

# La elusión fiscal como problema

por ALBERTO TARSITANO

**Sumario:** 1. PRELIMINAR. — 2. PRIMERA FALSABILIDAD: LA ELUSIÓN EVITA EL HECHO IMPONIBLE. — 3. SEGUNDA FALSABILIDAD: LA ELUSIÓN SE COMBATE CON LA INTERPRETACIÓN TELEOLÓGICA DE LA LEY. — 4. TERCERA FALSABILIDAD: EN LA ELUSIÓN ES DETERMINANTE LA INTENCIÓN DE EVITAR EL PAGO DEL IMPUESTO.

## 1. Preliminar

El problema de la elusión fiscal y los medios para combatirla 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 siguen levantando apasionados debates sobre cómo resolver la tensión entre el poder del Estado a cobrar impuestos consistentes con la capacidad contributiva y el derecho del contribuyente a conducir sus negocios con menor costo fiscal. Este trabajo 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 las que fundan su reacción los sistemas fiscales.

El enfoque de Popper<sup>(1)</sup> nos suministra 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 provisoriedad de toda teoría, lo conjetural del resultado y la mutabilidad de los efectos.

Por ello, constituye un desafío estimulante presentar bajo la mirada popperiana la elusión fiscal como problema, con la crítica que, desde la dogmática jurídica de los países de tradición romano-germánica, merece la reacción de los sistemas fiscales basados en principios teleológicos o en posturas que siguen 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*<sup>(2)</sup>.

## 2. Primera falsabilidad: la elusión evita el hecho imponible

El concepto de elusión está en el embrión del derecho tributario, y su origen 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 Hensel<sup>(3)</sup>: un ahorro de impuesto derivado de la 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 fiscal<sup>(4)</sup>. 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<sup>(5)</sup>.

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* y la construcción del *explicatum*<sup>(6)</sup>.

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”<sup>(7)</sup>.

Nuestro *explicatum* pone en tela la principal premisa de la tesis que impera mayoritariamente sobre la elusión, aquella que postula que la conducta del sujeto evita el hecho imponible. En efecto, para la tesis que propiciamos:

“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 en el recorrido del *explicandum* al *explicatum*, un encuadre preliminar sobre la eficacia (y, por ende, sobre la licitud) de los medios jurídicos empleados por el contribuyente para obturar los efectos de la norma fiscal. Pero es 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, el sujeto intentó evitar el hecho imponible pero no lo logra, pues el derecho no puede convalidar el resultado al que se llega por un medio irregular.

Corolario de esta premisa es que la norma general anti-elusiva no viene a crear una habilitación legal a la Administración ni un presupuesto sustitutivo, sino a clarificar

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).

(4) 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.

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

(6) ALCHOURRÓN, Carlos y BULYGIN, Eugenio, *Sistemas normativos*, Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas. Ed. Astrea, 2ª edición revisada, 2012, p. 11.

(7) 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 observaban 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.

NOTA DE REDACCIÓN: Sobre el tema ver, además, los siguientes trabajos publicados en EL DERECHO: *La elusión tributaria*, por JUAN C. BONZÓN RAFART, ED, 202-640; *El tratamiento al fenómeno de Elusión Fiscal en la Sentencia “Eurnekián, Eduardo s/ley 24.769”*, por NÉSTOR A. GARCÍA LIRA y MARIANA A. GUTIÉRREZ, ED, 204-780; *El impuesto sobre los ingresos brutos. Cuando se grava base imponible sin hecho imponible*, por JOSÉ MARÍA GARCÍA COZZI, ED, 204-932; *Deslegitimación del Estado para combatir la evasión fiscal*, por RODOLFO R. SPISSO, ED, 208-737; *Actividades financieras realizadas por sujetos beneficiarios de regímenes de promoción. ¿Elusión o evasión fiscal?*, por MARIANA A. GUTIÉRREZ, ED, 208-373; *Economía de opción, elusión y evasión*, por ALBERTO TARSITANO, ED, 209-361; *La elusión fiscal y los intentos para evitarla*, por VICENTE O. DÍAZ, ED, 226-989; *¿Es justo penar la evasión tributaria?*, por PATRICIO LUIS HUGHES, EDPE, 05/2016-5; *El régimen de blanqueo, moratoria y reducción de impuestos*, por ALBERTO TARSITANO, ED, 268-925; *El impuesto a las ganancias y la función judicial del poder de imperio del Estado*, por PABLO EZEQUIEL BECERRA, EDLA, 2017, 3-7; *El momento consumativo en el delito de evasión fiscal: necesidad de armonizar el aspecto temporal del hecho imponible con el derecho penal tributario según el impuesto de que se trate*, por ROBERTINO D. LOPETEGUI, ED, 272-834; *La elusión tributaria. Una teoría desde la causa del negocio jurídico*, por ALBERTO TARSITANO, ED, 279; *La elusión fiscal como problema bajo el método de Popper*, por ALBERTO TARSITANO, El Derecho Tributario, junio 2020, N° 2. Todos los artículos citados pueden consultarse en [www.elderechodigital.com.ar](http://www.elderechodigital.com.ar).

