuación a las reglas de proporcionalidad" (*Le clause come misura per combattere l'elusione fiscale: l'articolo 24 della legge tributaria generale spagnola*, "Diritto e Pratica Tributaria Internazionale", vol. II, 2002, p. 456 a 478).

<sup>235</sup> Sobre la conveniencia o no de cláusulas generales, la doctrina no mantiene una posición uniforme. En Italia, que carece de una cláusula general antielusiva, COSCIANI y UCKMAR se han pronunciado en contra por considerar a este tipo de cláusulas una fuente de conflicto antes que de soluciones, en particular, refiriéndose a la arbitrariedad o incertidumbre que puede traer aparejada la acción del fisco poco propenso a discernir entre elusión (fraude de ley) y ahorro fiscal legítimo (economía de opción). MORELLO, en cambio, considera que una cláusula de este tipo actúa disciplinando a los contribuyentes que se autorrestringen en sus esquemas fiscales, supera la dispersión de cláusulas antielusivas y

En el otro extremo de la eficacia se encuentran las normas destinadas a establecer consecuencias concretas de determinados actos o situaciones, cuyo tratamiento tributario sería, en principio, diferente, de no mediar dicha consecuencia legalmente impuesta. Estas normas particulares nacen como fruto de la necesidad de que el propósito de la ley no resulte burlado por la conducta del contribuyente que aprovecha la vaguedad de los textos genéricos. Se utilizan preceptos individuales, precisamente por la insuficiencia o ineficacia de las reglas generales tendientes a plasmar criterios de interpretación y de aplicación. Contraargumenta, empero, CASADO OLLERO que "la técnica de las normas específicas antielusión, frecuente en los últimos años, por sí sola no se muestra capaz de combatir el fraude fiscal sino que, contrariamente, da lugar a un proceso de retroalimentación en el que a cada acción represiva del legislador se reacciona con otra para eludir la norma antielusiva (P. PISTONE), hasta complicar de manera inverosímil la normativa tributaria, aumentando —de igual forma— la conflictividad en su aplicación y mermando otro tanto la certeza y seguridad jurídica (el saber a qué atenerse) del contribuyente ante el entero sistema fiscal. La orientación de la legislación tributaria conforme al modelo fenoménico de reconducir los procesos de la economía real a golpe de específicas previsiones normativas, desemboca paradójicamente en un fenómeno de *paralysis by analysis* (G. TREMONTI) propio de aquellos sistemas jurídicos que ganan en extensión todo lo que pierden en operatividad"<sup>236</sup>.

Pero llegados a esta conclusión y convencidos de que la elusión debe ser combatida, la experiencia demuestra distintas formas de reacción, que por la variedad de enfoques y alcance dejan entrever lo delicado del problema.

compromete a la Administración a una adecuada motivación de sus actos (ROSEMBUS, *El fraude de ley*, p. 102). GALLO considera que la ausencia de la cláusula general coloca al fisco en una posición vulnerable. (*Elusione senza rischio: il fisco indifeso di fronte ad un fenomeno tutto italiano*, "Diritto e Pratica Tributaria Internazionale", 1991-259). PISTONE ha estudiado en profundidad los resultados del empleo de la norma general antielusiva, principalmente en Alemania. Con referencia al derecho italiano, señala que una cláusula de este tipo no debería ser apriorísticamente rechazada a partir de las consideraciones en abstracto de los efectos que pudiera tener sobre los contribuyentes. Antes bien, cree en la utilidad de una cláusula de este tipo, aunque, lo destaca, debería insertarse una vez que el sistema tributario haya completado un proceso de simplificación y transparencia, y con la advertencia de preservar el equilibrio entre la eficiencia de la administración financiera y las garantías fundamentales de los contribuyentes (*Abuso del diritto*, p. 235). Sobre las posiciones doctrinales actuales referidas a la aprobación o rechazo de la cláusula general antielusiva, ver GARCÍA NOVOA, *Le clause come misura per combattere l'elusione fiscale: l'articolo 24 della legge tributaria generale spagnola*, "Diritto e Pratica Tributaria Internazionale", vol. II, 2002, p. 456 a 478.

<sup>236</sup> CASADO OLLERO, *La recalificación administrativa como mecanismo de reacción frente a la elusión tributaria y al fraude de ley: posibilidades y límites*, "Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Financieros", dic. 2000, p. 69.

Constituye todavía un debate abierto el hecho de si la elusión debe de ser combatida mediante una norma general antielusiva o si dicha norma debe ser construida jurisprudencialmente. En realidad, no interesa tanto el medio elegido como la asunción de las consecuencias. Esto es así, pues en el núcleo del debate se encuentra, como siempre en estos temas, la tensión entre la restricción a la libertad individual de elegir formas con menos gravamen, o sin él, y la necesidad de incorporar, al erario, toda la capacidad contributiva que ha sido tenida en cuenta por el legislador, aunque haya sido ineficaz en el intento de consagrarla expresamente. Y así como todos los países reconocen que las partes no están obligadas a seguir en la conducción de sus negocios —como dijo la Corte Suprema estadounidense— la fórmula más rentable para el Tesoro, casi todos están dispuestos a desconocer esta consecuencia si ella deriva de la utilización de una forma que ha sido motivada exclusivamente en el propósito de evitar el impuesto, y no siempre se le agrega la condición, importante, de que dicha forma debe revestir algún grado de anomalía.

No es discutible el derecho del Estado de reaccionar contra los quiebres de la ley, aun contra los indirectos, pero para ello, en principio, debería determinarse que, efectivamente, se está quebrando la ley y que el resultado alcanzado por el contribuyente no forma parte de la esfera autorizada por el legislador. Como en la apreciación de estas cuestiones se encuentran en juego, por un lado, el derecho del Estado a recaudar de manera igualitaria y, por el otro, las garantías que protegen los derechos del contribuyente (legalidad, certeza, seguridad jurídica, no confiscatoriedad, etc.), se discute, en distintos ámbitos, acerca de cuál es el remedio más eficaz para combatir la elusión tributaria, que como desvalor merece ser eliminada, y cuál es la fuente de la que extraer la regla (la norma o la jurisprudencia).

Está controvertida, por lo tanto, la conveniencia o efectividad de introducir reglas generales antielusivas, del tipo de la contemplada en nuestro art. 2º de la ley de procedimiento tributario, o si es preferible, para evitar la discrecionalidad del intérprete, singularizar la regla en normas específicas que atiendan a situaciones determinadas, creando, por medio de presunciones, la concreción del resultado que el contribuyente pretendió eludir<sup>237</sup>.

En todos los países se han planteado similares preocupaciones, pero los enfoques sobre la manera de cómo resolverlos suele ser diferente, y la diferencia comienza desde la misma terminología, que se utiliza sin sentido unívoco. La cuestión ha sido tratada en el Congreso de la *Inter-*

<sup>237</sup> Constituyen ejemplos de cláusulas antielusivas particulares: el art. 26 del impuesto sobre los bienes personales; el art. 9º del reglamento de la ley de IVA, y el art. 45, inc. j, de la ley del impuesto a las ganancias.

*national Fiscal Association* (IFA), celebrado en Oslo, en 2002<sup>238</sup>. El relato general, elaborado por ZIMMEL, concluye que:

“1) Los conceptos de forma y sustancia en la ley tributaria en general, y en las normas antielusión en particular, varían en forma importante entre un país y otro en cuanto al abordaje que de estos conceptos se hace y en cuanto a la preparación de dichos países para dejar prevalecer la sustancia por sobre la forma; 2) algunos países todavía confían en el criterio del engaño-simulación. En otros países se han desarrollado criterios jurisprudenciales, mientras que en otros se ha dictado legislación específica al respecto; 3) las formas de interpretación de la ley varían sustancialmente; desde una interpretación estricta, casi literal, a concepciones donde prima la intención negocial; 4) dentro de los países en los que rige el *common law*, los tribunales de los Estados Unidos han desarrollado doctrinas judiciales suficientemente abarcativas en cuanto a la evitación de impuestos, mientras que los tribunales de Australia y Canadá se cuentan entre los más estrictos; 5) entre los países de derecho codificado, Bélgica y quizás Italia, se aplica una aproximación estricta al principio; 6) de todas maneras, en lo que concierne a las soluciones prácticas de la cuestión, no existen diferencias tan grandes entre ambos enfoques. Esto se debe al dictado de normas de antielusión generales y especiales en muchos países a lo largo de las últimas dos décadas, y en que aquellos países que utilizan únicamente el concepto de simulación-engaño en el campo de la sustancia y forma, tienden a utilizar un concepto amplio de engaño-simulación, por ejemplo por medio de la actividad probatoria. En algunos países, es posible encontrar también un mayor desarrollo tendiente a una interpretación menos estricta, adecuada a la voluntad negocial”.

Es destacable que, luego de analizar la situación de veintisiete países, el relator general concluye en su informe que los dos extremos en la aplicación de criterios para aliviar la tensión entre forma y contenido (reglas de antielusión general) pueden ser representados por Bélgica y por la Argentina. Se dice que Bélgica es el país que mayor apego demuestra a la construcción del derecho privado en la interpretación de la ley impositiva, mientras que “en la Argentina prima una considerable libertad en la creación de conceptos legales y en la interpretación de la ley con fundamento en la sustancia económica”<sup>239</sup>.

<sup>238</sup> Con anterioridad, la IFA trató aspectos referidos a la interpretación y aplicación de la ley tributaria, en su conexión particular con la posible dicotomía entre forma y contenido. En términos generales, lo hizo por primera vez en el Congreso de Londres, de 1965. En el Congreso de Venecia de 1983, la ponencia general estuvo a cargo de UCKMAR, siendo presentada la ponencia de nuestro país por GONZÁLEZ DE RECHTER.

<sup>239</sup> Probablemente se puede discrepar con esta conclusión desde el alcance teórico que cabe asignarle al principio consagrado en la ley de procedimientos tributarios, pero lo cierto es que la existencia de la fórmula, su defectuosa redacción y lo errático de los crite-

Una norma general antielusiva puede deslizar a la Administración fiscal, a restringir esa libertad, aun la ejercida sin violencia sobre fin alguno. La construcción jurisprudencial ofrece un tránsito más seguro, pero más lento, como lo evidencian los países de tradición anglosajona. En esta última, los criterios antielusivos, aunque giren alrededor de la misma lógica, no se expresan de manera común. Pueden citarse, entre ellos: a) la *sustancia sobre la forma*; b) el *propósito de negocios*; c) el de la *realidad económica*, y d) el de los *actos jurídicos vinculados*.

Aunque la idoneidad de las cláusulas antielusivas genéricas esté en tela de juicio, sea por la razón antedicha o sea por su eficacia, existe una tendencia a incorporarlas al ordenamiento legal. El Informe General de Oslo señala las siguientes tendencias: a) sólo algunos países parecen no contar con normas de origen legislativo o jurisprudencial sobre elusión impositiva en general. Colombia, Japón y México integran este grupo. Lo mismo resulta aplicable para el caso de Bélgica, hasta 1993; Canadá, hasta 1988, e Italia, hasta 1990; b) muchos países han sancionado normas de origen legislativo sobre elusión impositiva en general (algunas veces se denominan "normas generales antielusión impositiva"; en inglés, *General Anti-Avoidance Rule*); entre ellos, la Argentina, Austria, Bélgica, Canadá, Finlandia, Francia (parcialmente), Alemania, Hungría, Italia, Corea, Luxemburgo, los Países Bajos, Nueva Zelanda, España y Suecia, y c) entre los países con normas de origen jurisprudencial sobre elusión impositiva en general, cabe mencionar a Dinamarca, Francia (parcialmente), India, Noruega, Suiza, el Reino Unido y los Estados Unidos de América.

La conclusión del relator general es que, en la actualidad, la solución más común consiste en la sanción de normas antielusión impositiva de origen legislativo general. Debe mencionarse que la introducción de una norma escrita ha sido discutida, al menos, en Noruega, el Reino Unido y en los Estados Unidos. Por lo tanto, puede concluirse que hay una tendencia, significativamente creciente, dirigida a la sanción de normas de origen legislativo.

También nosotros nos preguntamos acerca de la necesidad de la cláusula general antievasión. La respuesta no puede prescindir, ni eludir, la referencia a nuestra ley 11.683, y puede que esté condicionada por la experiencia en su aplicación. A este respecto, tenemos una posición bastante radical. Así como en algún momento dijimos que sobra la directriz interpretativa del art. 1º, también podría suprimirse el art. 2º. Ningún orden se alteraría —salvo el numérico— si la ley empezara directamente en el art. 3º. Nada se perdería, porque nada impide que desarrolle la construcción alrededor de los principios de la teoría jurídica y

ríos jurisprudenciales, en particular, el transmitido por nuestro alto tribunal nos objetiva en esa posición, aunque no nos guste.

del derecho tributario. Tampoco deberían sobrestimarse las posibilidades de la elusión fiscal si se considerara que, en un sistema fiscal bien diseñado, no deberían ser tantos los resquicios por los que se filtren conductas en fraude de ley, máxime cuando el legislador cuenta con la posibilidad de prever las situaciones especiales, o más notorias, mediante normas que corrijan la singularidad del caso. Esta clase de previsión resuelve, con eficacia, potenciales conflictos y ejerce menos tensión en la seguridad jurídica.

§ 79. EL CRITERIO DE LA REALIDAD ECONÓMICA Y EL PRINCIPIO DE CALIFICACIÓN JURÍDICA EN LA JURISPRUDENCIA. — La jurisprudencia sobre el principio de realidad económica demuestra que ha sido invocado —con diversos alcances— con especial referencia a determinados problemas. Los agrupamos a continuación, sin pretender otro objetivo que el de exponer, con algún orden, las líneas directrices que se han trazado en los temas más frecuentes.

Al definir el repertorio de fallos que ilustran el alcance del principio de la realidad económica, hemos elegido aquellos dictados por el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) y por la Corte Suprema de Justicia. La elección puede ser tildada de parcial, pero no es arbitraria, dado que el primero por su especialización, y la segunda por su autoridad, exhiben una producción suficientemente demostrativa del estado actual de la jurisprudencia sobre estas cuestiones<sup>240</sup>.

a) LA APLICACIÓN DEL CRITERIO DE REALIDAD ECONÓMICA POR EL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN. Una evaluación sobre la aplicación del citado método indica que, con buen criterio, el TFN ha utilizado con prudencia las posibilidades de una norma concebida para situaciones excepcionales.

No cabe duda de que la esfera aplicativa del derecho ha mostrado un tribunal inclinado a reivindicar el contenido sustancial de las normas tributarias. No podía ser de otra manera, pues, en adición a todo lo que se conoce y postula sobre la hermenéutica de las normas jurídicas, la misma ley procesal le indica al TFN la necesidad de atender a las re-

<sup>240</sup> Sobre la jurisprudencia en general, incluidas otras instancias, puede consultarse a DESTUNIANO, *Interpretación de la norma: hermenéutica jurídica. Una verdadera actividad científica*, "Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Tributaria", año III, n° 4-5; GARCÍA, *El denominado principio de la realidad económica en las legislaciones argentina y española*, "Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales", ago. 2001. Asimismo queremos agradecer la colaboración brindada en este capítulo por LUIS MÉNDEZ, destacado alumno del curso del doctorado en derecho tributario de la Universidad de Salamanca, que también está alumbrando, contemporáneamente con este trabajo, su tesis sobre *El principio de la realidad económica*, a la que, por la temprana madurez alcanzada por el joven autor, auguramos, sin duda, un promisorio aporte a la doctrina nacional.

laciones económicas subyacentes tras los impuestos y de establecer la verdad material con prescindencia de lo alegado por las partes<sup>241</sup>.

1) *VINCULACIÓN CON LA INTENCIÓN ATRIBUIDA AL LEGISLADOR.* El TFN tuvo oportunidad de referirse al principio de la realidad económica, en la causa "Galarce, Ricardo" (fallo 54). En este primer antecedente mantuvo un apego a la literalidad de la directriz interpretativa que no decía mucho sobre el alcance, pero que dejó en claro que el dato económico subyacente tras la relación jurídica no debía pasar inadvertido, dado que "en materia tributaria la naturaleza de los hechos imposables debe interpretarse atendiendo en primer término a la finalidad de la ley impositiva y a las relaciones económicas que efectivamente persiguen los contribuyentes".

