

LA ELUSIÓN FISCAL COMO PROBLEMA BAJO EL MÉTODO DE POPPER

Alberto Tarsitano

RESUMEN

El problema de la elusión fiscal y los medios para combatirla con cláusulas generales antielusivas, como objeto de estudio de la ciencia jurídica, ha concitado, desde el origen del derecho tributario, gran atención de la doctrina y la jurisprudencia. Sin embargo, el uso de formas jurídicas juzgadas inadecuadas para alcanzar un resultado económico y sus efectos en el campo tributario sigue levantando apasionados debates sobre el poder del Estado a cobrar cargas consistentes con la capacidad contributiva y el derecho del contribuyente a conducir sus negocios con menor costo fiscal. El ensayo presenta una construcción dogmática para combatir la elusión que se basa en la causa del negocio jurídico, con lo cual, afirma la falsabilidad de ciertas premisas en que fundamentan su reacción los sistemas fiscales.

PALABRAS CLAVE: Elusión fiscal; Método de Popper; Falsabilidad; Causa del negocio jurídico

ABSTRACT

Tax avoidance and the means to fight it with general anti-avoidance clauses, as the subject matter of the legal science, have attracted the attention of legal scholars since the origin of tax law. However, the use of legal statuses considered inappropriate to achieve a certain economic result and their effects on the tax field continue to raise heated discussions about the power of the State to impose charges consistent with the taxpayer's capacity and right to run their business at lower fiscal costs. The essay shows a dogmatic structure to fight tax avoidance based upon the substance of the legal transaction, thus confirming the falsifiability of certain premises on which tax systems rely.

KEY WORDS: Tax avoidance; Popper's methodology; Falsifiability; Substance of the legal transaction

1. Preliminar

Hace algunos años, el profesor Luis Durán Rojo me invitó a participar como jurado en una de las Contendas Tributarias para estudiantes de la PUCP. Mas cercano en el tiempo, reiteraré la experiencia de ponderar el empeño de un grupo de alumnos en refutar las tesis de sus oponentes, en el campo jurídico de un saber determinado, poniendo en práctica la falsabilidad de las teorías que los enfrentaban circunstancialmente. Siempre me pareció novedosa y de indudable provecho la ocasión de observar la esmerada puesta en escena de quienes se estrenaban en el arte de la argumentación y en el método de la refutación; con la licencia de que aquí, antes que buscar la verdad como objeto de conocimiento, cada grupo, basado en la postura que le había tocado en suerte defender, pretendía imponer la suya, a la manera de los abogados en su actuación en el juicio por jurados.

El enfoque de Popper sobre las ciencias sociales nos provee de las coordenadas para alcanzar la latitud del conocimiento y la resolución de problemas en el campo del derecho tributario, con las enseñanzas que nos trasmite, desde el método jurídico, la dialéctica de la falsabilidad y su predisposición a aceptar la inestabilidad de toda teoría, lo conjetural del resultado y la mutabilidad de los efectos.

Por ello, cuando como parte de aquella experiencia fui invitado a participar en esta obra, me pareció un desafío interesante presentar bajo la mirada popperiana la elusión fiscal como problema, con la crítica que desde la dogmática jurídica me merece la reacción de los sistemas fiscales para combatirla sobre la base de la doctrina finalística o en concepciones propias del inductivismo o el realismo de cuño anglosajón.

La tarea conlleva demostrar la falsabilidad de las premisas que fundan ciertas teorías sobre la elusión fiscal, lo que en estas páginas es reflejo de mi tesis expuesta en el libro *La Elusión Fiscal. Forma y Sustancia en el Derecho Tributario*, actualmente en proceso de edición por la editorial Astrea de Buenos Aires.

1. Primera falsabilidad: *la elusión evita el hecho imponible.*

El concepto de elusión está en el embrión del derecho tributario, y su origen dogmático se explica, en buena parte, por el intento de tomar distancia de ciertas conductas arropadas por el derecho civil, que perseguían eludir el hecho imponible.

Desde el comienzo, se señaló como rasgo distintivo la evitación del hecho imponible siguiendo la definición de Hensel¹: un ahorro de impuesto derivado de la

¹ 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*

conducta que impide la pretensión fiscal evitando el hecho generador legal.

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 y con la economía de opción o planificación fiscal². 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 explicativas³.

Adoptando el enfoque metodológico propuesto en este libro, nuestro punto de partida falsable, asumido como estándar dominante, es la definición de Elusión propuesta en las IV Jornadas Luso Hispano Americanas celebradas en Estoril (Portugal, 1970):

*“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”*⁴.

A dicha definición, nosotros oponemos una tesis que la contradice, la que puede ser sintetizada en el siguiente concepto:

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.

