FORMA Y SUSTANCIA EN EL DERECHO TRIBUTARIO

POR ALBERTO TARSITANO

... alternativas tan vagas como forma y sustancia son calmantes para los dolores del pensar (1)

Juez Learned Hand

Sumario: I. La forma y la sustancia en el Derecho.- II. Forma y sustancia en sentido filosófico. Enseñanzas para el análisis jurídico.- III. La elusión es un comportamiento irregular que expresa la dicotomía jurídica entre forma y sustancia.- IV. La elusión.- V. El deber de contribuir basado en la capacidad contributiva.- VI. Interpretación, forma y sustancia.- VII. La relación del derecho privado y el derecho tributario.- VIII. ¿Desafía la elusión la convergencia entre el derecho civil y el tributario?.- IX. La influencia de los tipos negociales en la clasificación jurídica del presupuesto objetivo.- X. La calificación del negocio jurídico como presupuesto objetivo del hecho imponible.- XI. La causa del negocio

(1) Commissioner v. Sansome, 60 F.2d 931, 933 (2d Cir.), cert. denied, 287 U.S. 667, 53 S. Ct. 291, 77 L. Ed. 575 (1932). Learned Hand es considerado el Juez de la Corte Suprema de los Estados Unidos más influyente del siglo XX. En materia tributaria es célebre su voto en Helvering v. Gregory, 69 F.2d 809, 810-11 (2d Cir. 1934), particularmente la frase: Any one may so arrange his affairs that his taxes shall be as low as possible; he is not bound to choose that pattern which will best pay the Treasury; there is not even a patriotic duty to increase one's taxes (...) pero advirtiendo, en paralelo, (...). Nevertheless, it does not follow that Congress meant to cover such a transaction, not even though the facts answer the dictionary definitions of each term used in the statutory definition. (Cr. Learned Hand's Contribution to the Law of Tax Avoidance; Marvin A. Chirelstein Yale Law School Vol. 77: 440, 1968 p445.

jurídico.- XII. La conexión de la causa con la declaración de voluntad.- XIII. La polémica entre Jarach y Martínez manifiesta la disputa entre las escuelas del derecho civil sobre la causa y el sentido de la declaración de voluntad.- XIV. Las formas de anomalía causal relevantes para la calificación tributaria.- XV. La norma general antielusiva.- XVI. Las ideas de Horacio García Belsunce sobre el alcance de la ley tributaria.- XVII. Epílogo: un recuerdo personal.

I. La forma y la sustancia en el Derecho

La escena de la película nos resulta familiar y, aunque difícilmente lo sepan los espectadores, está extraída de Homero. Dos guerreros enfrentados. Uno lanza al aire: “¿Eres capaz de jurar ante los dioses que no hiciste lo que afirmo que hiciste?”. El resultado de la pelea dirime quién tiene la razón. La verdad se impone, sin objeciones, pues el procedimiento se ha cumplido. Foucault señala que esta incipiente forma de reglamento judicial, muy arcaico, presente en la civilización griega dio paso, siglos más tardes, a la indagación: una forma determinada de descubrimiento judicial de la verdad, que constituye la matriz, el modelo o punto de partida, para una serie de otros saberes —filosóficos, retóricos, empíricos— que pudieron desarrollarse, y caracterizan el pensamiento griego (2).

La relación entre forma y verdad se expresó tempranamente en el proceso penal, en el momento en que el juez persiguió la aplicación del Derecho a los hechos ciertos, superando el “ritualismo”. Aunque, cabe agregar, ciertas sacralizaciones, lejos de desaparecer, mutaron con su carga de certeza y

(2) FOUCAULT, Michel, “La verdad y las formas jurídicas”, 2ª ed., Editorial Gedisa, Barcelona, 2003, p. 65. El vocablo “verdad” se usa en dos sentidos: para referirse a una proposición y para referirse a una realidad. En el primer caso se dice de una proposición que es verdadera a diferencia de “falsa”. En el segundo caso se dice de una realidad que es verdadera a diferencia de “aparente”, “ilusoria”, “irreal”, “inexistente”, etc. (FERRATER MORA J., “Diccionario de Filosofía”, Tomo IV, Ed. Ariel Filosofía, Barcelona, 1999, p. 3660). Señala GUIBORG que los filósofos han ensayado diversas teorías para definir la verdad de las proposiciones: la de la correspondencia, que privilegia el vínculo con la realidad; la de la coherencia (en el sentido deducibilidad) que pone el acento en la relación de cada proposición con todas las demás que integran el mismo sistema deductivo; la pragmática; para la que el concepto de verdad debería definirse a partir de la utilidad práctica de las proposiciones que hayan de juzgarse verdaderas (GUIBORG, Ricardo A., “Provocaciones en torno del Derecho”, Eudeba, Buenos Aires, 1ra. Reimpresión, 2016, p. 21).

publicidad hacia expresiones más elaboradas (3). Lo mismo sucedió más tarde con el formalismo en el campo de las relaciones interpersonales reguladas por la autonomía de la voluntad.

Hace notar De Castro (4) que las solemnidades extremas, propia de los derechos primitivos, son garantía de seriedad y de propósito firme. Y a la vez facilitan la prueba y la publicidad también hacia los terceros. Este será el valor del contrato formal romano de la “stipulatio”, que se abstrae del porqué de las declaraciones. Las exigencias de un tráfico más desarrollado y los usos del mercado vuelve inconveniente cualquier sistema rígidamente formalista. En Roma, en honor de la “fides romana”, se admiten los cuatro contratos consensuales clásicos (venta, arrendamiento, sociedad y mandato); se reconocen en ellos el porqué del negocio, es decir, su causa, aunque subsumida en la estructura formal del negocio (tipo).

Señala Clavería Gosálbez (5) que, en tiempos posteriores al derecho romano, los canonistas —partidarios de la validez de los pactos carentes de unas determinadas formas— solo exigían —para que vinculen jurídicamente a las partes— determinadas condiciones de veracidad y moralidad; y los declarantes podían obligarse solo por motivos honestos y exigiendo el sinalagma de las prestaciones correlativas. La progresiva atenuación de requisitos formales se compensa con un creciente control jurídico del contenido y de la finalidad de los pactos, concepto canonista de la causa como *vestmentum* del pacto, trasladada a la doctrina española que interpretan las Partidas y el Ordenamiento de Alcalá.

Una segunda revelación de las formas en el terreno jurídico se refiere a la instrumentación o exteriorización del acto jurídico, y a su eficacia para demostrar la declaración de la voluntad en él contenida. No hay que confundir la forma como elemento externo de la voluntad, con la formalidad del acto como instrumentación. Cualquier actitud que importe una manifestación de la voluntad debe necesariamente tener una modalidad exterior. Todas las manifestaciones tienen una forma, que no es más que el modo como la manifestación se hace. Modos o formas que van desde la solemnidad del instrumento público hasta el comportamiento de hecho (6). Esta noción ofrece poco interés a nuestro estudio salvo en lo referido al impuesto de

(3) La Corte Suprema en el leading case “Colalillo” (Fallos 238:550) reivindicó la “verdad jurídica objetiva” sobre la “verdad formal”. Esta doctrina, concebida en el ámbito de las relaciones privadas, pronto se extendió al derecho público, incluido el derecho tributario.

(4) DE CASTRO Y BRAVO, Federico, “El Negocio Jurídico”, Ed. Civitas, Madrid, 1985, p. 173.

(5) CLAVERÍA GOSÁLBEZ, Luis Humberto, “La causa del Contrato”, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1998, p. 31.

(6) CIFUENTES, Santos, “El Negocio Jurídico”, 2ª ed., Editorial Astrea, Buenos Aires, 2004,

sellos como gravamen al tráfico jurídico documentado, y para destacar que la Corte Suprema afirmó en la causa de Fallos 333:358, que... *impuesto de sellos y realidad económica responden en esencia a dos segmentos distintos de campo jurídico: el primero el del mundo de las formas y el segundo el de la sustancia.*

En el derecho continental europeo, la forma y la sustancia hunden sus raíces en una primera separación entre el derecho no escrito aprehendido de manera intuitiva (costumbres y hábitos populares) y el derecho escrito que abre el camino a la interpretación literal y la interpretación finalista de las leyes. Esa evolución hacia el derecho escrito, sustitutivo de los derechos consuetudinarios (salvo en el *common law* donde permanece la costumbre), anticipa los rasgos de una racionalidad formal preanunciadora de la codificación decimonónica: complejo compacto de normas, herméticamente cerrado y autosuficiente (7).

Por este cauce arribamos a la noción que verdaderamente importa para este trabajo: la "forma" entendida como las categorías jurídicas típicas concebidas por el derecho objetivo; o a las atípicas, a las que el intérprete puede adjudicar una función económico-social tutelada por el derecho. A ella se vincula la expresión "libertad de formas" asociada con la economía de opción y la elusión, en cuanto refiere a la eficacia de la autonomía de la voluntad para crear reglas preceptivas para autorregular sus intereses sin ataduras a moldes preestablecidos y con fuerza de ley, lo que implica crear nuevos negocios o modificar los efectos de los típicos o mezclarlos, en la medida que no produzca contravención al ordenamiento jurídico por la causa o el objeto de los actos elegidos o construidos.

Larenz (8) incluye a estas figuras en el concepto "forma de pensamiento" (*Denkform des "Typus"*), —así llamadas por este autor— general del "tipo"; las califica como "tipos normativos de configuración" (*normative Gestalttypen*) y las denomina "tipos jurídicos estructurales". La pertenencia al concepto común del tipo no desaparece por la ausencia de algunos rasgos, pues la inclusión de un determinado contrato en el tipo no depende tanto de que concurren todos y cada uno de los rasgos de éste, como de la "imagen de conjunto" (*Gesamtbild*). Esta idea suministra una regla útil para ponderar la consistencia de la forma con los atributos que le confieren su carácter.

Esta breve reseña ilustra sobre el concepto de forma proyectada en el hecho imponible, y vuelve insoslayable la convergencia del derecho civil

(7) MARÍ, Enrique, "La interpretación de la ley", Eudeba, Buenos Aires, 2014, p. 25.

(8) LARENZ, Karl, "Methodenlehre der Rechtswissenschaft", 3ª Ed., Springer, 1975, ps. 448 y sigs, citado por PALAO TABOADA //www.uam.es/otros/afduam/documentos/forma-y-sustancia.4 jun. 2012 (Notas para el seminario de profesores del día 4 de junio de 2012).

con el derecho tributario, como correlato necesario de la unidad general del derecho.

Con bastante imprecisión, se asocia en nuestro medio la "sustancia" a una realidad económica subyacente a las formas jurídicas adoptadas para lograr determinados resultados, con olvido de que todo acto jurídico es forma y es sustancia, integradas.

En el derecho tributario, particularmente en la Argentina, el elemento económico está sobrevalorado, y provoca daño cuando se traslada del propósito de la ley al propósito práctico subyacente en las relaciones jurídicas, con pretensiones de calificación. Esta valoración —estimulada por la concreción en nuestra ley del principio de la realidad económica como directiva al intérprete— persigue la loable intención de adecuar las condiciones reales de la vida social a la justicia, lo cual es regla teleológica del derecho en general. Desde este punto de vista, la "realidad económica", más que una exigencia metodológica o la construcción de una categoría dogmática, predica el contenido de las relaciones económicas que constituyen la trama de los impuestos a las que se asocia la sustancia de la ley (9).

Cuando esa sustancia económica no se expresa en la figura jurídica adecuada, se habla de un conflicto entre forma y sustancia y, si a la vez, tal antinomia se traduce en una vía de escape del impuesto, se habla de *elusión*. El problema es que la adecuación entre forma jurídica y sustancia económica se realiza siguiendo procedimientos de subsunción que obedecen a criterios disímiles. El análisis de las instituciones jurídicas nos demuestra que tal adecuación forma parte del proceso de investigación del intérprete en la aplicación de la ley, y se funda en las reglas de la calificación jurídica.

En última instancia, no es (no debiera ser) la realidad económica la que expresa la comunión entre la metodología del derecho tributario, la aplicación de la ley y la estructura del hecho imponible, que se manifiestan en una síntesis conceptual bajo las visiones formalistas y sustancialistas.

Sirve de telón de fondo a la irreductibilidad de la elusión la vieja disputa entre formalismo y sustancialismo, la que también refleja la contraposición de posturas e ideologías sobre la interpretación de la ley (literal o

(9) Fallos 333:358. Esta identificación es manifiesta en la reiterada doctrina de la Corte Suprema, que ha sostenido que en materia impositiva: (...) toda interpretación debe realizarse atendiendo esencialmente a la realidad económica de que se trate, de modo tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo a los principios de una razonable y discreta interpretación de sus términos. (Fallos 302: 661).

finalista), la función de los jueces (¿crean o aplican el derecho?) y la metodología del conocimiento jurídico (iusnaturalismo o positivismo) (10).

El formalismo otorga preeminencia a la letra de la ley, propicia la interpretación restrictiva, reivindica la seguridad jurídica y mira con desconfianza las doctrinas antielusión, en las que reconoce una justificación a la omnipotencia del Estado. Observa Godoi que los autores partidarios de esta línea argumental no permiten que tengan aplicación en la dinámica de la imposición tributaria técnicas como el abuso del derecho o el fraude a la ley, instituciones a las que, además, se les endilga su pertenencia al campo de las relaciones privadas, y por ello se la denosta como dogmáticamente incompatibles con el contexto del derecho tributario (11). El sustancialismo confiere mayor libertad al intérprete para apreciar los hechos desde la visión constitucional del tributo, los propósitos del legislador, la consistencia económica del hecho imponible o la vigencia del principio de capacidad contributiva.

Todo enfoque de la realidad expresada en normas debe prescindir de las etiquetas y los prejuicios, incluida la engañosa contrariedad o prevalencia de la sustancia sobre la forma, por lo general construida sobre una base demasiado amplia como son los *finés* del ordenamiento, sujeta a los deseos o intereses del intérprete antes que a la pureza del método o cercana al voluntarismo jurídico antes que al rigorismo del discurso normativo.

El aparente conflicto demuestra su impotencia en un ejemplo simple: ¿debe ser tratada fiscalmente la venta de acciones de una sociedad con un único activo como una venta de dicho activo? Nos valemos del sistema fiscal vigente en 2017. Agreguemos alguna información. La sociedad pertenece a Juan en un 95 % y a Pedro en un 5 %, ella nunca tuvo

(10) La dogmática jurídica puede ser vista como una expresión elaborada del formalismo jurídico, basada en: (i) el derecho como sistema cerrado de normas, completo y autosuficiente, del que pueden derivarse soluciones para todos los casos individuales; (ii) los conceptos jurídicos se abstraen de las normas jurídicas y ellos producen sucesivas abstracciones, que arrojan como resultado un sistema de proposiciones con finitud lógica, desarrolladas a partir de los enunciados normativos; (iii) la tarea del juez se reduce a descubrir la regla general que ha de resolver el caso concreto. El formalismo desencadenó reacciones moderadas y extremas conocidas como el "realismo" y sus variantes: el último leiring que toma distancia del historicismo de Savigny en La Lucha por el Derecho, la escuela sociológica, la jurisprudencia de intereses; el realismo jurídico escandinavo y americano, entre otras formulaciones. Como toda reacción el "realismo" puso en evidencia problemas o carencias de la tesis que refuta, aunque en su afán crítico cayó en el extremo de negar papel central de las normas y los conceptos jurídicos en la práctica del derecho (CARRIO, Genaro R., Notas sobre Derecho y Lenguaje, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 4ta. Edición 1994, pp. 64 y ss).

(11) GODOI Marciano S., "Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, p. 114.

actividad comercial y adquirió el inmueble al poco tiempo de constituida. El activo social es un departamento de tres ambientes con destino a vivienda de Juan, quien no paga alquiler. Se presentan opciones: (i) los accionistas venden las acciones y pagan el 15 % sobre el ingreso menos costo según lo que fija la ley del impuesto a las ganancias; (ii) La sociedad vende el inmueble y paga el 35 % de impuesto a las ganancias sobre la renta neta; (iii) Se adjudica el resultado de la venta fiscalmente a Juan y Pedro, y ellos pagan el 1,5 % del precio bruto que establece la ley del *Impuesto a la transferencia de inmuebles* por personas físicas. Tres caminos como punto de partida del análisis de un caso que, como de inmediato se aprecia, no se resuelve sólo con la interpretación teleológica sino con otros anclajes conceptuales.

Este ensayo intenta dar respuesta a planteo como los precedentes, con lo cual, su objeto trasciende la reacción posible del sistema positivo contra una conducta (propio de la ciencia descriptiva), para predicar la política jurídica que vincula el presupuesto objetivo del hecho imponible con la aplicación de la ley. Desde ya que muchas de sus premisas han sido exploradas, criticadas y contrastadas con otras hipótesis expuestas en trabajos anteriores o citados en éste (12). Le cabe al lector juzgar su fuerza predictiva y su valor teórico o práctico.

(12) Puede consultarse nuestros trabajos: "El principio de la realidad económica y el exceso de la potestad calificadora del fisco", en Protección Constitucional de los Contribuyentes, EDUCA, Marcial Pons, Barcelona, 2000; "La realidad económica y la calificación jurídica en la interpretación de la ley tributaria", Suplemento Tributario de El Derecho 27/6/02; "Interpretación de la ley tributaria", Capítulo V, Tomo I, Vol. 1, en Tratado de Tributación, en conmemoración del 50º aniversario de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Ed. Astrea, Buenos Aires, 2003; "Las formas jurídicas inadecuadas en el Derecho Tributario y en el Derecho Penal Tributario", en Suplemento de Derecho Económico de La Ley, febrero 2004; "Economía de opción, elusión y evasión", en Suplemento Tributario de El Derecho, septiembre 2004; La Evasión y Elusión Fiscal, Normas Anti-Elusivas, "Presentación a la luz de la experiencia argentina", Revista Latinoamericana de Derecho Tributario, Ediciones tributarias Latinoamericanas, Caracas, Venezuela, 2006; "La cláusula antiabuso en el derecho tributario. ¿El fin de la elusión?", Revista Derecho Fiscal, Lexis Nexis, Nº 1, Buenos Aires, marzo/abril 2007; "Presupuestos, límites y consecuencias de la recharacterización tributaria de los actos jurídicos", en Interpretación Económica de las normas tributarias, Coordinador José Osvaldo Casás, Ed. Abaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2004, ps.79 y ss.; "Teoría de la interpretación tributaria. El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI. (En homenaje al L. Aniversario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario), Tomo I, Coordinadores César García Novoa, Catalina Hoyos Jiménez, Marcial Pons, Barcelona, 2008.; El Tribunal Fiscal de la Nación y la Cláusula General Antielusiva", en Tribunal Fiscal de la Nación, a los 50 años de su creación, Vol. II, Edición, Buenos Aires, 2010; "El desafío de construir una doctrina antielusión. A propósito de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario" EN: Tribunal Fiscal: 50 años de justicia, institucionalidad y transparencia. T. I, Tribunal Fiscal del Perú, Lima, 2014.

II. Forma y sustancia en sentido filosófico. Enseñanzas para el análisis jurídico

Las nociones de "forma" y "sustancia" se mezclan, se solapan, y hasta se identifican con nociones de la filosofía general, aunque allí son empleadas con sentidos muy diversos y hasta opuestos a cómo se los pretende emplear en el Derecho (13).

Son términos que poseen un grado importante de ambigüedad, la que lleva a Ferrater Mora a advertir sobre la necesidad de explicar qué se quiere significar en cada caso (14). Enseña el filósofo catalán que la noción de *forma* admite un sentido filosófico, un sentido lógico, un sentido epistemológico, un sentido metodológico y un sentido estético. Aristóteles (*Física y Metafísica*) entendía la forma como la causa formal, a diferencia de la causa material. Pero, a diferencia de lo que sucede en nuestro campo tributario, para la filosofía clásica, la materia es aquello con lo cual se hace algo; la forma es aquello que determina la materia para ser algo; en otras palabras, aquello por lo cual algo es lo que es. En una mesa de madera, la madera es la materia con la cual está hecha la mesa, y el modelo que ha seguido el carpintero es su forma. Siendo la forma aquello que es, la forma será la actualidad de lo que era potencialmente. El par materia-forma, en sentido platónico, concibe la materia como lo indeterminado (No Ser), y la forma como lo determinado (Ser). Estas nociones fueron poco a poco migrando hacia la idea de que el término *forma* refiere a lo que es susceptible de abarcar cualquier contenido, y de allí la idea de que la *forma* está asociada a ciertas propiedades o notas contingentes o accidentales, como si careciera de contenido, por oposición a una sustancia inalterable y permanente.

Nos parece más útil al cometido de nuestra disciplina y de nuestro objeto de estudio la discusión planteada en la estética, sobre las relaciones entre *forma* y *contenido*. Para una doctrina, la *forma* es separable de *contenido*. Para otra, son inseparables; ambos se hallan fundidos en la obra. Los primeros pueden diferir en la importancia que le dan a la forma o al contenido: el "estilo literario", "la manera" (forma) o "el asunto", "el significado" (contenido).

Para nosotros, el sentido jurídico de forma y sustancia o contenido, como lo empleamos en nuestra tesis —asociado a categorías—, puede encontrar un buen paralelismo en la relación forma-contenido que a nivel

(13) PALAO TABOADA, Carlos, ob. cit. en nota 6.

(14) FERRATER MORA, José, "Diccionario de Filosofía", Nueva edición revisada, aumentada y actualizada por TERRRICABAS, Josep María, Tomo II, Ed. Ariel S.A., Barcelona, 1999, p. 1374 v ss.

estético expresa una pintura, un cuadro. Allí son inseparables *el formosus* de cómo se pinta (la "técnica"), de qué se pinta (el "motivo"), para configurar el juicio sobre el "arte" del autor. Dice Ferrater Mora a este respecto: "Clásicamente se consideró que una obra de arte debía tener una "buena forma; a esto se llamo *formosus*, del que deriva "hermoso". Lo que es *formosus* o bien proporcionado se opone a lo deforme, a menudo identificado con lo feo.

Por otro lado, aún asumiendo una síntesis extrema que en cierta medida degrada un pensamiento tan complejo y extenso como el de Santo Tomás referido a los entes naturales, se nos ocurre inspiradora al objeto de nuestro estudio sobre las categorías jurídicas, la idea de que toda sustancia se compone de materia y forma (*hilemorfismo*) y que cada forma sustancial se refiere a un tipo de sustancia determinada y no a otra, y que hay cambios accidentales que no la alteran y otros sustanciales que cambian la *materia prima* y con ella mutan en una sustancia distinta. De ahí la conclusión de que cada sustancia está determinada por una sola forma sustancial y repele la "pluralidad de formas".

En una dirección semejante, son muy reveladoras las reflexiones iusfilosóficas de Rodolfo L. Vigo (15), las que comprueban que la forma concurre a la constitución de un compuesto, como parte intrínseca determinante y especificadora. Esto hace que la filosofía aristotélica tomista la defina como aquello *por lo que una cosa es lo que es o aquello por lo cual cada cosa recibe su especie*. Gracias a la forma, la materia de cada cosa se ve determinada a su acto de ser propia. La materia es aquello de lo cual se hace o puede hacerse algo, como corresponde en un cuadro a la tela y a los colores. La materia capaz de recibir forma jurídica está constituida por las conductas propiamente humanas exteriores, referidas a otro sujeto y a todo lo que aquellas conductas alcanzan. A ellos se agrega la *causa ejemplar*, que remite a las reglas o normas jurídicas y a las reglas de prudencia; y la *causa eficiente* o motriz, que refiere a aquello por lo cual algo es hecho.

Palao Taboada (16) nos invita a recorrer el camino de la filosofía, porque sugiere la idea (muy afín al campo del derecho) de que la sustancia no es algo que salta a la vista, sino que es el resultado de un análisis del objeto real. Se apoya en un hallazgo que reproducimos: *En The Oxford Companion to Philosophy*' (17) *no encontramos una voz dedicada exclusivamente a la "sustancia" sino a "substance and attribute", en la que me*

(15) VIGO, Roldolfo L. (h.), "Las causas del Derecho", Ed. Abeledo Perrot, 1983, ps. 51,57,72,73,97 y 125.

(16) PALAO TABOADA, C., ob. cit. nota 6.

(17) HONDERICH, Ted (ed.), "The Oxford Companion to Philosophy", 2ª ed., OUP, 2005.

parece destacable, para la finalidad que persigo con esta ponencia, la idea de que con la distinción entre sustancia y atributo objetos que inicialmente se percibían en su totalidad (as wholes) vienen a ser analizados o reestructurados. El autor de la voz pone el ejemplo (muy orteguiano) de una manzana, que no se capta percibiendo por separado su color, forma, sabor, etc., y reuniendo todos estos elementos en una manzana singular, sino como un todo. La reestructuración de los objetos no es sugerida, por tanto, por la realidad sino por la distinción lingüística entre sujeto y predicado, que es el medio que tenemos para describir los objetos en sus variedades y alteraciones: mientras que la percepción de los objetos es unitaria, el lenguaje se construye casi siempre por partes. La tesis del autor es, pues, que la distinción entre forma y sustancia es parasitaria de la distinción entre sujeto y predicado, y sugerida por ella.

