

BIBLIOTECA DE DERECHO TRIBUTARIO

Director

Alejandro C. Altamirano

Consejo académico

Eduardo Arroyo	Marcos G. Gutman
Adolfo Atchabahian	Guillermo A. Lalanne
Paulo de Barros Carvalho (Brasil)	Alejandro M. Linares Luque
Máximo Bonchil	Alejandro E. Messineo
Enrique Bulit Goñi	Roberto M. Mordeglia
José O. Casás	Francesco Moschetti (Italia)
Clemente Checa González (España)	Gustavo J. Naveira de Casanova
César J. Galarza	Cristian Rosso Alba
Ivsa Gandra da Silva Martins (Brasil)	Helena Taveira Torres (Brasil)
César García Novoa (España)	Victor Uckmar (Italia)
Gabriel Gotlib	Pablo S. Varela



UNIVERSIDAD AUSTRAL

JOSÉ OSVALDO CASÁS

Coordinador

Interpretación económica de las normas tributarias

Estudios realizados por los autores

ALEJANDRO C. ALTAMIRANO • JOSÉ O. CASÁS
ARÍSTIDES H. M. CORTI • PEDRO J. J. COVIELLO
CÉSAR J. GALARZA • MARCOS F. GARCÍA ETCHEGOYEN
GABRIEL GOTLIB • WALMYR H. GROSSO SHERIDAN
MARCOS G. GUTMAN • JUAN R. KERN • GUILLERMO A. LALANNE
CÉSAR LEVENE • ALEJANDRO M. LINARES LUQUE
LUIS M. MÉNDEZ • ALEJANDRO E. MESSINEO
ROBERTO M. MORDEGLIA • JUAN OKLANDER
MARÍA J. RODRÍGUEZ • JUAN M. RODRÍGUEZ ESTÉVEZ
GILBERTO SANTAMARÍA SUÁREZ LAGO • JOSÉ I. SARAVIA TOLEDO
RODOLFO R. SPISSO • ALBERTO TARSITANO
HELENA TAVEIRA TÓRRES • GUILLERMO O. TEJEIRO



Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma

CIUDAD DE BUENOS AIRES



Galardón otorgado a esta editorial, 1998



EDITORIAL ÁBACO DE RODOLFO DEPALMA S.R.L.

Viamonte 1336, 6º - Ciudad de Buenos Aires
info@abacoeditorial.com.ar

Queda hecho el depósito que previene la ley 11.723

I.S.B.N. 950-569-232-3

Impreso en octubre de 2004

Verlap S.A. Producciones Gráficas
Comandante Spurr 663, Avellaneda
(Prov. de Buenos Aires)

IMPRESO EN LA ARGENTINA

CAPITULO PRIMERO
PRESUPUESTOS, LÍMITES Y CONSECUENCIAS
DE LA RECARACTERIZACIÓN TRIBUTARIA
DE ACTOS JURÍDICOS

La experiencia argentina*

Por ALBERTO TARSIZANO**

§ 1. PRELIMINAR. — Interpretar la ley es determinar las consecuencias que se derivan de sus normas. Toda norma requiere ser interpretada para fijar su sentido y alcance, y esta afirmación, antes que una obviedad, demuestra una exigencia metodológica de la gnoseología jurídica. Aun la ley de texto más transparente debe ser interpretada, porque siempre, al menos, deberá concretar el modelo abstracto a los hechos de la vía real. Nuestro enfoque considera la interpretación como un proceso, que procura entender el contenido de la hipótesis de incidencia predicada en el texto legal en relación con los hechos que vincula. Se traduce en la acción cognoscitiva destinada a desentrañar la literalidad que objetiva el espíritu del legislador, para llegar a construir la norma individual, que, abstraída del precepto genérico, se integra de manera sistemática en el resto del ordenamiento jurídico.

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

* El título que precede este capítulo debe ser entendido como una referencia práctica para destacar la influencia del elemento económico en la interpretación de la ley tributaria, pero ello no implica negar la consideración básica de que toda interpretación es siempre jurídica.