Se nos ocurre que la difundida concepción referida a la “evitación del hecho imponible” solo es admisible como una calificación provisoria, un encuadre preliminar

generador legal, si el mismo resultado económico puede ser alcanzado también por vías laterales o por vías indirectas. (p. 218).

² 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. p

³ GARCÍA NOVOA, César; ob. cit. P 48.

⁴ Posteriormente, el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), en las XXIV Jornadas celebradas en la Isla de Margarita-Nueva Esparta (Venezuela, 2008) mejoró —al menos para nosotros— la definición, aunque mantuvo la idea de que la conducta elusiva evita el hecho imponible. Se aprobó allí el siguiente concepto: *“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”*.

dentro de la labor del intérprete frente a un caso concreto, en el que se dirime la eficacia o licitud de los medios jurídicos empleados por el contribuyente para obturar los efectos de la norma fiscal. Desde la perspectiva metodológica, constituye nuestro punto de partida falsable. Porque se nos hace evidente que el uso de figuras jurídicas impropias para la consecución de un resultado permite reconducirlas hacia el hecho imponible mediante su reexpresión en la forma jurídica adecuada. Entonces, lo que se revela es que el sujeto intentó evitar el hecho imponible pero no lo logra, pues el derecho objetivo no protege la manifestación de voluntad que provoca aquel resultado al que se llega por un medio irregular. Corolario de esta premisa es, entonces, que la norma general antielusiva no viene a crear una habilitación legal a la Administración ni un hecho imponible sustituto, sino a clarificar aquello que está ínsito en la tarea del intérprete: la calificación jurídica del negocio que sirve de objeto al hecho imponible. Tal conducta elusiva resulta contraria al orden jurídico —civil y tributario—, y no puede resumirse en la expresión, algo vaga, de que ella consagra una “violación indirecta” de la ley, a menos que con ello se quiera significar que existe fraude de ley y abuso de derecho, lo que demanda como, se verá en el punto siguiente, una valoración más compleja sobre la dinámica del negocio jurídico y el hecho imponible.

2. Segunda falsabilidad: la elusión se combate con la interpretación teleológica de la ley.

La elusión replantea la interacción entre el derecho privado y el derecho tributario, porque ella coloca los resultados del negocio jurídico en el centro del hecho imponible. La ponderación de la aptitud de las formas jurídicas empleadas para alcanzar un resultado económico consistente será lo que define si hay o no elusión. Tal ponderación requiere algo más que la referencia a los fines de la ley tributaria.

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 fines 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 juicio de propiedad no puede venir dado por una referencia abstracta al fin de la ley tributaria. Jarach ya había advertido sobre la falta de rigor científico de esta propuesta, cuando postulaba la autonomía del derecho tributario, basado en la relevancia de la intención empírica para calificar impositivamente el negocio jurídico ⁵.

⁵ JARACH, D.; *El Hecho Imponible*, 3 edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996, p.131

Por ello, no puede prescindirse de la consistencia entre el negocio jurídico y sus resultados económicos, escrutinio que, frente al problema de la elusión, demuestra la insuficiencia del criterio teleológico, precisamente porque el fin de la ley tributaria se construye o valora a partir de la estructura del hecho imponible, por la tarea del intérprete que indaga sobre la causa del negocio jurídico. Sólo con tal alcance puede aceptarse la “ratio legis” como complemento de la tarea de calificación del presupuesto de hecho, pero ella no funciona como método autónomo, pues esta versión, asociada a la *jurisprudencia de intereses*, no deja de ser una versión *aggiornada* del método de la significación económica.

En cuanto tarea jurídica, la interpretación y calificación, entendida como proceso de adecuación de los hechos a la norma, no difiere en el derecho civil o tributario.

En el derecho civil, 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 ⁶: ... *la ley ha definido al acontecimiento 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. El hecho imponible abstracto es un *factum* valorado jurídicamente por el legislador. Una realidad económica transformada en realidad jurídica, que asume la raíz o sustrato socioeconómico de los hechos incorporados. Lo mismo que sucede en el derecho civil, sobre lo cual son

6 CIFUENTES, S.; *Negocio Jurídico*, Ed. Astrea, Buenos Aires, 2004, p. 21.

ejemplificadoras las palabras de De Castro⁷: “(...) *el supuesto de hecho (fattispecie) no es más que la realidad social que el derecho acota y transforma jurídicamente*”.

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.