El conjunto de ideas extraídas de la filosofía nos agrega elementos e iluminan el campo jurídico con las siguientes conclusiones: (i) no hay una forma separada de la materia; (ii) es necesaria que la intervención del intérprete actúe con una percepción integral del objeto expresada en el par forma-sustancia; (iii) los negocios jurídicos constituyen una unidad estructural en el que la forma y la sustancia están amalgamadas por la causa.

III. La elusión es un comportamiento irregular que expresa la dicotomía jurídica entre forma y sustancia

Los términos *forma* y *sustancia*, son presentados en el derecho tributario como categorías en conflicto de cuño anglosajón, una dialéctica de opuestos, que da por sentado que el propósito de la ley o la función del intérprete es brindar prevalencia a la sustancia sobre la forma. ¿Pero qué quiere significarse con ello? La respuesta suele ser bastante perturbadora, pues con ligereza o superficialidad se antepone una referencia algo vaga a un contenido económico, como prevalente sobre una forma jurídica, de la que se ignora su función.

No hay, por supuesto, objeción alguna en adaptar al derecho latino continental la doctrina anglosajona de "substance over form" siempre que clarifiquemos sus términos. Nadie puede estar en contra del triunfo de lo auténtico sobre lo artificial, en la medida en que definamos qué es auténtico y qué es artificial. Porque lo que definitivamente debe ser rechazado es la presunción o el prejuicio de asumir como un comportamiento natural que la forma jurídica y su consistencia económica pudieran transitar por andariveles separados.

Es llamativo que los términos sean empleados, ya no solo por las Administraciones fiscales sino hasta por los jueces, sin una definición previa,

de forma ambigua o imprecisa, aunque con la asunción incontrastable de que las formas refieren a ciertos caracteres externos que revelan u ocultan lo que está debajo de ellas, que es lo que importa. Y lo que importa es lo que se opone a la forma: el "contenido", la "materia", la "esencia", la "naturaleza de las cosas", o la "verdad jurídica objetiva". En suma, el fin del derecho es la justicia.

La concepción ha prohiado desvíos y extravíos, a nivel doctrinario y jurisprudencial. También ha sumado confusión la migración de principios provenientes de la disciplina contable, desarrollados para atender otros fines e intereses, y para ser aplicados por otros operadores (18).

Esta aparente confrontación, que naturaliza lo anómalo, solamente se sostiene con el olvido de la estructura del negocio jurídico (19) y del hecho imponible.

Vamos a reparar en tales premisas sin ánimo de originalidad ni exhaustividad, y únicamente en cuanto sea útil para este ensayo:

1. El hecho imponible posee naturaleza jurídica pues nace de la ley. Solo ella valora la capacidad contributiva derivada de una manifestación de la vida económica, potencialmente productora de efectos jurídicos. Esta

(18) La técnica contable produce, entonces, una calificación económica antes que jurídica de los hechos; y los expone sobre la base de los principios contables. Uno de esos principios fundamentales es la "realidad económica", también recogida en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y potenciada dentro de un marco conceptual que postula la relevancia y transparencia de la información, la utilidad para los usuarios y la representación fiel de la situación de la empresa. Por un lado, existe una versión "teleológica" de la realidad económica, receptada en las directrices por la definición o medición de activo, pasivo y patrimonio. Así, por ejemplo, cuando la NIIF 13 proporciona una noción de "valor razonable" está atendiendo al principio de realidad económica. Por el otro, las NIIF proponen un postulado teórico —como tal, de carácter indeterminado— de prevalencia de la sustancia económica sobre la forma. Dice el "Marco Conceptual" en su punto 4.6: Al evaluar si una partida cumple la definición de activo, pasivo o patrimonio, debe prestarse atención a las condiciones esenciales y a la realidad económica que subyace en la misma, y no meramente a su forma legal.

(19) Aclaremos que empleamos la expresión negocio jurídico pues ella es la que utiliza la doctrina citada. La denominación "acto jurídico" que emplea el Código Civil de Vélez (por influencia del derecho francés) y por el Código Civil Comercial Argentino, en tanto refiere a acciones que se proponer crear, modificar o extinguir situaciones y relaciones jurídicas, se corresponde con el concepto de "negocio jurídico" utilizado por la doctrina de Alemania, Italia y España. En estos países se emplea en cambio "acto jurídico" al simple acto voluntario lícito. Para Savigny negocio jurídico será aquel en el que la voluntad tiene por objeto inmediato crear o extinguir una relación jurídica, aunque con ello se proponga conseguir otros fines no jurídicos. Acto jurídico (no negocial) será todo el que tenga un fin extrajurídico, de modo que a los efectos jurídicos no se tengan en cuenta o lo sean de modo secundario (ver De Castro, Federico, ob. cit., p. 27).

idea no niega sino que asume el hecho imponible como presupuesto de una realidad metajurídica de naturaleza económica, en plena correspondencia con el deber constitucional de contribuir, basado en el principio de capacidad contributiva.

2. El hecho imponible posee una significación puramente fáctica en relación con el nacimiento de la obligación tributaria.

3. La naturaleza jurídica del hecho imponible lleva a que la interpretación, como forma de conocimiento del derecho y como herramienta de solución de conflictos, sea una tarea jurídica. Asumida la naturaleza jurídica del hecho imponible, puede reconocerse en él, como presupuestos objetivos o materiales, supuestos económicos reveladores de capacidad contributiva, como la renta, el consumo o el patrimonio, con el alcance asignado por la ley.

4. A veces, la ley asume como presupuesto objetivo un negocio jurídico, con remisión a los caracteres típicos que a dicho negocio le adjudica el derecho privado (vbg. impuesto de sellos). Son presupuestos abstractos o formales, que no generan dificultades de calificación.

5. El conflicto se presenta cuando los presupuestos objetivos establecen resultados o situaciones económicas que están conectados, en mayor o menor medida, a elementos de ciertas relaciones jurídicas, por el sujeto o el objeto.

6. La solución de los temas planteados en el punto 5 no pueden cobijarse exclusivamente en una remisión a los intereses tutelados por la norma, sino en un enfoque del negocio jurídico valorado con las categorías del propio derecho civil.

7. Es inexacto atribuir al resultado de una interpretación presentada en estos términos un carácter "formalista", pues ese rótulo, con la connotación con que se lo emplea en la aplicación de la ley tributaria, parece no reconocer el "sustancialismo" del derecho privado, quien ha sabido dar vida a conceptos que luego se transformaron en derecho común (al derecho privado y público).

Ahora bien, ni el derecho anglosajón ni el derecho latino continental lograron construir doctrinas o normas que afrontaran, con claridad, eficacia o justicia, el problema de la elusión, y que sirvieran para diferenciarlos, por un lado, de la economía de opción, y por otro, de la evasión.

Representativa de estas vacilaciones fueron las variadas posiciones presentadas en el Congreso de la Internacional Fiscal Association, celebrado

en Oslo, en 2002 (20). El relato general, elaborado por el noruego Frederick Zimmel concluyó: *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: 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: Las formas de interpretación de la ley varían sustancialmente; desde una interpretación estricta, casi literal, a concepciones donde prima la intención negocial: Dentro de los países en los que rige el common law, los tribunales de los EE.UU. 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; Entre los países de derecho codificado, Bélgica y quizás Italia, se aplica una aproximación estricta al principio; 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 a: (a) dictado de normas de antielusión generales y especiales en muchos países a lo largo de las últimas dos décadas; y (b) 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.*

El problema se ha agravado. Sin que ciertas polémicas se hubieran agotado y antes de aparecer doctrinas superadoras, el problema de la elusión se enturbió todavía más cuando al repertorio de conductas reprochables se le sumaron ciertas objeciones a partir de elementos éticos o sociológicos, como tales contingentes y variables, englobadas en

(20) 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, donde el tema 1 fue "La interpretación de la ley fiscal en especial referencia a la forma y sustancia". El relato general del Prof. G.S.A Wheatcroft presentó una síntesis original de los enfoques sustancialistas: Un buen juez usa su sentido de justicia para decidir quién debe recibir el dinero: él siempre será capaz de encontrar argumentos para soportar esta decisión. (Cahiers de Droit Fiscal International; Volumen La, p. 14). En el Congreso de Venecia de 1983, se volvió a tratar el tema. El profesor Victor Uckmar, relator general, describió la elusión como la conducta que llena el espacio entre la economía de opción y la evasión, una manera de remover, reducir o posponer la obligación tributaria por tres medios distintos de la economía de opción o la evasión, constituyendo una violación indirecta de la ley o puesta en otros términos, la explotación de áreas que el legislador intento gravar pero, por una razón u otra, no lo hizo (Cahiers de Droit Fiscal International; V.68 (a)).

la ajurídica expresión "planificación fiscal agresiva". Se instaló una peligrosa cuña para hacer todavía más difuso el límite entre la elusión y la economía de opción.

Para el derecho, las conductas no son ni mansas ni agresivas, sino lícitas o ilícitas. La expresión debería ser del todo irrelevante, pero deja de serlo cuando se gesta una reacción jurídica.

La OCDE, con alguna de sus BEPS, desafía a quienes evitan los impuestos aun por mecanismos lícitos. Hasta no hace mucho, el problema era solo la elusión. La doctrina (cuando no los regímenes positivos) lleva un siglo sin resolverla. Ahora se ha identificado una nueva amenaza proveniente de la fiscalidad internacional de los grupos multinacionales: la planificación fiscal agresiva, concepto integrado por elementos heterogéneos que se asocian o, peor aún, se identifican con la elusión (21). No es que se resistan los desafíos de la mutable realidad. El problema es conferir relevancia jurídica a lo que no lo tiene o construir categorías jurídicas de la nada, haciendo todavía más difuso el límite que separa lo lícito de lo ilícito, la seguridad jurídica de la incertidumbre, lo decente de lo deshonesto.

Estos reproches enjuagan la queja de los países desarrollados contra los grandes grupos multinacionales, que usan herramientas legales para escapar de la presión fiscal. No hace falta ser muy despierto para advertir que es una pelea de pesos pesados que debería resultar ajena, si no fuera porque ella arrastra y modula nuevas formas y paradigmas de los sistemas fiscales, que afectarán a los países en desarrollo bajo el signo de una globalidad sin matizaciones ni diferenciación de intereses.

(21) Se la entiende como un conjunto de instrumentos de planificación fiscal que logran como efecto que el impuesto no se recaude por conexión territorial de la cadena de valor sino por la elección de las jurisdicciones fiscales más convenientes. El G-20 declaró en junio de 2012 la necesidad de prevenir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y en febrero de 2013 la OCDE ya publicaba su informe preliminar *Base Erosion And Profit Shifting*, identificando los problemas y abogando por un plan de acción que se completó velozmente hacia fines de 2015. Al mismo tiempo, David Cameron asumía la presidencia del G-8 bajo el lema *Trade, Transparency and Tax* y al inaugurar el Foro Económico Mundial de Davos de 2013 resumía en una frase muy difundida, el espíritu con que las naciones desarrolladas estaban dispuestas a combatir la planificación fiscal "agresiva": *wake up and smell the coffee because the public who buy from them have had enough*. En Inglaterra una fuerte presión del Gobierno en los medios y una parte considerable de la opinión pública, colocaron a empresas como Starbucks, Vodafone, Google o Amazon en la disyuntiva de declinar planificaciones fiscales agresivas, y acordar con el fisco o ser tachadas de "inmorales". También el Parlamento formó una comisión especial para investigar su comportamiento y las sermonó duramente.

IV. La elusión

IV.1. Preliminar

Los estudios sobre la elusión fiscal y las reacciones de los sistemas normativos han sido estudiados desde el origen del derecho tributario, en particular, en Alemania y en Italia. El desarrollo de la economía, la complejidad de los negocios, la mayor presión fiscal y la globalización han acentuado el problema, recalentando un debate que sigue planteado en sus premisas históricas, como si el tiempo no hubiera transcurrido. Franco Gallo constata que la preocupación se ha acentuado en las últimas décadas pues ha aparecido, con renovado vigor, la tendencia de los particulares a utilizar instrumentos contractuales atípicos para aprovechar los baches del ordenamiento tributario cuanto para rodear la norma, a efectos de evitar una carga más gravosa (22). Y, aunque como bien sentenció el juez Holmes, los impuestos son el precio de vivir en una sociedad civilizada (23), y es cierta la referencia de Adam Smith sobre que la riqueza privada necesita desarrollarse bajo las garantías e infraestructura del Estado (24), todavía no ha llegado la hora de que los individuos y las empresas declinen una actitud reactiva contra el sometimiento a las cargas públicas.

El problema nace de la naturaleza y estructura del hecho imponible como hecho jurídico con consistencia económica reveladora de capacidad contributiva, cuya verificación por el sujeto hace nacer la obligación tributaria. El legislador elige ciertas manifestaciones de riqueza y las juridifica elevándolas al rango de hipótesis de incidencia.

A partir del reconocimiento de que ninguna ley de impuesto prohíbe obtener resultados económicos por una vía distinta de la prevista por el legislador, enseña el profesor Kruse (25), de la Universidad de Bochum, que el foco de la atención se desplaza hacia los medios empleados para la obtención del resultado.

Si ella consiste en la acción de "eludir" el hecho imponible, se elige un camino alternativo despejado de impuestos. Surgirá de inmediato la

(22) GALLO, Franco, Prólogo a la Segunda Edición del libro "El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario", Ed. Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 13.

(23) En el caso "Compañía de Tabacos vs. Collector of Internal Revenue" (1927) 275 U.S. 87.

(24) ADAM SMITH, "La Riqueza de las Naciones", Trad. Por el Lic. Dn. José Alonso Ortíz (1794), Universidad de Sevilla. Biblioteca de la Facultad de Derecho, Javier Villanueva Gonzalo.jabyn@us.es, edición digital.

(25) KRUSE, Heinrich Wilhelm, "El ahorro de impuesto, la elusión fiscal y la evasión", en Tratado de Derecho Tributario, dirigido por Andrea Amatucci, Ed. Temis, Bogotá-Colombia, 2001, tomo II, p. 603 (Trad. del Alemán por Gonzalo Cervera Aguilar y López).

pregunta acerca de si es legítimo tomar ese camino. Una corriente dirá rápidamente que el derecho tributario no lo ha contemplado y que nada hay de objetable en tomar una alternativa menos onerosa. Después de todo, el legislador debería establecer con certeza los hechos imposables. Otros, en cambio, advertirán que no es admisible el uso de medios jurídicos previstos para alcanzar fines diversos, cuando ellos colisionan con el propósito de la ley fiscal, cubriendo de bruma los principios de capacidad contributiva e igualdad. Se abonará el criterio con resultado gravado.

Sobrevolando algunas diferencias y a salvo de otras matizaciones que no alteran la naturaleza del concepto, la situación descripta es la que se designa en la Argentina y en gran parte de América Latina como "elusión"; en Italia, como "elusione dell' imposta"; en Alemania, "Sterumgehung"; en el mundo anglosajón, como "tax avoidance" (a veces "illegitimate tax avoidance"); y en España, mayoritariamente como "fraude a la ley tributaria".

Pero, así como es legítima la reacción del Estado para comprobar la propiedad del medio para disminuir la carga fiscal dentro de lo permitido por la ley, es inocultable que el escrutinio enfrenta casos relativamente simples y otros no tanto, y es en los últimos, que la tarea requiere equilibrio y conocimiento. Es allí (es decir, en río tan revuelto), donde las Administraciones fiscales, por ignorancia, inercia o autotutela, suelen pescar a quien no deben. Y entonces, la reacción contra el abuso de uno corre el riesgo de transformarse en el abuso de otro, que siempre encontrará en el "fin" o en el "espíritu de legislador", motivos para aumentar la recaudación.

La *sustancia*, asociada a 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 les teme a los fantasmas: por su falta de corporeidad. La compartida necesidad de prevenir o corregir conductas desviadas no debería traer aparejados 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 antielusiva. No es extraño que, siendo tantas las dificultades para diferenciar economías de opción y situaciones gravadas, bajo la referencia de una sustancia discordante con su forma 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 autorestricción 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 (26). 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 campo penal.

IV.2. Concepto

El concepto de elusión está en el embrión del derecho tributario, y su origen dogmático se explica, en parte, por el intento de tomar distancia de ciertas conductas arropadas por el derecho civil, que perseguirán eludir el hecho imponible. Demostrativa de esta idea es la afirmación de Blumenstein acerca de que todo el derecho tributario puede ser explicado a partir del concepto de elusión.

Desde el comienzo, se señaló como rasgo distintivo la evitación del hecho imponible, y esta característica, con algunas matizaciones, siguiendo la definición de Hensel (27): un ahorro de impuesto derivado de la conducta que impide la pretensión fiscal evitando el hecho generador legal. Para el profesor de Koningsber, la elusión impide el surgimiento de la pretensión tributaria evitando el hecho generador legal. La intención de evitar el impuesto, en los casos genuinos de elusión, habla siempre a favor de la seriedad del negocio elusivo; este, y no el negocio normal puesto por el legislador como hecho generador, quieren efectivamente las partes.

Se trata de ordenar un fenómeno empírico tratado con notoria disparidad de criterios teóricos, cuya dificultad se manifiesta en el hecho de que,

(26) Alude al dios fabuloso de la mitología griega, a quien se le atribuyó la facultad de poder cambiar de forma a su antojo.

(27) HENSEL, Albert, "Derecho Tributario", Ed. Nova Tesis, Rosario-Argentina, 2004, nota 182, p. 225. Comprueba que la aspiración siempre íntimamente ligada a la vida económica de obtener resultados económicos con la mayor disminución posible de desventajas económicas... da ocasión de evitar el hecho generador legal, si el mismo resultado económico puede ser alcanzado también por vías laterales o por vías indirectas (p. 218). Hensel fue una víctima de la persecución nazi. Cuenta Griziotti en el prefacio a su obra *Derecho Tributario: Habiéndose desencadenado en Alemania la persecución contra los hebreos*, "no se lo quiso dejar en una universidad de frontera". Él tenía una pequeña cuota de sangre hebrea, porque la abuela paterna era la hermana Fanny del gran músico Félix Mendelsohn. Por lo tanto había sido suspendido de la enseñanza. Koningsber fue la ciudad donde nació y enseñó Immanuel Kant. Luego de la Segunda Guerra Mundial fue anexada a la Unión Soviética. Hoy es parte de Rusia.

como señala García Novoa, con frecuencia, no se propone una definición positiva de la elusión sino una versión negativa de ella, poniéndola en contraste con la evasión o infracción tributaria y con la economía de opción o planificación fiscal. Sobre la base de la definición de lo que, por un lado, es la evasión y de lo que, por otro, es planificación fiscal o economía de opción, se construye un concepto aproximado de elusión (28).

Ello supone, como lo destaca el catedrático de Santiago de Compostela, atribuir a la elusión la condición de hecho problemático y, por ende, como una realidad científicamente relevante, tornándola como objeto científico para intentar formular proposiciones explicativas (*explicans*) sobre la misma (29). Para Alchourrón y Bulygin, la explicación o reconstrucción racional de un concepto es el método por medio del cual un concepto inexacto y vago es transformado en un concepto exacto, o por lo menos, más exacto que el primitivo. El concepto que se quiere explicar se denomina *explicandum*; y el nuevo concepto que lo ha de sustituir: *explicatum*. El proceso de explicación abarca dos etapas: la elucidación informal del *explicandum*; la construcción del *explicatum* (30).

Adoptando este enfoque metodológico, nuestro *explicandum* comienza con la definición propuesta por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), en las XXIV Jornadas celebradas en la Isla de Margarita-Nueva Esparta (Venezuela, 2008):

La elusión es un comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, por ejemplo: el abuso de la norma, de la forma o la vulneración de la causa típica del negocio jurídico, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario (31). Esta definición aleja la noción referida

(28) GARCÍA NOVOA, César, "La elusión y los medios para evitarla", Relato General, en Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Isla Margarita (Venezuela), p. 53.

(29) GARCÍA NOVOA, César, ob. cit. p. 48.

(30) ALCHOURRÓN, Carlos y BULYGIN Eugenio; Sistemas Normativos, Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas. Ad Astrea, 2da. Edición revisada, 2012, p. 11.

(31) Antes, las IV Jornadas Luso Hispano Americanas celebradas en Estoril (Portugal, 1970) habían entendido que "la denominación de elusión debe reservarse a aquellas conductas que, por medios lícitos, nada o menos gravados, llegan a un resultado económico equivalente al contemplado por la ley". Y observaba que el estudio de los fenómenos de "elusión tributaria" presupone, ante todo, problemas jurídicos, sociales y económicos acerca de los fines y valores que el ordenamiento positivo debe tutelar. En la práctica y con frecuencia, los principios de reserva de ley (legalidad) y seguridad jurídica entran en colisión con los de capacidad contributiva e igualdad tributaria, lo que hace inevitable una opción política general.

del concepto anglosajón de *tax avoidance*, referido a la reducción tolerada de la carga fiscal, y la acerca al de *illegitimate tax avoidance* (32).

Pretendemos demostrar en este ensayo el alcance de nuestro *explicatum*:

La elusión es un comportamiento ilícito del obligado tributario, que incumple la ley por medio de negocios jurídicos cuya causa típica demuestra que ha verificado el hecho imponible.

Toda definición de *elusión* debe ser tomada como un punto de partida para explicar el concepto. La difundida concepción referida a la "evitación del hecho imponible" solo es admisible como una calificación provisoria en el recorrido del *explicandum* al *explicatum*, un encuadre preliminar sobre la eficacia (y, por ende, sobre la licitud) de los medios empleados por el contribuyente para obturar los efectos de la norma fiscal.

IV.3. Los medios para evitar la elusión

En todos los países, existen instrumentos similares para enfrentar la elusión y es quizá el único tema verdaderamente universal, en el cual las soluciones levantan apasionados debates sobre el equilibrio entre garantías individuales y derecho del Estado a cobrar de manera igualitaria los impuestos. Esto vuelve especialmente enriquecedoras y útiles las experiencias del derecho comparado.

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

Los sistemas fiscales generan distintas estrategias para enfrentar las conductas que afectan su equidad y eficiencia mediante la actividad negocial. Al respecto, García Novoa precisa que el concepto amplio de medidas con-

(32) La bibliografía sobre este punto es abrumadora. Ver César GARCÍA NOVOA, "Relato General de las XXIV Jornadas del ILADT", Tema I, La elusión fiscal y los medios para evitarla, p. 54 y ss. También del mismo autor, en ob. cit., La cláusula general antielusiva... p. 97 y ss.

tra la elusión refiere a la actividad de los poderes públicos, tanto en lo relativo a la corrección de las deficiencias del ordenamiento jurídico, como a las dirigidas sobre la actuación de los particulares. Y agrega que el legislador puede reaccionar contra la elusión a través de un diseño preventivo en la estructura del impuesto (hechos impositivos genéricos, complementarios, presunciones y ficciones) o puede hacerlo, al dotar a la Administración de potestades para que logre atacar los comportamientos elusivos de los particulares. A su juicio, es solamente en este último caso cuando, en puridad, corresponde hablar, con propiedad, de “medidas antielusivas”, pues lo primero obedece más bien a una correcta técnica legislativa (33).

Por fuera de la faz normativa dirigida a la estructura de la obligación tributaria, la elusión se combate con lo que, a nuestro juicio, constituye su remedio natural en la faz aplicativa de la ley: la interpretación, la cual también incluye el alcance de los criterios antielusión normativizados.

Bien apunta Palao Taboada (34) que la doctrina de la “interpretación económica” o “punto de vista económico”, en la interpretación de las normas tributarias (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*), está directamente relacionada con la lucha contra la elusión en Alemania tras la Primera Guerra Mundial. Por tanto, es un problema de interpretación, ya que, en última instancia, la calificación lo es, o más ampliamente, de aplicación del Derecho. De aquí que en él se hallen presentes todos los problemas de la metodología jurídica. Quizá el principal de ellos es el grado de libertad que tienen los operadores jurídicos (representados fundamentalmente por la figura del juez) al aplicar la ley sin dictar resoluciones arbitrarias. La cuestión tiene una dimensión constitucional (el sometimiento del juez al Derecho) que se acentúa en Derecho Tributario, sujeto a la reserva de ley. La interpretación de la ley puede estar apegada a su texto o gozar de mayor libertad en vista de otros factores, fundamentalmente, de la finalidad de la norma. Pues bien, en este contexto, y simplificando mucho el análisis, llamamos *formalista* a la actitud que otorga prioridad al texto de la ley frente a otras consideraciones, y *sustancialista* a la actitud contraria.