** Profesor de Derecho Tributario (UBA y UCA).

están obligados al pago de impuestos porque han 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 general¹. 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 sus normas 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.

El proceso de interpretar la ley presupone la calificación jurídica, o sea la individualización de la situación de hecho en el juicio hipotético descrito en la norma. Para nosotros, la interpretación comprende los dos momentos: la comprensión del texto genérico y la determinación cierta de los hechos que caen bajo el alcance de la ley². La circunstancia de que esos hechos estén constituidos o expresados por actos y negocios jurídicos, que instrumentan manifestaciones de la vida económica, agrega una complejidad adicional a la interpretación tributaria, aunque no modifica su naturaleza. Desde la fuente, la interpretación es realizada por los jueces cuando resuelven un conflicto de interpretaciones: una, la que realiza el contribuyente al autoliquidar sus impuestos; la otra, la que practica la Administración tributaria al determinar de oficio la deuda tributaria, que es el proceso reglado que formaliza la recalificación jurídica de los hechos con relevancia fiscal.

La hermenéutica tributaria se encuentra, ciertamente, influida por el principio de legalidad, que construye el eje de la relación jurídica tributaria vertebrada en su concepción dogmá-

¹ Así lo establece el Modelo de Código Tributario para América Latina, elaborado por los maestros Carlos María Giuliani Fournouge, 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 5º: "Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en aquéllas".

² 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 aun 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*, 3ª ed., Cima, Buenos Aires, 1980, ps. 264 y ss.).

tica por autores como Honsel, Blumenstein, Giannini, Sáinz de Bujanda y Jarach. En esencia, el principio de legalidad marca la tipicidad necesaria de todos los elementos estructurales que definen la medida y el alcance de la obligación tributaria. Esta concepción de la obligación tributaria impone límites muy concretos al intérprete, pues la ley no es una mera directiva de origen constitucional, sino la exacta determinación legal del hecho imponible, en sus aspectos objetivos, subjetivos, cualitativos, espaciales y temporales.

§ 2. EL FIN DE LA NORMA TRIBUTARIA. — La observación del comportamiento del intérprete demuestra la íntima vinculación entre la naturaleza y el fin asignado a la norma tributaria y el estilo de interpretación propuesto.

En términos generales, existe un marcado consenso en la doctrina acerca de que el interés fiscal (recaudatorio) constituye el fin que identifica las normas financieras o tributarias; interés cuya tutela no sólo traduce un rol efectivo en la interpretación de la ley, sino que sirve también como elemento definidor de la autonomía de la disciplina.

Acorde con nuestra perspectiva, es necesario introducir algún matiz acerca de cuál es el verdadero interés tutelado. Ya LOZANO SERRANO ha rechazado la preeminencia dada al criterio del interés tutelado, pues entiende que, con dicho alcance, ya como factor definidor de las normas financieras, ya como criterio de aplicación de éstas, parece insuficiente para garantizar los fines y las exigencias que ha de cumplir el ordenamiento financiero. Señala la paradoja que representa el hecho de que una consideración basada en una versión sustancialista del derecho, edificada sobre la jurisprudencia de intereses, termine convirtiéndose en una aplicación recortada y formalista. Es así, ya que el criterio del interés reduce la dimensión de las normas a meros mandatos formales de obtención de ingresos, ajenos a cualquier fundamentación o legitimación de tipo material³.

Compartimos su posición. Si se nos concede que el interés tutelado moldea la aplicación de la norma que lo ha objetivado, identificar el interés con la recaudación aporta una visión parcial, de la que se extraen conclusiones equivocadas. No se puede ne-

³ LOZANO SERRANO, Carmelo, *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el derecho financiero y tributario*, Civitas, Madrid, 1990, cap. III, ps. 81 y siguientes.