Tiempo después, en un tema vinculado a la caracterización del impuesto de sellos de determinados documentos, el TFN arribó a su gravabilidad. Y lo hizo sobre la base de los términos en que dichos instrumentos estaban concebidos, recordando, que, en materia de este impuesto, la finalidad era gravar los documentos por lo que revela su existencia formal "sin interesar la intención real que en ellos pudiera manifestarse"<sup>242</sup>.

Demostrativo de esta consideración en lo que hace a la intención del legislador es la sentencia de la Sala B, en "Algodonera Flandria SA" (27/10/80), en la que el doctor TORRES dijo: "Para una adecuada exégesis de la ley del mencionado tributo, cuyos hechos imposables se ajustan al principio negocial, no ha de perderse de vista, por un lado, el criterio que el propio legislador impone al juzgador cuando establece en el art. 11 de la ley 11.683 (t.o. en 1978) que en la interpretación de las disposiciones de esa ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen se atenderá al fin de las mismas y su significación económica".

La Sala A, en la causa "Club Atlético Vélez Sársfield Asociación Civil" (24/8/99), en la que se discutía la naturaleza de un contrato de publicidad, afirmó: "Lo realmente importante para la dilucidación de cada caso es tener en cuenta que la ley tributaria, específicamente la ley del impuesto al valor agregado (a raíz del reenvío que efectúa), ha querido eximir aquellas locaciones que tienen por objeto la publicidad, cualesquiera sea la forma jurídica que aquel contrato adopte, bien que aquellas realizadas por determinados sujetos y bajo ciertas pautas".

Una sentencia jugosa es la dictada por la Sala B, en "Representaciones Artísticas EAPE SA s/recurso de apelación (IVA) y Pinti, Ricardo A. s/recurso de apelación (IVA)", de fecha 27 de diciembre de 2001. Los contribuyentes, Representaciones Artísticas EAPE SA y Enrique Pinti, fueron sometidos a una determinación de oficio por el IVA. La sociedad

<sup>241</sup> Sobre el tema puede consultarse el trabajo de PORTA, *El impulso de oficio y el establecimiento de la verdad material*, en Asociación Argentina de Estudios Fiscales, "Tribunal Fiscal de la Nación", p. 211.

<sup>242</sup> Causa "Onapri SRL", 31/5/63.

ejercía la representación artística de la persona física y percibía los derechos correspondientes a las entradas al espectáculo. La sociedad tenía por objeto realizar por cuenta propia, o de terceros, o asociada a terceros, la representación de artistas en el país y en el exterior, así como también la compra y venta de espectáculos artísticos, teatrales, cinematográficos, animadores, conductores, músicos, cancionistas, bailarinas y similares. Y, además, la compraventa, contratación, importación y exportación de elementos relacionados con cualquier tipo de actividades artísticas o del espectáculo, con personas públicas o privadas. En el desarrollo de su objeto, la sociedad actora no sólo obtuvo ingresos en relación con la actuación de Enrique Pinti, sino también ingresos por derechos de autor cobrados en Argentores por el nombrado y por Ricardo Pinti.

Entendía el fisco que la empresa representante se encontraba sujeta al pago del IVA, en virtud de lo normado en el art. 3º, ap. 6, de la ley que somete al impuesto las locaciones y prestaciones de servicios en general, siempre que se realicen a título oneroso y sin relación de dependencia. Consideró, en esta línea argumental, que la exención del art. 6º, ap. 22, de la ley, que exime a las prestaciones personales en espectáculos teatrales, musicales, de canto y circense, no podía serle extendida a la sociedad. El TFN revocó la determinación de oficio, con invocación de la realidad económica a favor del contribuyente. El voto del doctor TORRES, al que se adhirió los doctores PORTA y CASTRO, constituye un ejemplo de equilibrio a la hora de conciliar la capacidad contributiva, como fin de la imposición, con las formas jurídicas en que se expresa. Introduce, como novedad importante en la construcción jurídica del principio calificador, que la potestad del intérprete debe considerar la naturaleza especial del impuesto de que se trata, y que, al prescindirse de cierta forma jurídica, no existe una respuesta unívoca para todos los impuestos. En otras palabras, puede descorrerse, por ejemplo, el velo societario para apreciar la economía legal del IVA, y, empero, considerar que dicha forma resulta adecuada a los fines de la aplicación del impuesto a las ganancias.

Así, refiriéndose concretamente al IVA, señala TORRES que, "en efecto, yendo a la aplicabilidad de la contranorma exentiva invocada por la actora señalo que también es cierto que en la realidad económica de los hechos la sociedad fue escogida por el señor Enrique Pinti (posee el 99,99% del capital) para canalizar, remontar, a través de la susodicha sociedad que lo representa, sus ingresos como artista en la obra 'Salsa criolla'. Esta modalidad, conocida y ampliamente divulgada en el derecho comparado, ha permitido levantar el velo societario de las denominadas *rent a star corporation*, alcanzando al artista o deportista verdadero dueño de la sociedad (*vide* TIXIER - GEST, *Droit fiscal international*, Puf, Paris, 1984; PHU DUC NGUYEN, *La fiscalité internationale des entreprises*, Masson, Paris, 1985); en otras palabras, se prescinde de la estructura societaria para gravar la utilidad del artista o deportista que es quien dispone final y realmente de su renta. Esas construcciones poseen, lo remarco, una arquitectura concebida, maquinada,

para evadir al impuesto en el ámbito internacional y se ubican en el núcleo de las apreciaciones fácticas cuyo resultado es equivalente en el plano interno al alcanzado por el principio de la realidad económica. Y si este criterio puede llevar a su ajuste a favor de la pretensión fiscal también la vía puede ahora ser invocada por el sujeto pasivo.

Antes, había advertido que la actuación o representación actoral es una obligación personal *intuitu personæ* que sólo puede ser cumplida por aquél con quien se contrata. Sin embargo, ello no empece a que la sociedad de capital no se obliga a la prestación sino a que ésta sea satisfecha por el artista. Ello así el objeto de la sociedad no enmascara un resultado práctico distinto. No hay en el caso una manifiesta inadecuación en la adopción de la figura jurídica, en la interposición de la sociedad en la prestación del actor, porque la sociedad cumple con su objeto que es representarlo y recibir y distribuir los ingresos organizadamente (por su carácter empresario), juntamente con las otras ventajas que los socios sopesaron al tiempo de constituirlo. Porque en la elección de la firma societaria hay un grado de libertad que en el caso no establece ninguna tensión entre la finalidad empírica y el cauce jurídico para lograrla. El nivel de resultados financieros ajustado para el impuesto —trasladando el problema al impuesto a la renta— no permitiría de suyo el levantamiento del velo societario por niveles de tasa y resultan por tanto disímiles las sumas que pagan los socios de sociedades de personas y sociedades de capital sin que esta libre elección autorice su corrección. Así ingresos equivalentes llevan por la elección del tipo societario a resultados fiscales distintos. En este ámbito de opciones fiscales por la forma y tipos societarios existe, repito, un margen de libertad en el que el encauzamiento de la conducta y los negocios por canales jurídicos apropiados no puede llevar a volver sobre los propios actos".

El último párrafo sirve para delimitar la economía de opción del fraude de ley y otras formas abusivas.

2) *APLICACIÓN DEL PRINCIPIO EN BENEFICIO DEL CONTRIBUYENTE.* La labor del intérprete en la búsqueda de fin de la norma se encuentra orientada, como se dijo antes, a la incidencia de la capacidad contributiva. No es de extrañar que los tribunales también hagan valer el fin de la norma en beneficio del contribuyente, aun cuando la primera lectura de la ley pareciera no favorecerlos. El TFN se ha pronunciado por la aplicación del principio en beneficio del contribuyente en las causas "La Pañalera SACIF" (22/3/99), "Club Atlético Vélez Sársfield, Asociación Civil" (24/8/99), "Cunnington CIFISA" (16/11/99), y en "Representaciones Artísticas EAPE SA" (27/12/01).

3) *SOBRE EL SENTIDO Y EL ALCANCE DEL MANDATO CALIFICADOR CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 2º DE LA LEY PROCESAL.* La tesis de MARTÍNEZ sobre el principio calificador, ahora como vocal del TFN, tuvo oportunidad de ser aplicada al sentenciar la causa "San Martín Refrescos" (3/8/77). En ella dejó sentado que "la pretensión de que el punto se resuelva con la susodicha norma de la ley 11.683, que invocan a su favor tanto la apelante como la apelada, no responde sino al error de considerar que las figuras que el

derecho privado disciplina son formas vacías de contenido económico y que el ordenamiento no sería nada más que una regulación de esas formas, cuando la realidad es, por el contrario, que a cada figura típica corresponde una determinada sustancia económica a la que el legislador le da, como se ha dicho, la impronta de la juridicidad, en cuanto reconoce derechos e impone deberes a quienes participan en la respectiva relación jurídica, a menos, desde luego, que se produzcan anomalías, esto es, disonancias entre la forma elegida y su sustancia económica, tales como las que ocupan en el negocio jurídico simulado, o en el fraudulento, o en el fiduciario".

En la misma dirección, la Sala C, luego de establecer que "el mencionado art. 2º de la ley de rito (t.o. actual) consagra el criterio de la 'realidad económica' que permite prescindir de esas apariencias y determinar la obligación tributaria según la realidad oculta, reafirmando el rango de normas de orden público que tienen las disposiciones tributarias", advirtió que "como reiteradamente lo ha sostenido nuestra jurisprudencia, si bien dicho principio posee expresa consagración legal, debe ser utilizado con suma prudencia dado su carácter excepcional, enderezado a evitar abusos de derecho (CNContAdmFed, Sala IV, 'Hornarina SA', 12/10/76), limitándose su utilización a los supuestos de simulación o de evidente ausencia de identidad entre el hecho jurídico generador de la obligación y su sustento fáctico real. No corresponde su utilización cuando las propias disposiciones normativas prevean tratamientos correctivos específicos ('Cooperativa de Provisión de Electricidad Obras y Servicios Públicos, Crédito y Vivienda Ltda. de San Antonio de Areco', 22/6/99)".

En otro precedente, también quedó evidenciado el necesario correlato jurídico y económico de los actos con la siguiente afirmación: "Asimismo y conforme a conocidos principios doctrinales, debemos considerar que en toda tarea que el juzgador emprenda en la búsqueda de la caracterización de un instituto jurídico, debe priorizarse la naturaleza del vínculo obligacional que se crea por una norma, no pudiéndose ignorar la correspondencia entre realidad económica y realidad jurídica, pues como lo tiene dicho el más alto tribunal en reiteradas ocasiones 'la renuncia consciente a la verdad es incompatible con el servicio de justicia, y si bien los jueces deben fallar con arreglo a reglas y principios de forma, nada excusa su indiferencia respecto de la objetiva verdad' (Fallos, 288:550, 290:293, entre muchos otros; TFN, Sala A, 'Supermercados Acassuso SCA', 14/4/98)".

Análoga orientación sobre la correspondencia entre forma y contenido se plasma en el fallo de la Sala C, "América Sports SRL" (24/8/99), que sentó "precisamente, estos presupuestos no se verifican en autos, desde que no puede atribuirse a los sujetos involucrados una intencionalidad diferente a la plasmada en la estructura jurídica adoptada, dada la citada ausencia de identidad en las participaciones de los socios de la sociedad de responsabilidad limitada y los condóminos titulares del inmueble".

Una buena muestra del alcance concreto que cabe asignar al mandato calificador puede hallarse en la sentencia dictada en la causa "Empresa Provincial de la Energía de Santa Fe". Se debatía allí si la energía eléctrica suministrada por la empresa a sus empleados, para uso doméstico, en tanto superaba un importe fijo, constituía una prestación a título oneroso (gravada con IVA) o gratuita. La mayoría de la Sala B, integrada por los doctores TORRES y CASTRO, partieron de una consideración jurídica de la relación laboral entablada entre las partes. Y así, concluyó que, en ese contexto, la prestación se calificaba de una *dación en pago* alcanzada por el IVA. El precedente constituye un buen ejemplo de *recalificación jurídica* antes que económica. La minoría, representada por el doctor PORTA, no compartió tal recalificación. Y formuló una importante advertencia sobre el alcance general de la regla contenida en la ley y acerca de los límites a la potestad de recalificación del fisco. Con cita del comentario oficial al decr. 14.341/46, señaló que "la aplicación de criterios como el utilizado por la Dirección General Impositiva no se compadecen con el sentido que debe adjudicarse al art. 12, que da prioridad a las estructuras jurídicas utilizadas por los particulares, siendo su impugnación un temperamento subsidiario... lo que implica en alguna medida la excepcionalidad del apartamiento de tales estructuras, apartamiento que requiere que las formas jurídicas sean 'radicalmente inapropiadas', como sigue el mismo comentario aclarando el sentido de la expresión 'manifiestamente inadecuadas'" (ver ap. 1).

También la Sala A se pronunció sobre el alcance del art. 2º de la ley 11.683, al analizar un caso en que el contribuyente, actor profesional, reclamaba la exención de ingresos que consideraba derivados de la cesión de derechos de autor sobre determinadas obras. Simultáneamente las mismas partes habían firmado otros dos convenios de actuación. El Tribunal consideró que dicha cesión en realidad encubría un único contrato de actuación, como tal gravado. Explicó, para fundar su decisión, que el citado art. 2º es una ejemplificación de la doctrina del abuso del derecho consagrado por el art. 1071 del Cód. Civil<sup>243</sup>.

4) *PARA ANALIZAR LAS RELACIONES ENTRE EMPRESAS VINCULADAS ECONÓMICAMENTE.* El caso emblemático, en materia de aplicación del criterio de la realidad económica, ha sido "Parke-Davis", que se inició en el TFN. El ajuste impositivo se originaba en la impugnación fiscal a las deducciones realizadas en el impuesto a las ganancias por concepto de regalías pactadas por servicios y uso de fórmulas en favor del accionista del exterior, que detentaba el 99,95% del total del capital accionario. El fisco consideró que el pago de regalías constituía, bajo la realidad económica, remesas de utilidades. La mayoría del TFN, conformada por los doctores GOICOA y DICHARA, anticipó el criterio que después aplicaría

la Corte Suprema y luego de invocar los arts. 11 y 12 de la ley 11.683 (que corresponden a los arts. 1º y 2º del texto vigente), sostuvo:

"Las normas parcialmente transcriptas confieren, sin duda, una base de sustentación incontrovertible al órgano recaudador para prescindir, en el juzgamiento del caso, de la forma de sociedad anónima que ha sido adoptada por la recurrente así como de la consecuente distinción entre la personalidad de la empresa extranjera y la que ha sido formada por aquélla en la Argentina, atendiendo a una realidad económica que no puede siquiera discutirse y que está dada, en la especie, por la circunstancia de ser la empresa extranjera titular —como se dijo— del 99,95% del capital accionario, sometiendo la situación al tratamiento fiscal que correspondería si se tratara de relaciones entre una casa matriz del exterior y una sucursal en el país. Suplesto éste en el que no resultaría pertinente la acreditación, entre ellas, de suma alguna por concepto de regalías, toda vez que, en tal circunstancia, la casa matriz del exterior sería la titular del 100% del capital de su sucursal en el país y los suministros de fórmulas químicas u otro servicio no serían más que la consecuencia propia del riesgo de su inversión en la República, ya que se trataría, en suma, de un negocio propio de la empresa extranjera".

El vocal SCOTTI votó en disidencia. Su voto expresó, con lucidez, la postura que luego influiría en el cambio de la legislación, al consagrar el principio del *operador independiente*, que naturalmente cedía en los casos de relaciones extrañas a las prácticas normales del mercado entre partes no vinculadas. El voto es rico en matices, como esclarecedor en los conceptos. Transcribimos sus consideraciones más destacadas:

"La prevalencia de la realidad económica, regla interpretativa jurídica, tiene sentido indudable cuando dicha realidad está inserta en 'formas y estructuras jurídicas inadecuadas' (art. 12, ley 11.683, t.o. en 1960 y sus modificaciones), pero no la tiene cuando hay total concordancia entre la forma jurídica (sociedad de capital, sujeto tributario, que contrata servicios de regalías con el accionista principal del exterior, indiscutiblemente otro sujeto tributario) y la realidad económico-tecnológica (si ésta implica, a su vez, una auténtica integración con prestaciones reales y remuneradas a su legítimo costo). Seguramente cuando por decr. 14.341/46 se incorporó el principio estatuido en los arts. 12 y 13 de la ley 11.683 (t.o. en 1960 y sus modificaciones), el desarrollo económico no había adquirido aún el amplio reconocimiento y perentoriedad actual, y la exigencia tecnológica distaba de responder a la magnitud e importancia que hoy la caracterizan, aspectos que no pueden ser subestimados si el intérprete quiere valorar la realidad presente, distinta sin duda de la que existía en 1946 al adoptarse dicho principio y distinta, con seguridad, a la que sobrevendrá considerando las proyecciones futuras de la producción".