Es indispensable ordenar un fenómeno empírico tratado con notoria disparidad de criterios teóricos. En todos los países, reina demasiada confusión a la hora de distinguir entre economía de opción, elusión y, ahora agregamos, la incertidumbre de la “planificación fiscal agresiva”. Con un agravante, casi paradójico, desde que las fórmulas antielusión manifiestan un grado de extensión indeterminado se las emplea en más de una

(33) GARCÍA NOVOA, César, p. 175.

(34) PALAO TABOADA, Carlos, “La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal”, Lex Nova, Valladolid, 2009, p. 177.

ocasión como fórmulas antievasión, con el indeseable efecto de que contribuyentes honestos, que creen obrar dentro de los límites de la ley, se encuentran impensadamente involucrados en procesos administrativos sancionadores y hasta imputados por la comisión de un delito.

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

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

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

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

La doctrina ha señalado que la toma de partido por el diseño de las técnicas jurídicas contra la elusión prohija un debate ideológico entre la concepción liberal individualista y la estatista, entre economía de mercado e intervencionismo (35). Debate al cual no son ajenas las tensiones entre el derecho público y el derecho privado, las que reflejan intereses que pre-

(35) Por todos, PALAO TABOADA, Carlos, “La aplicación...”, ob. cit. p. 179.

tenden encumbrarse como valores. Nuestra tesis intenta, en cuanto sea posible, ponerse a resguardo de estas influencias con la adopción de un método jurídico que adopte categorías dogmáticas, lo cual no es incompatible con un derecho de valores.

V. El deber de contribuir basado en la capacidad contributiva

Desde el orden jurídico-constitucional, la defensa del interés público comprometido por la elusión de impuestos encuentra justificación en los principios de legalidad, generalidad, igualdad y capacidad contributiva. Esta apelación, antes que resolver, plantea la necesidad de esclarecer su conciliación con otros valores también tutelados constitucionalmente. Concretamente, debe trazarse el límite jurídico entre el derecho al ahorro legítimo de impuestos con la aspiración de que estos no sean evitados donde se verifica una idéntica manifestación de capacidad contributiva.

La discrepancia entre forma y sustancia, fuera de su natural correspondencia, plantea inocultables dificultades a la hora de objetivar fórmulas que permitan al intérprete conciliar la recalificación jurídico fiscal con los principios tributarios constitucionales de los Estados democráticos. La reacción contra la conducta elusiva se justifica como concreción del mandato constitucional de deber de contribuir, que en la Argentina deriva del principio de capacidad contributiva, como garantía del derecho individual del contribuyente y como legitimación del poder del estado para distribuir el gasto público.

Los derechos y obligaciones de contenido económico que configuran el derecho financiero se elaboran a partir del basamento constitucional que confiere fundamento al poder del Estado para imponer y gastar. Estos principios de justicia distributiva se proyectan como normas en virtud de la aspiración de influir sobre la economía de mercado mixta según el ideal del "deber ser" en materia de política de gastos y recursos.

La unidad jurídica que conlleva la actividad financiera pública nace con la noción de tributo, como prestación coactiva exigida por el Estado a personas que poseen capacidad contributiva. Los recursos así obtenidos se destinan a cubrir, mediante el gasto público, las necesidades asumidas por el Estado. Las propias de su organización y las que deben ser garantizadas a los ciudadanos como derechos fundamentales, incluido la de asegurar las condiciones para la libertad de empresa, que en un círculo virtuoso debería generar resultados alcanzados por impuestos que lleguen a todos por igual, pues sino, como dijo el Tribunal Constitucional español en la Sentencia 76/1990 ...*lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar*"

La historia enseña que toda forma de gobierno fue financiada por gravámenes soportados por la población. La evolución de la humanidad registra los cambios políticos en las formas de imposición, que coinciden con los cambios en las formas políticas de los estados. El poder absoluto que arraigó la idea del impuesto como contribución odiosa fue cediendo paso a la imposición autorregulada por los destinatarios de la carga, como una conquista de los sectores que les disputaron el poder a las monarquías y a la nobleza. Los *bills* de declaraciones de derechos han tenido por patria a Inglaterra; La Carta Magna de 1215, la Petición de Derechos de 1627, el *Bill* de Derechos de 1689 constituyen la base legal sobre la cual reposan los derechos del hombre en la Gran Bretaña (36). El ideario libertario que culmina en las revoluciones americana y francesa del siglo XVIII se plasmó en la Constitución de Filadelfia de 1787 y en la Declaración Universal de los Derechos del Hombre y del Ciudadano (37), instrumentos que sentaron las bases de un nuevo sistema de imposición republicano: legalidad, igualdad, eliminación de privilegio y adecuación a las posibilidades económicas del pueblo (38). El principio de legalidad no consagró solamente una diferente fuente de autoridad formal en la causa *impositionis*, sino que expresó la idea de que el reparto de las cargas públicas debía adecuarse a las posibilidades económicas de cada uno. Esta idea de justicia distributiva es muy antigua y tiene raíces filosóficas, político-constitucional y económico.

Como puso de manifiesto Jaime García Añoveros, *el derecho público se juridifica al hilo del Estado de Derecho, con la introducción de las ideas fundamentales: el princeps, el titular del poder político está también sometido al Derecho, no está legibus solutus; en segundo lugar y en relación con lo anterior, las relaciones entre el titular del poder y los sujetos a ese poder se transforman en relaciones jurídicas, entre sujetos titulares de derechos y obligaciones, unos y otros, sometidos a la ley. Entre esas relaciones, adquieren una importancia siempre fundamental y, en cualquier caso, creciente en el último siglo, las tributarias, y muchas de las que se originan con motivo del gasto público y su programación. Eso es el derecho tributario, presupuestario o, del gasto. Por eso, si bien impuestos ha habido siempre, en mayor o en menor medida, porque pertenecen a la esencia de la organización política más primaria, no siempre ha habido derecho público en materia de impuestos, o presupuestos, o gastos*

(36) MONTES DE OCA, M.A., "Lecciones de derecho constitucional", Tomo I, La Buenos Aires, Buenos Aires, 1902, p. 50.

(37) CASÁS, José Osvaldo, "El deber de contribuir como presupuesto para la existencia misma del Estado", en *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI* (En Homenaje al L Aniversario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario), Tomo I, Marcial Pons, Buenos Aires, 2010, p. 229.

(38) LALANNE, Guillermo A., "Generalidad y Tributación" en *Derechos Humanos y Tributación*, Revista Jurídica de Buenos Aires, 2001, p. 315 y ss.

públicos. De suyo, esta configuración no se produce hasta el advenimiento de lo que podríamos llamar el constitucionalismo, y no cuaja en formas jurídicas adecuadas hasta el período a caballo de los siglos XIX-XX, por lo que respecta a nuestra tradición jurídico-pública, deudora sobre todo en sus construcciones dogmáticas de la doctrina alemana, directa o indirectamente (39).

El poder tributario se ejerce dentro de los límites constitucionales, con sujeción a la ley que lo consume, dando paso a la obligación tributaria de quien revela la capacidad contributiva del hecho imponible.

El principio estuvo presente en las constituciones españolas del siglo XIX y las más reveladora, la Constitución de Cádiz de 1812, de claro ascendiente en nuestro movimiento constituyente, declaró en el título VII: "De las contribuciones", que las mismas se repartirían entre todos los españoles, con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno (art. 339) y que ellas serían proporcionales a los gastos que se decretaran por las Cortes para el servicio público en todos los ramos (art. 340), con lo cual se hizo hincapié en la obligación general a contribuir en proporción a la aptitud económica (40).

El ordenamiento jurídico de la hacienda pública nace en la Constitución Nacional, porque allí se establecen las formas, procedimientos, propósitos y límites de la obtención de los recursos y su conexión al gasto, a través de los principios que resultan del art. 4º (formación del Tesoro nacional), art. 16 (igualdad), art. 17 (legalidad), art. 28 (razonabilidad), art. 33 (derechos y garantías implícitos), art. 75, inc. 2º (potestad normativa y coparticipación), y mismo artículo, inc. 22, en tanto incorpora con jerarquía constitucional los tratados internacionales sobre derechos humanos.

En tal sentido, dice el art. XXXVI, de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre: "Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos". Y también el art. 29 Declaración Universal de los Derechos Humanos pregona: "1. Toda persona tiene deberes respecto de la comunidad puesto que sólo en ella puede desarrollar libre y plenamente su personalidad. 2. En el ejercicio de sus derechos y en el disfrute de sus libertades, toda persona estará solamente sujeta a las limitaciones establecidas por la ley con el único fin de asegurar el reconocimiento y respeto de los

(39) GARCÍA AÑOVEROS, Jaime, "El discurso del Método en el ámbito Hacendístico", Conferencia pronunciada en Barcelona, en marzo de 1999, rescatada por Francisco Escribano e incorporado a las I Jornada Metodológica Jaime García Añoveros sobre la metodología académica la enseñanza del derecho tributario, publicada por el Instituto de Estudios Fiscales, Doc. 11/02.

(40) CASÁS, José Osvaldo, ob. cit., p. 230.

derechos y libertades de los demás, y de satisfacer las justas exigencias de la moral, del orden público y del bien de una sociedad democrática".

La Constitución argentina de 1853 no usó la expresión *capacidad contributiva*. No quiere decir que no la haya tenido en cuenta en su doctrina con las palabras de la época que transmitían los valores de equidad y justicia. La reforma constitucional de 1994 mantuvo la redacción original en la parte relativa a estos principios, pero los agregados al art. 75 sin duda la contemplan como fundamento del deber jurídico de contribuir.

A modo de conclusión, como lo afirma Casas, *el deber de contribuir constituye un presupuesto para la existencia misma del Estado que aspira a establecer y hacer cumplir reglas de pacífica convivencia entre los hombres y a formular y ejecutar proyectos colectivos para alcanzar el bien común abarcando a la comunidad en su conjunto y, singularmente, a todos sus integrantes, en los más diversos aspectos de orden material y espiritual* (41).

VI. Interpretación, forma y sustancia

VI.1. La tarea del intérprete tributario

Interpretar la ley es determinar las consecuencias que se derivan de sus normas, entendidas como un sistema deductivo axiomático (42). Toda norma requiere ser interpretada para fijar su sentido y alcance, y esta afirmación no hace sino demostrar una exigencia metodológica de la gnoseología jurídica. Aun la ley de texto más transparente deber ser interpretada, porque siempre, al menos, deberá consistir en concretar el modelo abstracto a los hechos de la vida real.

La ley tributaria es una ley ordinaria, sin otra particularidad que la derivada del contenido económico propio de las relaciones que disciplina entre el Estado y los contribuyentes.

La circunstancia de que el hecho imponible se exprese en "actos, situaciones y relaciones" *jurídicas*, estructuradas sobre manifestaciones de capacidad contributiva derivadas, a su vez, de "actos situaciones y relaciones" *económicas* (43), no modifica los métodos o las técnicas de la interpretación. El sustrato económico de los negocios jurídicos empleados exige, a la hora de la calificación jurídica, un examen de la consistencia entre *sustancia y forma*, y allí se plantea, quizá, el desafío mayor para el intérprete. Esta característica no altera la naturaleza de la interpretación

(41) Ob. cit., núm. 3, p. 238.

(42) ALCHOURRÓN, Carlos E. y BULYGIN E., ob. cit., p. 106.

(43) Ley 11.683, art. 2º.

tributaria, al fin y al cabo, todo se resume en un presupuesto de hecho descrito en una hipótesis de incidencia legal, cuya verificación en la realidad concreta origina una obligación jurídica. Pero tampoco se ignora la complejidad asociada a calificar resultados cuando ellos derivan de negocios jurídicos que sirven de asiento al 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.

El contribuyente es un sujeto obligado al pago del impuesto porque ha verificado la capacidad contributiva descrita en la hipótesis de incidencia legal, a partir de lo cual nace una relación jurídica que manifiesta los rasgos comunes a cualquier otra. En consecuencia, la interpretación de la ley tributaria sigue los cánones de la hermenéutica jurídica general (44). Esta afirmación implica que los particulares caracteres del derecho tributario, que le han conferido el carácter de disciplina autónoma, no eximen a la interpretación de las propuestas y soluciones desgajadas del tronco común, de donde se concluye en que todos los métodos de interpretación son válidos sin órdenes de preferencia ni preeminencia. Es común observar que cuando el intérprete ensaya soluciones o plantea problemas, lo hace desde aquellas construcciones elaboradas por la teoría general y la filosofía del Derecho. La indagación y la postura sobre axiomas como *lenguaje, derecho, ley, norma, conducta, acción*, etc., influyen decididamente en los estilos de interpretación. Así como las respuestas sobre *el qué, el cómo, el para qué y el por quién* influyen sus resultados.

Mas, el sostener que la interpretación de la ley tributaria sigue los cánones de la hermenéutica jurídica general no significa que se disminuyan aquellos rasgos referidos a la autonomía dogmática del derecho tributario que enmarcan, condicionan o inspiran el discurso interpretativo; ni conlleva insensibilidad para registrar los problemas particulares, como el papel de la doctrina de la interpretación frente a la elusión. El principio de legalidad, como eje de la relación jurídico tributaria en la concepción clásica, impone claros límites a la discrecionalidad del intérprete.

La adjudicación de sentido comprende la incorporación de los hechos alcanzados por el texto, o, si se prefiere, el establecimiento de las consecuencias de la previsión legal, con el trazado de un campo de aplicación

(44) Así lo establece El Modelo de Código Tributario para la América Latina, elaborado por los maestros Carlos María Giuliani Fonrouge, Rubens Gomes de Souza y Ramón Valdés Costa, bajo el programa conjunto de la Organización de Estados Americanos (OEA) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), en 1967, que dispone en su artículo 5: Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en aquéllas.

material, cuantitativa, espacial y temporal, vinculado a un sujeto. Por tal motivo, la interpretación es una trayectoria desde el enunciado general hacia la norma individual que se concreta en el caso, con una resignificación axiológica. Es una acción cognoscitiva que tiende a concretar las consecuencias preestablecidas en la hipótesis genérica, tarea que incorpora, en forma dialéctica, tanto el significado al texto abstracto, como la subordinación causal al presupuesto de hecho. Como la ley manifiesta los supuestos de acaecimiento, la interpretación se convierte en un desarrollo, que procura extraer el contenido que ella objetiva; entonces se traduce en el acto epistémico, que transita desde la literalidad ecuaníme del legislador a su espíritu adaptado al caso, hasta componer "la norma" que se integra con cualidad metódica en el orden jurídico.

Nuestro enfoque considera la interpretación como un proceso de conocimiento conducido por la irreductible participación del intérprete, quien tiene la misión de adjudicar un valor a las palabras empleadas por el legislador, descifrando un sentido capaz de identificar a los objetos reconocibles en su texto (45). Así entendida, toda interpretación apunta a la sustancia; y cualquier método que arroje un resultado "formalista" no es, sino, el resultado derivado de una mala técnica.

VI.2. La acción de calificar jurídicamente: el particularismo de la calificación fiscal

La incardinación del presupuesto fáctico en la previsión legal se conoce con el nombre de *calificación jurídica*. El proceso de interpretar la ley presupone la calificación jurídica; es decir, la individualización de la situación de hecho en el juicio hipotético descrito en la norma. Así, la interpretación comprende los dos momentos: la comprensión del texto genérico y la determinación cierta de los hechos que caen bajo el alcance de la ley (46).

En materia tributaria, la calificación adquiere una complejidad específica debido a que el hecho imponible puede ser un estado (patrimonio), una transacción (consumo) o un resultado (renta), cuyo contenido se revela a través del uso de formas jurídicas (actos jurídicos). Es allí donde el

(45) DE BARROS CARVALHO, Paulo, "Derecho Tributario. Fundamentos jurídicos de la incidencia". Buenos Aires, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, 2002, p. 89.

(46) 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 de Derecho Tributario, Editorial Cima, 3ª ed., Buenos Aires, 1980, p. 264 y ss.

intérprete debe calificar, primero, el acto o negocio jurídico, para luego incorporarlo o no a la ley tributaria. Caben aquí algunas observaciones fundamentales. La primera es que no interesa el nombre atribuido por las partes a una relación negocial sino los efectos jurídicos que derivan de ella; la segunda, que no se puede calificar por el resultado práctico; y la tercera, que corresponde la *recalificación*, entendida como reconducción al hecho imponible, cuando las formas jurídicas exteriorizadas revelen un uso instrumental que desnaturaliza la causa típica del propio negocio jurídico.

Betti ha destacado: *La aplicación de la ley a una determinada situación de hecho presupone una confrontación de esta 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 (47).*

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 contralor jurisdiccional de los órganos de revisión (48).

(47) BETTI, Emilio, "Interpretación de la ley y de los actos jurídicos", traducción a la lengua española y prólogo por José Luis de los Mozos, Parte I: "Teoría General de la Interpretación Jurídica", Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1975, ps. 102/103.

(48) 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 el conocimiento (por declaración del propio interesado o por suministro o captación) de los hechos, datos y elementos fiscalmente relevantes para, acto seguido, calificarlos. Pero lo que sucede, de una parte, es que, tanto la actividad cognoscitiva como la calificadora de la Administración se han venido concibiendo (implícitamente) como actividades funcionalmente vinculadas y dependientes del procedimiento de comprobación; mientras que, de otra, la función comprobadora de la Administración se ha ceñido explícitamente a los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible (artículo 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 contri-

En la interpretación convergen dos conciencias —a del legislador y la del juez— sobre una forma objetivada: el texto de la ley (49). Al desentrañar el caso concreto mediante la calificación jurídica, la propuesta normativa se reconstruye y actualiza en una realidad fáctica. Previamente, el texto ha sido comprendido, aceptado y, finalmente, reproducido desde la propia subjetividad del intérprete. Estas predisposiciones se alimentan, en el mejor de los casos, con valores, experiencias y formación profesional, pero también de prejuicios, hábitos psicológicos e ideologías, que hacen que si bien el juez es neutral respecto de las partes, no puede negarse a sí mismo.

El intérprete completa con la calificación jurídica el proceso de interpretación. De esta forma declara la existencia o no del hecho imponible. El término "hecho imponible" bien puede ser considerado como un espejo que refleja aquel proceso, ya que la expresión se emplea con un doble propósito. Sirve tanto para describir la hipótesis de incidencia abstracta prevista por la ley, como el hecho fáctico que la verifica, operaciones que se manifiestan en dos momentos, lógico y cronológico (50).

VI.3. El fin de la norma y la sustancia

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

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

La interpretación se encamina a perpetuar los valores y los intereses que se juzgan protegidos por la ley. Por esa razón, es necesario determinar cuál

buyentes. CASADO OLLERO, Gabriel, "La recalificación administrativa como mecanismo de reacción frente a la elusión tributaria y al fraude de ley: posibilidades y límites", Boletín AAEF, diciembre 2000, p. 63.

(49) Son conocidas las diferencias que sobre el rol del juez sostienen, de un lado las escuelas formalista y realista, y del otro la positivista e iusnaturalista.

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

es el interés protegido por la norma tributaria; si se comparte su identificación termina influyendo sobre los estilos de interpretación.

Según el consenso mayoritario, el fin que identifica a las normas tributarias es el interés fiscal (*la recaudación*). Si nos mantenemos en la postura de que el interés tutelado es el que tiñe la interpretación de la norma que lo ha objetivado, la asociación de este interés con la recaudación provoca una visión parcial y desliza su aplicación de manera tendenciosa (51).

Es indiscutible que el fin de la norma se encuentra ligado a la consecución de recursos públicos, pero esta comprobación (más propia de las finanzas públicas que del derecho) deja siempre latente que el ingreso producido es el resultado de la configuración de un hecho imponible que revela capacidad contributiva. De ahí que sin el concurso de esta última se desfigura el fin del derecho tributario, que debería estar asociado a tutelar la doble perspectiva que ofrece: la de legitimar el poder estatal para crear impuestos y la de garantizar al contribuyente que estos no rebasen sus posibilidades.

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

VI.4. ¿Hay un método válido para conocer la realidad?

La historia del pensamiento *ius filosófico* 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 (52). 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 solo de las fuentes tradicionales —ley, precedente, costumbre— sino también,

(51) LOZANO SERRANO, Carmelo, "Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el derecho financiero y tributario". Madrid, Civitas, 1990, p. 81.

(52) La metáfora es inducida por otra que emplea Enrique G. Bulit Goñi —a su vez inspirada en Gandhi— que dice No existe un programa de la Constitución; la Constitución es el programa". Estudios de derecho constitucional tributario, obra colectiva en homenaje al profesor Juan Carlos Luqui, coordinada por Horacio García Belsunce, "El programa constitucional como directiva para el legislador y como límite para el ejercicio del poder tributario", ps. 41 y 55.

de las fuentes reales —experiencia, razón e historia— (53). Otras 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 este modifica su primera opinión porque el camino que transita para validarla le muestra la ausencia de fundamento? Al respecto, sostiene Radbruch que los *llamados medios de interpretación sirven en realidad solamente 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* (54). 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, ya 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* (55).

(53) 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 (Geny), 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, Alf 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 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. Ob. cit., ps. 90/91.

(54) RADBRUCH, Gustav, "Introducción a la Ciencia del Derecho", traducido por Recaséns Siches, Revista de Derecho Privado, Madrid, 1930, p. 153 y ss.

(55) SOLER, Sebastián, "La interpretación de la ley", Ariel, Barcelona, 1962, p. 59.

Desde que no existe un método de interpretación científica con validez universal, tampoco interesa que los jueces identifiquen el método o tengan conciencia de él (56).

Una postura de acercamiento entre posiciones la propuso Alf Ross, para quien la doctrina del método debe ser descriptiva antes que normativa (descriptiva de normas, no expresiva de estas). A su vez 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 (57).

VI.5. ¿Cómo llegar a la verdad?

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 participan de ella en alguna medida. La justificación racional puede resultar, a veces, una confirmación del pensamiento preconcebido (58). Al respecto, advierte Soler que la afirmación de que el acto del juez constituya un acto de voluntad no

(56) Dice Friedrich A. Hayek: 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 (Derecho, Legislación y Libertad, Vol. I, Normas y Orden, Ed. Unión Editorial S.A, Madrid, 1978, p. 187).

(57) ROSS, Alf, "Sobre el Derecho y la Justicia", Eudeba, Buenos Aires, 1997, p. 145.

(58) ROSS, Alf: 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. Ob. cit., p. 1.

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 (59).

Estas consideraciones teóricas se comprueban a diario por la experiencia de cualquier abogado litigante. Sirve como demostración la ansiedad que estos 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 —solo inclinaciones— *pro fisco o pro contribuyente*, según el cristal con que se los mire, porque en esto, como solía decir Juan Carlos Luqui, cada uno opina *según como le vaya en la feria*. Y no es que estas personas que ejercen el rol jurisdiccional carezcan de honestidad intelectual, sino que se ven influenciadas —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 a través de la mediatez de construcciones jurídicas, contables y técnicas. 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 disvalor, 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, etc.—, 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,

(59) SOLER, Sebastián, "La Interpretación de la Ley", ob. cit., p. 76. Hans 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, Ed. Eudeba, 2ª ed., Buenos Aires, 1960, p. 132).

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.

VI.6. *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 a través de qué vía puede individualizar, el intérprete, dicho sentido y dicha voluntad (60). 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, siempre, 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 (61). En esa dirección, Ross dice que la interpretación es subjetiva cuando se consideran, no solo 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

(60) VANONI, E., "Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias", Madrid, 1973, ob. cit., p. 218.

(61) 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 (ob. cit., p. 193).

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.

Como reacción a la teoría subjetiva surgió, en Francia y en Alemania, *el método de la libre investigación del derecho*. Esta escuela vinculó la tarea del intérprete a la aprehensión de una conciencia jurídica popular que, en cuanto evolutiva, debía ser acompañada en su desarrollo histórico. El derecho, bajo esta concepción, posee un dinamismo que trasciende la voluntad del legislador para 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 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. Este 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 (62). 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 (63).

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 solo como medio de averiguar la voluntad de la ley (64).

Pocos han descripto esta dialéctica entre la ley, el juez y el texto, con la riqueza que lo hace Betti en su sistematización de los cánones hermenéuticos concebidos desde antiguo por la doctrina civilista, pero que, sin duda, son idóneos para gobernarla.

VI.7. *Jurisprudencia de conceptos y de intereses*

Considerada la interpretación desde el análisis de la decisión, la *jurisprudencia de conceptos* (*Begriffsjurisprudenz*) fue desarrollada en la

(62) VANONI, E., ob. cit., p. 300.

(63) MARTÍNEZ, Francisco, reflexionando sobre la supuesta voluntad que habría guiado al redactor del actual artículo 2, de la Ley 11.683, t.o. en 1998 (el destacado jurista Jorge C. Tejerina), 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 de Derecho Fiscal, Ed. Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1973, p. 199.

(64) SIMÓN ACOSTA, E., "El derecho financiero y la ciencia jurídica", Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985, p. 321.