gar que el fin de las normas se encuentra ligado a la obtención de recursos públicos, pero esta comprobación, antes que eliminar su causa, nos recuerda que el ingreso es el resultado que nace de verificar el hecho imponible, revelador de la capacidad contributiva que el legislador ha pretendido alcanzar. De ahí que la incidencia de la capacidad contributiva constituya el fin del derecho tributario, entendida aquella desde la doble perspectiva de servir de fundamento de legitimidad del poder tributario y, al mismo tiempo, como límite de dicho poder. Esta concepción acerca del fin de la ley es más totalizadora, ya que contempla y concilia los intereses individuales y los públicos en procura de alcanzar el bien común, finalidad última del Estado de derecho, y se alinea en el plano constitucional junto con los principios de raíz axiológica tendientes a la realización de la justicia material. Dice, al respecto, Eusebio GONZÁLEZ GARCÍA: "El fin de la norma tributaria no es cobrar impuestos donde no hay capacidad contributiva. Consiguientemente, la capacidad contributiva, eje y norte de toda labor interpretativa, está en el fin mismo de la norma cuando ordena contribuir cuando hay capacidad contributiva, y no contribuir cuando no la hay. Es decir, la capacidad contributiva, entendida en sus dos sentidos, positiva y negativa, fundamenta el hecho de contribuir y sirve, en su caso, de medida de la imposición"⁴.

Una síntesis integradora que supere la dicotomía entre interés individual e interés público debiera considerar, como inherente al interés general, la correspondencia entre el interés protegido por la norma tributaria y la incidencia de la capacidad contributiva en la justa dimensión que el legislador ha pretendido abarcar. Esta noción, se nos ocurre, proporciona una visión equilibrada de la relación Fisco-contribuyente, más acorde con los principios del Estado de derecho.

§ 3. EL PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONÓMICA EN LA LEY ARGENTINA. — La LPT, en su artículo 1^o, contiene un precepto, dirigido al intérprete, que le manda a "atender al fin de la ley

⁴ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *La interpretación de las normas tributarias*, Aranzadi, Pamplona, 1997, p. 61. Sobre el principio de capacidad contributiva en relación con el texto constitucional, véase TACCIANO, Alberto, "El principio constitucional de capacidad contributiva", en *Estudios de derecho constitucional tributario*, obra colectiva en homenaje a Juan Carlos Luqui, Horacio A. García Belsunce (coord.), Depalma, Buenos Aires, 1994, pp. 301 y siguientes.

y su significación económica"⁵. Nos preguntamos si la frase incurre en una redundancia, la que se presentaría de admitirse que el fin de la ley es idéntico a su significación económica en el contexto de nuestra ley procesal. Creemos que puede existir esta identificación, pero al mismo tiempo nos apresuramos a formular ciertas precisiones acerca de qué se entiende por significación económica, para no extraer conclusiones apresuradas sobre la calificación jurídica, que juzgamos erróneas. Como es conocido, la obligación tributaria nace de la verificación del hecho imponible, que es un hecho jurídico con sustancia económica. El contenido económico se manifiesta en la capacidad contributiva, que es la categoría capturada por la ley como hipótesis de incidencia. De ahí que el fin de la ley sea alcanzar la capacidad contributiva normativizada que se conecta a una manifestación económica. Identificar esa capacidad contributiva, como hecho jurídico incorporado a la norma, forma parte de la tarea del intérprete. Mas allí debería agotarse toda la proyección y la referencia al fundamento económico de la norma tributaria.

En el derecho tributario, ha habido, según nuestro parecer, un exceso en la ponderación del elemento económico reconducido a la tesis de la norma. Quizás no tanto como contenido de la matriz legal del impuesto, sino porque, excediendo este carácter, se extendió al propósito práctico subyacente en las relaciones jurídicas, con pretensiones de calificación. Esta sobreestimación ha sido estimulada por la concreción, en la ley argentina, del canon hermenéutico, que, como directiva al intérprete, le pretendió adjudicar un rol sustancialista para evitar quedar atrapado en las normas positivas, entendidas a la manera tradicional