Incuestionablemente, la controversia pudo enfocarse sopesando el grado de efectividad de las regalías y su debida incidencia. Saltan a la vista las diversas estrategias operativas que ofrece el plano tributario mundial para disfrazar las remesas de utilidades bajo el ropaje formal de las regalías, y obtener así tratamientos tributarios más ventajosos (la

<sup>243</sup> TFN, Sala A, 25/10/01, "Impuestos", 2002-A-70.

tasa reducida local, la exención de las regalías provenientes del exterior, concedidas por algunos países exportadores de capital e, incluso, la utilización, dentro de las estructuras elegidas, de los países llamados "paraísos tributarios", designando, en estas empresas, integrantes del grupo económico, entre otros). Por estas razones, justificase plenamente la procedencia del celo fiscalizador destinado a desentrañar, en estos casos, la realidad de las operaciones realizadas. No obstante, habiendo quedado las cuestiones de hecho excluidas de la litis, según se dijo, las cuestiones de puro derecho planteadas deben resolverse conforme al criterio precedentemente expuesto, el que, se entiende, responde a la letra y al espíritu de las normas aplicables.

Si bien, como se expresó, el cambio legislativo restó actualidad a la cuestión, puede verse, el fallo de la doctora GONZÁLEZ DE RECHTER, en la causa "General Motors Argentina SA", en el que se afirma:

"Que las circunstancias descriptas llevan al ánimo del juzgador la convicción de la inaplicabilidad en el *sub lite* de la doctrina de la *realidad económica* emergente de los fallos citados. Y ello así, dado que la existencia de una subordinación orgánica de dependencia, ya sea financiera, económica u organizativa de la empresa local respecto de sociedades del exterior, no puede llegar a desconocer sin más, la efectiva configuración de auténticas relaciones contractuales entre filial local y casa matriz. En este sentido, resulta útil destacar que el principio de la realidad económica, como herramienta de hermenéutica jurídica, adquiere especial relevancia cuando dicha realidad está inserta en *formas y estructuras jurídicas inadecuadas* (art. 12, ley 11.683, t.o. 1974, ant. y post.), pero no la tiene cuando hay una completa correlación entre la forma jurídica sociedad de capital, sujeto tributario, que contrata la provisión de bienes de cambio con el accionista principal del exterior —otro sujeto tributario— y la realidad económica, si ésta implica, a su vez, una auténtica integración, con prestaciones reales y remuneradas a su legítimo costo"<sup>244</sup>.

En el mismo sentido se inscribe la sentencia dictada en "Phillips Argentina SA", de la 11ª nominación, del 28 de julio de 1977. El vocal MARI ARRIAGA, con apoyo en la doctrina de MARTÍNEZ Y FALCAO, y en el voto de SCOTTI (disidencia en "Parke-Davis"), dijo que "con arreglo a las normas transcritas y a la relevante doctrina citada, resulta evidente que la prevalencia de la realidad económica adquiere plena relevancia cuando la misma está inserta en *formas y estructuras jurídicamente inadecuadas* (ver voto en disidencia del doctor SCOTTI, en la causa 'Parke-Davis y Cía. de Argentina SAIC', sentenciada por el TFN el 14/3/70, fallo C-420). O, en otros términos, cuando se demuestre que, a través de las relaciones jurídicas entre la empresa local y la sociedad madre extranjera, se pretendan desfigurar o falsear resultados impositivos".

5) PARA CONSIDERAR LA NATURALEZA JURÍDICA DE DIVERSOS ACTOS Y CONTRATOS CON PRESCINDENCIA DE LA DENOMINACIÓN DADA POR LAS PARTES. Con par-

<sup>244</sup> TFN, 5ª nominación, 31/3/80, "Derecho Fiscal", XXX-A-380.

ticular acierto se señaló en la causa "Nardelli, Norberto J.", Sala D, del 21 de febrero de 2000, la innecesariedad de recurrir a la realidad económica cuando el análisis de los hechos y de la prueba conducen a sostener la presencia de figuras del derecho comercial que proyectan sus efectos en la consideración impositiva. Se discutía la verificación del hecho imponible en el impuesto al valor agregado con relación a la modificación realizada por un padre en inmuebles de propiedad de sus hijos. El contribuyente sostenía la existencia de una sociedad de hecho, cuyo objeto era construir sobre el inmueble propio, para luego vender (momento en que nacía el hecho imponible), mientras que el fisco había encuadrado la actividad como obra sobre inmueble ajeno gravado. El contribuyente había invocado a su favor el principio de la realidad económica, y el TFN, si bien resuelve a su favor, llama a las cosas por su nombre, y acertadamente, en línea con lo sostenido acerca de la causa de las estructuras jurídicas empleadas, concluye lo siguiente:

"Al respecto, debe destacarse que la resolución de esta cuestión no pasa por la inexistencia de formas o estructuras jurídicas inadecuadas, como sostiene la representación fiscal, ni por la vigencia del principio de la realidad económica, que tan fervorosamente propugna el recurrente y que por otra parte nadie discute, por cuanto lo que aquí se debate es si el negocio jurídico consistente en la construcción y venta de un edificio en propiedad horizontal, ha podido llevarse a cabo mediante la conjunción de actos de contenido económico consistentes en el aporte del terreno por uno o más de los intervinientes, constituidos en condominio y la edificación aportada por él o los otros, con el objeto de realizar una o más operaciones determinadas y transitorias, sin haber suscripto entre ellos un contrato o convenio con tal propósito, guardando así total afinidad con la figura de la sociedad accidental o en participación regulada por los arts. 361 a 366 de la ley 19.550, situación ésta que se encuentra expresamente prevista en el inc. d del art. 4º de la ley del IVA, al referirse a los sujetos pasivos del tributo, empresas constructoras que realicen las obras a que se refiere el inc. b del art. 3º, cualquiera que sea la forma jurídica que hayan adoptado para organizarse.

Sin perder de vista lo expresado, que es el meollo del problema, viene al caso traer a colación la doctrina emergente de las sentencias de la Sala B de este Tribunal al resolver las causas 8772-1, 'De Martino, Antonio C.', 14.857-1, 'Vega, Juan H.' y de esta Sala D, 15.102-1, 'Alberdi de Araya, Soffa J.', en el sentido que las convenciones entre parientes (en las causas citadas se refiere a préstamos de dinero) pueden evaluarse en sus proyecciones fiscales atenuando las exigencias formales que deben satisfacer dichas operaciones cuando se pactan entre personas no vinculadas por lazos de parentesco; la omisión de la prueba documental debe suplirse por otros medios que acrediten fehacientemente la existencia, magnitud y modalidad de la operación, a cuyo efecto deberá ponderarse también el grado de parentesco, atenuando el rigorismo formal cuanto más próximo sea el mismo, en el sentido que los medios por los que se trata de acreditarla deberán examinarse en función del mismo, punto en el cual también revisten importancia las circunstancias y causas a que obedece el convenio".

En otros casos, la indagación sobre la causa jurídica arrojó dudas al juzgador y, entonces, se recurrió a los efectos prácticos perseguidos por las partes. Así se desprende de la sentencia dictada en "Navarro Hermanos SACIF" (4/3/80), en la que se afirmó: "La falta de un régimen unívoco sobre transferencia de automotores y la consecuente aplicación del Código Civil en forma parcial en algunos casos y subsidiaria en otros, hace que resulte correcta la interpretación del fisco nacional y acertada la invocación del art. 12 de la ley 11.683 (t.o. en 1974)".

Un interesante caso fue resuelto por la Sala A en la ya citada causa "La Pañalera". Se discutían los efectos de un contrato por el cual una empresa proveía pañales no descartables. El fisco sostuvo que se trataba de una locación de cosa mueble o de un servicio de tintorería, en ambos casos, gravados. El contribuyente, en cambio, consideraba que era una locación de servicios particular, no alcanzada bajo la ley del IVA vigente a la sazón. El TFN le dio la razón al contribuyente y fundó su postura en varias consideraciones ilustrativas. Señaló que "el vínculo negocial que nos ocupa debe ser examinado teniendo en cuenta primordialmente la finalidad sustancial del acto o negocio jurídico que se persigue y la voluntad de las partes exteriorizada en el objeto del contrato o los usos y costumbres" y que "el enfoque que se propone es a partir de este método hermenéutico como procedimiento normal de interpretación, que asigna a las normas un significado acorde a la sustancia económica de las relaciones". Luego de analizar la operatoria, concluye que "si bien el locador entrega un bien mueble de su propiedad para que el cliente obtenga su uso y goce —lo que se asemejaría, según ha quedado dicho, a un contrato de locación de cosas— este uso depende, se encuentra indisolublemente subordinado, a un específico *hacer* de la actora, que no es otro que la entrega, retiro y posterior lavado y desinfección de los pañales. Esta actividad trasunta un servicio y toma indudable primacía en la operatoria descripta y es a la vez la que posee mayor relevancia al convenirse el precio. La finalidad perseguida por los locatarios (para decirlo en los términos del art. 2° de la ley de procedimiento tributario) no es obviar la compra de los pañales; no cabría suponer que en casos como el examinado el cliente locara los pañales, por un tiempo determinado, sin el servicio de lavado y desinfección. Antes bien, lo que procura fundamentalmente es evitar el trabajo relativo a la limpieza de aquéllos". La solución se nos ocurre justa, aunque bien podría haberse arribado a la misma conclusión sin apelar a la *realidad económica*, puesto que el TFN, en rigor, lo que hizo fue determinar la *naturaleza jurídica* del negocio realizado.

Véase también, en esta línea, lo resuelto por la misma Sala en "Cunnington CIFISA" (16/11/99), en la que se declaró que:

"Ello así, y teniendo en cuenta que los envases son cosas fungibles y que por lo tanto resulta imposible probar que se restituye en cada entrega

de bebida la misma cosa prestada, la disposición contenida en nuestra legislación de fondo obstaculiza el encasillamiento de la operatoria citada en el comodato, pero no queda lugar a dudas que es la figura con la que guarda mayor afinidad.

Esta inteligencia permite que se analice el vínculo negocial que nos ocupa teniendo en cuenta primordialmente la finalidad sustancial del acto y la voluntad de las partes exteriorizada en los usos y en las costumbres propias de la actividad comercial.

Por todo ello, concluimos en que no se configura en la especie el contrato de compraventa como entiende el ente fiscal, sino que la figura que se asimila más es el comodato, en donde se transmite la tenencia del bien y no su dominio".

6) *PARA ESTABLECER LA TRANSPARENCIA ENTRE LOS ACTOS DE UNA SOCIEDAD Y SUS SOCIOS O ACCIONISTAS.* La determinación de si la transferencia de un paquete accionario encubría un negocio jurídico indirecto, tendiente a evitar el impuesto a la renta, derivado, por ejemplo, de la transferencia de activos o de fondos de comercio, ha sido una cuestión que despertó controversia. Ilustrativa de ella es la existencia de fallos encontrados sobre materia análoga. Los vocales MARTÍNEZ y GARCÍA FREIRE sostuvieron la tesis legitimadora de la operación. Declararon que el entonces art. 12 de la ley 11.683, en cuanto establece que las leyes deben interpretarse atendiendo a su significación económica, no permite concluir que lo que constituye, verdaderamente, la venta de un paquete accionario deba juzgarse que configura un negocio jurídico diferente. Y agregaron que esta consecuencia debía ser mantenida, en tanto no se había probado que lo único que habían pretendido los enajenantes de las acciones era evitar el impuesto que hubiera debido satisfacerse por la venta del fondo de comercio ("Piazza, Alfredo F., y otros", 2/10/68).

La Sala C, integrada por los vocales BAVIO y GARCÍA RAMS, había resuelto un caso idéntico de manera diferente, concluyendo "encubierta bajo ostensible venta del paquete accionario, existe transferencia de un fondo de comercio, si éste ha pasado de una sociedad de responsabilidad limitada a una entidad anónima integradas ambas por los mismos socios, quienes sin haber inscripto esta última entidad, enajenaron la totalidad de las acciones recibidas en pago a una tercera sociedad por un precio mucho mayor" ("Piazza, Atilio, y otros", 26/4/68).

Una cuestión análoga se planteó en "Vignes, Alberto J.", fallada el 16 de diciembre de 1968. Nuevamente, la mayoría integrada por BAVIO y GARCÍA RAMS consideró que debía reputarse valor de transferencia de un inmueble el importe que percibió su propietario por la venta del paquete accionario que había recibido en pago de dicho bien dos meses antes. La disidencia de GARCÍA FREIRE reiteró su voto en la precitada "Piazza", con el agregado, importante, de que el principio de la realidad económica no puede autorizar a asumir la existencia de una simulación, cuando ha existido una verdadera negociación del paquete accionario.

La fecha de constitución de una sociedad anónima —con anterioridad a que el problema tuviera solución normativa— también originó diferencias de interpretación. Se discutía, en lo fundamental, los efectos tributarios de actos cumplidos antes de la escritura pública de constitución definitiva y la influencia que podía proyectar, en el campo tributario, la retroactividad declarada por las partes. La Sala A (mayoría integrada por los doctores GARCÍA FREIRE y MARTÍNEZ) decidió la cuestión a favor del fisco en la causa "Cofre, Cía. Argentina de Ahorro y Préstamo" (3/11/70), con los siguientes argumentos:

"Que si el derecho civil o privado, gobernado en este campo del negocio por el principio, o, si se quiere, por el dogma de la autonomía de la voluntad, no admite que las partes puedan dar a sus actos jurídicos un efecto retroactivo que la ley no reconoce, *a fortiori*, una voluntad en ese sentido es aún más impotente en el ámbito del derecho público, como es el fiscal, cuyas prestaciones pecuniarias tienen como fuente, no el negocio, sino la ley (obligaciones *ex lege*). El efecto jurídico del negocio —se ha dicho—, como el de cualquier otro hecho jurídico es, normalmente, coetáneo al negocio jurídico mismo, es decir, tiene eficacia *ex nunc*. Retroactividad, es decir, la eficacia *ex tunc*, por importar desviación del principio de causalidad jurídica en cuanto, entonces, el efecto es anterior a la causa, sólo puede haberla de manera excepcional, según sucede en la ratificación y en la convalidación del negocio. Esto explica por qué la retroactividad no puede disponerse por el individuo, sino únicamente por el ordenamiento jurídico (MESSINEO, *Manual*, t. II, n° 3, p. 324).

Que no basta decir para resolver la cuestión planteada, que no hay superposición del derecho tributario al derecho civil, sino que es preciso demostrar que el primero ha formulado un principio opuesto al del derecho civil con relación a los dos impuestos de que se trata —el de réditos y el de emergencia—, o deducirlo al menos del de la consideración o enfoque económico. A falta de él, según quedó demostrado, habrá que estar necesariamente a la disciplina que da al negocio el derecho privado. El propio art. 12, texto ordenado vigente, conduce a la aplicación del derecho civil, en cuanto establece en su parte final, que se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes, o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos". A idéntica conclusión arriba la Sala D en la causa "Iván SAIC" (2/3/71)".

7) *PRÉSTAMOS PROVENIENTES DE PARAÍSO FISCALES*. El tratamiento impositivo de préstamos provenientes de *paraísos fiscales* dio motivo al fisco para impugnar la condición asignada por las partes y a tratarlos como incrementos patrimoniales no justificados, o salidas no documentadas, con la invocación de la autorización brindada por el actual art. 2º, de la ley procesal.

En esta materia, la Sala B ha tenido un acertado enfoque del problema, al concentrarse en la prueba que pueda rendirse en la causa y evitar atajos que, precisamente por ser menos laboriosos, terminan por

construir una decisión a la postre vulnerable<sup>245</sup>. Sobre la base de la prueba producida, se ahondó en la *realidad jurídica* y fue así como, con esta teoría, se arribó a soluciones estrictamente ajustadas a las particularidades de cada caso. Falló, entonces, a favor del fisco ("Vicente Manuel Orué", 30/5/90; "Alfalfin", 31/5/95) o del contribuyente ("La Emiliana de Exportación SA", 11/8/95).