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

Como reacción, la denominada *jurisprudencia de intereses* (*Interessjurisprudenz*) expandió la interpretación a una absorción más directa de los valores protegidos por las normas, sin la limitación que podía provenir de las categorías conceptuales abstractas. De manera pues, que aquí se entiende que la función de la norma es rescatar la tutela de los intereses protegidos. Señala Amatucci que desde que no se trata solo de intereses materiales, sino también, ideales y sociales, en la actualidad, ya se puede hablar de una jurisprudencia de valores (65).

VI.8. Métodos de interpretación

Cuando hablamos de *método* nos referimos a los caminos, los procedimientos o las reglas que nos conducen a la obtención de un resultado, que explica una realidad que constituye el objeto del conocimiento. La palabra proviene del vocablo griego *odós*, que significa precisamente *camino*. El método es considerado *científico* cuando es capaz de formular una regla general de aceptabilidad universal en un momento histórico determinado. El método se contrapone a la suerte y al azar, pues el método es, ante todo, un orden manifestado en un conjunto de reglas (66). A veces se distingue entre *método* y *técnica* de interpretación. Parece haber aquí una cuestión de grado en el enfoque de los problemas. La técnica reduce el ámbito del conocimiento para poner el foco en su aplicación práctica, y si bien al igual que la ciencia puede ser sistematizada, reduce la naturaleza abstracta para concretarla en el campo de la experiencia (67).

Según la prestigiosa clasificación de Savigny (68), los elementos para considerar en la interpretación de la ley son: 1) *elemento gramatical*: relativo a la semiótica, la sintaxis y la pragmática del lenguaje y al conocimiento del

(65) AMATUCCI, Andrea, "La interpretación de la ley tributaria". Tratado de Derecho Tributario, Bogotá, Temis, 2000, p. 573.

(66) FERRATER MORA, F., "Diccionario de Filosofía", Barcelona, Ed. Ariel, 1999.

(67) MEHL, Lucien, "Elementos de Ciencia Fiscal", Barcelona, Ed. Bosch, 1964, p. 28.

(68) VON SAVIGNY, Friedrich Karl, "Sistema de Derecho Romano Actual". Madrid, Centro Editorial Góngora, p. 185.

lenguaje jurídico; 2) *elemento lógico*: que articula las reglas que forman todo pensamiento, 3) *elemento histórico*: referido al contexto que acompaña a la ley en su vigencia; 4) *elemento sistemático*: factor de unidad e integración de normas e instituciones dentro del derecho. Estos elementos deben ser considerados y coordinados, y, en cada caso concreto, las circunstancias precisas son las que le darán el valor o la preponderancia a uno por sobre los demás. Sin embargo, es válida la observación de que todos los métodos de interpretación son solo "potencialmente" admisibles en el derecho tributario, desde que un método puede ser opuesto a otro (69).

VI.8.1. La interpretación gramatical

Existe una equívoca tendencia a endilgar a la interpretación gramatical un sentido formalista, desconectado de la realidad, como si fuera posible abstraer el texto de los hechos y atribuirles unos efectos jurídicos ajenos. Como ya se dijo, no hay malos métodos de interpretación sino malos intérpretes.

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

La Corte Suprema argentina reitera como un dogma que *la primera fuente de interpretación de la ley es su letra*. Pero, de inmediato, advierte que las leyes no deben ser interpretadas conforme a la desnuda literalidad de sus vocablos, ni siguiendo rígidas pautas gramaticales, sino computando su significado jurídico profundo (70). El legislador utiliza un lenguaje que tiene un sentido técnico jurídico, pero que está inmerso en el lenguaje natural. El tenor que tiene ese lenguaje se revela en expresiones o palabras que son propias de las disciplinas jurídicas (*prescripción, dolo*), o que tienen, en el campo tributario, una especial connotación (*hecho imponible, capacidad contributiva*) o diferente denotación (*compraventa*) (71).

(69) MARTÍNEZ, Francisco, "Derecho Tributario Argentino", Tucumán, Imprenta de la Universidad de Tucumán, 1956, p. 20.

(70) Fallos 256:242 y 265:256.

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

El uso del lenguaje técnico jurídico produce un salto cualitativo hacia la resolución de los problemas que surgen de las elaboraciones dogmáticas tributarias referidas a las distintas clases y técnicas de imposición. Asimismo, al lenguaje técnico se incorporan aquellos conceptos de la *ciencia contable* que se manifiestan con particular intensidad en la imposición a la renta (*reservas, amortizaciones, patrimonio*, etc.), y que marcan el punto de encuentro entre las dos disciplinas cuando el presupuesto de hecho está referido a las variables financiera, económica o patrimonial (72).

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

La transcripción precedente contiene otra matriz, que los tributaristas conocemos bien, referido a la autonomía dogmática de nuestra disciplina. Es la posibilidad reconocida a la ley tributaria de crear conceptos autónomos, con un contenido diferente al que le asigna otra rama del derecho (*autonomía calificadora de fuente*). También la ley argentina lo dice, de otra manera, al señalar que solo cuando no puede fijarse por la ley tributaria el sentido de un término o concepto, podrá recurrirse a la noción que el derecho privado le asigna a ese término o concepto (ley 11.683, art. 1). El Modelo de Código Tributario para América Latina contiene dos disposiciones con sentido similar: una referida a los principios generales (art. 7) y otra relativa al presupuesto de hecho (art. 8).

Existen circunstancias del contexto gramatical que pueden incidir en la determinación de la norma. Según el resultado alcanzado con este tipo de interpretación, la doctrina, con alguna matización, ha entendido que puede hablarse de una interpretación *literal o estricta, restrictiva y extensiva*. La interpretación estricta es la literal propiamente dicha, la que ratifica el sentido directo o evidente que transmite la ley. En cambio, la interpretación restrictiva es la que disminuye el alcance que surge del tenor literal del texto, y extensiva, la que lo transporta hacia la intención de la ley, más allá de la versión comunicada por las palabras (73).

(72) DAMARCO, Jorge, "Metodología Científica del Derecho Tributario" En: Tratado de Tributación. Derecho Tributario, Tomo I, Capítulo I. Buenos Aires, Astrea, 2003, p. 79.

(73) Para Guastini existen solamente dos formas de interpretar un texto normativo: la literal y la correctiva. Las interpretaciones restrictiva y extensiva son subespecies de la que él denomina interpretación correctiva. El resto de las interpretaciones pasan a ser conside-

VI.8.2. La interpretación teleológica

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

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

Según una reiterada doctrina de nuestra Corte Suprema (Fallos 263:453), la interpretación judicial no ha de practicarse en forma que se agote con la consideración indeliberada de su letra, sino que debe establecer la versión técnicamente elaborada de la norma aplicable al caso, por medio de una sistemática, razonable y discreta hermenéutica, que responda a su espíritu y observe, y precise, la voluntad del legislador, en la común tarea de este con los jueces en la búsqueda de las soluciones justas y adecuadas para la adjudicación de los derechos de sus conciudadanos (Fallos 249:37).

Asignarle el carácter de *norte* del intérprete fija también el límite hasta dónde llega su tarea. No puede rebasar, nunca, el propósito objetivado de la ley, porque entonces sí su labor sustituiría la del legislador. González García lo explica con una metáfora diciendo que la interpretación es como un fuelle —nosotros diríamos *como un bandoneón*— que está contenido entre los extremos de la letra y el fin de la ley. Se puede estirar o acortar, pero posee un límite más allá del cual no puede dilatarse o encogerse (74).

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

radas por este autor como técnicas interpretativas. Conf. GIMENO PRESA, María Concepción, "Interpretación y derecho: Análisis de la obra de Ricardo Guastini". Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2001, p. 138.

(74) GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, "La interpretación de las normas tributarias". Pamplona, Editorial Aranzadi, 1997.

como un intento de rescatar un criterio que, aunque de raíz económica, las conectaba con el valor justicia (75). El significado económico es un elemento más para comprender el fin de la ley, como sucede con la hermenéutica jurídica aplicable a cualquier rama del derecho, que siempre llama a atender la naturaleza especial de las relaciones que regula (76). Pero, así como la valoración económica no puede ser simplificada a la mera comprobación de un resultado fáctico, tampoco es fungible con la capacidad contributiva. Llegar a esa capacidad contributiva, entendiéndola como parte integrante de la norma, es una valoración del legislador que el intérprete debe concretar sin identificarla linealmente con la relación económica subyacente (77).

Jarach criticó la doctrina y jurisprudencia alemana y suiza que fundaron el criterio económico de interpretación en razones no de carácter dogmático sino más bien fundada en consideraciones de intereses sobre la finalidad inmanente al derecho impositivo. Y observó que "es poco convincente la doctrina sentada en muchos fallos de la jurisprudencia norteamericana, en el sentido de que la imposición es materia de sustancia y no de forma, y por ende el resultado económico, no las formas empleadas, tienen importancia para la aplicación de los impuestos". Señaló que el defecto más profundo de esta doctrina está en la falta de explicación dogmática de una máxima, que parece inspirada en criterios de *Interessenjurisprudenz*. Si, por el contrario, el principio de la interpretación sustancial está fundado en razones de naturaleza conceptual, la máxima pierde su equívoca generalidad de regla práctica y puede ser aplicada con cada caso según los principios generales de la relación impositiva, de su fuente, de su presupuesto y de su causa. Encontraba pues Jarach muy clara la necesidad de fundar el criterio de la realidad económica en un principio de orden conceptual, es decir, en la misma naturaleza del presupuesto de hecho de la obligación impositiva y en su fuente (78).

VI.8.3. La interpretación sistemática

La ley tributaria está inserta en un sistema jurídico complejo de relaciones normativas horizontales y verticales, de subordinación y coordinación.

(75) MÉNDEZ, Luis M., "El criterio de la realidad económica: Visión global y crítica", EN: CASÁS, J.O., Interpretación económica de las normas tributarias. Buenos Aires, Abaco, 2004, p. 129 y 130.

(76) GARCÍA BELSUNCE, H., "La interpretación de la ley tributaria", en Temas de Derecho Tributario. Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1982, p. 155.

(77) GARCÍA ETCHEGOYEN, M. F., "El criterio de la realidad económica en el marco de la justicia tributaria". En CASÁS, J.O., "La interpretación de las normas tributarias". Buenos Aires, Abaco, 2004, p. 271.

(78) JARACH, Dino, ob. cit., ps. 141-143.

En todos los niveles, se establecen relaciones funcionales que buscan unidad, coherencia e integración, entre las distintas instituciones que forman el sistema.

En la interpretación sistemática, está implícita, en perfecta armonía, la composición de una supuesta voluntad de la ley, como si fuera una sola, cuando en realidad es la reconstrucción de las muchas que forman el entramado jurídico, que deben ser armonizadas para adquirir expresión unívoca. Esta tarea implica la superación de antinomias que se resuelven con criterios cronológicos, de especialidad, jerarquía o competencia (79).

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

El sistema jurídico está conformado por normas y principios. Los principios —con el sentido que aquí se emplea el término— son aquellas pautas que ordenan la conducta humana desde un ideal de Justicia. En el plano de la dogmática jurídica tributaria, las instituciones del derecho tributario reciben la influencia de principios (80) generales de derecho (por ejemplo, *buena fe o abuso de derecho*), principios constitucionales tributarios (*legalidad, igualdad, seguridad jurídica*) y principios tributarios constitucionalizados (*capacidad contributiva, proporcionalidad, generalidad*) (81). Estos principios son axiomas que poseen algún nivel

(79) SIMÓN ACOSTA, Eugenio, El derecho financiero y la ciencia jurídica. Bolonia, Publicaciones del Real Colegio de España, 1985, p. 320.

(80) NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J., señala que los principios generales del derecho pueden ser entendidos como aquellos valores normativos de carácter organizador, recogidos o estipulados por la Constitución y que han inspirado el ordenamiento jurídico, siendo ideas que pueden no exteriorizarse como las normas, salvedad hecha de su expresión positiva en los textos constitucionales con tal alcance. NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J., "El principio de no confiscatoriedad: Estudio en España y Argentina", Madrid, Mc Graw-Hill, 1997, p. 2.

(81) Sobre los principios jurídicos de la tributación existe una numerosa bibliografía. Ver, por todos, Casás, José Osvaldo, Principios Jurídicos de la Tributación. EN: GARCÍA BELSUNCE, H. Tratado de tributación: Derecho tributario, Vol.1. Buenos Aires, Astrea, 2003, ps. 229-236. Este autor identifica los siguientes: 1. legalidad. 2. igualdad. 3. equidad. 4. capacidad contributiva. 5. generalidad. 6. proporcionalidad y progresividad. 7. no confiscatoriedad. 8. seguridad jurídica. 9. tutela judicial efectiva. 10. protección del derecho a trabajar y ejercer industria lícita. 11. Protección de la familia. 12. Preservación del Patrimonio Natural. Para la distinción entre principios constitucionales tributarios y principios tributarios constitucionalizados, ver González García, Eusebio, AAEE, Serie de Conferencias sobre derecho

de recepción normativa (82) en los Códigos Civiles (que contienen normas relativas al denominado *derecho común*, público y privado) o en las Constituciones. Por su carácter general, ostentan un nivel de indeterminación que ha sido llenado por la jurisprudencia con criterios de justicia material. Los jueces, cuando aplican el derecho basado en los principios, hacen referencia a las construcciones realizadas por los propios jueces, particularmente aquellas de las Cortes Supremas y demás Tribunales Constitucionales.

La correspondencia entre la aplicación del criterio interpretativo al caso justiciable y los principios jurídicos generales (que junto con las normas integran el Derecho) forma parte del discurso del intérprete, que argumenta con aquellos la solución elegida. El siguiente *considerando*, extraído de un fallo de la Corte Suprema argentina, resume bien la *intensión* (83) de la interpretación sistemática: *La exégesis de las leyes debe hacerse siempre evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras, y adoptando como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor, a la vez que debe darse pleno efecto a la intención del legislador, computando la totalidad de sus preceptos de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional* (84).

Quizá el mejor ejemplo de concepción sistémica esté enunciado en lo que dio en llamarse el *programa constitucional*, que en palabras de Linares Quintana se resume en que *la constitución es un conjunto de principios y de normas que comportan un sistema orgánico, informado por una filosofía o fórmula ideológica política, en el cual todos y cada uno de tales principios y normas se encuentran íntima e inseparablemente vinculados, de manera que la interpretación de cada uno de ellos nunca debe hacerse de manera aislada, sino en función de todo el sistema que integra* (85).

VI.8.4. La interpretación lógica

Cuando el juez realiza la adaptación de la norma al caso, con conciencia de ello o no, pone en marcha las reglas del pensamiento para la validación

tributario, p. 9 y ss. También BULIT GOÑI, Enrique, "Disquisiciones en torno del Estatuto de Derecho y garantías del contribuyente. En Europa y en América." En "Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa". Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1999.

(82) El tema ha generado mucha controversia entre las posturas iusfilosóficas. Ver CASÁS, ob. cit., p. 221.

(83) Intensión con "S" significa intensidad. Real Academia Española; Diccionario de la Lengua Española, Ed. Espasa, XXII edición, 2001.

(84) Fallos 296:372; 297:142, 300:1080, entre muchos otros.

(85) LINARES QUINTANA, Segundo V., "Reglas para la interpretación constitucional". Buenos Aires, Plus Ultra, 1988, p. 85.

de la hipótesis preliminar que ha ensayado como solución. El razonamiento *jurídico* se manifiesta, entonces, en la *argumentación* que pondrá en marcha una combinación de los grandes modelos del razonamiento: la deducción, la inducción y, en particular, el razonamiento hipotético deductivo (86). El intérprete utiliza la lógica formal para interpretar la ley tributaria, pero, antes que un método, constituye el presupuesto necesario de cualquier proceso interpretativo (87). A través de ella se pasa de las premisas a la conclusión mediante la motivación, cuya principal finalidad será demostrar cómo una afirmación —la sentencia— se apoya en otras premisas (88).

El sistema jurídico reconoce una estructura formal integrada por juicios imperativos, prohibitivos y permisivos, en constante integración, desarrollo y transformación, según las exigencias políticas, económicas y sociales (89).

VI.8.5. El método funcional de Griziotti

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

(86) Guibourg, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M. y GUARINONI, Ricardo V., op. cit., ps. 157, 158, 163 y 174.

(87) AMATUCCI recuerda los razonamientos que ordenan el pensamiento del intérprete, enunciados por TARELLO: 1) el argumento a contrario, 2) el argumento a *simili ad simile* (analogía), 3) el argumento a *fortiori*, 4) el argumento de la plenitud de la disciplina jurídica, 5) el argumento de la coherencia de la disciplina jurídica, 6) el argumento psicológico (o recurso de la voluntad del legislador concreto), 7) el argumento histórico (o presunción de continuidad o hipótesis del legislador conservador), 8) el argumento apagógico (o ad absurdo 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 exempro*), 12) el argumento sistemático (o hipótesis del derecho ordenado), 13) el argumento naturalístico (o de la naturaleza de las cosas, o hipótesis del legislador impotente), 14) el argumento equitativo y 15) el argumento a partir de principios generales (analogía *iuris*). AMATUCCI, Andrea, op. cit., p. 573.

(88) GARCÍA RESTREPO, Luis, "Elementos de Lógica para el Derecho". Buenos Aires, Ed. Temis, 2003, p. 55.

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

Por encima de las conocidas y aceptadas críticas a su teoría, como bien lo hace notar Francisco Escribano (90), el mayor aporte del pensamiento de Griziotti es, precisamente, metodológico, pero en un sentido menos subrayado: el del antiformalismo o, como lo diría Simón Acosta (91), la apreciación de un cambio de orientación en la concepción del Derecho con el abandono de posturas formalistas a favor de la investigación del principio de justicia material. Palao Taboada (92) destaca su preocupación por la Justicia en el ámbito hacendístico; Rodríguez Bereijo (93) reconoce un cierto *movimiento de revisión e incluso de rehabilitación del pensamiento griziottiano como reacción frente a la concepción positivista y formalista del derecho Financiero*; y, por su parte, Martín Jiménez (94) señala el mérito de Griziotti en sentar la necesidad de un diálogo interdisciplinario, si bien no de un método común.

¿Cómo no habría de repercutir este enfoque en la aplicación de la ley si pretendía dotar de valores la ciencia y el derecho sobre las posturas formalistas? La traslación de su tesis al método de interpretación fue imprecisa y confusa. El propio Griziotti, influido por Jarach (95), reaccionó ante las críticas recibidas reconduciendo la interpretación funcional a la búsqueda del principio de capacidad contributiva como causa jurídica (96) y *ratio legis* del impuesto (97).

VI.8.6. El método de la realidad económica como herramienta para buscar sustancia

El deseo de conectar el fin de la norma con su significación económica traduce —y trasluce— el ideal de justicia de fijar la sustancia de la ley (98).

(90) ESCRIBANO, Francisco, "Algunas propuestas metodológicas para la (re)construcción de un Derecho Financiero del Siglo XXI", en I Jornadas... ob. cit., p. 31.

(91) SIMÓN ACOSTA, Eugenio, op. cit., p. 531.

(92) PALAO TABOADA, C., "Derecho Financiero y Tributario", i, 2 ed. Colex, Madrid, 1987.

(93) RODRÍGUEZ BEREIJO, A, "Introducción al estudio de Derecho Financiero", IEF, Madrid 1976, p. 360

(94) MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, "Metodología y Derecho Financiero: ¿es preciso rehabilitar la figura de B. Griziotti y el análisis de la actividad financiera del Estado?". RDFHP, 2000, p. 258.

(95) Ver JARACH, D., "El hecho imponible: Teoría General de Derecho Tributario". Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1943, p. 103.

(96) GRIZIOTTI, Benvenuto, "En torno al concepto de causa en el Derecho Financiero". En "Hacienda Pública Española", Nro. 64, 1980, p. 272.

(97) Al finalizar su vida académica, Griziotti admitió que, con la teoría de la causa y con la interpretación funcional, lo que siempre intentó fue buscar la *ratio legis* del impuesto, que no es otra cosa que el principio de la capacidad contributiva (Conf. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, "La interpretación de las normas tributarias". Pamplona, Aranzadi, 1997, p. 64).

(98) HERRERA MOLINA señala que es la tendencia dominante en Alemania, donde la denominada interpretación económica (*Wirtschaftliche Betrachtungsweise*) constituye

En el derecho tributario, se verifica una sobreestimación del elemento económico reconducido a la tesis de la norma. No como factor de conexión con la hipótesis de incidencia del impuesto sino en lo referido a la calificación de las conductas expresadas en las relaciones jurídicas. En buena medida, ello es el resultado de la directiva legal que ordena atender a la "significación económica", propiciando una aplicación sustancialista del impuesto, que supere la aplicación literal estricta con el propósito de evitar quedar atrapado en la literalidad más estricta de las normas positivas (99).

Como criterio para la aplicación de la ley tributaria, el método de la realidad económica se originó en una comprensible necesidad de prevenir o corregir conductas desviadas, pero su identificación con fórmulas abiertas de fundamento teleológico o recaudatorio, unido a la referencia a un contenido económico de límites inciertos, dieron por resultado la extensión impropia del hecho imponible. En suma, mediante este arbitrio se desnaturalizó la formulación legal y la pureza doctrinaria del principio.

La ley 11.683 en su artículo 1 contiene un precepto dirigido al intérprete (no solo a la Administración), que le manda a *atender al fin de la ley y su significación económica...* (100). *El contenido económico se manifiesta en la capacidad contributiva, capturada por la ley como hipótesis de incidencia. De ahí que el fin de la ley sea alcanzar esa capacidad contributiva normativizada que se conecta a una manifestación económica. Identificar esa capacidad contributiva, como hecho jurídico incorporado a la norma, forma parte de la tarea del intérprete. Más allá debería agotarse toda la proyección y la referencia al fundamento económico de la norma tributaria.*

Como fue dicho, la búsqueda del fin económico de la ley se volvió un tema complejo y controvertido al facultar al intérprete a desestimar las

una interpretación teleológica ajustada a criterios estrictamente jurídicos, aunque atenta a contrastar los resultados económicos que produce la norma con la finalidad que la inspira (HERRERA MOLINA, Pedro Manuel; Metodología del Derecho Financiero y Tributario, Ed. Porrúa, México, 2004, p. 19). PALAO TABOADA explica que tras el nacional socialismo que contribuyó a vaciar de contenido a la interpretación económica, la doctrina tributaria actual en línea con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, la concibe más como una forma de interpretación teleológica, una búsqueda de la *ratio legis*, partiendo de un respeto fundamental de las formas del derecho privado (ob. cit., p. 38).

(99) La Corte Suprema ha sostenido reiteradamente: (...) toda interpretación debe realizarse atendiendo esencialmente a la realidad económica de que se trate, de modo tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación de sus términos (por todos, Fallos 302: 661).

(100) El denominado criterio de la consideración o significación económica de la ley tributaria, que en la Argentina se prefiere denominar principio de la realidad económica, fue introducido en la Ley de Procedimientos Tributarios por el Decreto N°14.341/46, ratificado por la Ley 12.922 (B.O. 27/5/1947).

formas jurídicas empleadas por el contribuyente en la medida en que reflejen, indebidamente, la realidad económica.

Para la tesis de la realidad económica, lo que verdaderamente le interesa al derecho tributario —y por ello, al intérprete— es el hecho económico. Por esa razón, se proclama la indiferencia de los efectos jurídicos declarados por las partes —incluso queridos por estas—, en tanto conduzcan a un resultado menos gravoso en el plano fiscal. La consecuencia obligada —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 atribuírsele un resultado económico análogo.

En Alemania, bajo el influjo de Enno Becker y la doctrina de la Corte Financiera, se incorporó a la Ordenanza Fiscal de 1919 (art. 4º, luego 9º) una prescripción que señalaba que *en la interpretación de las leyes tributarias debe tenerse en cuenta su finalidad, su significado económico y el desarrollo de las circunstancias*. Este texto fue trasladado a la legislación Argentina que receptó, en 1946, un precepto similar, y fue completado con una fórmula de recalificación de formas jurídicas inadecuadas a esa sustancia (art. 2º), equivalente —como ha de verse— también al art. 5º (luego 10) de aquella Ordenanza. Con matices, se expandió hacia el Modelo de Código Tributario para la América Latina, que, a su vez, influyó sobre otras legislaciones de los países latinoamericanos. Aquella disposición se mantuvo, en lo esencial, en la *ley de adaptación impositiva alemana de 1934* (101). La aplicación de esta doctrina por la Corte de Finanzas demostró su efecto expansivo, y pronto surgieron teorías que se refirieron al *elemento económico*, tanto para identificar el fin de la ley abstractamente considerado como para calificar los hechos que adoptaba como presupuesto. Surgió, entonces, un previsible conflicto, a causa de la tensión provocada entre las

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

formas empleadas por los contribuyentes y una amplia consideración de la sustancia económica que se asociaba a la voluntad de la ley.