⁵ 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 LPT por el decreto 14.341/46, ratificado por la ley 12.922 (BO, 27/5/47). La temprana consagración del principio de la realidad económica, en la LPT, deriva de las fuentes alemana e italiana, que influyeron fuertemente —por acción o reacción— sobre la configuración dogmática del derecho tributario durante la primera mitad del siglo XX. La raíz alemana se inserta en las enseñanzas de Ernst Becker que fueron consagradas en la Ordenanza Fiscal alemana de 1919 y en la ley de adaptación impositiva de 1934. La raíz italiana se origina en la concepción sintética del fenómeno financiero postulado por la Escuela de Pavia, dentro del cual el derecho tributario no podía desatender la funcionalidad de la capacidad contributiva manifestada en los hechos imponibles. Bien que con diferencias de expresión y matices, Grizzuti, Vanoni, Pugliese y Jarach propiciaron el carácter imperativo del resultado económico, con el mérito de colocar en el centro de la escena la necesidad de capturar la capacidad contributiva subyacente en las relaciones jurídicas.

del derecho privado. Esta observación no hace más que constatar que —por tratarse la norma tributaria de una norma ordinaria— la indagación de los fines predicados plasma el principio de interpretación por antonomasia, desde que se atribuye a la *ratio legis* la más cabal realización del ideal de justicia inmanente en toda norma. Ahora bien, bajo los rasgos peculiares de la ley tributaria, la inmediata referencia a la realidad económica se explica por el contenido de las relaciones económicas que constituyen la savia de los impuestos⁴. Así lo entiende GARCÍA BELSUNCE, para quien "el método que tantos desvelos ha provocado a los tributaristas contribuye a fijar en forma explícita el sentido con que debe hacerse la interpretación de la finalidad de la ley, pero con la importante advertencia de que ningún nuevo factor de orden metodológico introduce en el campo de la hermenéutica jurídica, toda vez que cualquier investigación del fin de la ley siempre se orientará hacia la naturaleza especial de las relaciones que se regulan"⁵.

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

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

⁴ 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, 302:681).

⁵ GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., *Temas de derecho tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982, p. 155.

En un estudio anterior⁶, concluimos que la fórmula positiva seguida por el legislador argentino, si bien se inspiró en la tradición germano-italiana imperante en los años treinta, fue receptada con reservas. En efecto, la estructura normativa contemplada en los artículos 1º y 2º de la LPT aparece desgajada de su raíz conceptual. Esta conclusión es evidente si se la compara con la tesis en estado puro, que propició la prevalencia absoluta del resultado práctico tenido en cuenta al otorgar un acto o concurrir a un negocio, por considerar que al derecho tributario sólo le interesa el contenido económico.

Como criterio para la aplicación de la ley tributaria, el principio de la realidad económica se originó en una comprensible necesidad de prevenir o corregir conductas desviadas, mas su disponibilidad al alcance de los funcionarios administrativos —siempre propensos a la visión recaudadora— y a jueces poco instruidos condujo la mayoría de las veces a excesos de calificación, a la extensión impropia del hecho imponible y a la aplicación de la analogía. Se produjo, de esta manera, una fractura en el orden jurídico, toda vez que se intentó imponer como regla la prevalencia de la *intentio facti* sobre la *intentio iuris*, sin ponderar la correspondencia causal de las formas jurídicas —que encauzan la voluntad de los particulares— con la sustancia económica, natural al hecho imponible.

Hemos sostenido, en otro lugar, que es erróneo afirmar que el principio de la realidad económica es el que mejor se compadece con el principio de capacidad contributiva. Esta tesis, si bien posee una fuerte lógica argumental, asume una capacidad contributiva en estado puro, en estricta coincidencia con situaciones de hecho reveladoras de riqueza⁷. Empero, en el común de los casos, la capacidad contributiva se manifiesta jurídicamente en el hecho imponible a través de relaciones jurídicas que constituyen los presupuestos formales o la fuente de resultados económicos.

Indicativa de este enfoque es la conocida postura de GONZÁLEZ GARCÍA, que queda bien resumida en la siguiente reflexión: "la referencia a la significación económica es jurídicamente irrele-

⁶ "El principio de la realidad económica y el exceso de la potestad calificador del Fisco", en AA.VV., *Protección constitucional de los contribuyentes* (Rubén Asorey, coord.), Educar, Marcial Pons, Madrid, 2000, cap. IX.