(1) POPPER, Karl, “La lógica de la investigación científica”, Editorial Tecnos, Madrid, 1962.

(2) Ed. Astrea, Buenos Aires, 2021.

(3) HENSEL, Albert, *Derecho Tributario*, Ed. Nova Tesis, Rosario-Argentina, 2004, nota 182, p. 225. Comprueba que “la aspiración

aquello que está ínsito en la tarea del intérprete: la calificación jurídica del negocio que sirve de objeto al hecho imponible.

Tal negocio, es decir, el concreto que las partes realizan, no da cabida a la tesis de la “violación indirecta” de la norma tributaria, a menos que con ello se quiera significar que existe fraude de ley tributario, lo cual requiere de ciertas precisiones.

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.

El fraude de ley, considerado como fraude de ley tributaria, consiste –bajo 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”.

Según la muy difundida definición del profesor español De Castro, “... El negocio en fraude a la ley consiste en utilizar un tipo de negocio o un procedimiento negocial con el que se busca evitar las normas dictadas para regular otro negocio: aquel precisamente cuya regulación es la que corresponde al resultado que se pretende conseguir con la actividad puesta en práctica”<sup>(8)</sup>.

Nuestro Código Civil y Comercial introdujo la definición ausente en el Código de Vélez Sarsfield: “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” (artículo 12).

Una especie del fraude de ley, o la forma instrumental que lo vehiculiza, es el negocio indirecto, o como lo precisa Ascarelli, con “fines indirectos”, caracterizado por el empleo de un negocio para la consecución de fines que se obtienen normalmente por otro camino. Tales fines pueden ser obtenidos por un único negocio o por una combinación de negocios conexos.

La definición fue incorporada también por el Código Civil y Comercial. Dice el artículo 385: “Acto indirecto. Un acto jurídico celebrado para obtener un resultado que es propio de los efectos de otro acto, es válido si no se otorga para eludir una prohibición de la ley o para perjudicar a un tercero”.

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 por el negocio indirecto (la norma de cobertura civil o comercial), pero, con ello, también se trasgrede el fin de la norma imperativa (ley fiscal).

A fin de considerar si existe acto en fraude de ley tributaria, son varios los procesos cognoscitivos que debe realizar el intérprete para considerar si se verificó el 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 evitada y (4) aplicar la ley tributaria evitada. Estos pasos recorren el camino que marca el artículo 2 de la ley 11.683.<sup>(9)</sup>

(8) DE CASTRO y BRAVO, F., El negocio jurídico, Madrid, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, 1967, p. 369.

(9) Artículo 2 – 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.

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.

Se aprecia en el “fraude” de ley tributario 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” (el negocio evitado) también le corresponde una norma tributaria evitada, que emerge fruto de la calificación. Y el círculo se cierra comprobando que la norma tributaria que se evita es la norma “abusada”, porque el resultado del fraude de ley contradice los fines de la ley tributaria.

### 3. 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. Es una tarea más compleja y jurídica.

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 test 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.

Por ello, no puede prescindirse de la indagación sobre la naturaleza jurídica del negocio. “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 en lugar de hacer foco en el proceso que conduce a dicho resultado.

En cuanto 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, civil y tributario. La cuestión de la calificación jurídica del negocio, comprendiéndola en uno de los tipos admitidos, es decidida, principalmente, atendiendo a la finalidad perseguida por las partes en el negocio que concretan según su correspondencia con el tipo legal.<sup>(10)</sup>

La norma abstracta que describe el tipo contractual describe los hechos cuya verificación produce 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 a la 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: “... 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”.<sup>(11)</sup>

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

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

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

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 ejemplificadoras las palabras de De Castro: "... el supuesto de hecho (*fattispecie*) no es más que la realidad social que el derecho acota y transforma jurídicamente".<sup>(12)</sup>

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 tanto por la interpretación de la norma tributaria como por el uso de las normas antielusión.

Estas precisiones no deberían caer 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<sup>(13)</sup> 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<sup>(14)</sup> criticó esta concepción diciendo que no es cierto que los términos y los conceptos jurídicos se asemejen a los de la geometría, 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<sup>(15)</sup>.

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 prepuesto 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 tienen su presupuesto de hecho en una relación jurídica derivada de negocio, pero los efectos tributarios nunca son efectos de la voluntad de las partes, sino exclusivamente de la ley<sup>(16)</sup>.

Es lo que Sainz de Bujanda denomina *significación fáctica del hecho imponible* en el nacimiento de la obligación tributaria<sup>(17)</sup>, 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,

(12) DE CASTRO Y BRAVO, Federico, ob. cit., p. 25.

(13) SOLER, Sebastián, *La interpretación de la ley*, ob. cit., pp. 136 y 178.

(14) CARRIÓ, Genaro, *Notas sobre derecho y lenguaje*, ob. cit., p. 40.

(15) 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 aún 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.

(16) JARACH, *El hecho imponible*, ob. cit., p. 77.