Jarach precisó que, cuando el presupuesto de hecho consistía en un negocio jurídico, la manifestación de voluntad expresada en dicho negocio era fuente de obligaciones privadas, pero no de la obligación tributaria, pues ella solo tenía su fuente en la ley. El insigne maestro explicaba que, para el derecho privado, el negocio jurídico es presupuesto fuente de la relación jurídica que de él se deriva, pero la particularidad que lo caracteriza como negocio es que, de los efectos que la ley (privada) le atribuye, algunos son queridos por las partes y se producen en cuanto las partes los quieren; mientras que otros pueden no ser queridos, pero son impuestos imperativamente por el propio orden jurídico. En el derecho tributario, en cambio, también hay impuestos que tiene su presupuesto de hecho en una relación jurídica derivada de un negocio, pero los efectos tributarios nunca son efectos de la voluntad de las partes, sino exclusivamente de la ley ⁸.

Es lo que Sainz de Bujanda denomina *significación fáctica del hecho imponible* en el nacimiento de la obligación tributaria⁹, pues el hecho imponible, cualquiera sea su clase, tiene el carácter de un puro hecho, es decir, un sentido exclusivamente fáctico. El negocio jurídico produce efectos civiles; no obstante, los efectos tributarios únicamente son reconocidos por la ley. Es decir, que él será fuente de las obligaciones contraídas entre las partes, pero presupuesto de hecho de la obligación tributaria cuya fuente es la ley. El mismo Sainz de Bujanda indica que esta característica fue puesta por Vicente-Arché con palabras claras y precisas: “*Al transformar la ley tributaria hechos imponibles reales o concretos en supuesto de hechos legales, nunca valora ni atribuye relevancia jurídica al elemento de la voluntad humana, que es determinante, en muchos de aquéllos para la*

⁷ DE CASTRO Y BRAVO, F; *El Negocio Jurídico*, Ed. Civitas, Madrid, 1985, p.25.

⁸ JARACH, D.; ob. Cit. Página 77.

⁹ SAINZ DE BUJANDA, F.; *Hacienda y Derecho Vol. IV Cap. II, “Fragmentos”*, Selección de texto y estudio introductorio a cargo de Luis María Cazorla Prieto, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2015. P. 362.

producción de efectos en otros órdenes jurídicos. Ni tampoco esa voluntad individual tiende a consecución de efectos en el campo tributario. En este sentido la génesis de la obligación tributaria se desconecta por completo de cualesquier otras relaciones jurídicas obligacionales. El ordenamiento tributario atribuye efectos jurídicos a toda una serie de presupuestos de hecho que también los producen en otros campos del derecho, pero sus normas los configuran de un modo distinto, solamente ven en ellos su aspecto objetivo, factico”¹⁰.

La circunstancia de que bajo el alcance de la ley tributaria caigan 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 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.

3. Tercera falsabilidad: en la elusión es determinante la intención de evitar el pago del impuesto.

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.

¹⁰ SAINZ DE BUJANDA, F., ob.cit., p. 335.

La doctrina ubica a la causa como un elemento esencial de los negocios jurídicos: el de su finalidad o razón de ser¹¹. 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 actos¹². 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, 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 vendida¹³. 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 ajeno¹⁴. 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 vale¹⁵.

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 mismo¹⁶. 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 celebra¹⁷. 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.

11 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.

12 CIFUENTES, Santos; ob. cit. p.216.

13 BETTI, E.; *Teoría General del Negocio Jurídico*, 2da. Edición, Revista de Derecho Privado, 1959, Madrid, p. 145.

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

15 BORDA, Guillermo A, ob. cit., p. 90.

16 CIFUENTES, Santos; ob. cit. p. 221.

17 STIGLITZ, Rubén S., *Contratos, Teoría General*, T. II, Buenos Aires, Depalma, 1993, p. 191.

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.

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

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 legitima 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, es resumida por Diez Picazo en una frase: “La causa es, entonces, el propósito del resultado empírico”¹⁸, 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 partes¹⁹.

Desde la perspectiva objetiva, la expresión “causa” es indicativa del fin hacia el cual está dirigido el negocio, la función que este debe cumplir. Al respecto, la doctrina razona como sigue: el ordenamiento, ciertamente, no reconoce una voluntad cualquiera de las partes, aun cuando esta fuera declarada; es necesario que la voluntad privada esté dirigida, además, hacia la realización de finalidades, de fines que el derecho considere merecedores de protección. Tal exigencia es satisfecha en el plano de la construcción

18 DIEZ PICAZO, L., “El Concepto de causa en el negocio jurídico”, A.D.C.XVI 1, 1963, p.32.

19 BETTI, E., ob. cit. p.145.

jurídica con la concepción justamente de la causa, es decir, del fin jurídicamente protegido de la voluntad, como elemento esencial del negocio²⁰.