⁷ TARSITANO, Alberto, "El principio de la realidad económica en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación", en AA.VV., *Tribunal Fiscal de la Nación. 40 años*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 2000, p. 130.

vante, 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 económica¹⁰.

§ 4. REFLEXIÓN CRÍTICA SOBRE EL PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONÓMICA. — La experiencia argentina demuestra que el principio de realidad económica es utilizado de manera indiscriminada por las administraciones fiscales y por los tribunales. Existe una aplicación imprecisa, que termina por conspirar contra la debida seguridad jurídica. La influencia de la realidad económica, como principio de interpretación de la ley se extiende, así, impropriamente a la calificación de los hechos. Se introduce, por tanto, una fricción con el orden jurídico general, que viene de la mano de la facultad de examinar la correspondencia entre la voluntad de los particulares, encauzada en instituciones jurídicas, con la pretendida sustancia económica que el legislador se propone gravar. Se lograría igual propósito, con menor agravio, si esta consistencia fuera hallada en la indagación de la verdadera causa de los actos jurídicos. Pensamos que más allá de las buenas intenciones, la invocación a la realidad económica oscurece más que aclarar. Provoca más males que los que se pretenden evitar, y que es posible curar con otra medicina jurídica más eficaz, menos invasiva. Desde ya que, aunque la realidad económica haya sido incorporada a la directriz interpretativa, su proyección en el mandato calificador del artículo 2º de la LPT, al que nos referiremos más adelante, debería ser selectiva, esto es, ser la excepción —y no la regla— que se emplee para corregir el uso desviado de las figuras que se apartan de su causa típica. No es que se desconozca la necesidad de poner freno a las formulaciones artificiosas que intentan eludir el impuesto; se procura, simplemente, evitar las consecuencias de un método que afecta la posibilidad de prever las consecuencias jurídicas de los propios actos y que pone en peligro la seguridad jurídica.

El principio de la realidad económica pudo haber cumplido una misión importante en el pasado, como aspiración de brindar una lectura más sustancial e igualitaria de la ley, pero la evolución dogmática de la disciplina lo ha superado y es hora de que sea abandonado, como lo hizo España en 1995. Y lo afir-

mamos con la conciencia del fastidio que provocamos en quienes —muchos— han abrazado el principio con gran honestidad intelectual, hasta el extremo de asociarlo con la sustancia que le confiere identidad al derecho tributario¹¹. Ahora bien, la comprensible reacción contra el cambio de un principio tan arraigado debería ser removida tras demostrar, sin demasiado esfuerzo, que la función tradicionalmente atribuida en la protección del fin de la norma tributaria encuentra mayor satisfacción —y menor peligro— en otras herramientas de análisis y aplicación. Existen experiencias en el derecho comparado que demuestran que la justa medida del impuesto, tal como fue concebido por el legislador, constituye una meta que puede cumplirse a través de los principios de legalidad, igualdad, capacidad contributiva y seguridad jurídica. Resulta, desde luego, función de los jueces dar contenido a estos principios, vivificarlos y, ciertamente, a medida que se afirmen en su sustancia, se irán desvaneciendo las referencias a una realidad económica que se emplea con más frecuencia que fundamento, con más desorden que justicia. Son estos principios los que garantizarán mejores resultados en la protección de los intereses del Fisco y de los contribuyentes. Resta, todavía, la elaboración jurisprudencial eficiente, cuestión que no nos debería desalentar si se comprueba el déficit que en este terreno arrastra el principio de la realidad económica, luego de más de cincuenta años de vigencia. En definitiva, el intérprete no necesita preceptos que le indiquen cómo hacer su tarea, ni mandatos calificadores que le recuerden la presencia de una realidad económica si es que ella, en verdad, está incorporada al hecho imponible.