8) *PARA NEUTRALIZAR EL DENOMINADO "EFECTO NOTICIA"*. Un caso novedoso fue resuelto por el tribunal con recurrencia al principio calificador. La sentencia fue dictada por la Sala C (6/3/03), en la causa "La Central del Plata SA", había anunciado que la ley del IVA se modificaría a partir del 1/4/92, incorporando el hecho imponible los contratos de seguros. Enterada de ello, una compañía de seguros rescindió los contratos que vencían en abril (aquellos cuya renovación ocasionaría el pago del nuevo impuesto) y los volvió a firmar con anticipación a la entrada en vigencia de la ley, con lo cual evitó el impuesto. El Tribunal entendió que se trató de una maniobra cuya única motivación fue evitar el pago del impuesto y que, por ello, no resultaba admisible. Consideró, pues, que tales contratos estaban igualmente gravados y para así decidir otorgó relevancia al hecho de que se tratara de contratos de adhesión. En adición al encuadre fiscal, que motivó el ajuste técnico, interpretó que se trataba de un caso de defraudación fiscal, conducta sancionable bajo la tipificación del art. 46 de la ley procesal tributaria (ley 11.683).

b) *EL MÉTODO DE LA REALIDAD ECONÓMICA EN LA JURISPRUDENCIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN*. Al evaluar la jurisprudencia de la Corte Suprema podemos señalar que, si bien ha intentado vincular el principio de la realidad económica al propósito de la ley, no se puede extraer de sus fallos un canon hermenéutico. Existieron insinuaciones, atisbos o aproximaciones, que tampoco alcanzan a constituir una doctrina bien elaborada sobre el principio calificador. El concepto de realidad económica fue invocado, la mayoría de las veces, para desestimar la personalidad jurídica de una sociedad, aun cuando la sociedad estuviera regularmente constituida o no hubiera anomalía en las relaciones mantenidas con sus accionistas o con terceros. Esta construcción constituye, probablemente, el aspecto más criticado de la aplicación de un principio de la realidad económica que ha sido utilizado con criterio dispar, a veces errático, y con sentidos diversos. Sólo durante el período de 1973 a 1976, la Corte Suprema elaboró una tesis, referida a la aplicación del criterio económico para juzgar el contenido de las relaciones

<sup>245</sup> Señaló el vocal TORRES que cuando el juez fiscal se encuentra frente a operaciones de alcance internacional que involucran a sociedades domiciliadas en paraísos fiscales, debe examinar la proyección interna de aquella relación, mediante un particularizado y exhaustivo análisis de las probanzas, a fin de que la operación invocada se corresponda a la real operatoria acordada por las partes.

intersubjetivas entre empresas integrantes de un mismo conjunto económico. Por encima de las críticas sobre cómo se aplicó el principio de la realidad económica, fue durante ese período en que se sostuvo una modalidad interpretativa uniforme. Antes y después, únicamente han existido intentos por acercar la decisión a criterios de justicia sustancial, pero —insistimos— tales intentos nunca llegaron a configurar una construcción doctrinal sobre los presupuestos y alcances del principio, ni dijeron mucho acerca del rol calificador que se le atribuye en el derecho tributario.

1) *APLICACIÓN DEL PRINCIPIO EN CONTRA DEL CONTRIBUYENTE.* Uno de los primeros precedentes en que la Corte Suprema tiene oportunidad de referirse al principio es el de “SA Pastoril y Agrícola La Guasuncha”<sup>246</sup>. Y, por cierto, no se lució en su aplicación. Se discutía en el caso si era válido cambiar, sin previa autorización de la Administración fiscal, un método de valuación de hacienda que el contribuyente aplicaba. El tribunal se ciñó a la letra estricta de la ley que exigía la aprobación previa y —ante la invocación del principio de la realidad económica por parte del contribuyente— señaló que “es innegable que la legislación impositiva haya incorporado el principio llamado de la realidad económica (arts. 12 y 13, ley 11.683); pero también es cierto que las demás disposiciones citadas precedentemente demuestran que la oportunidad de la aplicación del principio no puede quedar librada a la voluntad del contribuyente para permitirle, mediante un repentino cambio de método en la valuación de sus inventarios obtener una posición favorable en la liquidación de sus obligaciones impositivas”.

2) *APLICACIÓN DEL PRINCIPIO A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE.* En los autos “Lagazzio, Emilio F. s/apelación” se discutió el tratamiento como renta imponible de ganancias derivadas de un revalúo técnico del activo que, bajo la ley vigente, se desencadenaba al momento en que se producía la incorporación de nuevos socios, cuando la participación fuera inferior a determinado porcentaje<sup>247</sup>. Dijo la Corte, al conferir la razón al contribuyente, que “una solución distinta choca, además, con el principio de la realidad económica que la ley 11.683 (arts. 11 y 12) y la jurisprudencia de esta Corte han consagrado como pauta de interpretación y aplicación de las normas tributarias (*Fallos*, 237:246; 249:256; 251:379, y otros). Tal solución distinta carecería, en efecto, no sólo de justicia esencial, sino de toda relación con insoslayables presupuestos fácticos: la inexistencia de un efectivo acto de enajenación que manifieste utilidades gravables; la existencia, también, de utilidades realizadas y diferidas, y la muy discutible realidad del mayor valor que se pretende gravar en el *sub iudice* sin hacer mérito de cómo incide en él un notorio proce-

<sup>246</sup> *Fallos*, 237:246.

<sup>247</sup> *Fallos*, 283:258.

so inflacionario y de cuáles son las consecuencias de un extremo rigor fiscal en la evolución empresarial. Por ello, habiendo dictaminado el señor procurador general, se revoca la sentencia apelada, en lo que fue materia del recurso extraordinario”.

Pero fue en la causa “SA Mellor Goodwin CIyF” donde la Corte Suprema desarrolló la aplicación positiva del principio de la realidad económica —a favor del contribuyente—, al hacerle extensiva la *teoría del conjunto económico*, desarrollada en “Parke-Davis”, esta vez para considerar que transacciones entre empresas de un mismo grupo no verificaban el hecho imponible previsto en el impuesto a las ventas, por tratarse de simples movimientos de mercaderías<sup>248</sup>.

Por su parte, la Corte sostuvo: “Los tribunales pueden descender el velo societario en el interés de los mismos que lo han creado, haciendo aplicación positiva de la teoría de la penetración y, asimismo, admitir la invocación —como en el caso— de la teoría del conjunto económico o sus equivalentes, ya que como dijera esta Corte (‘Compañía Swift de La Plata SA Frigorífica s/convocatoria de acreedores’, expte. C-705-XVI) de lo que se trata es de la necesaria prevalecencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal”.

Así, se cumplía lo postulado por JARACH, en el sentido de que la realidad económica permitía una imposición tendiente a realizar el principio de la igualdad, a favor del contribuyente o del fisco<sup>249</sup>. A partir de “Mellor Goodwin”, la realidad económica fue un argumento empleado indistintamente por ambos para la defensa de sus respectivos intereses.

En los autos “Kellog Arg. SACIyF s/recurso de apelación”, la Corte, en sentencia suscripta por CARRIÓ, FAYT y BELLUSCIO, volvió a hacer aplicación del principio de la realidad económica a favor del contribuyente, aceptándole que liquide sus impuestos sobre la base de considerarse incluido en un conjunto económico nacional e internacional, integrado también en nuestro territorio por otra sociedad anónima de la que la actora se encontraba formalmente diferenciada<sup>250</sup>.

<sup>248</sup> *Fallos*, 287:79. Este caso es más recordado por fijar el criterio de que la procedencia de una demanda de repetición de impuestos indirectos se hallaba condicionada a la demostración de que el impuesto no había sido trasladado. Es decir, la prueba de que el actor se había empobrecido con su pago. La teoría del empobrecimiento estuvo en vigencia en la jurisprudencia, hasta que fue modificada en la causa “Pasa Petroquímica Argentina” (*Fallos*, 287:79).

<sup>249</sup> JARACH, *La hermenéutica en el derecho tributario*, “La Información”, LXIII- 775.

<sup>250</sup> *Fallos*, 307:118. Sobre el alcance de este fallo, ver ASOREY, *La doctrina “Parke-Davis” no ha sido restablecida*, LL, 1985-C-982; CORTI, *La teoría de la penetración en la forma de la persona colectiva y su vigencia en el derecho tributario argentino*, “La Información”, XLII-36; TARSITANO, *El conjunto económico y la teoría de la penetración en la doctrina tributaria de la Corte*, ED, 115-566.

3) *PARA ESTABLECER LA REALIDAD DE LOS HECHOS.* En la causa "SA Argentina ICJyE Atkinson Ltda. c/Nación Argentina", se analizó la procedencia de una repetición del impuesto pagado sobre *regalías* acordada con la casa matriz del exterior, las que no fueron pagadas en virtud de un convenio posterior que las dejó sin efecto<sup>251</sup>. La Corte sostuvo que la retención dejó de ser legítima si las regalías que constituían el *hecho imponible* no fueron, en realidad, pagadas a la sociedad acreedora. Razonó que, de otra manera, "importaría autorizar el enriquecimiento injusto del fisco" y que "si ésa ha sido la realidad de los hechos, es con arreglo a ella que ha correspondido aplicar la ley impositiva para dar al caso su justa solución. Así lo autorizan las normas interpretativas de las leyes tributarias que se dan en los arts. 12 y 13 de la ley 11.683". Como puede advertirse, aquí la Corte se refiere a la *realidad de los hechos*, en uno de los contenidos que, al principio, se le adjudica para predicarlo, ya no con la extensión de la norma interpretada, sino con la calificación de hechos que se incorporan a su alcance.

4) *PARA DESESTIMAR LA PERSONERÍA JURÍDICA DE UNA SOCIEDAD A LOS FINES FISCALES.* El 6 de diciembre de 1961 se produce un *leading case* en los autos "Cobo de Ramos Mejía, María L., y otras c/Poder Ejecutivo de la Provincia de Buenos Aires s/demanda contenciosoadministrativa"<sup>252</sup>. Constituye un precedente importante, probablemente el de mayor elaboración teórica, porque allí la Corte justificó la extensión a las provincias de la autonomía del derecho tributario para crear instituciones con contenido propio, diferentes del de otras ramas del derecho. Sin embargo, lo que se hallaba en juego era el alcance del art. 7° del Cód. Fiscal de la Provincia de Buenos Aires<sup>253</sup>. ¿Qué se discutía? En el fondo, una cuestión bastante común en nuestro derecho tributario: si la cesión de acciones o, en este caso, cuotas partes de una sociedad, encubre o no, una venta de bienes, con la intención de disminuir un impuesto. Los hechos, muy simplificados, eran los siguientes: a) se constituyó una sociedad de responsabilidad limitada "Tierras y Balneario Mar de Ajó", integrada por el padre, esposa e hijas, en 1936, con el objeto de administrar y vender lotes, quintas y chacras; b) el padre fue el aportante principal y falleció en 1943; c) antes, el causante había cedido bajo la forma de venta, sus cuotas a sus hijos, y d) el fisco exigió la liquidación del

<sup>251</sup> Fallos, 237:739.

<sup>252</sup> Fallos, 251:379.

<sup>253</sup> Dicho artículo expresa: "Para determinar la verdadera naturaleza de los hechos imponibles se atenderá a los actos o situaciones efectivamente realizadas, con prescindencia de las formas o de los contratos de derecho privado en que se exterioricen. La elección de actos o contratos diferentes de los que normalmente se utilizan para realizar las operaciones económicas que el presente Código y otras leyes fiscales consideren como hechos imponibles, es irrelevante a los efectos de la aplicación del impuesto".

impuesto sucesorio sobre la totalidad de los bienes originarios, por considerar que la sociedad de responsabilidad limitada "ha sido una simple forma de efectuar los negocios, que no alteró las relaciones económicas entre el causante y los herederos".

El caso fue resuelto dándole la razón al fisco provincial, por mayoría de la Corte Suprema, integrada por VILLEGAS BASAVILBASO, ARÁOZ DE LAMADRID, OYHANARTE, COLOMBRES e IMAZ. La minoría se integró con BOFFI BOGGERO y ABERASTURY, que emitieron sendos votos sólidamente fundados.

La mayoría, luego de haber repasado, en los consids. 9° y 11, el sustrato económico de las obligaciones tributarias con citas de GIANNINI (*Concetti fondamentali di diritto tributario*, 1956) y de traer en su apoyo la jurisprudencia de la Corte Suprema de los Estados Unidos, referida a la prevalencia de la sustancia sobre la forma, indica lo siguiente:

"12) ... que es claro que la legitimidad del principio de la realidad económica, podría ser analizada con sujeción a los arts. 31 y 67, inc. 11, de la Const. nacional, si su aplicación a los casos concretos determinara anulación, alteración o desvirtuación de instituciones de derecho común. Pero, de acuerdo con las constancias del expediente, parece claro que ello no acontece en la especie, porque: el fallo impugnado no niega la existencia de la sociedad como tal, no la declara nula o simulada, limitándose a establecer que no debe ser considerada a los efectos fiscales; esto es, a los efectos de la liquidación del mencionado gravamen.

13) De ellas se desprende que la aplicación en el caso del principio de la realidad económica no ha significado otra cosa que la realización de una liquidación impositiva conforme a la legislación provincial, independientemente de la existencia de la sociedad formada por el causante y sus herederos forzosos.

14) Es preciso advertir, en efecto, que las normas jurídicas de derecho privado y las normas de derecho público fiscal actúan o pueden actuar en ámbitos diferentes.

Mientras entre estos dos ámbitos no exista superposición ni colisión, es decir, siempre que lo resuelto con arreglo a las normas fiscales no afecte la vida o la actuación de las figuras de derecho privado en la órbita que a éstas les es propia, y se limite tan sólo a asegurar, verbigracia, una liquidación impositiva ajustada al resultado económico obtenido, aunque para esto deba prescindirse de la forma jurídica adoptada —como en la especie sucede— no parece dudoso que las cuestiones que con motivo de ello puedan suscitarse no autorizan a alegar violación de los arts. 31 y 67, inc. 11, de la Const. nacional".

Se podrá coincidir con la solución, como también se podrá convenir con muchas de las consideraciones vertidas en tan meduloso fallo, pero se aprecia un error en el enfoque del tema. En nuestra opinión, la Corte confundió la autonomía calificadora del derecho tributario, a la que se refieren los considerandos transcriptos, con las facultades de ca-

lificación jurídica que tiene el intérprete de la norma tributaria. Y no se puede atribuir autonomía calificadora al intérprete, porque ello implica transformar al juez en creador de derecho. Esto y no otra cosa hizo la Corte, aunque probablemente, de manera involuntaria, cuando analizó el principio de la realidad económica en relación con la unidad legislativa (art. 31) y con la delegación de las facultades de las provincias en la Nación para dictar los códigos de fondo (art. 67, inc. 11, actual art. 75, inc. 12). La autonomía calificadora se ejerce por la ley, no por vía interpretativa.

La disidencia del doctor BOFFI BOGGERO posee una profundidad y riqueza de aspectos cuyo análisis excede este comentario, pero alcanza el considerando que se transcribe para apreciar cómo describió la afectación a la seguridad jurídica derivada de aceptar la interpretación del fisco provincial:

"12) Que se ha sostenido que el derecho de la Provincia en causas como ésta deriva de la primacía de la realidad sobre las formas. Pero, a ese respecto, teniendo en cuenta que, en la base de la litis, se está enjuiciando conducta humana, es importante que la decisión se haga cargo de la realidad de conducta jurídica de quienes constituyeron oportunamente la sociedad. Cualquiera haya sido su finalidad práctica, lo evidente es que todos los socios sabían que, desde el nacimiento societario, tenían los derechos que acuerdan, sin menoscabo, con vigencia para todo el país y por encima de las normas provinciales, el Código Civil y el Código de Comercio, y no es jurídico ni justo que se les puedan frustrar en esos derechos y en la confianza en la seguridad jurídica con que los vivían".