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

Jarach fue quien construyó una doctrina sobre la realidad económica como criterio para la aplicación de la ley tributaria, hasta encumbrarlo en fundamento dogmático de la autonomía del derecho tributario. El hecho que esta teoría se aplique con prescindencia de quien se beneficie con ella (el fisco o el contribuyente), tanto cuando hay intención de evasión (en el sentido de eludir la carga) como cuando no la hay, le ratifica a su mentor el carácter científico de la construcción (102). Para Jarach, si la relación económica halla su fuente en un negocio jurídico, la manifestación de voluntad de las partes vale por su contenido empírico (*intentio facti*), antes que por la representación de las consecuencias jurídicas (*intentio juris*), con abstracción de los efectos lícitos que tal negocio jurídico produzca en otra relación ajena a la tributaria. Lo notable de la propuesta de este autor es que la elaboración no nace solo del sentido económico endilgado a la ley (que identifica con la capacidad contributiva) sino que parte de la concepción civilista sobre cómo se manifiesta la voluntad en los negocios jurídicos. Así confiere preeminencia a *la intención empírica sobre la intención jurídica*. Entonces, de lo dicho se infiere que, cuando estas dos intenciones no coinciden, el intérprete debe reemplazar la intención jurídica con la figura o institución (forma) más acorde con la sustancia económica. Con ello queda establecido en Jarach la convergencia entre la teoría de la realidad económica y las técnicas antielusión (103).

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

(103) JARACH, D., ob. cit.; p. 252 y ss.

Decir que la teoría de la realidad económica es la que mejor consulta el principio de capacidad contributiva —causa legitimadora de cualquier impuesto— puede servir para identificar el fin de la ley. No obstante, no es de gran ayuda en la calificación del presupuesto de hecho, pues allí la capacidad contributiva no se presenta en estado puro, sino como una exposición derivada de una relación jurídica. Las situaciones económicas (renta, consumo, patrimonio) suelen expresarse de manera indirecta en el hecho imponible, a través de elementos o componentes juridificados que le otorgan relevancia tributaria.

La cuestión no pasó inadvertida a la fina sensibilidad de García Añoveros (104), quien, señalando lo que percibió como un claro exceso metodológico, sostuvo:

En este paso del principio normativo a la norma reguladora, y de esta a la aplicación al sujeto concreto y lo que éste paga, el jurista puro puede cometer excesos de construcción. De ahí la generalización del jurista "puro": el hecho imponible está relacionado con la capacidad económica de quien lo realiza o en él participa, y la cuota es la que deriva de la valoración cuantitativa de ese hecho imponible. Y esto, aplicable a los impuestos en general. Esta bella construcción no tiene más defecto que su falsedad, en relación con numerosos impuestos.

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* (105).

La experiencia, al menos la argentina, demuestra que la búsqueda de la sustancia de la ley bajo la realidad económica fracasó, y se transformó en una doctrina imprecisa, discrecional o intuitiva, incompatible con la seguridad jurídica. Pensamos, en síntesis, que más allá de las buenas intenciones, la invocación a la *realidad económica* provoca más males que

(104) GARCÍA AÑOVEROS, Jaime; "El discurso del método en el ámbito Hacendístico", I jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del derecho financiero y tributario, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. 11/02, p. 18.

(105) GONZÁLEZ GARCÍA, "La interpretación de las normas tributarias, ob. cit., p. 67.

los que se pretenden evitar, y que es posible curar con otra *medicina* jurídica más eficaz, menos invasiva, como la que será propuesta en los puntos siguientes.

VII. La relación del derecho privado y el derecho tributario

Es muy conocida la controversia sobre el alcance de las relaciones entre el derecho civil y el derecho tributario, particularmente en el terreno de la proyección de efectos tributarios de los negocios privados. Basta con recordar que, en buena medida, el derecho tributario nace como disciplina autónoma a partir de diferenciar la potestad coactiva tributaria del ejercicio de la autonomía de la voluntad con finalidad elusiva.

El profesor Ramón Valdés Costa reseña que, en Francia, coexistían dos concepciones sobre 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. La otra postura, expuesta por Trotabas, sostenía que el derecho tributario era libre para crear sus propias categorías, aunque dentro de la unidad general del derecho. De ahí la existencia de un cierto *fondo común jurídico* que vincula al derecho tributario con el derecho privado (106).

Su contendiente, Geny, fijó otra posición, en la que propone *hablar simplemente de particularismo del derecho fiscal. No hay, pues, autonomía ni especificidad, pues esta se da cuando un derecho se separa netamente del derecho común para constituir un dominio jurídico aparte* (107).

En Italia, como herencia de la tradición sincrética de la Escuela de Pavía, una corriente del pensamiento doctrinario encabezada por Vanoni le atribuyó al derecho tributario autonomía calificadora, entendida como la facultad del legislador de crear instituciones con contenido propio o diferente del de otras ramas del derecho. Y, en esa dirección, la adjudicación de un valor relativo a los términos elaborados por esas otras normas jurídicas cuando son empleados en la ley tributaria. Por su parte, Berliri le opuso a Vanoni la unidad del universo jurídico. Le correspondió a Achile Donato Giannini conciliar las posiciones al reconocer libertad creadora al derecho tributario para dotar a las instituciones del contenido específico

(106) VALDÉS COSTA, Ramón, "Instituciones de Derecho Tributario". La polémica Trotabas-Gény, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1992, p. 43 y ss.

(107) VALDÉS COSTA, Ramón, ob. cit., nota anterior.

o bien limitarse a no decir nada para admitir el que proporciona el derecho común (108).

Nadie discute ya la autonomía calificadora del legislador tributario ni tampoco su prevalencia sobre un grupo de problemas interpretativos referidos al contenido de conceptos jurídicos. Dice al respecto el art. 1º de la ley 11.683: *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 (se refiere a las leyes impositivas) podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado (la aclaración me pertenece).*

La Corte Suprema de Justicia mantiene una pacífica doctrina que afirma que la solución a las causas debe ser hallada en los preceptos y principios del régimen impositivo, y solo supletoriamente, en los propios del derecho privado (109).

Estos principios atacan problemas diversos a la elusión, y la autonomía legislativa dice poco para tratar el efecto tributario de los actos jurídicos, a menos que se admita que dicho contenido se agota con el dictado de normas antielusión concebidas desde aquella autonomía para inducir la calificación.

VIII. ¿Desafía la elusión la convergencia entre el derecho civil y el tributario?

La elusión replantea la interacción entre el derecho privado y el derecho tributario en el presupuesto objetivo del hecho imponible.

Nuestra concepción sobre la función en el derecho financiero del deber de contribuir basado en la capacidad contributiva nos permite aclarar alguna confusión cuando se presenta la elusión como un conflicto entre el derecho privado y el derecho tributario, ente la libertad de empresa y el poder del Estado, entre la autonomía de la voluntad y la autonomía del legislador, normas dispositivas y normas de injerencia. Nada de ello se

(108) GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, "La interpretación de las normas tributarias," Capítulo III, "La autonomía calificadora del Derecho Tributario," p. 31 y ss.

(109) En "Pirolo de Capurro, Lucía Mercedes y otros c/ Fisco Nacional (DGI) s/ Repetición", 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, ha de aplicarse el derecho privado. Y dice: (...) 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. Fallos. 212:64; 242:416; 249:189, 256 y muchos otros.

presenta con el concepto de elusión como el carácter de acto ilícito que aquí le atribuimos. Aquella aparente dialéctica de opuestos se transforma en solución jurídica. El conflicto entre valores de similar rango puede existir como idea latente de la investigación o hipótesis cognoscitiva ante un caso difícil, pero deja de existir con la proposición del intérprete. Allí acaba el conflicto aparente entre el interés individual del contribuyente y el interés recaudatorio del Estado.

Ya se dijo que la autonomía tributaria hizo pie en la impermeabilidad de la naciente disciplina a las figuras del derecho privado. Sin embargo, dentro de la unidad general del derecho, la calificación del negocio jurídico, en cuanto presupuesto de hecho de la norma, no prescinde de la metodología ni de la dogmática jurídica, la que, anticipamos, no conduce —como a veces se le endilga— a un resultado formalista o contrario al propósito de la ley fiscal.

La postura clásica expuesta por Hensel y Blumenstein acerca de que la elusión importa la evitación del hecho imponible por medios lícitos habilitados por el derecho privado es consistente con el recelo sobre la autonomía de la voluntad; lo cual —tampoco debe olvidarse— se origina en una práctica extendida de abuso de dicha libertad en detrimento de la Hacienda pública. Y al mismo tiempo vuelve difuso el límite que separa la elusión de la economía de opción.

En la elusión hay un divorcio entre la forma aparente del negocio jurídico y la transacción económica. De lo dicho se extrae que el hecho imponible se realizó teniendo en cuenta el sustrato económico. Ponemos el acento en *la forma aparente* y no en la noción de forma a secas, pues, como ha de verse, en el plano jurídico, no hay una forma válida abstraída del contenido económico social que el derecho objetivo le atribuye. En la economía de opción no se verifica el hecho imponible y ello puede ser el resultado de una decisión del contribuyente de ahorrar impuestos.

Esta clase de razonamiento se vio favorecida por la House of Lords (voto de Lord Tomlin) cuando sentó el *Westminster Principle*: (...) *cada hombre tiene el derecho de ordenar sus asuntos, si es que puede, de la manera que le sea más conveniente para que la cantidad a pagar al Fisco sea la menor posible.*

Señala Pérez Royo (110) que es indiscutible que esta frase ha sido repetida en infinidad de ocasiones hasta convertirse en un mantra, y quizá

(110) PÉREZ ROYO, Fernando, "La doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal," Quincena Fiscal, nro.10, Aranzadi, Pamplona, 2005. Del autor tomamos la traducción del voto de Lord Tomlin en *Commissioners of Inland Revenue vs. Duke of Westminster* [1936] App. Cas. I.

por ello advierten Ruiz Amendral y Seitz que la proclamación abierta de la economía de opción se termina interpretando como un auténtico *derecho* de los contribuyentes a reducir su carga tributaria. Y lejos de ser un debate meramente teórico, sus consecuencias prácticas son de la mayor relevancia, hasta el punto de que, dependiendo del lado en que Administración tributaria y tribunales se sitúen en relación con el citado matiz, la propia lucha contra el fraude será más o menos eficaz (111).

Con apoyo en la doctrina alemana, Ruiz Amendral y Seitz (112) afirman que la posibilidad que tienen los contribuyentes de elegir una u otra forma jurídica para sus negocios, de manera que la obligación tributaria sea mayor o menor, sino únicamente la consecuencia natural de que el sistema tributario anude consecuencias a determinados hechos jurídicos. A cierta distancia, Ferreiro Lapatza (113), parte de la base de que si no hay derecho subjetivo, al menos hay una libertad de actuación en un mercado libre y libertad negocial derivada de la libertad general como clave de bóveda constitucional (114), de la que se desprende que dentro de las actuaciones lícitas y libres de todo ciudadano, la elección y realización de un negocio, contrato u operación económica válida, lícita y real es jurídicamente intachable, aunque se la haya elegido, en comparación con otras, por su resultado equivalente y su menor o nula carga fiscal.

Afirmar que el ahorro de impuestos es un derecho con protección constitucional basado en el art. 19 (*Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe*) encubre un malentendido. Nos apresuramos a señalar lo obvio: no existe libertad ni derecho subjetivo que no esté sometido a las restricciones jurídicas impuestas por los otros valores constitucionales (115). Si la economía

(111) RUIZ AMENDRAL, Violeta y SEITZ George, "El fraude a la ley tributaria" (Análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana, instituto de Estudios Fiscales), do. 53/2004. p. 6.

(112) RUIZ AMENDRAL Y SEITZ GEORGE, ob. cit., p. 10.

(113) FERREIRO LAPATZA, José Juan, "El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el anteproyecto de ley general tributaria", Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 11/2003, 2003.

(114) La diferencia entre la libertad y el derecho subjetivo estaría, según Roubier, en que este último ha sido creado e incorporado al ordenamiento positivo con una precisa finalidad mientras que la libertad en cambio "constituye una prerrogativa discrecional, que puede ejecutarse en todas las direcciones en cuanto en eso consiste precisamente la libertad" aunque, como lo señala Rescigno la distinción es inconveniente y en todo caso lo que debe distinguirse es la eficacia de los actos de ejercicio de la libertad o el derecho. Fernández Sessariego, siguiendo a Roubier, propone hablar de "situación jurídica subjetiva" para marcar que el derecho subjetivo es un derecho deber, conectado con el valor de la solidaridad, siempre limitado por el interés de los otros sujetos (FERNANDEZ SESSAREGO, Carlos, "Abuso del derecho", Ed. Astrea, Buenos Aires, 1992, ps. 142/143, 174).

(115) Ronald Dworkin, sucesor de Hart en la cátedra de la Universidad de Oxford, distingue la libertad como licencia, eso es, el grado en que una persona está libre de restricción

de opción consiste en la no realización del hecho imponible, pues si, tenemos la libertad o el derecho a ello, como el de caminar por la calle o comer helado de chocolate. Ahora si nos referimos a la elusión, estamos hablando de un acto ilícito que reclama la intervención correctora del Estado. Como bien se dice si es economía de opción nunca podrá ser abusiva y el abuso de las posibilidades de configuración jurídica tampoco podrá estar cubierto por la libertad de pactos (116).

Esta clase de compensación de valores fue la que tuvo en cuenta la Corte Suprema de los Estados Unidos al fallar la causa "*Gregory Vs. Helvering*" (1935), cuando declaró que estaba fuera de duda el derecho de los contribuyentes a reducir o eliminar su carga impositiva dentro de lo que la ley permite, al tiempo que señaló que no consentiría la elusión por el uso de ciertos procedimientos, a menos que exista una razón comercial o de negocios que los motiven (*business purposes doctrine*).

También nuestra Corte Suprema receptó el camino de doble vía en la causa *I.C.A (Industrial Comercial Argentina) SRL c/Fisco Nacional*, con fecha 27 de agosto de 1958, en la que sostuvo: (...) *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...* (117).

Se trata de reconocer la libertad en la elección de las formas jurídicas, pero compensada con el interés legal. Es, en definitiva, como sucede en todo el Derecho, una cuestión de límites: hasta dónde la licitud del ordenamiento tolera la autonomía de la voluntad. Desde ya que nadie convalidaría una libertad de contratación que sometiera la ley tributaria a la voluntad del contribuyente.

Para quienes consideran que la elusión se cocina en el caldo de la admisión sin filtro de los negocios jurídicos del derecho privado, el control lo ejerce la interpretación teleológica. Sin embargo, la introducción de los

social o jurídica para hacer lo que pueda desear y libertad con independencia, es decir, el status de una persona como independiente e igual. Toda ley prescriptiva disminuye la libertad como licencia. La cuestión que plantea cualquier ley no es si ataca la libertad sino si el ataque se justifica en virtud de algún valor concurrente como la igualdad o la seguridad o la comodidad pública (DWORKIN, R., "Los derechos en serio", Ed. Ariel Derecho, Barcelona, 2010, p. 376).

(116) RUIZ AMENDRAL V. Y SEITZ G., ob. cit., p. 12.

(117) Fallos 241:210.

finde de la ley tributaria es un elemento flexible, que sirve para ponderar o alinear el resultado de la calificación jurídica pero no para sustituirla, a riesgo de extender el hecho imponible por simple comparación de resultados económicos equivalentes. El test de propiedad no puede venir dado por una referencia abstracta a fin de la ley tributaria. Jarach (118) ya había advertido sobre la falta de rigor científico de esta propuesta, cuando postulaba que la autonomía del derecho tributario, basado en la relevancia de la intención empírica para calificar impositivamente el negocio jurídico.

Por ello, no puede prescindirse de la indagación sobre la naturaleza jurídica del negocio, que es única. "El fin de la ley" se construye o valora desde la estructura del hecho imponible por la tarea del intérprete, y los anticuerpos que se creen extramuros del negocio jurídico, inoculados por un fin de la ley coonestado a la capacidad contributiva, forman parte del análisis jurídico. La adopción del fin de la ley, como principio de calificación del presupuesto de hecho, conduce a calificar por las consecuencias o por el resultado económico, lo cual no deja de ser una versión *aggiornada* (o más pudorosa) del método de la significación económica.

IX. La influencia de los tipos negociales en la clasificación jurídica del presupuesto objetivo

En cuanta tarea jurídica, la interpretación y calificación, entendida como proceso de adecuación de los hechos a la norma, no difiere en una y otra rama del derecho. La cuestión de la calificación jurídica del negocio, comprendiéndola en uno de los tipos admitidos, es decidida, principalmente, atendiendo a la finalidad perseguida por la partes (119).

Existe un correlato evidente en el proceso que recorre el intérprete para bajar a la realidad una situación jurídica (o elevar la realidad hacia ella) dotada de ciertas características definitorias de su identidad.

La norma abstracta enuncia los hechos, cuya verificación producen los efectos por ella previstos. El conjunto de los hechos hipotéticos se designa como *tatbestand* (Alemania) o *fattispecie* (Italia) de la norma. La aplicación del derecho consiste en la comprobación de hechos de la vida práctica (*fattogiuridico*) y en su clasificación conforme a las normas. La peculiar figura jurídica o situación típica, o hipótesis al que la norma se refiere, es el presupuesto o el conjunto de los presupuestos. La norma y los efectos se realizan cuando la *fattispecie* se convierte en hecho jurídico concreto. Aclara Cifuentes (120): (...) *la ley ha definido al acontecimiento*

(118) Ver punto 6.8.2.

(119) BETTI, Emilio, ob. cit., p. 147.

(120) CIFUENTES, Santos, ob. cit., p. 21.

abstracto legal que para que pueda producir el despliegue de los efectos o consecuencias de derecho debe coincidir más o menos plenamente con el acontecimiento natural concreto.

Lo mismo sucede en materia tributaria. Designamos el *tatbestand* de la norma como *hecho imponible*, *hipótesis de incidencia* o *hecho generador* de la obligación tributaria (hecho imponible abstracto). Y a la situación de hecho, la verificada en el mundo de la realidad, también como hecho imponible (hecho imponible concreto, según el sentido anfibológico que Jarach le atribuye a la expresión). La vinculación de un hecho a la norma hace nacer los efectos jurídicos y establece la naturaleza jurídica del hecho imponible, al que la ley le atribuye el nacimiento de la obligación. Pero se destaca que el hecho imponible abstracto posee una cualidad sobre el hecho imponible concreto: es un *factum* valorado jurídicamente por el legislador. Una realidad económica transformada en realidad jurídica, lo que no supone desconocer la raíz o sustrato socioeconómico de los hechos incorporados. Lo mismo que sucede en el derecho civil, sobre lo cual son ejemplificadoras las palabras de De Castro (121): "(...) *el supuesto de hecho (fattispecie) no es más que la realidad social que el derecho acota y transforma jurídicamente*".

Tampoco esta cualidad es propia del derecho tributario. Porque es tarea común del derecho delimitar una realidad determinada, valorarla, regularla y transformarla en productora de efectos. Ello no significa, por supuesto, ignorar esa realidad o considerarla ajena al campo jurídico, sino precisamente todo lo contrario, pues como ha de verse, la consistencia con la realidad volcada en el molde del derecho es lo que lleva a justificar la legitimidad de las formas jurídicas. Esta tarea es, en fin, compleja y profundamente jurídica —metodológicamente hablando—, y puede ser cumplida por la interpretación de la norma tributaria como por el uso de las normas antielusión.

Estas precisiones no deberían caer tampoco en el extremo de la rigidez de los tipos. Al respecto, es también muy conocida en nuestro medio la polémica entre Sebastián Soler y Genaro Carrió sobre el punto.

Soler (122) adjudica a los conceptos jurídicos un número limitado y taxativamente determinado de notas definitorias, semejante a los conceptos geométricos. De allí que proponga la representación de una *geometría jurídica* para ejemplificar su tesis. Carrió criticó esta concepción diciendo que no es cierto que los términos y los conceptos jurídicos se asemejan

(121) DE CASTRO, Federico, ob. cit., p. 25.

(122) SOLER, Sebastián, "La interpretación de la ley", ob. cit., ps.136 y 178.

a los de la geometría, en que unos y otros están integrados por un número determinado de elementos necesarios, que no se pueden tocar sin que la figura se desmorone. Extrae, de la vaguedad misma del lenguaje, la conclusión de que siempre existirán casos prácticos en los que se dude si caen bajo el enunciado conceptual (123). Desde una perspectiva cercana, el presidente de la Corte Suprema Argentina, Eduardo Lorenzetti, advierte sobre la crisis de la tipicidad: "(...) *los modelos contractuales que surgen de la tipicidad están en un punto crítico, ya que su uso ha disminuido considerablemente en la actividad económica, que se organiza en base a criterios disímiles a los previstos en la ley. De esta manera, el orden y la programación contractual que ideó el legislador decimonónico, tan detallista y rígida, pensada para guiar a los particulares, ha sido sustituida por los nuevos modelos surgidos de la costumbre, la legislación especial y la voluntad de los particulares, que se han constituido en la vanguardia incoativa*" (124).

X. La calificación del negocio jurídico como presupuesto objetivo del hecho imponible

Ya dijimos (ver punto VI.2) que la circunstancia de que la ley tributaria alcance resultados económicos que se manifiestan por negocios jurídicos, agrega una complejidad adicional a la interpretación y calificación del presupuesto de hecho, aunque no modifica su naturaleza.

Existe aquí una primera calificación, de adecuación típica, vinculada a la consistencia o coherencia del negocio que las partes proponen y la figura del derecho privado que lo recepta. El resultado de esta operación requiere luego, en tanto *factum*, de una nueva subsunción bajo los efectos proyectados por la norma abstracta, para establecer así su alcance práctico.

Por ende, el problema de la elusión no se resuelve con apelaciones excluyentes al fin de la ley tributaria, sino con la recurrencia a la propia dogmática civil, pues allí están las herramientas para superar la dicotomía

(123) ALCHOURRÓN Y BULYGIN (ob. cit., p. 53) sostienen que, en realidad, la crítica de Carrió se mueve en el plano empírico, es decir, el de la aplicación del derecho a los casos individuales, mientras que Soler construye en el plano conceptual. De allí que su desacuerdo con Soler es más aparente que real, pues aun frente a un ordenamiento completo que solucione todos los casos genéricos y todos los casos individuales, pueden presentarse casos de penumbra, es decir, casos cuya resolución no pueda llevarse a cabo con fundamento exclusivo en las reglas del sistema, o dicho en otros términos, casos individuales cuya identificación y caracterización jurídica exija consideraciones extras a causa de la indeterminación conceptual de las normas que integran el sistema jurídico.

(124) LORENZETTI, Ricardo L., "Derecho Contractual Nuevas formas Contractuales", Lima, Palestra Editores, 2001, ps. 23-37.

entre forma aparente y sustancia económica, que, a contrario de lo que muchas veces se postula, no expresa un conflicto objetivo entre la ley y el negocio jurídico, sino un uso disfuncional de este último en la concreta situación de hecho.

La cuestión se plantea en la calificación jurídica propia de la labor del intérprete o con el auxilio de una cláusula general, la cual no releva de idéntica tarea, pues siempre será necesario comprobar si en el caso particular se presentan los caracteres previstos por dicha cláusula a fin de considerar verificado el hecho imponible.

En la función calificadora del intérprete tributario, la causa jurídica del negocio desempeña un papel fundamental para establecer el contenido económico o propósito práctico perseguido por las partes.

XI. La causa del negocio jurídico

XI.1 Preliminar

Nuestra tesis es que la elusión debe ser combatida examinando la causa del negocio jurídico, pues ella sirve de control a la autonomía privada por reflejo de la valoración social del negocio, dando por superada la pretensión elusiva de encumbrar la voluntad particular de los contratantes como reguladora del tratamiento jurídico y tributario.

XI.2 El orden público

La relación entre causa y orden público es manifiesta en el derecho argentino. El Código Civil y Comercial, como antes el Código de Vélez Sarsfield, advierte en el título Preliminar: "(...) *las convenciones particulares no pueden dejar sin efecto las leyes en cuya observancia está interesado el orden público* y el artículo 1014 define como causa ilícita a la *contraria a la moral, al orden público o a las buenas costumbres*.

Lorenzetti destaca como función de estas normas la de poner un límite al ejercicio de los derechos individuales frente a un orden público que incluye el "orden público económico obligatorio" portador de las cuestiones impositivas (125). La cuestión no es novedosa: el artículo 1133 del código de Napoleón dice "la causa es ilícita, cuando ella está prohibida por la ley, cuando ella es contraria a las buenas costumbres o al orden público". Sobre esta norma, la doctrina francesa tradicional (Laurence y Baudry

(125) LORENZETTI, Ricardo Luis, "Codigo Civil y Comercial de la Nación Comentado", Tomo I, E. Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, 2014, p. 69.

Lacantinerie y Barde) consideró ilícita la causa si se presenta en fraude de leyes fiscales (126).