§ 5. LA FUENTE CALIFICADORA AUTÓNOMA DEL DERECHO TRIBUTARIO Y LA APLICACIÓN DE CONCEPTOS DE OTROS SECTORES DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO. — La posibilidad de que el legislador tributario adjudique a las instituciones del derecho

¹¹ Retumba en nuestros oídos la advertencia de Jarach, que escribió: "No queremos pecar de soberbio, pero no creemos que se nos renueve fácilmente de nuestra posición, respecto a que la consideración económica es un instrumento de interpretación de las leyes tributarias tanto a favor del Fisco como a favor del contribuyente, tanto cuando hay intención de evasión, como cuando no la hay; tanto cuando el resultado de la interpretación con la consideración económica redunde en un impuesto mayor para el contribuyente, como cuando resulte en uno menor, o sea, tanto a favor del contribuyente, como a favor del Fisco" (JARACH, DINO, ob. cit., p. 173).

civil tradicional un contenido propio, adaptado a su fin, ha sido materia que ilustró encendidas polémicas durante la primera mitad del siglo XX. Hoy es aceptada normalmente, por la teoría tributaria, esa autonomía calificadora de la fuente, que se edifica sobre el eje doctrinario representado por Trotabas, Vanoni y Sáinz de Bujanda.

El profesor Ramón VALDÉS COSTA nos refiere que en Francia se habían configurado dos corrientes netamente opuestas en lo que respecta a las relaciones entre el derecho civil y el derecho fiscal. La más numerosa, en la cual figuraban Génny, Pilon y Savatier, pregonaba por la supremacía del derecho privado, condenando todos los apartamientos introducidos por la juriprudencia y la práctica fiscal, que eran percibidos como un avance del Estado sobre la libertad individual. A ella se opuso la autonomía calificadora propiciada por Trotabas, quien entendía que el derecho tributario era libre para crear sus propias categorías. Destacaba Trotabas, no obstante, que el derecho tributario autónomo no ignora al derecho civil, ya que ninguna autonomía debe concebirse jamás de una manera absoluta. De ello resulta la existencia de un cierto fondo común jurídico que vincula al derecho tributario con el derecho privado¹⁷.

Su contendiente, Génny, fijó su posición, en la que propone hablar simplemente de particularismo del derecho fiscal. No hay, pues, autonomía ni especificidad, pues ésta se da cuando un derecho se separa netamente del derecho común para constituir un dominio jurídico aparte¹⁸.

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

Es VANONI el expositor calificado de la teoría que constituye, al decir de MARTÍN QUERALT, uno de los puntos más criticados por sus contemporáneos. Tal vez, la crítica haya sido excesiva, porque en realidad Vanoni no hizo más que defender la individualidad de los conceptos tributarios -y, con ello, reivindicar

la autonomía del derecho tributario— frente a la concepción iusprivatista, negadora de la autonomía sobre la base de una concepción del impuesto como restrictiva de los derechos individuales¹⁴. Su aspiración era poner en evidencia los contenidos propios de los conceptos acuñados por las leyes tributarias, con fundamento en el sustrato económico de los hechos imponibles. Quizás haya puesto en ello un énfasis excesivo, es cierto, pero no es menos cierto que la evaluación del conjunto de su obra lo pone, claramente, en la línea del pensamiento jurídico que desarrolló la teoría dogmático-tributaria, autónoma, superadora del carácter odioso del impuesto y, por ello, sumiso a las reglas y a las instituciones del derecho privado.

Fue Berliri quien le opuso a Vanoni la unidad del universo jurídico. Correspondió a Achille Donato Giannini conciliar las posiciones al reconocer libertad creadora al derecho tributario para dotar a las instituciones del contenido específico, o bien limitarse a no decir nada para admitir el que proporciona el derecho común¹⁵.

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

La Corte Suprema de Justicia mantiene pacíficamente que la solución a las causas debe ser hallada en los preceptos y principios del régimen impositivo, y sólo supletoriamente en los propios del derecho privado¹⁶.

En "Pirolo de Capurro, Lucía M. y otros c/Fisco Nacional (DGI) s/Repetición"¹⁷, por ejemplo, si bien reconoce la preeminencia de las normas de derecho tributario y su significación eco-

¹⁴ En defensa de VANONI, QUERALT considera que las críticas que le fueron dirigidas no siempre tuvieron en cuenta el efectivo alcance de su doctrina, y elevaron apriorísticamente, a categoría de axioma, lo que en rigor era, en su tesis, pura posibilidad, y la cuestionaron en otras ocasiones desde una mirada muy rígida del canon de unidad del ordenamiento jurídico (MARTÍN QUERALT, Juan, "Estudio introductorio", en *Naturalismo e interpretación de las leyes tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973, p. 57).