En términos similares, el doctor ABERASTURY rescata idénticos principios, razonando:

"8) Que no es necesario indagar, en el presente caso, si la constitución de la sociedad, lícita en sí misma y válida en otros ambientes administrativos o impositivos, según ha admitido el Tribunal Fiscal, persiguió como último fin una menor tributación, para dilucidar, en caso afirmativo, si las facultades de la autoridad de aplicación alcanzan y en qué medida, para considerar el significado económico del acto de la situación, antes que la forma jurídica..., pero no sólo la litis se ha trabado en términos que impiden esta consideración sino que a ello debe responderse: a) que nada habría impedido a la legislación local que dispusiera determinar el valor presente de los bienes sociales y la manera de efectuar esta determinación, por lo que si a esto no se llegó en la liquidación de las "sucesiones Cobo", tal resultado debe imputarse al criterio legislativo entonces vigente, a tenor de la interpretación de los organismos fiscales que actuaron (conf. sentencia de la fecha en la causa "Lusardi, M., sucesión"); b) que al incluir la liquidación impugnada los precios de venta de los lotes enajenados por la sociedad computándoles como haber del causante no sólo excede la determinación del valor presente de las cuotas sociales del causante, al que prescinde total y absolutamente de la sociedad sin limitación en el tiempo, con desmedro de intereses nacidos para el socio y sus herederos y sin rele-

var a la sociedad de la responsabilidad que le incumbe por la existencia de un patrimonio que figurativamente se le desmembra para atribuirlo a quien jurídicamente no le pertenece".

5) *DESCONOCIMIENTO DE LOS EFECTOS FISCALES DERIVADOS DE RELACIONES REGULARES ENTRE LA SOCIEDAD Y SUS ACCIONISTAS.* El primer precedente en el que la Corte aplicó el criterio de la realidad económica es el fallo "Duhalde, Pedro D. c/Gobierno de la Nación s/repetición de impuestos" (20/8/48)<sup>254</sup>. En el caso, se discutía el tratamiento diferenciado que la ley de impuesto a los réditos (11.682) estipulaba para los socios de sociedades comerciales, según si se trataba de sociedades de personas o de capital. El actor, socio solidario de una sociedad en comandita, había realizado una operación de compraventa de un campo, y obtenía de éste una ganancia. La Cámara, con el voto mayoritario, había resuelto que, no siendo una actividad habitual del actor, ni de la sociedad en comandita, la realización de operaciones inmobiliarias, no resultaba acreditado el requisito de la habitualidad de la fuente. Por ese motivo, no podía quedar sujeto al impuesto a los réditos.

"La Corte, sin embargo, razona de modo diferente: en cuanto socio activo, solidaria e ilimitadamente responsable, de una sociedad entre cuyos fines está la compraventa de inmuebles, este fin social debe considerarse como fin propio de la actividad personal del actor...—Debe tenerse presente a este respecto que el socio Duhalde debe dedicar a la sociedad y a los negocios y asuntos de ella todo el tiempo, celo y atención que los mismos requieran, no pudiendo dedicarse particularmente a iguales negocios que los de la sociedad.

Que la ley ha tenido en cuenta la realidad económica al establecer las diferentes categorías de réditos, sin subordinarse a las formas jurídicas reconocidas o creadas por el derecho privado. A veces el derecho fiscal toma las figuras jurídicas de este último para facilitar la ejecución de sus normas, pero ello no implica que éstas deban someterse necesariamente a aquéllas, pues mientras las primeras actúan en las relaciones de las personas de existencia ideal o de existencia visible entre sí o con terceros, en el derecho fiscal los principios rigen solamente en orden al propósito impositivo del Estado, que fija las reglas sin necesidad de atenerse a las diferencias que el derecho privado establece y teniendo sólo en cuenta la mejor recaudación de sus recursos y la mayor justicia en la distribución de las cargas que impone... Cuenta más la naturaleza económica del tributo a aplicar y las formas o modalidades adoptadas para la recaudación —que tiene en vista, a su vez, los diferentes hechos económicos— que la fidelidad a las clasificaciones del derecho privado".

En la línea de la atribución de efectos fiscales especiales, adjudicados a la relación entre sociedad y socios, apartándose de las consecuencias naturales derivadas del derecho comercial, se encuentra el fallo re-

<sup>254</sup> Fallos, 211:1254.

caído en "SA Refinerías de Maíz"<sup>255</sup>. Éste constituirá un precedente sobre el que se apoyará la Corte, con otra conformación, para fundar el conocido caso "Parke-Davis". Allí se extendió una previsión normativa del impuesto a los réditos a una situación contemplada en el impuesto sobre los beneficios extraordinarios. Y resulta importante destacar que, según la Corte, la aplicación del régimen del texto en cuestión era "independiente de la buena fe del contribuyente" y que "nada impide al legislador crear, a los efectos impositivos, un régimen distinto del que se aplica en el derecho común a las relaciones entre el ente social y los socios".

En la causa "Argentine Land and Investment Co. Ltd. c/Fisco Nacional", la Dirección General Impositiva liquidó el impuesto consolidando los balances de empresas pertenecientes a un mismo conjunto económico<sup>256</sup>. Dijo la Corte Suprema, en fallo suscripto por los doctores RISOLÍA, CABRAL y BIDAÚ, que "la circunstancia de que en una verificación anterior, llevada a cabo en 1945 y en la que no hubo lugar a una determinación administrativa, no se haya aducido la vinculación de la sociedad, no basta para invalidar lo decidido ahora sobre la base de una minuciosa compulsión de antecedentes, como no basta tampoco la distinta personalidad que ostentan las sociedades en cuestión, ya que la realidad económica —que debe tenerse en cuenta a los efectos impositivos— suele por lo común no coincidir con la forma jurídica que adoptan, en su individualidad, los componentes del conjunto económico".

En la causa "Papelería Pedotti", el contribuyente, luego de practicar un proceso de reorganización societaria, intentó trasladar un quebranto de la sociedad predecesora a la sociedad continuadora<sup>257</sup>. En aquella época, la ley del impuesto a los réditos —a diferencia de la actual ley del impuesto a las ganancias— no contemplaba la situación. Ésta sólo era tratada para el quebranto sufrido por el causante, que se compensaba con ganancias obtenidas por la sucesión y los herederos. La mayoría de la Corte —integrada por ORTIZ BASUALDO, CHUTE y CABRAL— luego de recordar que, en materia de excepciones a la ley tributaria, rige el criterio restrictivo, extrajo como conclusión que:

"Los principios contenidos en las normas de los arts. 11 y 12 de la ley 11.682, t.o. 1960 —que la doctrina y la jurisprudencia condensan en los vocablos *realidad económica*— sólo pueden jugar en materia tributaria cuando su aplicación no implique extender exenciones o beneficios a contribuyentes que no están comprendidos en ellos. En otras palabras, esa *realidad*, que debe ser valorada según las circunstancias de cada caso, no puede servir, máxime si se lo hace por vía analógica, para obtener lo que pretende la

<sup>255</sup> Fallos, 259:141.

<sup>256</sup> Fallos, 267:393.

<sup>257</sup> Fallos, 279:247.

sociedad actora, esto es, deducir de lo que debe satisfacer en concepto de impuesto a los réditos, los quebrantos de las sociedades por ella absorbidas, en razón de la  *fusión efectuada*.

La minoría, invocando también el principio de la realidad económica, llegó al resultado contrario, inaugurando, a la vez, la posibilidad de hacer jugar el principio a favor del contribuyente. Dijeron los doctores ARGÜAS y RISOLÍA, para fundar su voto que "en el *sub examen*, al atender a la *verdadera naturaleza del hecho imponible*, a la *cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes* y a la *situación económica real*, en los términos del art. 13 de la ley 11.683, a fin de determinar la procedencia o improcedencia de la compensación autorizada en el art. 18 de la ley 11.682 (t.o. 1960), cabe afirmar, con ajuste a tales pautas, que por no morir —en sentido económico— las sociedades absorbidas, ni configurarse una transmisión parcial o fraccionada sino de carácter universal, la sociedad absorbente prolonga jurídicamente la vida real de aquéllas. En tales condiciones, por mérito de esa supervivencia, la compensación de los quebrantos no puede ser cohibida sin incurrir en una interpretación gramatical de la ley, en pugna con la hermenéutica que, por imperio de los principios recordados, rige en materia tributaria".

En los autos "Narden Argentina SRL c/Nación Argentina" se discutió si la ley del impuesto sustitutivo al de la transmisión gratuita de bienes (antecedente del posterior impuesto sobre los capitales de las empresas), que gravaba a las sociedades por acciones, podía serle aplicado a una sociedad de responsabilidad limitada, cuya titularidad pertenecía en más del 99% a una sociedad anónima extranjera<sup>258</sup>. La Corte admitió esta asimilación para no frustrar el propósito perseguido por el legislador por el solo hecho de que una sociedad de capital integre una sociedad de personas.

Y reiteró que esta conclusión es "conforme con los principios que, según disposiciones de la ley 11.683 —arts. 11 y 12— y jurisprudencia de este tribunal, rigen en la interpretación de las leyes tributarias; en particular, los que obligan a atender al fin de esas leyes y a su significación económica, a la verdadera naturaleza del hecho imponible y a la situación real de base, con prescindencia de las formas y estructuras excogitadas por los contribuyentes (Fallos, 249:256; 251:379, y otros), aunque a ese fin sea preciso apartarse, en alguna medida, del régimen que gobierna, en el derecho común, la personalidad de las sociedades y las relaciones de éstas con los socios, supuesto que el legislador no haya creado expresamente, a los efectos impositivos, una regulación propia que así lo decida (Fallos, 259: 141). A lo que cabe añadir que también es jurisprudencia de esta Corte que las normas impositivas no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admite, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla, de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos, 268:58; 270:110 cit., y muchos otros)".

<sup>258</sup> Fallos, 280:18

El caso "Parke-Davis" representa el fallo emblemático del período que transcurre de 1973 a 1976<sup>259</sup>. El problema de interpretación ya fue consignado al tratar la jurisprudencia del TFN donde se originó la causa. La Corte Suprema, integrada por los doctores BERCAITZ, DÍAZ BIALET, ARÁUZ CASTEX, CORVALÁN NANCARES y MASNATA, resolvió la cuestión a favor del fisco, por considerar:

"10) Que esta cuestión de la existencia de dos sociedades diferenciadas desde el punto de vista del derecho privado, pero unificadas económicamente, conduce al examen de otro problema propio de la materia en recurso, planteado por la apelante el alcance del concepto de la realidad económica, específicamente aceptado en las leyes impositivas nacionales (arts. 11 y 12, ley 11.683, t.o. en 1962).

12) Que para la solución del *sub lite* no se ha desconocido la existencia de dos sociedades de capital perfectamente delimitadas conforme al orden jurídico privado, ni tampoco la personería jurídica de la sociedad local. Pero tales datos, asentados en los principios del derecho común en materia de sociedades, no son óbice para establecer la efectiva unidad económica de aquéllas y su comunidad de intereses a través de la 'significación económica' de los hechos examinados.

16) Que por último, ya sea por aplicación de la teoría de la penetración, como esta Corte lo ha hecho tanto en materia no impositiva... cuanto impositiva..., como mediante los parámetros del principio de la realidad económica o de la teoría del órgano, de lo que se trata es de la consideración del fondo real de la persona jurídica. Esto se impone no sólo por los abusos a que se presta la complejidad de relaciones y actividades en ciertas estructuras sociales sino también por la dimensión creciente de numerosos grupos de empresas internacionales y los graves problemas jurídicos que su expansión plantea".

El fallo recibió fuertes críticas, y se le atribuyó su verdadera inspiración en inclinaciones ideológicas contrarias al capital extranjero, como tales, ajenas a la materia tributaria. Esta crítica es probablemente injusta, porque el fallo mantuvo su razonamiento jurídico e impositivo y, como puede advertirse en la reseña precedente, continuó con una tendencia históricamente insinuada, en forma clara, por la Corte Suprema<sup>260</sup>. Dicho esto, a nuestro entender la solución no fue la correcta. En efecto, la sola existencia de *conjunto económico* llevó al alto tribunal a considerar que no podía existir *contrato* generador de los efectos fiscales ordinarios previstos en cualquier relación. Ello contrariaba la normativa vigente, no sólo del derecho privado, sino también del propio derecho tributario, que mantenía la consideración de los entes integrantes de un conjunto económico como contribuyentes individuales. En

<sup>259</sup> Fallos, 286:97.

<sup>260</sup> Sobre el tema, ver TARSITANO, *El conjunto económico y la teoría de la penetración en la doctrina tributaria de la Corte*, ED, 115-566.

ningún caso se examinó la *realidad económica* referida a la normalidad o a la anormalidad de las condiciones contractuales, para —en su caso— recalificar la relación a los fines fiscales. En ello estriba, según nuestra opinión, el error de la doctrina sentada por aquellos años<sup>261</sup>.

6) *PARA RECARACTERIZAR LA NATURALEZA JURÍDICA DE UN CONTRATO*. No fueron muchas las oportunidades en que, a excepción del desconocimiento de la personería jurídica individual, la Corte recalificó actos o contratos.

En "Huarte, Atilio c/Dirección General Impositiva s/demanda contencioso administrativa", la Corte debe resolver la constitucionalidad del tratamiento de las rentas por parte de la ley del impuesto a los réditos<sup>262</sup>. Al ser un debate sobre la validez constitucional de la norma, el examen de ésta, a la luz del citado principio, se realiza en estos términos: "es también en esta materia pertinente la observancia de la realidad económica —art. 12, ley 11.683— y de la significación usual de los términos legales —267 US 364; 288 US 292, y otros— que conducen, en lo que interesa para el supuesto de autos, a la pertinencia del gravamen, en tanto no exista donación pura en que la ausencia de propósito retributivo o compensatorio resulte de las circunstancias objetivas del caso. La llamada propina y ciertamente la modalidad de la especie, no escapan así, según su naturaleza, al tributo a los réditos (PAUL - MERTENS, *Law of federal income taxation*, vol. I, p. 240, 704 y nota 22)".

7) *PARA VINCULAR LA SOLUCIÓN A LA ECONOMÍA LEGAL DEL IMPUESTO*. En general, el sentido de las normas interpretadas es inducido por la naturaleza y estructura general del impuesto. Esta consideración ha sido aplicada por la Corte en los dos precedentes que se comentan a continuación, vinculados al principio que nos ocupa.

En los autos "Industrias Electrónicas Radio Serra SA", la cuestión debatida consistía en determinar si le asistía derecho, al contribuyente, a computar el crédito fiscal correspondiente a las adquisiciones efectuadas a una firma radicada en Tierra del Fuego —bajo el régimen de promoción de la ley 19.640— en el período en que fueron facturadas o, como lo pretendía el fisco, en el de la real recepción de las mercaderías<sup>263</sup>.

<sup>261</sup> En sentido concordante, señala DÍAZ SIERRO que "lo que sí merece nuestra crítica, es que nunca la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha tenido en cuenta que, a los efectos de la desestimación de las formas o estructuras jurídicas utilizadas por los contribuyentes, el legislador ha exigido que la inadecuación de las formas seleccionadas sea manifiesta. Esto a nuestro entender determina que, en casos donde la elección de las formas o estructuras jurídicas se presente como cuestionable, pero su utilización no implique desnaturalizar esa estructura jurídica tal como ha sido concebida en el derecho privado, no corresponda apartarse de las formas o estructuras jurídicas utilizadas por los contribuyentes" (*Relato nacional* en "Congreso de la IFA", Oslo, 2002)

<sup>262</sup> Fallos, 249: 657.

<sup>263</sup> Fallos, 314:745.

La Corte consideró determinante, para negarle la razón al contribuyente, el hecho de que las mercaderías no existían al tiempo de la facturación. Y dijo, para fundar el fallo, que:

“10) Por lo demás, la propia ley 11.683 consagra una clara pauta para la exégesis de las leyes impositivas, al señalar que deberá atenderse a sus fines y a su significación económica (art. 11). En razón de ello, para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes (art. 12). En orden a esta prevalencia de la denominada *realidad económica*, corresponde advertir que si se admitiera que la sola emisión de la factura de venta, con relación a bienes que sólo existirían en el futuro, pudiese dar lugar al nacimiento del hecho imponible, en el supuesto de operaciones efectuadas por empresas beneficiadas con un régimen de promoción que las exime de ingresar el impuesto al valor agregado —como ocurre con la vendedora en el *sub lite*— podría originarse un crédito fiscal a favor del comprador que, por no corresponder al fenómeno pluralístico no acumulativo, propio de este impuesto, debería ser satisfecho por la Administración tributaria con prescindencia del correlativo proceso generador de riquezas”.