Nos parece importante agregar la observación de Diez Picazo, quien, partiendo de la base de que son ilícitos los contratos que contravengan el orden público, apunta que la ilicitud de la causa no requiere que los contratantes adopten como objetivo principal la violación del Ordenamiento, esto es, de la ley, la moral o el orden público, sino que entre los elementos esenciales integrantes de la función económico—social proyectada y consentida, concorra uno que sea incompatible con alguna de esas pautas normativas (127).

XI.3 La causa y la estructura del negocio jurídico

Betti sostuvo que el análisis de los elementos del negocio da lugar a tres cuestiones distintas: 1. Cómo es (forma); 2. Qué cosa es (contenido); y 3. Por qué es (causa) (128). Las dos primeras cuestiones atañen a la *estructura* del negocio jurídico. La tercera, a la *función*. A la primera cuestión se responde que el negocio jurídico es un acto consistente en una declaración, en un comportamiento. A la segunda, se responde que aquel contiene y da vida a un precepto de la autonomía privada en orden a un concreto interés, propio de quien lo formula. A la tercera, debe responderse que todo tipo de negocio sirve a una función económico-social que le es característica (típica en ese sentido). La causa del negocio es la función económico-social que caracteriza el tipo de negocio como acto de autonomía privada y determina su contenido mínimo necesario. Entonces, la causa es distinta para cada tipo de negocio y sirve para diferenciar uno de otro; por ejemplo, la distinción que se establece entre la función económico-social de la venta, del arrendamiento y del mutuo (129).

Como enseña De Castro (130), la función que nuestro Derecho atribuye a la causa es una valoración del negocio o contrato. Esta valoración puede ser doble. Lo es, en primer lugar, respecto del tipo negocial al que las partes acuden. En este caso, la respuesta se encontrará implícita en el ordenamiento jurídico siempre que se utilice un tipo jurídicamente preordenado, pues tal preordenación significa un reconocimiento de la tutela jurídica que merece. Mas, en segundo lugar, se hace precisa

(126) CLAVERIA GOSÁLBEZ, Luis Humberto, ob. cit., p. 172.

(127) DIEZ-PICAZO, "Fundamentos...", 1996, p. 236.

(128) E. BETTI, "Teoría General del Negocio Jurídico", 2ª ed., Madrid, Ed. Revista de Derecho Privado, 1959, p. 132 y ss.

(129) E. BETTI, ob. cit., "Teoría...", p. 132 y ss.

(130) DE CASTRO, Federico, ob. cit., pp 185 y ss.

—como también decía De Castro— una valoración de cada negocio atendiendo al resultado que con él se busca o que se hayan propuesto quienes hagan las declaraciones respecto del tipo legal si este existe. Asimismo, se debe considerar lo que se ha llamado la "causa concreta". Por causa concreta se entiende el propósito empírico o práctico que las partes tratan de conseguir y el resultado social que pretenden instaurar (131).

Bien comprendida la noción de causa, es esencial su aporte para considerar la elusión también desde la perspectiva dogmática tributaria, pues, como observa Clavería Gosálbez, nos instalamos en una atalaya desde la que podemos contemplar de manera más realista el Ordenamiento, iluminándose ante nuestros ojos figuras tan complejas y desconcertantes como el negocio jurídico en fraude de ley, el negocio indirecto o los negocios simulados y fiduciario (132).

XI.4 La noción de causa

La doctrina ubica a la causa como un elemento esencial de los negocios jurídicos: el de su finalidad o razón de ser (133). Puede hablarse de la *causa eficiente* como fuente o productora de derechos; como *causa final*, entendida como fin determinante o aspecto teleológico del obrar jurídico; y de *causa impulsiva* o motivos individuales de los actos (134). La finalidad se manifiesta en un doble carácter. Como razón abstracta uniforme en todas las hipótesis de una misma categoría y como propósito concreto que guía a las partes o cada una de ellas para la celebración de un contrato.

La concepción objetiva de la causa es la que predomina en la doctrina italiana, identificándola con la función económico-social del acto. Betti afirma que la causa del contrato debe buscarse en esa función económico-social. Así, v. gr., quienes celebran un contrato de compraventa lo hacen para alcanzar una finalidad económica típica: el comprador, obtener el dominio de la cosa en las condiciones que ella se encuentra al celebrarse el contrato; el vendedor, percibir un precio en dinero de valor equivalente al estimado en relación con la cosa vendida" (135).

(131) DIEZ PICAZO, "Fundamentos...", 1996, ps 235-236.

(132) CLAVERÍA GOSÁLBEZ, Luis Humberto, ob. cit., p. 17.

(133) El Código italiano de 1942 indica como requisitos de los contratos (artículo 1325): 1. Acuerdo de partes; 2) la causa; 3) el objeto; 4) la forma, cuando resulta prescripta bajo pena de nulidad.

(134) CIFUENTES, Santos, ob. cit., p. 216.

(135) BETTI, p. 145. Ver, también, Cariota Ferrara, quien de algún modo define esta intención práctica típica como el propósito o fin práctico que es reconocido por el ordenamiento jurídico como apto para servir de base a un intercambio de declaraciones de voluntad

De Ruggiero sostiene que la causa es el fin económico y social reconocido y protegido por el derecho; es la función a que el negocio —objetivamente considerado— se dirige; es la condición que justifica la adquisición en cuanto excluye que sea lesiva al derecho ajeno (136). Messineo se refiere a la causa entendida como el medio que emplea el sujeto para obtener un fin determinado, que no es otra cosa más que un fin típico y constante del negocio que se vale (137).

La teoría subjetiva considera que la causa está integrada por todo lo que ha sido determinante de la voluntad del sujeto o razón decisiva que lo induce a negociar, siempre que esa finalidad esté incorporada, expresa o implícitamente, al acto mismo (138). Aunque esa finalidad no debe identificarse con el consentimiento, como elemento del negocio (voluntad común de las partes), pues ella se sitúa, cronológicamente, con anterioridad al consentimiento; pues primero aparece la finalidad subjetiva y determinante que impele a celebrar un contrato, y luego, se lo celebra (139). No se trata del motivo íntimo, variable, contingente, por el cual se contrató, sino del móvil inmediato e invariable para cada tipo de contrato en virtud del cual se realiza el mismo.

Una posición sincrética o integradora considera tanto el fin abstracto como al motivo concreto cuando esta se incorpora al acto como razón determinante de la voluntad.

Videla Escalada señala que en cualquier sistema jurídico que haya superado el formalismo estricto, la causa fin objetiva y uniforme adquiere gran valor en materia de calificación, al punto de reconocerlo como el elemento categórico por excelencia y el más preciso y eficaz instrumento para cumplir tal función (140).

La causa final aparece, pues, en todos los actos jurídicos, con su doble significado: la finalidad general, uniforme, igual para todos los actos de

del que resulte un vínculo obligacional para las partes (CARIOTA FERRARA, "El negocio jurídico", cit., p. 500), ambos citados por BELLUSCIO, Augusto C. (Director) y ZANNONI, Eduardo A. (Coordinador), "Código Civil y leyes complementarias", Tomo 2, Buenos Aires, Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 1979, p. 560.

(136) BORDA, Guillermo A., "Tratado de Derecho civil", Parte General, Tomo II, Duodécima Edición actualizada, reimpresión, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2004, p. 89.

(137) BORDA, Guillermo A., "Tratado de Derecho civil", Parte General, Tomo II, Duodécima Edición actualizada, reimpresión, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2004, p. 90.

(138) CIFUENTES, Santos, ob. cit., p. 221.

(139) STIGLITZ, Rubén S. (Director), "Contratos", Teoría General, T. II, Buenos Aires, Depalma, 1993, p. 191.

(140) VIDELA ESCALADA, Federico, "La causa final en el derecho civil", Abeledo Perrot, Buenos Aires, p. 188.

la misma naturaleza, en los que cobra pleno valor como causa categórica y obra como instrumento de calificación de un negocio individual o una categoría compleja de negocios; y, también, aparece como finalidad propia de cada acto en particular, donde adquieren importancia los motivos relevantes que determinaron la voluntad de contratar.

En clave de la teoría de la causa, nos encontramos en condiciones de comprender el alcance del art. 2º de la ley 11.683, pues allí se dice, con bastante claridad, que el parámetro para juzgar cuando una forma es adecuada o no a la sustancia económica, o al resultado práctico de la conducta, viene dado por el propio derecho privado. En consecuencia, se resta eficacia a la forma jurídica privada inadecuada, y se establecen los efectos tributarios sobre la forma jurídica privada adecuada. Un segundo paso es conectar la ausencia, desvío o falsedad de causa con la clase de anomalía negocial, pues, como concluye Clavería Gosálbez, *la figura de la causa explica y aclara el régimen de muchas figuras problemáticas relacionadas no solo con la infracción directa y explícita del Ordenamiento, sino también con su elusión más o menos artificiosa: negocios simulados, fiduciarios, indirectos y fraudulentos* (141).

XI.5 La Causa en el Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación

La causa de los actos jurídicos es definida por el artículo 281:

La causa es el fin inmediato autorizado por el ordenamiento jurídico que ha sido determinante de la voluntad. También integran la causa los motivos exteriorizados cuando sean lícitos y hayan sido incorporados al acto en forma expresa, o tácitamente si son esenciales para ambas partes (142) (énfasis agregado).

A diferencia del Código derogado, la causa es ahora legislada al tratar los actos jurídicos (arts. 281/283), las obligaciones (art. 726) y los contratos en general (arts. 1012 y 1013), lo cual no deja duda sobre la función de la causa en el negocio, alineada con la extensión expuesta por la doctrina.

(141) CLAVERÍA GOSÁLBEZ, Luis Humberto, ob. cit., p. 136.

(142) La Comisión integrada por los doctores Ricardo Luis Lorenzetti, como Presidente, y Elena Highton de Nolasco y Aída Kemelmajer de Carlucci, al presentar los fundamentos del anteproyecto de Código Civil y Comercial de la Nación sostuvieron: "Aunque la labor jurisprudencial no ha sido copiosa sobre el tema, la acepción subjetiva de la causa ha sido admitida en muchas sentencias, mientras que en otras se alude a la causa como finalidad abstracta del negocio. Así, la causa es el fin inmediato autorizado por el ordenamiento jurídico que ha sido determinante de la voluntad. Cuando se trata de los motivos, se elevan a la categoría de causa aquellos que se hayan incorporado, expresa o tácitamente, si son esenciales para ambas partes".

XII. La conexión de la causa con la declaración de voluntad

La causa de los negocios brinda un estándar político social para valorar la conducta de las partes y vincularla al tipo negocial descrito para favorecer, encauzar o limitar determinados propósitos individuales (143).

El alcance de la causa como *el porqué* del negocio, de inmediato advierte la conexión con su aspecto subjetivo, es decir, las conductas de las partes, referidas al querer consciente de la acción y a la persecución de consecuencias jurídicas o resultados prácticos.

El camino está trazado con claridad. La causa legítima la elección de una forma negocial, pues ella se revela en la voluntad de las partes tendientes a la prosecución de un resultado. Cuando ese resultado coincide en el interés objetivo de la ley, el derecho brinda tutela jurídica a la manifestación de la voluntad.

Esta conexión entre causa y voluntad se resume por Díez Picazo en una frase: "La causa es, entonces, el propósito del resultado empírico" (144), lo que se explica, pues la causa se presenta en modo uniforme y constante en todos los negocios concretos que pertenecen a un mismo tipo, y por ello viene a constituir regularmente la intención práctica a la que se dirige la voluntad de las partes (145).

La cuestión referida a la consideración de las relaciones económicas subyacentes a las formas jurídica cuando se trata de verificar el hecho imponible traslada al derecho tributario un tema que ha concitado la atención de los juristas durante los siglos XIX y XX. En el campo del derecho civil, la polémica, planteada en términos muy semejantes a los que presentaron en la Argentina Jarach y Martínez, está referida a la naturaleza del negocio jurídico, el grado de conexión con la autonomía de la voluntad. Y, sobre esta última, se discutió y se sigue discutiendo bajo cada régimen positivo, *si ha de atenderse al propósito práctico o a la voluntad jurídica del que declara*. Asimismo, si ha de adentrarse en la conciencia individual para averiguar lo que cada uno quiso o deberá tenerse en cuenta solo el significado usual de las conductas con la aclaración de que tal fin o interés, apreciable y atendible, no debe ser confundido con simples motivos individuales que pueden haber determinado la intención. Y esto es así porque tales motivos individuales son variables, eventuales y hasta contradictorios, y, mientras no sean elevados a contenido del negocio

(143) DE CASTRO o. cit., p. 259.

(144) DIEZ PICAZO, "El Concepto de causa en el negocio jurídico", A.D.C.XVI 1, 1963 p. 32.

(145) BETTI, Emilio, ob. cit., p. 145.

—como lo prescribe ahora nuestro Código Civil y Comercial—, no admiten, a diferencia de la causa, una valoración social (146).

Al conectar la causa del negocio con la voluntad que concurre a su formación surge entonces la pregunta: ¿Ha de atenderse al propósito práctico o a la voluntad jurídica del que declara?

Es una pregunta importante para entender el contenido del negocio y, aquí también, superar la dicotomía forma-sustancia. La respuesta dividió la doctrina civil durante dos siglos y fue fruto de ricas y apasionadas polémicas.

Recuerda De Castro (147) que fue nada menos que Savigny quien planteó el tema. Y lo usó para distinguir el negocio jurídico del simple acto jurídico. Negocio jurídico será aquel en el que la voluntad tiene por objeto inmediato crear o extinguir una relación jurídica, aunque con ello se proponga conseguir otros fines no jurídicos. La compra de una casa es un negocio jurídico, ya que el comprador, sabiendo lo que hace, da lugar a una relación jurídica que le origina derechos y obligaciones; sin que importe cual sea el fin extrajurídico para el que se adquiere (habitarla, arrendarla, revenderla). Acto jurídico (no negocial) será todo el que tenga un fin extrajurídico, de modo que los efectos jurídicos no se tengan en cuenta o lo sean de modo secundario. La caza, el hacer reparar la casa de un amigo ausente, cuando ello es necesario, son actos jurídicos: porque el cazador lo que quiere es gozar de la caza, quizá comer lo cazado o venderlo; pero no piensa en la ocupación como medio de adquirir la propiedad; porque el amigo se propone evitar un daño al ausente, pero no piensa en la "*negotiorum gestio*"; ni en lo que sobre ella dispone el digesto (148).

Alfredo 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

(146) BETTI, Emilio, ob. cit. p. 139.

(147) DE CASTRO, ob. cit. p. 27.

(148) Señala De Castro que la dominante autoridad de Savigny y el ambiente de la época, que centraba el Derecho en la voluntad, hacen que se difunda y arraigue la idea de que el negocio jurídico es aquella declaración de voluntad privada que se propone conseguir un fin jurídico. Es la teoría que se llamará de "las consecuencias jurídicas" ("*Rechtsfolgentheorie*"). Ello, no obstante, será objeto de dura y razonada crítica. Quien compra una cosa pagando su precio, se propone tener la cosa para sí, hacer con ella lo que quiera, y ello se hace sin pensar en la evicción y en el saneamiento por vicios ocultos. Se dirá, entonces, que lo que ordinariamente se propone la voluntad al hacer un negocio jurídico es conseguir un resultado social o económico ("*Grundfolgentheorie*").

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 (149).

Ninguna de estas posturas ha sido ajena a la adscripción de ideologías. Señala De Castro que el enfoque subjetivo, en tanto valora principalmente la voluntad individual, ha sido motejado de liberal individualista. Apunta Soler Roch que el sustrato ideológico de las construcciones teóricas, en el ámbito de la ciencia del derecho, es un factor que pocas veces se explicita o, incluso, se niega o critica, en su condición de elemento espurio, en defensa de la pureza del método jurídico. Y, sin embargo, el silencio respecto de este tema no merma un ápice la evidencia de dicho componente en determinados aportes dogmáticos (150).

En el campo en el que predomina la autonomía de la voluntad, cualquiera sea la rama del derecho en que se exprese, esta será asociada a posturas liberales individualistas, con su carga de formalismo e interpretaciones dogmáticas del derecho. Cuando esa voluntad aparece restringida por el poder del estado, a las teorías derivadas se les endilga autoritarismo o populismo.

El profesor uruguayo Andrés Blanco presenta el fraude a la ley como un confrontación de estrategias. De un lado, se aprovecha el formalismo de las categorías jurídicas y el modelo argumentativo exegético que impera en la práctica de los juristas para eludir una prohibición legal evitando deliberadamente ingresar en el universo de casos prohibidos. Del otro lado, los que tratan de repeler esa conducta usan una estrategia consistente en la apelación discursiva a fines y principios. Pero las motivaciones de unos y otros están en la prevalencia de sus respectivos intereses, principalmente económicos. El fraude a la ley fiscal de los particulares se produce cuando se usa el formalismo jurídico para defender los intereses de los propietarios

(149) ORGAZ, Alfredo, "Nuevos Estudios de Derecho Civil", Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1954, 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.

(150) SOLER ROCH, María Teresa, "Reflexiones sobre la evolución del concepto del derecho financiero" en I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del derecho financiero y tributario, Instituto de Estudios Fiscales, doc. 11/02, p. 58.

de dinero, a la vez que la Administración confronta ese uso con una estrategia que recubre su interés recaudatorio (151).

Y desde ya que, con razón o sin ella, abundan los reproches ideológicos o políticos en el derecho tributario, en especial, en lo referido al método de la realidad económica en su versión descompensada, propensa al discrecionalismo de la Administración, y a cuyo desprestigio contribuyó, sin duda, el mal uso bajo el nacionalsocialismo alemán (152). Nuestro país tampoco fue ajeno a estas adscripciones (153). Posteriormente, en

(151) BLANCO, Andrés, "Revista Derecho Público", Fraude de la Ley y Fraude de la Ley Fiscal. núm. 86 (2017), p. 41.

(152) PALAO TABOADA, Carlos, "La Aplicación de las Normas Tributarias y la Elusión Fiscal", Lex Nova, Valladolid, 2009, p. 133.

(153) Durante las Primeras Jornadas de Derecho Tributario, celebradas en Montevideo (1956) por las instituciones que dos años más tarde conformarían el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), con motivo de la aprobación de una resolución sobre el tema II de las Jornadas ("Autonomía del Derecho Tributario"), se produjo una acalorada discusión, que por la calidad de los protagonistas, nos parece oportuno reproducir.

Se sometía a votación el punto tercero de la propuesta presentada por Giuliani Fonrouge, Valdés Costa, Gomes de Sousa, Araujo Falcao, García Belsunce y Peirano Facio, entre otros.

El punto disponía: En la apreciación de los hechos determinantes de la obligación tributaria sustantiva, la realidad económica constituye un elemento a tenerse en cuenta, y siendo un "ex lege" dicha obligación no debe ampliarse por vía de integración el campo de aplicación de la ley.

Los doctores Sayagués Lazo y Flores Zavala advirtieron que la mención a la "realidad económica" podía entenderse como una extensión del alcance de la ley, favoreciendo el uso abusivo por la Administración. Propiciaron, en cambio, una interpretación restrictiva de las normas que imponen cargas fiscales.

García Belsunce hizo notar que, en realidad, esa consecuencia no se derivaba de la propuesta, pues allí se advertía la naturaleza *ex lege* de la obligación y la imposibilidad de ampliarse el campo legal.

Giuliani Fonrouge, quien desempeñaba el rol de miembro informante de la propuesta, precisó el sentido del punto tercero diciendo: "... que siendo el fundamento, la base, el principio si se quiere de todas las normas tributarias, circunstancias o antecedentes de orden económico, hay que tener en cuenta esas circunstancias, es decir el principio económico, pero no en forma exclusiva y absoluta; es decir que la interpretación en la aplicación de las leyes debe tener en cuenta, sí el elemento económico, pero no como único; es decir, tratar de precisar que las leyes tributarias, las normas tributarias para ser más exacta, no deben tener una interpretación estricta y específica, sino que deben ser tratadas como leyes normales y no de excepción.

El doctor Bomchill expresó una tajante oposición en los siguientes términos: "...atenerse a la realidad económica como un elemento de juicio, es fortificar los derechos del Estado en pugna con los derechos individuales," situación que ejemplificó con la lectura del actual artículo 1 de la ley procesal argentina. Y allí agregó: "Como se ve, señores, el derecho privado quedó subordinado al derecho público; significa fortificar la posición del Estado. Es en general el pensamiento de los juristas que están en pro del Estado como el fundamento exclusivo del derecho y también los que sostienen ideas totalitarias.

La intervención desató la fuerte reacción de Giuliani Fonrouge ("protesto enérgicamente por las palabras del Dr. Bomchil, que nos atribuye a nosotros, los que hemos votado por

Alemania, se la expuso como el fundamento teleológico de las normas, identificada con la búsqueda del principio de capacidad contributiva y con la interpretación teleológica.

Desde el derecho anglosajón, se desarrollaron un conjunto de tesis *sustancialistas* denominadas genéricamente como *substance over form* o *tax driven transaction*, que incluyen la *reality economy*. Se observa que, avanzado este siglo, los criterios de sustancia son blandidos ahora ya no por países impregnados de ideologías estatistas sino por aquellos que representan la flor y nata del capitalismo liberal que integran la OCDE, cuyo Foro de Transparencia fiscal no vacila en recurrir —como se vio en la introducción de este trabajo— a criterios morales para castigar planificaciones fiscales, opción a las que se adjetivan de “agresivas”, lo cual no deja de ser un curioso hallazgo iusnaturalista.

XIII. La polémica entre Jarach y Martínez manifiesta la disputa entre las escuelas del derecho civil sobre la causa y el sentido de la declaración de voluntad

Jarach fundó la autonomía del derecho tributario frente al derecho civil afirmando que cuando en este último se dice que una relación jurídica tiene como presupuesto un *negocio*, se quiere afirmar que la ley reconoce una manifestación de voluntad como *fuerza* de la relación jurídica. En cambio, el derecho tributario no considera como presupuesto de la obligación un negocio jurídico, sino la relación económica que este crea. De ello concluye en que lo relevante para el derecho tributario no es la *intention iuris*, sino solamente la *intention facti* (154).

Como puede advertirse, Jarach construyó una doctrina sobre el criterio de la “realidad económica” partiendo de una distinción propia del derecho civil a fin de ponderar los efectos del negocio jurídico, teoría que lo enrola en la escuela denominada “jurisprudencia de conceptos” (*Begriffjurisprudenz*), evolucionando sobre la doctrina alemana, que ya había planteado el dilema de la forma y sustancia, pero por consideraciones cercanas a la *Interessenjurisprudenz* (“jurisprudencia de intereses”).

Ciertamente, este autor partió de la doctrina civil y, sobre la base de la naturaleza económica del presupuesto de hecho, concluyó en que la ley

la afirmativa, ideas totalitarias o una propensión a las ideas totalitarias”). Bomchil dejó en claro que no estaba en discusión la fe democrática de Giuliani Fonrouge ni de quienes proponían el texto, pero sí insistía en que convalidada una fortificación del poder del Estado contra los derechos individuales.

(154) JARACH, ob. cit., “Curso...”, p. 144.

debía ser aplicada atendiendo fundamentalmente a la “intención práctica” o a los resultados perseguidos por los otorgantes de un acto, pues dicha intención era la que, en definitiva, revelaba la capacidad contributiva, verdadera causa del impuesto.

De esta manera, defendió con vigor la preeminencia que al intérprete de la ley tributaria le marca el resultado práctico perseguido por las partes intervinientes en un negocio jurídico. Una de las tesis derivadas de esta doctrina (la que levantó las mayores objeciones) es la que sostiene que, cuando el presupuesto de hecho aparece vinculado a un acto jurídico, resulta legítimo entender que la voluntad de la ley ha sido abarcar con el impuesto todo otro negocio o figura jurídica a la que pueda atribuírsele un mismo contenido económico, salvo que el presupuesto venga definido por características formales (el impuesto de sellos, por ejemplo).

Según Jarach, a través de este método de interpretación y 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 (155), que también sirven como criterio de interpretación de la ley fiscal.

De las bases así echadas, el jurista citado consideró que su tesis no solo daba fundamento dogmático al criterio de la realidad económica en la consideración de la elusión, sino también, a la autonomía misma del derecho tributario (156).

Jarach tuvo la visión de conectar las concepciones del derecho civil con el derecho tributario, y sobre dichas bases construyó algo más que la justificación y el alcance del método de la realidad económica. Elaboró una teoría del hecho imponible.

Por el sentido amplio con que expuso la relevancia fiscal de la *intención empírica*, fue motivo de las críticas de quienes, con las mismas herramientas

(155) Sostiene al respecto Jarach: “La consideración económica en esta materia no se origina del carácter pecuniario de la obligación como lo dijo el profesor Blumenstein, sino del principio de orden superior que es de nivel constitucional, en casi todos los países: el principio de la capacidad contributiva. Si el impuesto es un tributo cuyo carácter fundamental, cuyo criterio causal, es la capacidad contributiva que determinados hechos imponibles manifiestan; si es así, la capacidad contributiva 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”, JARACH, Dino, “Estudios de Derecho Tributario”, Editorial Cima, Buenos Aires, 1998, p. 169.