¹⁵ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, ob. cit., cap. III, "La autonomía calificadora del derecho tributario", pp. 31 y siguientes.

¹⁶ Fallos, 212:54; 242:416; 249:189, 266 y muchos otros.

¹⁷ Fallos, 249:256 (1973/1961).

¹⁸ VALDÉS COSTA, Ramón, *Instituciones de derecho tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1992, "La polémica Trotabas-Génny", pp. 43 y siguientes.

¹⁹ VALDÉS COSTA, Ramón, ob. cit. en nota anterior.

nómica 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".

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

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

No se desconoce que la autonomía calificadora, entendida como la aptitud que posee el legislador de crear instituciones con contenido propio o diferente del de otras ramas del derecho, se encuentra emparentada con aquel principio de interpretación, toda vez que la singularidad del fenómeno tributario, que sirve de fundamento legitimador de dicha autonomía, se establece sobre el componente económico de las normas tributarias. Empero, cabe advertir que autonomía calificadora y criterio de interpretación económica actúan en dos momentos distintos, que se corresponden con las funciones de creación y de aplicación de la ley, que, como tales, no pueden ser identificados¹⁸.

Los actos jurídicos pueden constituir, en sí mismos, hechos imponibles, como sucede con los impuestos que gravan la formalización jurídica de la existencia o circulación de la riqueza; o bien constituir la mediación de una capacidad contributiva que

¹⁸ Un ejemplo de esta asimilación impropia lo brinda la sentencia dictada por la Corte Suprema de Justicia en la causa "Cobo de Ramos Mejía y otras c/Provincia de Buenos Aires" (Fallos, 261:379).

aparece como resultado exteriorizado por su otorgamiento. En los primeros, la concepción unitaria del derecho conduce a sostener que se aplican los conceptos particulares de la rama del derecho a que los otros negocios pertenezcan, a menos que el derecho tributario confiera una definición especial. En línea con esta afirmación, existe una familia de fallos de la Corte Suprema que han reconocido que "no basta apelar a la autonomía del derecho tributario para desconocer la uniformidad de la legislación de fondo perseguida mediante la atribución que se confiere al poder central para dictar los códigos, según el art. 67, inc. 11, de la Constitución nacional"¹⁹.

Apuntando a esta distinción, señala GARCÍA BELSUNCE: "Los contratos como expresión de actos o negocios económicos representan una fuente variada de hechos imponibles. 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 imponibles (...). Cuando un contrato constituye el presupuesto de hecho de la obligación tributaria o hecho imponible, su naturaleza, alcance y efectos no puede ser otro que el que le asigna la rama del derecho público o privado a que pertenece, en tanto y en cuanto la ley tributaria, al elegirlo como hecho imponible, no le asigne expresamente otro alcance o comprensión o efectos"²⁰.

De todos modos, la influencia de instituciones del derecho privado en el derecho tributario, ante el silencio de éste, es cuestión que requiere ser siempre adaptada al particular orden de relaciones que atiende. La Corte Suprema dijo en "Citibank NA c/DGI"²¹, al expedirse sobre la inaplicabilidad del Código Civil para exceptuar del pago de intereses, que "las particularidades del derecho tributario —en cuyo campo ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario los que pertenecen al derecho privado (art. 1º, LPT, t. o. 1998, y Fallos, 307:412, entre otros)— que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados

¹⁹ Fallos, 289:373.

²⁰ GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., ob. cit., p. 256 y 260.

²¹ Fallos, 323:1315 (1/7/2000).

intereses (Fallos, 308:283; 316:42 y 321:2093), llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales (...) han impedido el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto (...) en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que puede revestir la materia objeto de controversia²³.