El otro caso fue “Roque Vassalli SA c/Dirección General Impositiva” y se refería a la posibilidad de una empresa de deducir, del impuesto a las ganancias, el rescate pagado por el secuestro de su presidente, con apoyo en una norma que autorizaba la deducción de las pérdidas extraordinarias sufridas sobre los *bienes* productores de ganancias<sup>264</sup>. El caso fue resuelto admitiendo la deducción. En su fundamento, la Corte Suprema sostuvo que, “económicamente hablando, tal como corresponde según la regla de interpretación del art. 11 de la ley 11.683, quedan igualmente comprendidos en el concepto de *bien* los objetos inmateriales (acción del trabajo, prestación de servicios). La característica que ambos medios ofrecen es la de ser capaces de satisfacer una necesidad humana”. Y agregó que, “si de acuerdo con la ley son deducibles las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes que producen ganancias, y entre éstos —en sentido económico— se insertan los originados en factores humanos de producción, no parece dudoso que la suma pagada por la actora para rescatar a su presidente del secuestro a que fue sometido pudo ser deducida de la ganancia bruta de la empresa en la determinación del beneficio neto”.

En la causa “Guillermo Helfer e Hijos SRL”, luego de analizar un contrato de servicios, que según el fisco, en realidad, se trataba de un mutuo, no modificó la naturaleza asignada por las partes, vinculando, en este caso, el principio de realidad económica al propósito perseguido por el legislador<sup>265</sup>. Con posterioridad, la Corte, en “Eurotur SRL” (4/

<sup>264</sup> Fallos, 304:661.

<sup>265</sup> Fallos, 313:215.

5/95), modificó su temperamento y llegó a la solución opuesta, al invocar el mismo principio, afirmando que “más allá del *nomen iuris* o de la apariencia que las partes hayan dado al contrato procurando adaptarlo a las exigencias de la ley, es evidente que éste constituye un mero préstamo de dinero a cambio de su posterior devolución en valores actualizados más un interés”.

8) *PARA CALIFICAR UNA SITUACIÓN MÁS ALLÁ DEL “NOMEN IURIS” ADJUDICADO POR LAS PARTES*. En los autos “Tejedor SA s/recurso de apelación. Ganancias”, el contribuyente planteó la posibilidad de no incrementar su renta imponible por la exposición a la inflación de pasivos generados en los saldos de la cuenta *accionista*<sup>266</sup>. Y solicitó el mismo tratamiento dispensado a los saldos particulares de los socios de sociedades de personas. La Corte analizó el contenido de la cuenta *accionista* y llegó a la conclusión de que, bajo tal concepto, se incluían otros contenidos y, por eso, indicó que, de acuerdo con las pautas que en materia tributaria “contienen los arts. 11 y 12 de la ley 11.683, conforme a las cuales cabe atender —más allá de la denominación o tratamiento discrecionalmente adoptado en cada caso por los particulares— a la real naturaleza de los actos, situaciones y relaciones económicas que realicen, persigan o establezcan los contribuyentes de modo tal que no se obvie la finalidad de la norma y su significación económica”.

En la causa “Camarero, Juan C. s/recurso de apelación, impuesto a las ganancias”, en la que se discutía la calidad de inversor en viviendas económicas, dijo la Corte que “en consecuencia, la tipificación que se reconozca al convenio celebrado por las partes de acuerdo a su naturaleza jurídica —mandato, sociedad, locación de obra y compraventa de parte indivisa de terreno, etc.— no obsta a la exteriorización de la voluntad de los intervinientes acerca de la inversión concreta para la construcción de viviendas que encuadren en las categorías *económica* o *común* (clasificación de la Secretaría de Estado de Desarrollo Urbano y Viviendas) destinadas a la locación y al goce de la franquicia fiscal que conllevan para las partes que intervinieron en la respectiva contratación y en el logro de los resultados obtenidos”<sup>267</sup>.

9) *LÍMITES AL PRINCIPIO DE REALIDAD ECONÓMICA*. En la causa “Autolatina Argentina SA c/Dirección General Impositiva”, la Corte debió decidir sobre la base de cálculo del IVA en las ventas de automotores realizadas mediante el sistema de ahorro previo<sup>268</sup>. Este caso, según el Fisco, no debía ser determinado sobre el importe recibido por la empresa administradora del sistema al momento de la adjudicación de cada automóvil, sino sobre el valor corriente de plaza vigente durante la entrega.

<sup>266</sup> Fallos, 315:2798.

<sup>267</sup> Fallos, 315:257.

<sup>268</sup> Fallos, 319:3208.

La corrección fiscal constituía un intento de neutralizar la depreciación monetaria producida entre uno y otro momento. La Corte rechazó el planteo y sentó, por primera vez, el principio de que la realidad económica no puede conducir a desvirtuar lo establecido en las normas ni vulnerar el principio de seguridad jurídica<sup>269</sup>.

§ 80. EL CRITERIO DE LA REALIDAD ECONÓMICA Y EL PRINCIPIO DE CALIFICACIÓN JURÍDICA EN LAS PROVINCIAS. — Las leyes provinciales han receptado el principio de calificación jurídica en su particular conexión con el principio de la realidad económica. En este sentido, siguen la fórmula de la ley de procedimiento tributario nacional o la prevista por el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, en su versión original de 1948. Sobre estas dos vertientes, distintas matizaciones permiten, a los efectos de su calificación, organizar tres grupos distintos, que, desde su extensión gramatical, bien podrían transmitir consecuencias diferentes.

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

*Ciudad de Buenos Aires*, Código Fiscal (t.o. 1999), art. 9°. Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se debe atender a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean *manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente* la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes, se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribu-

<sup>269</sup> Dice el consid. 20, "que tampoco resultan atendibles los agravios fundados en las pautas interpretativas consagradas en los arts. 11 y 12 de la ley 11.683. Ello es así pues, sin desconocer la significativa importancia que tiene en esta materia el principio de la *realidad económica*, su aplicación no puede conducir a desvirtuar lo establecido específicamente por las normas legales que regulan concretamente la relación tributaria. Una conclusión contraria afectaría el principio de reserva o legalidad —al que ya se ha hecho referencia—, supondría paralelamente un serio menoscabo de la seguridad jurídica, valor al que este tribunal ha reconocido asimismo jerarquía constitucional (conf. *Fallos*, 220:5; 243:465; 251:78; 253:47; 254:62, causas: T. 267, 'XXIV. Tidone, Leda D. c/Municipalidad del Partido de General Pueyrredón' y J. 13. XXVI, 'Jawetz, Alberto s/apelación resolución de la Caja de Retiros, Jubilaciones y Pensiones de la Policía Federal', sentencias del 22 de diciembre de 1993 y del 24 de marzo de 1994, respectivamente), e importaría prescindir de la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria (*Fallos*, 253:332; 315:820 y causa M. 130. XXIII, 'Multicambio SA s/recurso de apelación', fallada el 1º de junio de 1993)".

yentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.

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

*Catamarca*, ley 4306 (t.o. 1996), art. 4°. Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos encuadren esos actos, situaciones o relaciones en formas o estructuras jurídicas que *no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económico-financiera de los contribuyentes*, se prescindirá en la consideración del hecho imponible real de las mismas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado le aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como lo más adecuado a la intención real de los mismos.

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

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

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

*San Juan*, ley 3908 (t.o. 1987), art. 20. Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se debe atender a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o rela-

ciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes, se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.

*Santa Cruz, ley 1627/58, art. 8°.* Cuando no sea posible establecer claramente si un hecho se encuentra alcanzado por las leyes de la imposición, se determinará su verdadera naturaleza, atendiendo a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes, con prescindencia de las formas o de los contratos del derecho privado en que se exterioricen. Será, entonces, irrelevante a los efectos de la aplicación de las leyes fiscales, la celebración bajo formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrece o autoriza para definir la real intención de las partes, de actos y operaciones gravados por la ley. Para configurar tal cabal situación económica se tendrá en cuenta el conjunto de circunstancias concretas que dan origen al hecho imponible, la índole de las operaciones y actividades comerciales, industriales o profesionales o de las relaciones civiles que a él se refieran, la contabilidad correcta y metódicamente ordenada de los contribuyentes y responsables o de terceros, y los usos y costumbres de la vida económica y social".

En el segundo grupo se incluyen aquellos códigos que siguen la versión original del Código Fiscal de Buenos Aires (1948). En este grupo se cuentan: Corrientes, Cód. Fiscal, t.o. en 1983, art. 8°; Chaco, Cód. Fiscal, art. 11; Chubut, Cód. Fiscal (t.o. 1967), art. 7°; La Pampa, ley 271 (t.o. 1995), art. 6°; Misiones, ley 2860, art. 9°; Neuquén, Cód. Fiscal (t.o. 1997), art. 7°; Santa Fe, ley 3456 (t.o. 1997), art. 7°; Santiago del Estero, ley 5191, art. 9°.

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

*Río Negro, Cód. Fiscal (t.o. 1997), art. 3°, y Salta, ley 9/75 (t.o. 1995), art. 3°.* Para determinar la verdadera naturaleza de los hechos imposables se atenderá a los actos o situaciones efectivamente realizados, con prescindencia de las formas o de los contratos del derecho privado en que se exterioricen.

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

*Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, ley 439, art. 5°.* Para determinar la verdadera naturaleza de los hechos imposables se aten-

derá a los actos o situaciones efectivamente realizados, con prescindencia de las formas o de los contratos del derecho privado en que se exterioricen. La verdadera naturaleza de los actos, hechos o circunstancias imposables, se interpretará conforme a su significación económico-financiera, prescindiendo de su apariencia formal, aunque ésta corresponda a figuras o instituciones de derecho común.

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

§ 81. LA TENSION ENTRE FORMA Y SUSTANCIA EN LOS PAISES DEL "COMMON LAW". - La dicotomía entre forma y contenido de las relaciones jurídicas, cuando ellas son predeterminadas por los individuos con la finalidad de disminuir su carga impositiva, ha sido una cuestión que ha preocupado por igual a los países regidos por el derecho continental europeo, de raíz civil, como los que integran el *common law*<sup>270</sup>, lo cual es demostrativo de la complejidad teórica y el interés práctico en identificar esta clase de situaciones y darles una solución.

La prevalencia de la sustancia legal como fundamento de la recaracterización de las estrategias de elusión o evasión de impuestos es un tema que también ha sido tratado en los países regidos por el *common law* y constituye un ejercicio interesante examinar los criterios que los jueces han establecido para descalificar tales estrategias, a los fines fiscales. En ese sentido, nos parece útil analizar la jurisprudencia de mayor influencia, que es la producida por la Corte Suprema del Reino Unido de Gran Bretaña y por la de los Estados Unidos de América.

a) *EL ENFOQUE DE LA CÁMARA DE LOS LORES DEL REINO UNIDO DE GRAN BRETAÑA (THE HOUSE OF LORDS).* En el Reino Unido de Gran Bretaña, la construcción sobre la forma de interpretar la ley y, asimismo, el alcance dado a los actos o negocios jurídicos que le sirven de sustento, es de carácter judicial<sup>271</sup>.

<sup>270</sup> CUETO RÓA sostiene que "el *common law* es un derecho de origen judicial. Cuando el *common law* es aplicable, la fuente normativa a la que deben acudir los jueces para resolver los casos litigiosos que se encuentran sometidos a su consideración, son sentencias dictadas por otros jueces en casos similares. El carácter de fuente normativa de que aparecen revestidas las sentencias precedentes resulta del principio conocido con el nombre de *stare decisis*, conforme con el cual los jueces deben resolver sus casos de acuerdo con lo decidido por jueces de la misma jurisdicción, de mayor o igual jerarquía judicial, en casos previos de naturaleza similar" (*El common law*, p. 31).

<sup>271</sup> Sobre el enfoque del tribunal británico y su comparación con el derecho uruguayo, puede consultarse el trabajo de MARTINELLI, como tesis aprobatoria de la maestría en

Durante mucho tiempo, la jurisprudencia tuvo un marcado apego a la literalidad de la ley tributaria. Un antiguo caso ("Partington v. Attorney General", 1869) había sentado el precedente de que la ley se interpretaba con una literalidad estricta, y lo que no surgía de su texto no se encontraba gravado, sin que resultara relevante indagar en *the intention of Parliament*. Esta interpretación fue mantenida, esta vez, con especial referencia al alcance que correspondía otorgar a los negocios realizados por las partes en la causa "IRC v. Duke of Westminster" (1936), AC1. Se discutía allí el alcance que se le otorgaría a unos pagos realizados a un ex empleado, cuyo tratamiento tributario variaba si se lo consideraba en función de un pago que retribuía una relación de dependencia (como pretendía el fisco) o de un servicio independiente (como sostenía el contribuyente). La Corte le dio la razón al contribuyente diciendo que "si el documento era legítimo y producía efectos legales entre las partes, no podía existir una prevalencia de la sustancia económica", cualquiera que haya sido la intención del Parlamento.

b) *EL CASO "RAMSAY"*. A partir de 1970, frente al desarrollo y a la complejidad instrumental que adquieren los negocios en el nuevo orden económico, comienza a insinuarse una reacción de la Administración tributaria, que quedaba desprotegida por la aplicación estricta de la ley tributaria según la tradicional visión del caso "Duke of Westminster".

Un cambio sustancial se produce en 1981, a raíz de la doctrina sentada en el caso "W. T. Ramsay Ltd." (1981), 1 All Er 865<sup>272</sup>. Este

derecho internacional tributario de la London School of Economics and Political Science, University of London. Agradecemos, asimismo, a BAISTROCCHI, director de la Maestría en Derecho y Economía de la Escuela de Derecho de la Universidad Torcuato Di Tella, la provisión de los fallos citados en este acápite y el fructífero cambio de opiniones en el seminario sobre "El principio de la realidad económica en materia tributaria", realizado en octubre de 2000, en la Universidad Torcuato Di Tella. Para un análisis detallado de la evolución jurisprudencial, ver BALLARD - DAVISON, *Informe nacional del Reino Unido*, IFA 2002, en "Cahiers de Droit Fiscal International", vol. LXXXVII, p. 569 a 593.

<sup>272</sup> Por la interpretación del fallo, nos parece importante describir sus premisas en detalle: el contribuyente adquirió, el 23 de febrero de 1973, la totalidad de las acciones emitidas de C Ltd. por la suma de 185.034 libras. En la misma fecha el contribuyente ofreció y C Ltd. aceptó dos préstamos (el préstamo L1 y el préstamo L2) a C Ltd., cada uno de ellos por un monto de 218.750 libras reembolsables a la par en un plazo de treinta y treinta y un años respectivamente. C Ltd. tenía derecho a efectuar pagos anticipados, si así lo deseaba, y estaba obligada a hacerlo en el supuesto de liquidación. Si cualquiera de los dos préstamos se cancelaba antes de la fecha de vencimiento, éste debía ser reembolsado a la par o al valor de mercado, el que resultara mayor. Ambos préstamos devengaban intereses a una tasa anual del 11% pero el contribuyente tenía derecho, por una sola vez, a reducir la tasa de interés de uno de los préstamos y aumentar en forma proporcional la tasa de interés del otro. C Ltd. aceptó la oferta en forma oral y luego se le entregó al contribuyente una declaración jurada, otorgada por uno de los directores de C Ltd., instrumentando así la aceptación de la oferta por parte de C Ltd. El contribuyente entregó a C

precedente ha recibido enorme difusión mundial, y los principios que se extraen de su texto se han utilizado para identificar el principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma, a la que también se denomina *test de Ramsay*.