(156) Jarach se inspiró en la obra del civilista C. GRASETTI, “Rilevanza dell'intento giuridico in caso di divergenza dall'intento empirico”, Milano, Giuffrè, 1936, y en la doctrina allí citada.

del derecho civil, señalaron que, desde la teoría de la causa o desde la voluntad, la recalificación del negocio jurídico (y, por lógico correlato, el de sus efectos tributarios) se presenta en el campo de los negocios anómalos, categoría genérica que reconoce como especies al negocio en fraude de ley, el indirecto, el fiduciario, el atípico y el simulado. De Castro explica que la anomalía es una deformación de una figura negocial, querida por quienes la crean y hecha para escapar de la regulación normal de los negocios, de la prevista y ordenada por las leyes (157).

En la Argentina, el doctrinario tucumano Francisco Martínez (158) fue quien lo rebatió. El ex Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación sostuvo: "(i) El principio de la realidad económica concibe el negocio jurídico como una declaración o manifestación de voluntad vacía de contenido, pasando por alto que el negocio jurídico tiene siempre un sustrato económico o de otro tipo; (ii) No advierte que el derecho es contenido al cual se imprime una forma, y que cuando se habla de la función económica o social del negocio y se dice que ella es su causa no se hace sino definir, identificar o describir el singular negocio de que se trata, diferenciándolo por su contenido de todos los otros; (iii) Divergencia o discrepancia consciente entre el tipo de negocio elegido y la finalidad económica que las partes quieren alcanzar, solo puede haberla en el negocio simulado, en el indirecto y en el fiduciario (159)".

Fue justamente observado por Martínez el hecho de que, para los seguidores de una y otra teoría en el campo civil, no existe una diferencia fundamental en la manera de entender los negocios empleados de manera anómala o contrarios al fin institucional, pues ambas doctrinas terminan por imponer las normas de *ius cogens* para corregir el desvío entre la intención práctica de los particulares y los efectos jurídicos fijados por el derecho objetivo en consonancia con la causa típica (160).

Es esencial la coincidencia de los dos juristas en la descalificación de las figuras jurídicas centrales, a las que Jarach agregó, los *negocios innominados*. El ámbito de disidencia queda circunscripto a situaciones en las cuales un mismo resultado económico puede ser alcanzado bajo

(157) DE CASTRO, Federico y Bravo, "El Negocio Jurídico", Ed. Civitas, Madrid, p. 329.

(158) La polémica quedó reflejada en el libro publicado por Francisco MARTÍNEZ, Estudios de Derecho Fiscal, Ed. Contabilidad Moderna, 1973, cuyo prólogo fue escrito por Dino Jarach.

(159) MARTÍNEZ, Francisco, "El criterio económico. La importancia que para el derecho fiscal tiene la divergencia en el negocio jurídico entre la intención empírica (*intentione facti*) y la intención jurídica (*intentione iuris*)", en Rev. Derecho Fiscal, Tomo XX, Ed. Contabilidad Moderna, p. 849.

(160) MARTÍNEZ, Francisco, ob. cit., "Estudios de...", p. 177.

una forma lícita para el derecho privado. Esta es la parte que atrajo las justificadas críticas de sus contemporáneos (junto a Martínez, Fernando Sainz de Bujanda y Alfredo Augusto Bécker, principalmente), pero, por encima de ellas, debe atribuírsele a Jarach el mérito de una temprana justificación dogmática con base en el derecho civil para recalificar el uso de formas jurídicas inadecuadas en el derecho tributario. Fue él quien estableció la convergencia de dos líneas de investigación que por aquellos años parecían incompatibles: la realidad económica y el derecho civil.

XIV. Las formas de anomalía causal relevantes para la calificación tributaria

XIV.1 El Fraude de ley

En el año 2014, la Argentina incorporó a su ordenamiento civil la figura del fraude a la ley. Dispone el artículo 12 del Código Civil y Comercial:

Las convenciones particulares no pueden dejar sin efecto las leyes en cuya observancia está interesado el orden público.

El acto respecto del cual se invoque el amparo de un texto legal que persiga un resultado sustancialmente análogo al prohibido por una norma imperativa, se considera otorgado en fraude a la ley. En ese caso, el acto debe someterse a la norma imperativa que se trata de eludir.

La lectura del precepto parece haber sido pensada para combatir la elusión. En primer lugar, pues se habla de la infracción al orden público, el cual, como se vio, incluye el orden público económico obligatorio (161) e impositivo (162).

Para Lorenzetti, el acto en fraude a la ley se ajusta al supuesto de hecho de una norma de cobertura, pero el análisis de su causa fin (art. 281) lleva a un resultado análogo al prohibido por otra norma imperativa, conforme a una interpretación amplia del ordenamiento (arts. 1° y 2°). En consecuencia, debe indagarse el fin inmediato autorizado por el ordenamiento jurídico que ha sido determinante de la voluntad y, también, los motivos exteriorizados, cuando sean lícitos y hayan sido incorporados al acto en forma expresa o tácita, si son esenciales para ambas partes (163).

(161) RIPERT, Georges, "El régimen democrático y el Derecho Civil moderno", México, 1950, p. 221.

(162) LORENZETTI, Ricardo L., ob. cit., p. 69.

(163) LORENZETTI, Ricardo L., ob. cit., p. 70.

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 el derecho protege. Es este el medio con que el derecho reacciona contra las conductas no queridas, que contradicen los intereses tutelados por las normas y podrían verse violados bajo una lectura instrumental estricta de aquellos actos y negocios.

Según la muy difundida definición del profesor español De Castro, se entiende por fraude de ley: (...) *el intento de amparar el resultado contrario a una ley en otra disposición dada en verdad con una finalidad diferente. El negocio en fraude a la ley consiste en utilizar un tipo de negocio o un procedimiento negocial con el que se busca evitar las normas dictadas para regular otro negocio: aquel precisamente, cuya regulación es la que corresponde al resultado que se pretende conseguir con la actividad puesta en práctica* (164).

XIV.2. Fraude de ley civil y fraude de ley tributaria

La noción de conducta en *fraude de ley tributaria* es un concepto escuadrado, siempre a punto de evaporarse, porque, por lo dicho, concurren, en su caracterización, distintas nutrientes, difíciles de metabolizar.

La doctrina española se ha ocupado, extensamente, de la noción de *fraude de ley fiscal*, especialmente a partir de su incorporación, en 1963, a la Ley General Tributaria 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.

El *fraude de ley tributario* consiste, según la definición que traía el texto de la Ley General Tributaria española de 1995, en su artículo 24.2, 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* (165).

(164) DE CASTRO, F., "El Negocio jurídico", Madrid, 1985, p. 369 y ss.

(165) 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.

Para 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 si 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*" (166).

En cambio, para Carlos 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. Este 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* (167). Y aclara, muy bien, algo importante: la norma de cobertura no es la ley tributaria a la que trata de acogerse el contribuyente, sino la norma civil o mercantil en la que pretende basarse dicha calificación artificiosa (168).

González García concreta diciendo que el mecanismo del *fraude a la ley tributaria* reposa sobre tres principios fundamentales: 1. *que el mandato de la ley de pagar un impuesto está condicionado a la realización del hecho imponible y no a la realización de determinados fines económicos*; 2. *que en la elección del medio jurídico más apto para conseguir determinados fines económicos, los contribuyentes gozan de plena libertad*; 3. *que el*

(166) FALCÓN Y TELLA, Ramón, "El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción", Revista Técnica Tributaria N° 31, octubre-diciembre 1995, p. 55.

(167) PALAO TABOADA, C., "El fraude a la ley en el Derecho Tributario (notas para un Estudio)", en Revista de Derecho financiero y Hacienda Pública, N° 66, 1966, p. 678.

(168) PALAO TABOADA, Carlos, "La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal. ¿Existe el fraude a la ley tributaria?", ob. cit., p. 97.

ordenamiento jurídico suele reaccionar con firmeza frente a cualquier violación de sus preceptos, ya sea esa violación abierta y directa o encubierta e indirecta (169).

A fin de 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: calificar el acto o negocio según la naturaleza jurídica de su tipicidad causal; interpretar la ley defraudada; interpretar la ley de cobertura; y calificar el acto.

XIV.3 Fraude de ley y negocio indirecto

El negocio indirecto es el negocio jurídico utilizado por las partes para realizar una función diversa de la que corresponde a su causa típica. La desnaturalización de la causa puede ser realizada a través de un único acto, o de una concatenación de actos con causas autónomas, en apariencias diversas, pero que coinciden en un único resultado práctico que, al estar tratado fiscalmente de manera más gravosa, se pretende evitar mediante aquel procedimiento (170). En materia tributaria, el negocio indirecto normalmente vehiculiza el "fraude de ley".

En la clásica definición de Messíneo, el *negocio indirecto* se caracteriza por el hecho de que se emplea un determinado negocio para conseguir, mediante este, no la finalidad típica que se vincula a él por el ordenamiento jurídico, sino finalidades ulteriores, mediatas. Es decir, precisamente, finalidades indirectas, las cuales asumen el aspecto de motivos y no de causa del negocio empleado (171).

Según Mosset Iturraspe: *La similitud con los negocios fraudulentos se encuentra: a) en que ambos buscan la violación de la norma, y b) en que*

(169) GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, "El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia", Ed. Aranzadi, Pamplona, 2001, p. 24.

(170) ROSEMBUJ, Tulio Raúl, destaca: Una derivación del negocio indirecto es el llamado negocio jurídico coligado, en el cual no hay un único contrato, sino una pluralidad coordinada de contratos, cada uno de los cuales responde a una causa autónoma, aun cuando en su conjunto tiendan a la realización de una operación económica, unitaria y compleja... No obstante, exactamente como en el caso del negocio indirecto, aquí, tampoco, no puede generalizarse: no todo negocio coligado es fraudulento, ni el fraude de ley siempre se concreta a través del negocio coligado. El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho Tributario, página 205, Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas, 1994.

(171) MESSINEO, Francisco, "Manual de Derecho Civil y Comercial", Efea, Buenos Aires, 1971, T. II, p. 457.

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 (172).

Ciertamente, el *negocio indirecto* constituye una especie de negocio en fraude de ley, aunque la diferencia entre uno y otro no sea nítida, por aquella misma relación de género a especie, de mutua implicancia, y porque el negocio indirecto es utilizado con intención fraudulenta. 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. 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 (173).

XIV.4. Fraude de ley y abuso de derecho

El artículo 10 del Código Civil y Comercial argentino mantuvo en sus dos primeros párrafos la literalidad del artículo 1071 del Código de Vélez Sarsfield:

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 contraríe los fines que aquella tuvo en mira al reconocerlos o al que exceda los límites impuestos por la buena fe, la moral y las buenas costumbres.

Agrega el artículo: (...) *el juez debe ordenar lo necesario para evitar los efectos del ejercicio abusivo o de la situación jurídica abusiva...*

Comentando la norma, Lorenzetti destaca que el abuso es un criterio general en la valoración de los derechos (174). Y agrega que la situación

(172) MOSSET ITURRASPE, ob. cit., p. 41.

(173) CASADO OLLERO, Gabriel; FALCÓN y TELLA, Ramón; LOZANO SERRANO, Carmelo; y SIMÓN ACOSTA, Eugenio, "Cuestiones Tributarias Prácticas", ob. cit., p. 110.

(174) Esta norma forma parte del Titular Preliminar del Código, que ha sido "concebido como la puerta de entrada al Código Civil y al resto del sistema, y por ello contiene una serie de artículos de gran significado valorativo para todos los casos en que se regulan. Su utilidad es manifiesta en el campo de la aplicación e interpretación del Derecho, ya que provee unas líneas de base enfocadas en la argumentación jurídica razonable dentro de un sistema basado en principios y reglas. Todo ello confiere un efecto expansivo indudable, pudiendo ser referencia en otros ámbitos normativos. LORENZETTI, ob. cit., p. 25. Es que

jurídica abusiva se refiere al ejercicio de varios derechos entrelazados por una estrategia diseñada por su titular, creando un contexto para desnaturalizar, obstaculizar o impedir el ejercicio de un derecho o una facultad de la otra parte. Lo relevante será el examen de esa realidad objetiva, su regulación legal y su incidencia en el caso principalmente el resultado práctico final (175).

El Código Civil y Comercial contempla, asimismo, la situación jurídica abusiva de la siguiente manera: "Se considera que existe una situación jurídica abusiva cuando el mismo resultado se alcanza a través de la predisposición de una pluralidad de actos jurídicos conexos" (art. 1120). Este texto debe ser relacionado con el art. 1073, que dice: "Hay conexidad cuando dos o más contratos autónomos se hallan vinculados entre sí por una finalidad económica común previamente establecida, de modo que uno de ellos ha sido determinante del otro para el logro del resultado perseguido. Esta finalidad puede ser establecida por la ley, expresamente pactada, o derivada de la interpretación, conforme con lo que se dispone en el art. 1074". Este último dispone: "Los contratos conexos deben ser interpretados los unos por medio de los otros, atribuyéndoseles el sentido apropiado que surge del grupo de contratos, su función económica y el resultado perseguido".

Como puede advertirse, la calificación jurídica de los contratos coligados, realizada en función del resultado práctico, está muy alineada con la tesis que encuentra una aplicación de la ley tributaria en correspondencia con su fin.

Cierta 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; 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* (176).

es indudable que el Título Preliminar hace parte del Derecho Común, aplicable al derecho público y privado.

(175) LORENZETTI, Ricardo L., MOSSET ITURRASPE, ob. cit., p. 41.

(176) MOSSET ITURRASPE, Jorge, ob. cit., p. 47.

Compartimos la afirmación de Palao Taboada: *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* (177).

XIV.5. La Simulación

Como categoría jurídica, la *simulación* es un vicio propio del acto jurídico, en el cual anida una discordancia consciente entre la voluntad y la declaración. Son sus requisitos: (I) una declaración de voluntad disonante con la voluntad real, (II) la concertación previa entre las partes del acto simulado, (III) el propósito de engañar a los terceros, con perjuicio o sin él (178).

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* (179). *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 siempre gira en torno a actos y negocios jurídicos, y no, a los hechos jurídicos. Respecto de estos últimos se podrán emplear las figuras del abuso o del fraude de ley (180). *Son hechos jurídicos, por ejemplo, fijar la celebración de un*

(177) PALAO TABOADA, Carlos, "Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria", *Crónica tributaria* N° 98/2001, p. 127.

(178) El Código Civil, en el Capítulo I, del Libro II, "De la simulación en los actos jurídicos", dispone: Art. 955: 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 aquéllas para quienes en realidad se constituyen o transmiten; Art. 956: 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; Art. 957: La simulación no es reprobada por la ley cuando a nadie perjudica ni tiene un fin ilícito.

(179) Véase ROSEMBUJ, Tulio, ob. cit., p. 20. Sobre la teoría de la causa jurídica del hecho imponible, véase Jarach: El hecho imponible, p. 91 y ss.

(180) ROSEMBUJ, Tulio, ob. cit., p. 27.

contrato en un lugar determinado o, en su caso, la residencia de una persona en un país o en otro.

Es común sostener que, mediante la simulación tributaria, se pretenden 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 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, en los que no se ha incurrido.

Señala Rosembuj que la ocultación de precio no es índice de simulación de acto o negocio, puesto que no desmiente que la transacción exista y se haya producido sin ocultación o 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 (181). 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. Esta 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

(181) ROSEMBUJ, Tulio, ob. cit., p. 34.

apariciencia, 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. 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, ya que este 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 la ley que la regula. 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.

XV. La norma general antielusiva

XV.1. Orígenes

Desde 1946, la ley argentina contiene una cláusula general para calificar el presupuesto de hecho.

El art. 2º de la ley 11.683 establece:

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.

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 decreto ley 14.341/46 luego ratificado por la ley 12.922 (B.O. 27/06/1947), 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.

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

La interpretación oficial coincide con las establecidas, más tarde, por el Anteproyecto de Código Tributario Nacional, de 1963 (182), y por el Modelo de Código Fiscal para la América Latina (183), que se refieren a las formas *manifiestamente inapropiadas*.

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

(183) Art. 8º, Modelo de Código Tributario para América Latina: Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo. Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien podrá atribuir a las

La fuente de la cláusula argentina, está en la definición de *abuso* que traía la Ordenanza alemana de 1919 (184) que decía:

I. La obligación de impuesto no puede ser eludida o disminuida mediante abuso de las formas y de las posibilidades de adaptación del derecho.

II. Hay abuso en el sentido del inc. 1, si 1) En los casos en los cuales la ley somete a un impuesto, acontecimientos, hechos o relaciones económicas en su forma jurídica correspondientes, sean elegidas formas jurídicas o realizados negocios jurídicos insólitos, es decir no correspondientes a los acontecimientos, hechos o relaciones económicas, con la finalidad de eludir los impuestos; 2) Teniendo en cuenta la naturaleza de las relaciones o del modo en que se producen o se deberían producir, las partes obtengan sustancialmente, desde el punto de vista económico, el mismo resultado que deberían obtener si hubiese sido adoptada la forma jurídica correspondiente a los acontecimientos, hechos o relaciones económicas; y además 3) Las desventajas jurídicas que la vía adoptada porta consigo, no tienen en realidad, importancia alguna o tienen solamente una importancia mínima.

III. Si hay abuso, los procedimientos tomados son irrelevantes para la imposición. Los impuestos deben ser recaudados de la misma manera en que se deberían recaudar si los acontecimientos, hechos o relaciones económicas revistieran la forma jurídica adecuada. Los impuestos que han sido pagados en base a los procedimientos considerados ineficaces, son restituidos a requerimiento, si la decisión que declara ineficaces estos procedimientos ha sido pasada en autoridad de cosa juzgada (185).

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.

(184) PALAO TABOADA también hace notar que la mayoría de los comentaristas españoles no destacan el sorprendente parecido que existe entre el apartado 1 del artículo 15 de la LGT y el parágrafo 5 de la Reichsabgabenordnung (RAO) de 1919. Posteriormente este párrafo pasó a ser el 10 de la versión de la RAO de 1931 y finalmente el 6 de la Steueranpassungsgesetz o Ley de Adaptación Fiscal de 1934, hasta su derogación por la Ordenanza de 1977. En las dos últimas versiones se suprime la definición de abuso.

(185) Refiriéndose a esta disposición, señala Palao Taboada que el concepto de "abuso de formas jurídicas" formulado por estos preceptos refleja de manera bastante exacta la idea del fraude a la ley tributaria.

La doctrina no se detuvo lo suficiente en advertir la cercanía del texto, en cuanto al uso inadecuado de la forma jurídica respecto de la relación económica subyacente, y, en paralelo, la clara distancia con aquella, desde que nuestra ley remite de manera expresa al derecho privado para ponderar la figura jurídica adecuada al contenido económico y consagra la indiferencia del motivo de ahorro de impuesto que pudo guiar la elección de una forma determinada.

Análoga extensión posee la norma vigente en Alemania (art. 42.1AO), establece que "*La ley tributaria no podrá ser eludida mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica que ofrece el derecho. En caso de abuso nacerá el crédito tributario tal como hubiera nacido con arreglo a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos*". Sobre ella, los tribunales han construido una pacífica jurisprudencia que dice "se produce un abuso en las posibilidades de configuración jurídica (*Gestaltungsmöglichkeiten*) cuando se utiliza una forma inadecuada al fin económico (*wirtschaftlichen Ziel*) perseguido por las partes, que pretende obtener una ventaja tributaria y que no se puede justificar por otras razones económicas o extratributarias" (186).

XV.2. ¿*Manifiestamente adecuadas o manifiestamente inadecuadas*?

Por encima del lenguaje perifrástico que emplea el artículo 2, de la Ley 11.683, la reconducción del hecho imponible aparece supeditada a la utilización de formas jurídicas *inadecuadas* para reflejar la cabal intención de las partes. La declaración conlleva a indagar cuándo se considera que una forma jurídica es inadecuada; y la respuesta, en este campo, se deriva de la naturaleza jurídica de los actos y contratos, toda vez que la licitud o 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 comparte la indeterminación propia de extensión general, y su alcance requiere ser analizado con cuidado, pues puede dar cabida a más de una interpretación.

Dentro del tenor literal, la utilización del adverbio *manifiestamente* se presta aquí a dos sentidos. Primero, lo *manifiesto* connotaría la extensión del *no ser* referido a las formas empleadas, de donde se concluiría en que el uso de tales formas se reconduciría cuando el *no ser* sea manifiesto. O, para construirlo en su sentido positivo —que la buena técnica legislativa hubiera debido emplear—, cuando las formas sean extrañas, claras, evidentemente distintas o muy diferentes a la concebida como adecuada,

(186) AMENDRAL RUIZ, V. y SEITZ G., ob. cit., p. 11.

propia o natural por el derecho privado. Este alcance es el que surge del *comentario oficial* arriba transcrito.

En similar dirección, refiriéndose a la cláusula general española, que recepta el acto o conjunto de actos "notoriamente artificiosos", señala García Novoa que el adverbio *notoriamente* introduce un elemento valorativo que parece limitar el alcance de la cláusula, lo que viene a suponer que la cláusula debe reservarse a los casos más graves e impedir su aplicación indiscriminada a cualquier conducta negocial que se presuma artificiosa (187). En segundo lugar, el recorrido discursivo de la frase sugiere que el legislador pudo utilizar el adverbio *manifiestamente* en relación con las formas que se consideran *adecuadas*. De lo que se concluiría que lo reprochable sería el empleo de una fórmula que no se identifique con aquellas *manifiestas* previstas por el derecho privado. No es lo mismo decir que la recalificación se autoriza cuando es utilizada una forma manifiestamente inadecuada (notoria, clara, evidente), que expresar que se autoriza cuando no es 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 por el contribuyente y *aplicar la más adecuada*. Esta interpretación coincidiría con la tesis tradicional de Hensel (188), quien, al referirse a la cláusula general prevista en el art. 10, segundo párrafo, 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, cabe mencionar que, salvo Jarach y Martínez, en nuestra doctrina, prevalece la idea de que la forma debe ser *manifiestamente inadecuada*. Probablemente esto es debido a la estela que deja el comentario oficial, expresión que ha recibido el aval de la jurisprudencia, pero sin demasiada explicación.

Sin embargo, también es posible otra especulación derivada del carácter manifiesto o no de la forma inadecuada. Preliminarmente, podría sostenerse que, si el legislador desautoriza las formas que se aparten

(187) GARCÍA NOVOA, C., "La Cláusula...", ob. cit. p. 372. Señalamos que el Código Tributario peruano, cuya cláusula antielusión tomó como fuente la cláusula española, eliminó el adverbio "notoriamente".

(188) HENSEL, "Diritto Tributario", traducción de la 2ª edición alemana de Dino Jarach, Milán, 1956, p. 146.

manifestamente, consagra la recalificación de los negocios *contra legem*; mientras que, si pretendió designar aquellas que no se identifican con las *manifestamente adecuadas*, puede calificar no solamente los negocios *contra legem*, sino también, los negocios *in fraudem legis*.

Desde luego, el sentido del artículo no se alcanza, a la manera de las proposiciones analíticas, por el mero análisis semántico o sintáctico que las expresan.

Pensamos que el problema —y la solución— deben ser planteados, en otros términos, a pesar de que pueda existir una fuerte tentación de resolver una cuestión tan ardua según la intención del adverbio *manifestamente*. Para expresarlo en términos simples, las formas jurídicas son adecuadas o no lo son. No son ni *manifestamente inadecuadas*, ni *manifestamente adecuadas*. Con consagrar el principio de la correspondencia entre forma y contenido es suficiente para que, luego, bajo la teoría jurídica general, se determine el campo de aplicación. En suma, creemos que la distinción gramatical carece de relevancia jurídica, porque siempre, de una manera u otra, se cae en el abuso de las categorías formales previstas por el derecho privado (189).

Claro que la referencia a los medios adecuados no se refiere, con exclusividad, al esquema negocial del contrato típico, pues las operaciones elusivas se emplean, principalmente, mediante negocios innominados, complejos o mixtos, nacidos de la libertad negocial y la autonomía de la voluntad. A ellos también les alcanza la cláusula en tanto la calificación jurídica del negocio lo defina como presupuesto objetivo del hecho imponible

XV.3 *La causa del negocio en la estructura de la cláusula general antielusiva: ¿es relevante la intención de evitar el impuesto?*

El derecho español (art. 15, Ley General Tributaria) y el peruano (Norma XVI, título Preliminar, Código Tributario), o el Modelo de Código Tributario del CIAT (2015), incorporan, como escrutinio de adecuación, la existencia en el negocio de unos *motivos económicos o jurídicos válidos, ajenos al ahorro de impuesto*. Esto agrega a la anomalía negocial, en términos de causa, la motivación exclusiva en el ahorro de impuesto para caracterizar la elusión.