(17) SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, Vol. IV, Cap. II, "Fragmentos", ob. cit., p. 362.

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 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, fáctico"<sup>(18)</sup>.

Ya dijimos que 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, al 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.

Todo negocio posee una causa que es la finalidad empírica o práctica o función económica que se atribuye a dicho negocio. Tal función se corresponde a una clase o especie de contrato cuyo uso normal conduce a la producción de los efectos jurídicos previstos en el ordenamiento civil. Es el uso disfuncional del negocio el que produce el divorcio entre la intención empírica y la intención jurídica, y entonces el desvío causal que revela esta disociación se proyecta como negocios anómalos: el negocio en fraude de ley, el negocio indirecto (como derivación del anterior) y el negocio simulado.

La desnaturalización de la causa económica del negocio, así considerada bajo el método jurídico, es la que recién entonces certifica que se afecta el fin de la ley tributaria porque aquí se rompe la correspondencia entre la función económica del negocio (la causa del negocio) con la causa del impuesto (capacidad contributiva como manifestación económica pretendida por el legislador).

#### 4. 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.

La doctrina ubica a la causa como un elemento esencial de los negocios jurídicos: el de su finalidad o razón de ser<sup>(19)</sup>. Puede hablarse de la *causa eficiente* como fuente o productora de derechos, de *causa final* —entendida como fin determinante o aspecto teleológico del obrar jurídico— y de *causa impulsiva* o motivos individuales de los actos<sup>(20)</sup>. 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

(18) SAINZ DE BUJANDA, F., ob. cit., p. 335.

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

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

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<sup>(21)</sup>. De Ruggiero sostiene que la causa es el fin económico y social reconocido y protegido por el derecho; es la función a la que el negocio –objetivamente considerado– se dirige; es la condición que justifica la adquisición en cuanto excluye que sea lesiva al derecho ajeno<sup>(22)</sup>. 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<sup>(23)</sup>.

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<sup>(24)</sup>. 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<sup>(25)</sup>. 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 el 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 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 es resumida por Díez Picazo en una frase: “La causa es, entonces, el propósito del resultado empírico”<sup>(26)</sup>, 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<sup>(27)</sup>.

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 jurídica con la concepción justamente de la causa, es decir, del fin jurídicamente protegido de la voluntad como elemento esencial del negocio<sup>(28)</sup>.

Admite que la causa es, además, algo objetivo, algo típico. Este es el sentido en el que ella procede, ciertamente, cuando, al tener que precisar el concepto del elemento, habla de “motivo único e igual para todos los negocios de un tipo”, de “fin típico o común del negocio”, etc., con lo cual la voluntad de las partes es enlazada, por lo tanto, con el objetivo<sup>(29)</sup>.

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

Como 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; es ajena a esta valoración jurídica la mala o la buena conciencia del otorgante, que debería quedar relegada a un motivo individual sin relevancia calificadora, en particular, cuando puede existir en el interesado la conciencia de que evitó legítimamente el impuesto por una opción lícita.

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.

La referencia a los *motivos* diferente del ahorro de impuesto pretende emplearse como la puerta de entrada al abuso de derecho (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<sup>(30)</sup>.

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 a estas alturas parece 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, demuestre 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<sup>(31)</sup>.

(28) SCOGNAMIGLIO, *Contribución a la Teoría del Negocio Jurídico*, Editora Jurídica Griñley, Lima, 204, p. 304.

(29) SCOGNAMIGLIO, ob. cit., p. 305.

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

(31) En las causas “Mellor 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 descender el velo societario en el interés de los

(21) BETTI, ob. cit., 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 del que resulte un vínculo obligacional para las partes (CARIOTA FERRARA, *El negocio jurídico*, 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.

(22) BORDA, Guillermo A., *Tratado de Derecho Civil, Parte General*, Tomo II, duodécima edición actualizada, reimposición, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2004, p. 89.

(23) BORDA, Guillermo A., *Tratado de Derecho Civil, Parte General*, Tomo II, duodécima edición actualizada, reimposición, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2004, p. 90.

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

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

(26) Díez PICAZO, “El concepto de causa en el negocio jurídico”, A.D.C.XVI 1, 1963, p. 32.

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

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 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

---

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.

agregan el enredo de poner a cargo de ella la prueba de tales motivaciones.

Como última advertencia, cabría reflexionar sobre los peligros de abandonar la identidad del derecho latino continental. Nunca mejor aplicado 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 purpose* 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.

**VOCES: DERECHO TRIBUTARIO - IMPUESTOS - IMPUESTO A LAS GANANCIAS - PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO - TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN - LEY PENAL TRIBUTARIA - IMPUESTO AL VALOR AGREGADO - DERECHO CONSTITUCIONAL - CONSTITUCIÓN NACIONAL - FILOSOFÍA DEL DERECHO - IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS - ECONOMÍA - NORMAS DE EMERGENCIA - GRUPOS ECONÓMICOS - DERECHOS Y GARANTÍAS CONSTITUCIONALES**