Nuestra propuesta, de calificar el negocio jurídico privado como *factum* del hecho imponible a través de la causa, encuentra mejor sustento en la concepción objetiva aunque, por lo descrito arriba, ella puede asociarse a la intención “empírica” de una de las partes otorgantes del acto, como lo predica Jarach. Por la misma idea del maestro, que desligaba la recalificación de la intención o subjetividad del obligado sobre la provocación del resultado, preferimos adoptar la concepción objetiva²¹.

El derecho español (artículo 15, Ley General Tributaria) y el peruano (Norma XVI, título Preliminar, Código Tributario), o el Modelo de Código Tributario del CIAT (2015), al presentar la extensión de la cláusula antielusiva, 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.

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 protege²².

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

20 SCOGNAMIGLIO R., *Contribución a la Teoría del Negocio Jurídico*, Ed. Jurídica Grijley, Lima, 2004, p. 304.

21 Se destaca la coincidencia entre la concepción objetiva de la causa con la doctrina de *businesspurpose*, “propósito” que bajo el *commonlaw* se identifica con la causa del derecho latino continental.

22 GARCÍA NOVOA, César; *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, 2004 p340.

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 de la política 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.

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 borraría toda diferencia con la economía 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.

4. Cuarta Falsabilidad: el fraude de ley tributaria supone realizar un hecho no gravado por la ley.

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*²³.

Se sostiene que, junto al requisito objetivo consistente en la existencia de una ley imperativa que prive de efecto jurídico al acto, debe concurrir otro, de orden subjetivo, consistente en la intención de soslayar la aplicación de la ley imperativa. El tema ha sido muy debatido en la doctrina internacional y dio paso a una postura “subjetiva”, que considera necesaria la intención manifiesta de violar la ley, pues, de lo contrario, se produciría la contradictoria conclusión de admitir “actos fraudulentos sin fraude”; y a otra

²³ DE CASTRO, F.: *El Negocio jurídico*, Madrid, 1985, pág 369 y ss.

“objetiva”, que la excluye, al considerar que la figura no persigue tanto reprimir la mala fe como proteger el orden jurídico²⁴.

Como ya lo manifestamos, en la descripción de la conducta elusiva, adoptamos la tesis objetiva, que encuentra, en el fraude a la ley, una reacción del Derecho al uso instrumental de un negocio que se lo hace servir para una ilicitud indirecta; y es ajena a esta valoración jurídica la mala o la buena conciencia del otorgante, que debería quedar relegada a un motivo individual sin relevancia calificadora²⁵, en particular, cuando puede existir en el interesado la conciencia de que evitó legítimamente el impuesto por una opción lícita.

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*²⁶.

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. Tales procesos requieren más de una calificación y de una interpretación, a saber: (1) calificar el acto o negocio según la naturaleza jurídica de su tipicidad causal; (2) identificar la forma jurídica de cobertura a la que se solapa una ley tributaria ventajosa; (3) identificar la forma jurídica adecuada que se corresponde con la ley tributaria defraudada; y (4) calificar el negocio jurídico como *factum* del hecho imponible.

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

²⁴ LEIVA FERNÁNDEZ, Luis F. P.; Doctrina/2536/ Fraude a la ley- Acto Ineficaz – Orden Público; Revista Digital Pensamiento Civil, 28 de noviembre de 2016.

²⁵ BETTI, E. ob. Cit. P. 236.

²⁶ La LGT española sostiene, en el artículo 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.

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*.

De ello se desprende que, según nuestra opinión, no existe en el derecho tributario una manera diferente al del derecho privado para la proyección del negocio jurídico que sirve de presupuesto de hecho²⁷. 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.

En suma, el fraude a la 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 figuras²⁸. 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 también, como parte de su causa, la averiguación en torno a si esta ha sido realizada en fraude a la ley tributaria²⁹. Tal como lo hemos puesto de manifiesto a lo

27 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).*

28 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.

29 PALAO TABOADA, Carlos, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Ed. Ley Nova, Valladolid, 2009, p.92.

largo de todo el desarrollo de la causa, la valoración jurídica objetiva de la conducta evita la indagación de los motivos de un resultado que, aun cuando fuera probado por indicios o presunciones, difícilmente lograra superar la duda de concederle al interesado la conciencia de que otorgaba un acto legítimo de economía de opción.

Se aprecia allá un solapamiento de las normas tributarias en las normas privadas, pues a la forma jurídica inadecuada de cobertura le corresponde también una norma tributaria de cobertura (la que concede un trato fiscal favorable) y a la forma jurídica “adecuada” (la principal evitada) también le corresponde una norma tributaria principal evitada, que emerge fruto de la calificación. Esta última es la abusada, por el mecanismo de fraude de ley civil empleada por el contribuyente (tendiente a evitar una norma de orden público, como la tributaria), toda vez que el resultado del fraude contradice los fines institucionales del orden jurídico.