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

La referencia a los *motivos* diferente del ahorro de impuesto pretende emplearse como la puerta de entrada al abuso de derecho objetivo (abuso institucional de la ley tributaria), pues es dicha conducta la que resumiría el uso antisocial del negocio privado, contrario al interés de la norma.

García Novoa recuerda que el abuso del derecho objetivo también es un instrumento de control del ordenamiento jurídico sobre la autonomía de la voluntad de los particulares, y que su vinculación con el concepto de causa típica es evidente, pues, al igual que ella, supone reconocer que el negocio típico tiene un fin o propósito práctico para el cual el legislador los regula y los protege (190).

A diferencia de otras legislaciones, la ley argentina no incorporó el propósito de ahorro como presupuesto de la forma jurídica inadecuada, lo cual, en nuestra opinión, está bien, pues no cabe confundir o identificar el fin de la ley con el propósito de evitarla, y menos aún, elevar esta última a la tipicidad legislativa con vocación de *cortar por lo sano*. No se trata ya de clarificar los otros *motivos* relevantes, pues no son ellos los que demuestren la contrariedad con el interés tutelado, a menos que se pretenda —lo cual parece a estas alturas evidente— abandonar la dogmática del negocio para entrar en el pragmatismo o la estrechez legislativa, siempre conveniente al afán recaudatorio. Lo que ha de hacerse es, en cambio, constatar que la divergencia entre lo querido y lo declarado, o entre la intención típica práctica y la intención jurídica, demuestra el vicio en la causa que se proyecta hacia el interés protegido por la ley fiscal, así recién entonces abusada. Esto explica que la ley argentina predique una *inadecuación objetiva*, que ha permitido, como efecto derivado, una aplicación de la calificación jurídica en beneficio del contribuyente (191).

Por ello, la intención de evitar el impuesto no podría ser considerada en forma autónoma (ni mucho menos única) como causa ilícita del negocio, pues entonces se eliminaría, se borraría toda diferencia con la economía

(190) GARCÍA NOVOA, César, “La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria”, Marcial Pons, 2004 p. 340.

(191) En las causas “Mellow Goodwin” y “Kellogs Company”, entre otras, la Corte Suprema de Justicia hizo aplicación positiva del método de la realidad económica a favor del contribuyente. En ellas sostuvo: Los tribunales pueden recorrer el velo societario en el interés de los mismos que la 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 “in re”, “Compañía Swift de La Plata S.A. Frigorífica s. convocatoria de acreedores”, expte. C-705, XVI, de lo que se trata es de la necesaria prevalencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutivo de la sustancia que define a la justicia, aprehendiendo la verdad jurídica objetiva, sea ésta favorable al fisco o al contribuyente.

de opción o esta última quedaría circunscripta a las economías de opción explícitas ofrecidas por el legislador.

El elemento motivacional fundado en el ahorro de impuesto es un mal remedo de la intención práctica del contribuyente, siempre referida al resultado del propio negocio con abstracción del efecto tributario. Y hasta es dudosa su eficacia para la Administración, desde que las fórmulas legales que lo receptan no solamente son ineficientes para evitar la dificultad que presenta la identificación de la anomalía por la técnica jurídica, sino que agregan el enredo de poner a cargo de ella la prueba de tales motivaciones (192).

Como última advertencia, cabría reflexionar sobre los peligros de abandonar la identidad del derecho latino continental. Nunca mejor aplicada el dicho *para una buena práctica nada mejor que una buena teoría*. La asimilación al abuso de la llamada planificación fiscal "agresiva" es un ejemplo derivado de la evolución *del bussines purpouse o tax driven transaction*, un corrimiento de la frontera hacia los valores fiscales —por no decir intereses o preferencias— a costa de la legalidad y seguridad jurídica que tutelan el derecho del contribuyente.

XV.4 La extensión del mandato calificador

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 distingue de ella para caer en la reconducción que se le autoriza al intérprete. Por debajo, vienen los comportamientos en que la transgresión al orden jurídico resulta más evidente. Lo cual significa que la prescindencia de la forma jurídica abre un abanico de posibilidades que da cabida, si se acepta la distinción, a las *conductas contra legem y en fraudem legem*. En las primeras, la desestimación de las formas suele ser más fácilmente identificable, debido al mayor desvío causal; no obstante, los problemas aparecen cuando se trata de establecer la transgresión indirecta amparada en la legitimidad provisorio que, a la conducta, le confiere una norma de cobertura. En efecto, para el intérprete, las dificultades de encuadre

(192) El "modelo CIAT" dispone en el art. 11:

1. Cuando se realicen actos que, en lo individual o en su conjunto, sean artificios o impropios para la obtención del resultado conseguido, las consecuencias tributarias aplicables a las partes en que en dichos actos hayan intervenido serán las que correspondan a los actos usuales o propias para la obtención de resultado que se haya alcanzado.

2. Lo dispuesto en el párrafo anterior únicamente se aplicará cuando los actos artificiosos o impropios no produzcan efectos económicos o jurídicos relevantes, a excepción del ahorro tributario.

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.

Es procedente preguntarnos cómo se objetiva una conducta que, presentando afinidad con la causa típica del negocio, termina por desnaturalizarlo. Hacia la respuesta, recordemos que la intención última que lo mueve no se corresponde a dicha causa típica, regular *prima facie*, bajo el canon del derecho privado. Entonces, 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, ya sea aislada o concatenada con otras, desnaturalizar su causa típica, volverse inadecuada para la obtención del resultado práctico y entrar en conflicto con la ley, sea ejerciendo violencia sobre el fin de la ley o sobre los elementos configurativos del hecho imponible. Si el test recalificador está dado por el apartamiento de los caminos normales, la desadecuación de la forma debe iniciarse calificando el contenido del propio negocio que sirve de presupuesto generador de la obligación tributaria. El conflicto aparente entre medios autorizados por normas dispositivas y fines protegidos por la norma imperativa puede provocar un particular desconcierto en el derecho tributario cuando se intenta aplicar el principio calificador.

Los datos revelan el proceso volitivo interno de los participantes en una relación son determinantes en la calificación, porque luego de muchas idas y vueltas, el intérprete debe definir cómo subsumir dicha relación en una fórmula legal indeterminada. En este escenario, la respuesta a los siguientes interrogantes puede ayudar a transitar la huella que recorre la calificación:

1. ¿Existe un cauce jurídico preestablecido para el logro de un resultado económico?
2. ¿La producción del resultado práctico es consistente con la relación jurídica? ¿Porqué se emplea una forma en lugar de otra que conduce a un resultado análogo?
3. ¿La elección de una fórmula negocial alternativa para producir un resultado idéntico es aceptable para el derecho común? ¿Produce el negocio jurídico alternativo otros efectos jurídicos frente a los terceros?
4. ¿Existe perdurabilidad en la forma asumida, o ella será abandonada una vez lograda la huida del impuesto o como un simple medio de corto plazo para evitarlo?

5. ¿Las estructuras empleadas son típicas o atípicas? ¿Son justificadas las formas empleadas a través del acto o conjunto de actos coligados por agregar algún valor para las partes en la relación negocial?

6. ¿Existen otros órganos del Estado encargados de verificar la adecuación de la forma elegida con su causa típica? (por ej., Banco Central, Comisión Nacional de Valores, Entes Reguladores, etc.).

7. ¿Obedece la forma elegida a prácticas comunes a cierto tipo de operaciones comerciales, sectoriales o de mercado?

8. ¿Depende el ahorro de impuesto de otras circunstancias ajenas al contribuyente?

9. ¿Existen exenciones o beneficios promocionales que puedan ser aprovechados solo por formas jurídicas alternativas?

10. ¿La evitación del impuesto computa, además del directamente considerado, cualquier otra clase de costo fiscal asociado, de manera que contemple la presión fiscal total sobre la transacción?

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

12. ¿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?

La inadecuación del resultado económico que guía a las partes del negocio con la norma de cobertura civil o comercial, cae en fraude de ley en cuanto lesiona la causa típica de la misma forma jurídica (metodológicamente, la norma de cobertura civil o comercial), pero, con ello, también se trasgrede el fin de la norma imperativa. Así pues, el fraude de ley aparece identificado con el abuso de derecho institucional, cuando el abuso no es considerado desde el lado de quien ejercita un derecho subjetivo en forma irregular o antisocial, sino desde el punto de vista de la ley, cuyo espíritu es violado procurando fines que la exceden.

Se verifica, entonces, una concurrencia del *fraude de ley civil* y el *abuso de la ley tributaria*. No vemos inconveniente en designar esta combinación también como *fraude a la ley tributaria*.

La complejidad y dinamismo de las relaciones económicas y jurídicas del presente (incluidas aquellas con proyecciones internacionales en las que convergen dos o más jurisdicciones) pueden agregar un factor adicional de vacilación.

Estas dificultades, empero, no relevan al intérprete de la tarea de reconstruir la voluntad declarada con su causa típica, y de esa valoración jurídica surgirá la posibilidad de reconducir hacia el hecho imponible los negocios en fraude de ley, indirecto, anómalo o simulado, que pretendieron evitarlo (193). En última instancia, el intérprete deberá ponderar 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.

De ello se desprende que, según nuestra opinión, no existe en el derecho tributario una manera diferente de enfocar la proyección del negocio jurídico que sirve de presupuesto de hecho (194). Esta concepción se extiende a los negocios contra la ley y en fraude a la ley. Son estos últimos los que trasuntan el margen más estrecho entre actividad lícita e ilícita (asumimos que el acto en fraude de ley es ilícito) y que mayor esfuerzo exigen del intérprete para identificar, dentro de la estructura y la función del negocio, si los fines prácticos perseguidos merecen la tutela del derecho objetivo: primero, del privado, y del tributario, después.

Ejemplifiquemos con una clásica jurisprudencia italiana comentada por Jarach (195). Una persona dona títulos públicos eximidos en la ley de transmisión gratuita de bienes. Muy cercanamente permuta los títulos públicos por una casa. La permuta es una exclusión de objeto del citado impuesto. Conclusión desde un abordaje "formal", la transacción no está sujeta a impuesto. Veamos esto desde la doctrina de la causa y la inadecuación típica. Las circunstancias del caso transmiten una intención práctica alejada del tipo donación y del tipo permuta. En realidad,

(193) Eusebio GONZÁLEZ GARCÍA dice: Llegamos así a la conclusión de que los hechos objeto de calificación son fundamentalmente tres: 1º, 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 deseados (norma de cobertura); 2º, el negocio indirecto, donde se quiere el negocio con todas sus consecuencias, pero para obtener fines incongruentes con su causa típica; y, 3º, la simulación, consistente en crear un negocio aparente, que encubre el realmente querido por las partes. (En "El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia", Ed. Arazandi, Pamplona, 2001, p. 31).

(194) Es interesante la reflexión de GARCÍA NOVOA sobre la calificación del negocio artificioso o impropio, bajo el artículo 15 de la ley general tributaria titulado "Conflicto en la aplicación de la ley": ... (la) elección de fórmulas inadecuadas se controlará en el orden privado con el auxilio que el concepto de causa nos puede dar, ya que la inadecuación negocial siempre acabará por traducirse en un defecto de causa. De esta manera el negocio inadecuado puede suponer, a nivel puramente privado, un "abuso de derecho", como también puede constituir un caso de fraude a la ley civil. O incluso, es perfectamente posible que la búsqueda de la ventaja fiscal tenga lugar a través del llamado "negocio indirecto" (La Cláusula ... ob. cit. p. 342).

(195) "I contratti a gradini e l'imposta" RDFSE, núm. 2, 1982, p. 79.

mediante el negocio coligado, indirecto, se produce un resultado práctico que solapa la verdadera voluntad: donar el inmueble. Recién a partir de la calificación del negocio se produce la calificación fiscal: la ley grava, pues se verificó la trasmisión gratuita de un bien no exento. Deliberadamente, el análisis prescinde de toda referencia a la intención elusiva.

En concurrencia, se presenta una "situación jurídica abusiva" que contradice "los fines del ordenamiento jurídico" (el interés de la norma fiscal), la que tampoco requiere el concurso de la "intención", ya que se configura como un abuso institucional expuesto en la contraposición objetiva de intereses (196).

Es evidente que el razonamiento respeta la cláusula general argentina, pues ella se conforma con un único presupuesto de desadecuación sin exigir la motivación elusiva. Es importante marcar la diferencia con otros ordenamientos como se destacó en el punto anterior (197).

El fraude de ley civil es apto como técnica antielusión. Tiene lógica establecer el correlato y argumentar que, cuando el precepto de la voluntad privada ampara su resultado en una forma impropia, siempre cabe contrastar ese resultado con el hecho imponible. Es muy conocida la tesis que niega la asimilación entre las dos figuras (198). Pero si las consecuencias del fraude a la ley tributaria se identifican con los del fraude a la ley civil, es posible restar eficacia al resultado amparado por la ley de cobertura (la ley civil) y someterlo a la ley defraudada (la ley tributaria). Con algún matiz, señala Palao Taboada que la aplicación de la ley tributaria no solamente incluye la calificación del negocio, sino

(196) Hace notar GARCÍA NOVOA que lo "inadecuado" de las formas, desde la perspectiva de un derecho causalista, se diferencia de la inadecuación entendida como abuso de las formas jurídicas del sistema abstracto germánico ("La Cláusula General...", ob. cit., p. 357).

(197) Refiriéndose a este requisito en el contexto de la cláusula general española (artículo 15, Ley General Tributaria), dice GARCÍA NOVOA: "La Administración tributaria efectuará el juicio de propiedad verificando el fin del negocio. Si se trata de un negocio típico, a la Administración le corresponderá razonar acerca del desajuste con la finalidad típica de la figura contractual empleada. Pero deberá también, como complemento inescindible de esta evaluación de la propiedad, efectuar el juicio de efectos jurídicos o económicos diferenciadores, es decir, averiguar si existen finalidades que permitan predicar del acto o negocio, una sustantividad propia". Sobre ella concluye, con apoyo en PALAO TABOADA: "Una interpretación razonable de la misma, acorde con su naturaleza, debe llevar a entender que se excluye, no toda aquella conducta que persiga un ahorro fiscal sino aquella operación cuyo único fin o motivo es la elusión impositiva" ("La Cláusula General...", ob. cit., ps. 387 y 391).

(198) Se dice que el fraude de ley civil persigue un resultado "prohibido" o contrario al ordenamiento, lo que no sucede en normas imperativas como las tributarias, que no prohíben nada, sino que demarcan ámbitos gravados y no gravados, y que dan por resultado que el hecho imponible sea realizado o no.

también, como parte de su causa, la averiguación en torno a si esta ha sido realizada en fraude a la ley tributaria (199).

XVI. Las ideas de Horacio García Belsunce sobre el alcance de la ley tributaria

La forma y la sustancia en el derecho tributario fueron abordadas por García Belsunce en diversos trabajos, en particular, en los referidos a la interpretación de la ley tributaria y la autonomía de la disciplina (200).

Sobre el alcance de la ley, transmitió, de manera precisa, el equilibrio que recorre toda su obra: la conciliación de los poderes del Estado con las garantías del derecho del contribuyente.

Respecto del método de la realidad económica, advirtió que no importa una forma excluyente de considerar la ley, sino complementaria a otros abordajes, señalando que *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 se 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* (201).

Partiendo de tal premisa, hizo notar, como un efecto natural del orden metodológico, que si la ley tributaria grava hechos o actos que tienen un contenido económico, sea que aparezcan bajo esa forma manifiesta —los llamados impuestos sobre hechos económicos— sea que se presenten en la forma de actos jurídicos —en cuyo caso el acto vale como presupuesto de hecho en cuanto trasunta una relación económica—, es lógico y razonable que en la interpretación de sus normas se atienda la consideración de esa

(199) PALAO TABOADA, Carlos, "La aplicación...", ob. cit., p. 98. Señala el catedrático madrileño y miembro honorario de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales que no hay razón alguna válida por la que la interpretación o calificación jurídica tenga que convertirse en una operación puramente formalista. La clasificación de los negocios jurídicos exige también tener presente su causa: La clasificación con arreglo a criterios jurídicos no evita a atarse a los tipos negociales como figuras formales o abstractas, vaciadas de todo contenido que haga posible su valoración jurídica.

(200) GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., "Estudios Financieros. La autonomía del derecho tributario", Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1966; Temas de Derecho Tributario, "El derecho fiscal y su autonomía en la obra del profesor Rafael Bielsa", ps. 11/42; "La autonomía del derecho tributario frente a la legislación tributaria provincial", ps. 27/57; "La interpretación de la ley tributaria", ps. 133/158, "La influencia de la ley fiscal en los contratos", ps. 255/262, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires.

(201) GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., "Temas de Derecho Tributario, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1982, p. 155.

realidad económica, porque es la valoración económica del hecho o acto gravado la que ha determinado la imposición, y por tanto, el intérprete debe investigar esa valoración, que no es otra cosa que determinar el fin de la ley, necesario para su correcta interpretación (202).

Estas ideas se reafirman al tratar el método de la interpretación funcional de Griziotti, a quien le adjudica valor para indagar el fin de la ley, ya que, según su juicio, conocer el porqué de la ley (como postulaba su autor) no es otra cosa que investigar *el fin de la ley* o la *"ratio legis"* (203).

La calificación del presupuesto de hecho estuvo influida por la distinción entre el derecho público y privado, aunque nuestro Maestro, antes que obliterar las fronteras, destacó los puntos de encuentro, como lo demuestra el siguiente pasaje: (...) *aceptando la autonomía dentro de la unidad de derecho es que en las Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Montevideo, en octubre de 1956* (204), *en las que tuve el honor de representar a esta Facultad y a la de La Plata, junto con distinguidos profesores y colegas de la Asociación Argentina de Estudios del Derecho Fiscal, declaramos la autonomía del derecho tributario, condicionada al mantenimiento y respeto de la unidad del derecho, sin la cual no puede concebirse el orden jurídico.*

Los actos jurídicos pueden constituir, en sí mismos hechos imponible, como sucede, por ejemplo, en el impuesto de sellos, o bien, ser ellos el medio instrumental que genere un resultado considerado imponible por la respectiva ley del impuesto. Apuntando a esta distinción, señala García Belsunce: *Los contratos como expresión de actos o negocios económicos representan una fuente variada de hechos imponible. 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 imponible* (205).

(202) GARCÍA BELSUNCE, "Temas de Derecho Tributario", ob. cit., p. 262.

(203) GARCÍA BELSUNCE, "Estudios Financieros", Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1966, ps. 491/492.

(204) "La delegación argentina a las Jornadas estuvo integrada por los doctores Horacio A. García Belsunce, en representación de las Facultades de Derecho de Buenos Aires y La Plata y la Asociación Argentina de Estudios del Derecho Fiscal; Carlos M. Giuliani Fonrouge y Juan Carlos Sorondo por la mencionada Asociación, y Francisco Martínez por la Universidad de Tucumán.

(205) GARCÍA BELSUNCE, Horacio, A., "Temas de Derecho Tributario", Ed. Abeledo Perrot, 1982, p. 256.

Con esa delimitación del hecho imponible, entendió que la ley no podía ser eludida con artificios o formalismos, y consideró que la referencia a la conducta típica práctica era el estándar para aplicar la ley con sentido teleológico, en el plano concreto de la conducta con relevancia fiscal. Adhirió tempranamente a la postura de Jarach sobre la preeminencia de la *intentio facti* por sobre la *intentio juris* según la relación real y efectiva perseguida por la voluntad de las partes. O sea, la relevancia de la voluntad empírica, según la terminología adoptada por Jarach, prescindiendo del encuadre en un determinado instituto del derecho privado, porque lo que interesa al derecho tributario es el contenido económico de aquella relación en tanto revela una capacidad contributiva (206).

Su enfoque, propio de un purista metodológico, advirtió que las doctrinas no podían ser juzgadas por las deformaciones de la práctica o del mal uso de las Administraciones, y previno, con ecuanimidad, que *no debemos destruir lo que la ciencia del derecho nos brinda a través de sus progresos por temor de que pueda ser mal aplicado. Estos métodos de interpretación de la ley fiscal son eventualmente el producto de la evolución y debemos aceptarlos, pero manejarlos con la discreción que corresponde, según el criterio dado por la Corte Suprema de Justicia de "que la interpretación del derecho tributario debe ser lógica y razonable"* (207).

Pero también reaccionó con energía cuando la invocación realidad económica, con pretensión sustancialista, quiso ser impuesta por la Administración o por los Tribunales a situaciones regulares, protegidas por el derecho objetivo.

La influencia de ciertos fallos de la Corte Suprema dictados a principios de los años setenta hicieron que calibrara y completara sus ideas iniciales, estableciendo el límite a la realidad económica y a la calificación del presupuesto para afirmar: *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 ventajosa 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*

(206) GARCÍA BELSUNCE, "Estudios Financieros", ob. cit., p. 241.

(207) GARCÍA BELSUNCE, H. A., "Estudios Financieros. La autonomía del derecho tributario", Abeledo Perrot, 1966, p. 245.

dinámica de la vida económica y jurídica al dejar escapar situaciones o hechos que deberían ser gravables (208).

Y termino la referencia a nuestro homenajeado con un párrafo que posee una conexión evidente con lo que ha sido desarrollado en las páginas precedentes: *Considero que las decisiones judiciales en los casos controvertidos deben ser cada vez más restrictivas en reconocer esa extraordinaria facultad fiscal, admisible cuando sirva para desenmascarar situaciones ostensibles y manifiestamente inadecuadas, a cuyo respecto, en el derecho privado podría hablarse de un verdadero abuso de derecho. Así lo requiere la defensa del orden jurídico (209).*

XVII. Epílogo: un recuerdo personal

Soy egresado de la carrera de Especialización en Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la UBA; entonces, la dirigía Horacio García Belsunce. Lo recuerdo bien al frente de la clase: riguroso, preciso en las palabras, claro en los conceptos. Poseía el refinamiento intelectual, la postura y la voz arquetípicas del profesor universitario. Desarrollaba la clase con orden metódico, sin desviarse un segundo del tema. Concentrado siempre en la exposición, no se permitía —ni nos permitía— distracciones ni distensiones. Era exigente. Con nosotros, con el resto de los profesores y consigo mismo. Estaba claro que los estudios tributarios no eran algo como para tomárselos a la ligera. Desarrollaba los temas con neutralidad y hasta con cierto desapasionamiento, postura que solo abandonaba cuando se ponían en juego los valores protegidos por la Constitución. Entonces sus palabras alcanzaban lo excelso de la retórica.

La anécdota que me permito contar describe bien su manera de ser. Promediando la carrera, escribí mi primer artículo titulado "El concepto legal de rédito". Allí, de manera ambivalente, a la vez que expresaba mi admiración hacia el Maestro —uno de cuyos libros fundamentales es *El concepto de rédito*— yo deslizaba un cuestionamiento a alguna de sus ideas. Por supuesto que me apresuré a enviárselo, aunque cauteloso de su reacción. A los pocos días recibí una nota con su nombre en letra cursiva inglesa impreso en sello de agua. Analizaba mi trabajo con prolijidad como si fuéramos pares, realizando cuidadosas observaciones, a la vez que me dedicaba palabras de estímulo y reconocimiento. Allí aparecía toda su humanidad agazapada en el tono algo solemne y la generosidad intelectual de la cual aquella nota no fue sino el augurio de muchos otros gestos que me tuvieron por destinatario o testigo. ♦

(208) GARCÍA BELSUNCE, "Temas de derecho tributario", ob. cit., p. 264.

(209) GARCÍA BELSUNCE, "Temas de derecho tributario", ob. cit., p. 265.

LA JURISDICCIÓN TRIBUTARIA INTERNACIONAL EN MATERIA DE IMPOSICIÓN DIRECTA DE VIEJOS PARADIGMAS Y NUEVAS REALIDADES: HACIA UNA PASIVA TOLERANCIA DE EXCESOS JURISDICCIONALES O UN DRÁSTICO CAMBIO DE PARADIGMAS

POR GUILLERMO O. TEIJEIRO

Sumario: Introito.- I. El derecho público internacional y la tributación: los conceptos fundamentales.- II. El ejercicio de jurisdicción tributaria internacional en la práctica: desajustes y superposiciones.- III. BEPS: Orígenes, plan de acción y objetivos.- IV. Violaciones a la mínima conexión personal o económica en la era post-BEPS.- V. Comentarios finales: el futuro de la jurisdicción en el ámbito del impuesto a la renta. Hacia una pasiva tolerancia de excesos jurisdiccionales o un drástico cambio de paradigmas.

Introito

El Académico Prof. Horacio García Belsunce a quién estas líneas tienen la desmedida pretensión de homenajear, ha sido un verdadero precursor en nuestro país del estudio de la distribución del poder de imposición a nivel internacional (1) así, abordó en sus trabajos sobre la materia, con la

(1) Ver, *inter alia*, GARCÍA BELSUNCE, "Bases para Evitar la Doble Imposición Internacional", trabajo que sirviera de base para las ponencias presentadas ante el Consejo Interamericano de comercio y Producción, reuniones de Nueva York (septiembre de 1964) y