El fallo confirmó la pretensión del fisco. La *ratio decidendi* consideró que los tribunales son los órganos encargados de establecer la naturaleza jurídica de cualquier transacción al momento de determinar si produce efectos impositivos. Y si la naturaleza jurídica es la que surge de una serie o de una combinación de transacciones destinadas a operar como tales, entonces será dicha serie (o combinación de transacciones), y no las transacciones individuales como tales, lo que deberá considerarse. Así pues, se sostiene que cuando un contribuyente utilizó un *esquema* compuesto por varias transacciones separadas con el objeto de evitar impuestos, los inspectores de impuestos y "los tribunales no deben sólo limitarse a considerar la autenticidad u otras características de cada paso individual o transacción que compone dicho esquema, sino que pueden considerar el esquema en su conjunto y si descubren que se trata de una transacción compleja y no de una serie de transacciones indepen-

Ltd. la suma de 437.500 libras, monto que había obtenido de una institución financiera. El 2 de marzo de 1973, el contribuyente redujo la tasa de interés sobre el préstamo L1 a cero, y aumentó la tasa de interés del préstamo L2 a 22% y vendió el préstamo L2. A su tiempo, luego de posteriores transacciones de préstamo y de acciones, el préstamo L1 se canceló a la par y el contribuyente sufrió una pérdida de capital de 175.647 libras en la venta de las acciones de C Ltd. Al momento de calcular el impuesto sobre las actividades de las personas jurídicas (*corporate tax*) que debía abonar en el ejercicio contable finalizado el 31 de mayo de 1973, el contribuyente argumentó, entre otras cosas, que el préstamo L2 no era una *deuda sobre un título valor* según el significado otorgado a dicho término en el párr. II (1) a y 4 (3) (b) b del capítulo 7 de la ley financiera de 1965, debido a que la deuda no había sido instrumentada en un título valor y que por lo tanto la ganancia de capital de 172.731 libras resultante de la venta no era una ganancia imponible. Los inspectores de la Dirección de Impuestos (Inland Revenue Special Commissioners) sostuvieron que el préstamo L2 era un *préstamo de acciones* o *de título valor similar* dentro del significado previsto en el capítulo 7, párr. 5 (3) (b) y que por lo tanto el acto de disposición era un acto de disposición de una *deuda sobre un título valor* según la definición del párr. II (1), y por lo tanto la ganancia resultante de la venta no estaba exenta del impuesto. El juez (1978 STC 253) hizo lugar a la apelación del contribuyente sobre la base de que es característica esencial de un título valor, según la definición contemplada en el párr. 5 (3) (b), ser un documento o certificado emitido por un deudor que representa un título valor comercializable o que puede ser negociado y convertido, de ser necesario, en acciones u otros títulos valores y que, dado que C Ltd. no había emitido ningún documento de este tipo a favor del contribuyente como garantía del préstamo, el préstamo no era una *deuda sobre un título valor* a los fines del párr. II (1). La Cámara de Apelaciones hizo lugar a la apelación de la Corona (1979 STC 582), sosteniendo que el préstamo L2 tenía todas las características de un préstamo de acciones y que, por lo tanto, era una *deuda sobre un título valor*, según el capítulo 7 párr. II (1), dado que la declaración jurada instrumentando el préstamo era un documento o título valor, similar al certificado del préstamo generalmente otorgado por una sociedad deudora, y dado que era comerciable, hacía posible que el préstamo se convirtiera en acciones, de ser necesario.

dientes que no producen ni una ganancia ni una pérdida y que no afectan en forma sustancial los intereses del contribuyente, podrán desestimar dicho esquema como si fuera una nulidad (como si no existiera) a los efectos impositivos". Al aplicar este principio al caso, el tribunal entendió que la única conclusión compatible con las intenciones de las partes y con los documentos tomados en su conjunto, era que existía una "serie de transacciones integradas e interdependientes que no habían producido ni una ganancia ni una pérdida, y bajo tales circunstancias estaría mal y sería un análisis incorrecto elegir y separar, a los fines impositivos, la única transacción que arrojó pérdidas". En consecuencia, el esquema fue desestimado y considerado nulo a los fines impositivos.

En este caso, se cita tradicionalmente el voto de lord WILBERFORCE, que nos parece útil traducir, puesto que recoge la visión del alto tribunal —y su evolución— hasta el dictado de este notable fallo:

"El esquema consiste, tal como ocurre en otros casos que han llegado a conocimiento de los tribunales, en un número de pasos a seguir, documentos a firmar y pagos a efectuar, de acuerdo con un cronograma, que se llevan a cabo en todos los casos con mucha rapidez. En todos los casos aparecen dos activos, como si fueran partículas con cargas opuestas en una cámara de gas, uno de ellos se utiliza para crear una pérdida, el otro hace surgir una ganancia equivalente que hace que el contribuyente no sufra ninguna pérdida real, y que está destinada a no ser gravada. Al igual que las partículas, estos activos tienen una vida muy corta. Una vez que han cumplido su objetivo se cancelan mutuamente y desaparecen. Al final de la serie de operaciones, la posición financiera del contribuyente es precisamente la misma que tenía al principio, salvo que ha pagado un precio y ciertos gastos al consultor que le diseñó el esquema.

Existen otros elementos significativos que caracterizan a los esquemas de este tipo. Primero, existe la clara y declarada intención de que una vez iniciado cada esquema, éste seguirá su curso a través de las distintas etapas hasta el final; no han sido creados para ser suspendidos a mitad de camino. Esta intención puede estar expresada como una obligación contractual en firme o como una expectativa sin fuerza contractual.

Segundo, pese a que se supone que hay sumas de dinero, a veces de montos considerables, en juego en las transacciones individuales, el contribuyente no tiene que sacar dinero de su bolsillo. El dinero se obtiene por medio de un préstamo otorgado por una institución financiera, que está garantizado por un gravamen constituido sobre cualquier activo del contribuyente y que es reembolsado automáticamente una vez concluida la operación.

Considero oportuno restablecer algunos principios conocidos y algunos precedentes para demostrar la posición en la que estamos ahora.

1) Los sujetos sólo pueden ser gravados mediante palabras claras, no mediante presunciones o la equidad de una ley. Cualquier ley de impuestos del Parlamento debe ser interpretada de conformidad con este principio.

Qué se entiende por palabras claras es algo que deberá ser determinado de acuerdo con 'los principios generales'; éstos no confinan a los tribunales a una interpretación literal. Las palabras pueden (en realidad deberían poder) ser consideradas en contexto y de conformidad con la ley en forma integral, y a tal efecto deberá tenerse en cuenta el fin de dicha ley... La ley aplicable en estos casos es la ley financiera de 1965, cuyo fin es establecer un impuesto sobre las ganancias, menos las pérdidas deducibles, obtenidas de actos de disposición.

2) Los sujetos tienen derecho a arreglar sus asuntos de manera tal de reducir su responsabilidad frente al impuesto. El hecho de que la razón de una transacción sea evitar un impuesto no es de por sí causal para invalidar dicha transacción salvo que una ley específica así lo determine. Deberá considerarse a la luz de sus efectos jurídicos.

3) Los inspectores, encargados de investigar y descubrir los hechos, deben descubrir si un documento o una transacción es genuina o ficticia. En este contexto decir que un documento o una transacción es ficticio significa que mientras parece ser una cosa en realidad es algo diferente. Decir que un documento o una transacción es genuino significa que, según la ley, es lo que parece ser y no pretende ser nada distinto de eso. Volveré sobre este punto.

Cada uno de estos tres principios debe ser plenamente respetado en la sentencia que vamos a dictar. Debo decir algo más con respecto al próximo principio.

4) Partiendo de la base de que un documento o una transacción es genuino, el tribunal no puede ir más allá en búsqueda de una supuesta sustancia subyacente. Éste es el bien conocido principio establecido en la causa 'Inland Revenue Comrs v. Duke of Westminster'. Éste es un principio cardinal pero no debe ser sobrestimado ni amplificado. Si bien obliga a un tribunal a aceptar un documento o una transacción que demostró ser genuina como tal, no obliga al tribunal a mirar el documento o la transacción con anteojeras, aislada del contexto al cual pertenece. Si se ve que un documento o una transacción se llevó a cabo con la intención de tener efectos como parte de un nexo o de una serie de transacciones, o como un ingrediente de una transacción más amplia a ser considerada como un todo, no existe nada en esta doctrina que impida que esto se considere; al hacerlo no se está privilegiando la forma sobre la sustancia o la sustancia sobre la forma. Es tarea del tribunal determinar la naturaleza jurídica de cualquier transacción que se pretende gravar o a la que se le pretenden reconocer efectos impositivos y si ello surge de una serie o una combinación de transacciones, destinadas a operar como tales, es justamente dicha serie o combinación lo que debe considerarse [citas].

Por lo tanto, resulta incorrecto y una autolimitación innecesaria que los inspectores de impuestos consideren que cuando han descubierto que los documentos o las transacciones no son ficticias no pueden tener en cuenta, tal como surge de los documentos mismos o de las intenciones manifestadas por las partes, lo que la transacción realmente es. No están obligados, ya sea en virtud de la doctrina emergente de la causa 'Duke of Westminster' o de ninguna otra jurisprudencia, a considerar cada etapa se-

parada de una transacción combinada en forma individual cuando la intención ha sido que dicha transacción forme parte de un todo. Éste pues es el caso particular cuando (como ocurre en 'Rawling') se prueba que una vez que el esquema ha comenzado a ejecutarse existía una obligación aceptada de llevarlo a cabo a través de las sucesivas etapas que lo componen. También puede ser el caso cuando (como ocurre en 'Ramsay' o en 'Black Nominees Ltd. v. Nicol Inspector of Taxes') existe la expectativa de que se va a llevar a cabo y no existe ninguna probabilidad en la práctica de que no. En dichos casos (en los que el énfasis puede variar) los inspectores deberían descubrir los hechos y luego decidir como una cuestión de derecho (revisable) si se está ante una transacción compuesta o una cantidad de transacciones independientes".

Hemos considerado conveniente dedicarle espacio a los presupuestos de hecho y a la consideración de las razones del tribunal de la manera más fiel, no sólo por la trascendencia del caso, sino porque ciertamente, estos antecedentes enriquecen la visión de cualquier sistema jurídico que enfrenta problemas comunes.

c) *EVOLUCIÓN DE LA JURISPRUDENCIA POSTERIOR AL CASO "RAMSAY". LÍMITES A LA DOCTRINA. EL CASO "WESTMORELAND"*. Después de "Ramsay", la Cámara de los Lores sigue construyendo su doctrina sobre los esquemas elusivos, y en "IRC v. Burmah Oil Co Ltd" (1982), STC 30, introduce por primera vez la noción de "propósito de negocios" (*business purpose test*) como condición para la legitimidad de las formas instrumentales adoptadas por los contribuyentes. Ello conduce a la necesidad de demostrar que la forma obedece a una razón jurídica, comercial o de otro tipo, convalidante, ajena a la fiscal. Allí se sostuvo que aquello que fuera realizado con el único propósito de elusión de impuesto (*tax avoidance*) debía ser tratado como fiscalmente nulo.

Más tarde, en "Furniss (Inspector of Taxes) v. Dawson and related appeals" (1984), STC 153, se confirma y extiende el principio sentado en el caso "Ramsay", pues se descalifican los esquemas de elusión de impuestos (*tax avoidance*) que consistan en una *serie preordenada de transacciones* en las que se incluyen pasos que no tienen un propósito comercial o negocial distinto de la sola evitación del impuesto. En el caso "Dawson", lord BRIGHTMAN establece la regla por la cual se permite a los tribunales dejar de lado, a los efectos fiscales, aquellos pasos colocados en una serie preordenada de transacciones (*steps inserted in a preordained series of transactions*) que no tengan un propósito comercial o negocial (*commercial or business purpose*) distinto de la *avoidance of tax liability*. Y ello, aun cuando el propósito de la transacción en su conjunto fuera alcanzar un resultado comercial legítimo. Entonces, primero debe haber una serie preordenada de transacciones o, si se prefiere, una transacción compuesta (*composite transaction*). Esta transacción compuesta puede o no conllevar el logro de un resultado comercial legítimo. En segundo lugar, debe haber pasos en la transacción que no

tengan un propósito comercial distinto del fin de la evitación del impuesto. Si estos elementos existen, los pasos colocados deben ser dejados de lado a los efectos fiscales. Recién allí el tribunal debe mirar el resultado para determinar su gravabilidad. Finalmente, debemos aclarar que aunque los pasos insertados tengan un efecto negocial (*business effect*), la clave para descalificarlos está dada por la inexistencia del propósito negocial o comercial (*business purpose*).

Estos precedentes trajeron un cambio radical en la consideración de los esquemas de *tax avoidance*, que, como se ha visto previamente, eran analizados de acuerdo con la legitimidad de cada acto jurídico por separado y según la autenticidad formal de los instrumentos jurídicos que los expresaba.

En la elaboración jurisprudencial merecen citarse "Craven (Inspector of Taxes) v. White" (1988), STC 476, "Inland Revenue Commissioners v. Bowater Property Developments Ltd.", y "Baylis (Inspector of Taxes) v. Gregory", en los que se precisan los conceptos y, a la vez, también se limita la extensión de estos principios. Básicamente, lord OLIVER sostiene que, para que el principio sentado en "Ramsay" y luego desarrollado en "Dawson", sea aplicado a una serie de transacciones que contengan una transacción intermedia diseñada para evitar impuestos, es necesario: 1) que una serie de transacciones exista, en forma preordenada para producir un determinado resultado, al momento en que la transacción intermedia es realizada; 2) que la transacción intermedia no tenga ningún otro propósito que el de mitigar o atenuar los impuestos; 3) que en ese momento no exista posibilidad fáctica de que los eventos planeados pudieran producirse en un orden distinto del preestablecido, de forma tal que la transacción intermedia pudiera haber sido considerada en la práctica, en forma independiente, y 4) que los eventos preordenados se produzcan en los hechos.

En estos casos, los tribunales pueden justificar la conexión del principio con el final como para obtener un todo al cual se le aplique un determinado tratamiento fiscal. Así se sostiene que dos transacciones sucesivas, cada una de las cuales tiene efectos legales, no deben ser calificadas como una serie preordenada de transacciones o como una *única transacción compuesta*, bajo la doctrina del caso "Ramsay". A excepción de que, al tiempo en que la primera transacción fue realizada, todos los elementos esenciales de la segunda transacción estuvieran determinados por las personas que pudieran, jurídicamente y en la práctica, ponerla en efecto e implementarla<sup>273</sup>.

<sup>273</sup> Esta doctrina vuelve a ser aplicada en 1993, en el caso "Fitzwilliam v. Inland Revenue Commissioners and related appeals" (1993), All ER 184, donde lord KEITH concluye que el caso no cae bajo el principio sentado en "Ramsay" y recalca lo expuesto por lord OLIVER en el caso "Craven v. White".

Finalmente, como último estadio de la evolución, debemos mencionar el caso "Mac Niven v. Westmoreland Investments Limited" (2001), STC 237, donde el tribunal se muestra dispuesto a restringir el alcance dado a la doctrina emergente del caso "Ramsay". El caso fue resuelto a favor del contribuyente<sup>274</sup>.

La Cámara de los Lores entendió que el precedente "Ramsay" no resultaba aplicable, sobre la base de las siguientes consideraciones: 1) "Ramsay" no puede ser considerado un *principio de interpretación* en materia de elusión fiscal, pues si bien la causa puede ser aplicada a otras previsiones contempladas por las normas tributarias, esta circunstancia dependerá del lenguaje y propósito de dichas normas; 2) a fin de establecer una regla de interpretación, debe analizarse, en primer lugar, el lenguaje de la ley y decidir si dicho texto se refiere a un concepto al cual el Congreso pretendió darle un sentido comercial, capaz de trascender la individualidad jurídica de cada una de sus partes componentes, y que existen muchos conceptos en la legislación tributaria que no pueden ser interpretados de esta manera, porque se refieren sólo a conceptos legales que carecen de un sentido comercial más amplio. En estos casos, el principio sentado en "Ramsay" no puede ser aplicado; 3) a fin de determinar un alcance general de la interpretación de las normas, debe determinarse en primer lugar el sentido normal de las expresiones en su contexto; 4) aun en caso de que una expresión legal se refiera a un concepto económico o comercial, no puede desconocerse (*disregard*) una transacción que parte del sentido usual o normal del lenguaje legal, por el solo hecho de que ésta fue realizada por meras razones impositivas. Los conceptos comerciales tienen sus límites en igual medida que los tienen los legales. Nadie puede eludir el primero y fundamental paso

<sup>274</sup> Las implicancias del caso "Mac Niven v. Westmoreland" fueron analizadas en profundidad en el Congreso de la IFA, celebrado en Oslo, en agosto de 2002. Allí, en la presentación del caso, los hechos fueron presentados de la siguiente manera: a) Pension Fund, organismo exento de impuestos, posee acciones en Westmoreland Investments Ltd., empresa de propiedad inmobiliaria (llamada en adelante WIL); b) en el decenio de 1970 WIL efectuó inversiones en la propiedad inmobiliaria; c) en el decenio de 1980 las inversiones en la propiedad inmobiliaria marchan mal; d) WIL debe dinero al Pension Fund, incluidos los intereses acumulados pero no pagados; préstamos para fines empresariales auténticos y WIL es auténticamente responsable de los intereses; e) en 1988, el Pension Fund piensa vender WIL; WIL era más valioso como empresa que realiza pérdidas en esa fecha si hubiera pagado los intereses: ninguna deducción es admitida conforme a la TA 1988 s.338, a menos que se hubieran pagado; f) Pension Fund presta dinero a WIL; g) WIL utiliza el dinero para pagar los intereses a Pension Fund. El Pension Fund está exento de impuestos; h) WIL todavía debe mucho dinero al Pension Fund, pero de distinta forma, esto es como deuda sin pagar y no como intereses sin pagar; i) una tercera parte adquiere las acciones de WIL. El precio de compra refleja el valor de las pérdidas que se han de arrastrar. La cuestión jurídica que se debatía ante el alto tribunal era si WIL había pagado realmente los intereses. La Cámara de los Lores consideró que el término "pago" debía interpretarse jurídicamente y no de modo comercial; al aplicar un sentido jurídico, hay que preguntarse si WIL ha cumplido la obligación legal de pagar intereses al Pension Fund.

en el proceso de interpretación, llamado a identificar el concepto al cual las normas se refieren. Si bien debe aceptarse que muchas expresiones usadas en la legislación tributaria (y no sólo en ésta) pueden ser interpretadas como referidas a conceptos comerciales, y los jueces deben darle a dichas normas el alcance comercial (aun antes del precedente "Ramsay") esta forma de interpretar no puede ser siempre utilizada.

La evolución de la jurisprudencia británica pone de manifiesto las dificultades de extraer una regla general aplicable a casos excepcionales. Se operó allí una reacción necesaria por medio del caso "Ramsay", pero luego la misma jurisprudencia ha modulado su alcance tratando de armonizar la sintonía entre la forma y el contenido, en configuración con la unidad del sistema jurídico.

d) *EL ENFOQUE DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA.* Son bastante conocidas las frases extraídas de la jurisprudencia de la Corte Suprema estadounidense que sirven para justificar la denominada "economía de opción". Está muy difundida, en particular, aquella dada en "Gregory v. Helvering", que afirmaba que "no puede ponerse en duda el derecho de los contribuyentes a reducir el pago de sus impuestos o a eludirlo enteramente, por medio de lo que la ley permita"<sup>275</sup>. Pero al mismo tiempo en que se practicaban estos reconocimientos, se advertía de manera paulatina —hasta ir creando una doctrina— que la ley no podía quedar vinculada al lenguaje utilizado por las partes y que, en definitiva, la sustancia de una transacción debía primar sobre la forma<sup>276</sup>.

Esta intención básica se fue concretando mediante distintos principios, que fueron usados por la Administración y por los tribunales estadounidenses para legitimar o no los esquemas que tengan como efecto

<sup>275</sup> 293 US 465 (1935)

<sup>276</sup> En efecto, en el caso "Gregory v. Helvering" se originó la doctrina del *business purpose*, que se desarrolla a partir de las siguientes consideraciones: "Cuando el ap. B habla de una transferencia de activos de una sociedad por acciones a otra sociedad por acciones hace referencia a una transferencia efectuada conforme a un plan de reorganización societaria (art. 112.g) y no a una transferencia de activos de una sociedad por acciones a otra conforme a un plan totalmente ajeno a las actividades desarrolladas por cualquiera de las dos sociedades, como es claramente el caso que nos ocupa. Por lo tanto, dejando de lado la cuestión del motivo de la imposición y determinando la naturaleza del proceso simplemente basándonos en lo que ocurrió efectivamente, ¿qué encontramos? Simplemente una operación que no tiene objeto comercial o societario alguno; un mero arbitrio mediante el cual se montó una reorganización societaria como una pantalla para ocultar la verdadera naturaleza de la operación, cuyo único objetivo y logro fue la consumación de un plan preconcebido no para reorganizar un negocio o parte de un negocio sino para transferir un paquete accionario al peticionario. No hay duda de que se constituyó una nueva sociedad válida. Pero dicha sociedad no era más que un ardid con el fin descrito anteriormente. No fue creada para ningún otro fin; no cumplía, tal como se pergeñó desde el principio, ninguna otra función. Una vez agotado dicho fin la sociedad fue inmediatamente disuelta".

la disminución de impuestos. Tales principios, a la manera de los viejos adagios latinos, enuncian una doctrina y son: 1) *the business purposes doctrine*; 2) *the step transaction*; 3) *the economic substance*; 4) *substance over form*, y 5) *sham transaction*. La referencia a la *sham transaction* tiene dos formas de ser enfocada: como visión real de los hechos que integran la transacción, y si la transacción tiene una sustancia económica real o sustentable<sup>277</sup>. Estos principios poseen una extensión similar, se implican con reciprocidad, y, a veces, se utilizan de forma indistinta, combinada o individualmente.

La tensión que puede originarse en una combinación de actos jurídicos (tesis del negocio coligado o *steps transaction*) o en la producción de un resultado circular (*circular step transaction*), intenta ser resuelta bajo estas doctrinas, entre las cuales se destaca el *business purpose test*, por su sentido instrumental u objetivador de intenciones.

En la causa "Higgins v. Smith" (308 US 473, 477, 84 LEd 406, 60 S. Ct 355, 1940), la Corte Suprema sostuvo lo siguiente: "el Gobierno no está obligado a aceptar la forma que el contribuyente elige como la más ventajosa para estructurar su negocio. El Gobierno puede analizar la realidad subyacente y si determina que la forma empleada para estructurar el negocio o para llevar a cabo el acto imponible impugnado resulta ficticia o simulada podrá mantener o desestimar los efectos de dicha ficción según resulte más adecuado a la luz de los objetivos tenidos en mira por la norma impositiva"<sup>278</sup>.

A partir de 1930, la Corte Suprema ha venido estableciendo que "a la tributación no le interesan las formalidades de título sino la potestad real sobre el bien gravado" —el beneficio real por el cual se paga el impuesto— ["Corliss v. Bowers", 281 US 376, 378, 50 S. Ct. 336, 74 LEd 916 (1930)]. En muchas causas ha establecido que no se admite que la transferencia del título legal formal cambie la incidencia de la imposición atribuible al dominio del bien cuando el transfiriente sigue retenien-

<sup>277</sup> STRENG - YODER, *Informe de Estados Unidos de América IFA 2002*, "Cahiers de Droit Fiscal International", vol. LXXXVII, p. 606.

<sup>278</sup> Para ver ejemplos en los que la Suprema Corte consideró que existía una ficción impositiva, véase "Knetsch v. United States" 364 US 361, 5 l. 2 d. 128, 81 S. Ct. 132 (1960). Esta causa es la autoridad en la materia que sostiene que la autoridad impositiva (Commissioner of Internal Revenue) puede desestimar las transacciones que han sido diseñadas para manipular el Código Impositivo de manera de beneficiarse mediante la creación de deducciones impositivas artificiales. Sin embargo, la autoridad impositiva no puede desestimar las transacciones económicas que traen aparejados cambios reales en la posición económica ["Northern Ind. Pub. Serv. Co. & Subs. v. Commissioner", 115 F 3d 506, 512 (7. Cir. 1997) affg. 105 t.c. 341 (1995)].

El concepto de voluntad negocial que desarrolla la jurisprudencia estadounidense encuentra clara expresión cuando, en el caso "United Parcel Service of America v. Commissioner of Internal Revenue" (2001), se sostuvo que "la voluntad negocial es corolario del venerable axioma por el cual el *tax-planning* es admisible".

do cierto control sobre el bien transferido ["Commissioner of Internal Revenue v. Sunnen", 333 US 591, 68 S. Ct. 715 92 LEd 898 (1948); "Helvering v. Clifford", 309 US 331, 60 S. Ct 554, 84 LEd 788 (1940)]. Al aplicar esta doctrina de la prevalencia de la sustancia sobre la forma, la Corte ha tenido en cuenta la realidad económica objetiva de la operación más que la forma que utilizaron los particulares, o *el simple mecanismo de la redacción de los papeles* ["Commissioner of Internal Revenue v. Tower", 327 US 280, 291, 66 S. Ct. 532, 90 LEd 670 (1946)], como elemento que prevalece en materia impositiva cuando la realidad económica objetiva demuestra lo contrario. En el ámbito tributario, los administradores de las leyes y los tribunales tienen en cuenta la sustancia y la realidad y los documentos formales escritos no son rígidamente vinculantes ("Helvering v. Lazarus & Co.", 308, US, at 255, 60 S. Ct At 210). Ver, también, "Commissioner of Internal Revenue v. PG Lake Inc.", 356 US, 260, 266-267, 78 S. Ct 691, 2 LEd 2d 743 (1958); "Commissioner of Internal Revenue v. Court Holding Co.", 324 US 331, 334, 65 Ct 707, 89 LEd 981 (1945). Ni resulta necesariamente relevante la intención de las partes por alcanzar un resultado impositivo en particular ["Commissioner of Internal Revenue v. Duberstein", 363 US 278, 286, 80 S. Ct 1190, 4 LEd 1218 (1960)].

e) *EL CASO "LYONS"*. Como siempre, lo difícil es distinguir el límite entre economía de opción y evitación ilegítima de impuestos mediante instrumentos inadecuados. Los principios extraídos de la jurisprudencia, si bien fueron configurando una doctrina, carecían de mayores precisiones, y dejaban librado al intérprete su individualización según el caso. Es entonces, en la causa "Lyons", de 1978, donde la Corte Suprema produce la mayor cantidad de especificaciones que se hayan originado hasta el presente, al extremo de considerarse el caso más citado por los tribunales<sup>278</sup>.

<sup>278</sup> Lyons era una sociedad por acciones cerrada constituida en el Estado de Arkansas, dedicada a la distribución de artículos para el hogar, especialmente electrodomésticos marca Whirlpool y RCA. Worthen era, en 1965, un banco autorizado en el Estado de Arkansas y un miembro del Sistema de la Reserva Federal. Frank Lyons era el accionista mayoritario y el presidente del directorio de Lyons, también era miembro del directorio de Worthen. En dicha época, Worthen comenzó a planear la construcción de un edificio de oficinas para el banco, a fin de reemplazar las instalaciones que éste tenía en Little Rock. En un principio, Worthen contaba con financiar, construir y ser propietario de las instalaciones que se construirían por un costo total de nueve millones de dólares por el terreno, el edificio y la playa de estacionamiento vecina.

Como banco autorizado conforme a la ley de Arkansas, Worthen no podía legalmente pagar sobre los debentures que emitiera intereses más altos que aquellos establecidos en la ley de Arkansas. Pero a dicha tasa los debentures propuestos no serían comercializables.

Las leyes y normas aplicables del Departamento de Bancos Estadales de Arkansas y del Sistema de la Reserva Federal requerían que Worthen (como banco estadual sujeto a

Para decidir a favor de la posición del contribuyente, la Corte tuvo en cuenta los siguientes hechos que, a su criterio, avalaban la realidad económica de la transacción: 1) la situación competitiva que existía entre Worthen y Union National Bank en 1965 y los años posteriores; 2) la insuficiencia de capital de Worthen; 3) la consecuente imposibilidad de Worthen, emanada de prohibiciones legales, de llevar a cabo la construcción planeada teniendo que recurrir a préstamos hipotecarios y de otro tipo; 4) las barreras adicionales impuestas por normas estatales y federales; 5) la sugerencia, proveniente de un ente estadual de regulación, de que Worthen tuviera una opción de compra; 6) el requisito impuesto por un ente estadual de regulación de que el edificio fuera propiedad de un tercero independiente; 7) la presencia de varias organizaciones financieras seriamente interesadas en participar en la transacción y en la resolución del problema de Worthen; 8) la presentación de propuestas formales por parte de varias de dichas organizaciones; 9) el proceso de negociación y el período siguiente; 10) la competitividad

su supervisión) obtuviera autorización previa para la inversión en instalaciones bancarias de un monto superior al capital accionario del banco o al 40% de su capital y excedentes. En consecuencia, funcionarios del Sistema de la Reserva Federal informaron a Worthen que ellos no aconsejarían al directorio del Sistema de la Reserva Federal la aprobación del plan.

Cuando el banco estadual, miembro del Sistema de la Reserva Federal, se percató de que no era posible —debido a la aplicación de varias normas estatales y federales— financiar mediante hipotecas convencionales y otros medios de financiación la construcción del edificio que iba a utilizar como su sede de negocios, celebró contratos *sale-leaseback*, mediante los cuales el accionante (es decir, Lyons) adquirió el dominio del edificio y, simultáneamente, lo alquiló al banco a largo plazo. A su vez, obtuvo el préstamo para la construcción y el financiamiento hipotecario permanente. El banco estaba obligado a abonar el alquiler cuyo monto era equivalente a los pagos de capital e intereses adeudados por el accionante bajo la hipoteca y tenía el derecho a ejercer una opción de recompra sobre el edificio, en varias oportunidades a precios cuyos montos eran equivalentes al saldo impago de la hipoteca y a la inversión inicial del accionante, del orden de los quinientos mil dólares. Al momento de confeccionar su declaración de ganancias correspondiente al año en el cual se finalizó la construcción y el banco tomó la posesión, el accionante devengó alquileres del banco y declaró deducciones en concepto de depreciación del edificio, de intereses correspondientes al préstamo para la construcción y la hipoteca, y otros gastos relacionados con la transacción de *sale-leaseback*. La Dirección Impositiva impugnó dichas deducciones argumentando que el accionante no era el titular de dominio del edificio a los fines impositivos, dado que el acuerdo de *sale-leaseback* era una transacción financiera mediante la cual el accionante le había prestado quinientos mil dólares al banco, y que el accionante había actuado simplemente como un medio para la transmisión del capital e intereses al acreedor hipotecario. Como consecuencia de ello, la autoridad impositiva exigió al accionista el pago de diferencias impositivas. El accionante abonó dicho reclamo y, posteriormente, inició un reclamo de reintegro que le fue denegado, por lo cual inició una acción judicial ante el Tribunal de Distrito (de primera instancia) reclamando el reembolso de las sumas abonadas. El tribunal hizo lugar a dicho reclamo de reembolso, la Cámara de Apelaciones revocó dicha sentencia e hizo lugar a la pretensión de la Dirección Impositiva. La Corte Suprema de los Estados Unidos hizo lugar al recurso de *certiorari*.

de la presentación de ofertas; 11) el carácter de buena fe de las negociaciones; 12) el hecho de que la transacción se celebró en tres partes; 13) la buena situación económica de Lyons y su independencia de Worthen; 14) el hecho de que la diversificación fue la motivación de Lyons y de que éste era el único obligado en los sucesivos pagarés emitidos a favor del City Bank y NYLIC; 15) la razonabilidad del monto de los alquileres y los precios de las opciones; 16) la realidad de los precios de compra; 17) el hecho de que Lyons no se dedicaba al negocio financiero; 18) el hecho de que Lyons soportaba todos los riesgos de depreciación del edificio, así como también los riesgos de que Worthen pudiera incumplir o quebrar, como otros bancos lo habían hecho; 19) el hecho de que Worthen podía extinguir la relación al final del plazo primario de veinticinco años y que, probablemente, lo hubiera hecho si el precio de la opción hubiera sido más alto que el valor corriente del edificio para Worthen; 20) la posibilidad de que si no se prorrogaba el alquiler, Lyons hubiera sido el absoluto dueño del edificio, libre de disponer de él de cualquier manera; 21) el hecho de que Lyons no era responsable por el alquiler del terreno si Worthen decidía no ejercer ninguna de las opciones de prórroga; 22) la inexistencia de un acuerdo entre Lyons y Worthen en el sentido de que Worthen debía ejercer cualquiera de las opciones de compra, y 23) la inexistencia de distintas alícuotas impositivas especiales para una de las partes.

Consideramos relevante este precedente porque nos muestra de qué manera, en una materia tan evaporable, el tribunal objetiva las intenciones y decide el tratamiento impositivo, luego de computar la totalidad de los efectos que la conducta de las partes produce en el sistema jurídico general. Esta visión abarcativa proporciona una mirada que trasciende la mera comprobación de un resultado o la forma como las partes designan una transacción, por citar los dos extremos de calificación que el tribunal puede realizar. En otras palabras, así como no está obligado por las denominaciones que le pretenden asignar al negocio, tampoco debería recalificarlo, fiscalmente, sólo a la luz del resultado equivalente.