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

En nuestro sistema federal, la autonomía calificadora del derecho tributario provincial ha planteado algún conflicto respecto de su armonización con la unidad general del derecho. Esta cuestión ha sido resuelta por la jurisprudencia del Alto Tribunal, sin mengua de la potestad fiscal, que sólo reconoce como límite la afectación de derechos amparados constitucionalmente²⁴.

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

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

§ 6. CALIFICACIÓN JURÍDICA Y FORMAS JURÍDICAS "INADECUADAS". — La incardinación del supuesto hecho en la hipótesis

²³ Este fallo parece darles la razón a aquellos seguidores de Laband-Vanoni, Sáinz de Rujanda, Valdés Costa, entre otros— que critican la posición que axioma al derecho privado—civil, en especial— con el derecho común, negando en particular la difundida tesis que aquél por razones históricas o de prioridad legislativa, hoy ha dado forma a principios generales del derecho (cfr. VALDÉS COSTA, ob. cit., p. 49).

²⁴ Sobre el tema de la autonomía del derecho tributario provincial, ver GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., ob. cit., pp. 27 a 55 y la jurisprudencia allí citada.

de normativa se conoce con el nombre de calificación jurídica. Esta tarea, común a todas las interpretaciones, es particularmente compleja en el derecho tributario cuando los hechos son actos o negocios de naturaleza jurídica sobre los que se asienta el hecho imponible. No interesa aquí el nombre o la forma atribuidos por las partes, sino los efectos jurídicos que resultan impuestos por la situación real.

Previo a la consideración de las formas que pueden ser recalificadas en la inteligencia que le asignamos al artículo 2º, LPT, nos parece oportuno repasar los conceptos civilistas sobre los actos jurídicos que manifiestan una discordancia entre sustancia y forma.

a) **EL FRAUDE DE LEY: 1. Concepto.** El fraude de ley constituye una categoría tendiente a excluir del ordenamiento aquellas conductas que, sin ejercer violencia en la naturaleza y en la forma de los actos jurídicos que le sirven de cobertura, terminan por producir un resultado práctico contrario a los fines que el derecho protege. Es éste el medio con que el derecho reacciona contra conductas no queridas, que contradicen los intereses tutelados por las normas y que podrían verse violados bajo una lectura instrumental estricta de aquellos actos y negocios. Esas relaciones deben ser analizadas jurídicamente y calificadas bajo el texto de la ley impositiva. De esta manera, la presencia de los fines protegidos por la ley tributaria introduce un nuevo elemento en el examen de la función de las categorías jurídicas generales, que no serán ahora analizadas por el intérprete sólo desde la perspectiva de su objeto o causa típica, sino que se sumará la importante consideración de no contrariar aquellos fines. La noción de conducta en fraude de ley tributaria es un concepto escurridizo, siempre a punto de evaporarse, porque por lo dicho concurren, en su caracterización, distintas nutrientes, difíciles de metabolizar.

Según la muy difundida definición del profesor español DE CASTRO, se entiende por fraude de ley "el intento de amparar el resultado contrario a una ley en otra disposición dada en verdad con una finalidad diferente. El negocio en fraude a la ley consiste en utilizar un tipo de negocio o un procedimiento negocial con el que se busca evitar las normas dictadas para regular otro negocio: aquel, precisamente, cuya regulación es la que corres-

ponde al resultado que se pretende conseguir con la actividad puesta en práctica²⁴.

En el derecho civil argentino, Jorge MOSSET ITURRASPE denuncia que, salvo raras y honrosas excepciones, la labor de la doctrina nacional con respecto al concepto de fraude de ley —insuflada de positivismo jurídico— ha sido francamente negativa: o se lo ha ignorado por completo o se ha pretendido minimizarlo en un estricto casuismo, con el comentario escueto de aquellas situaciones que, por aparecer evidentes en la ley, no podían ser dejadas de lado. Parece haber primado en este tema la tesis contraria, conforme a lo que establece el art. 19, Const. nac.: "Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe", y que se condensa en el principio recogido por el art. 53, Cód. Civil, que dice: "queda, por tanto, establecido que son permitidos todos los actos y derechos que no están expresamente prohibidos"²⁵.

Más directa es la referencia en el derecho comercial, donde existe una norma en la Ley de Sociedades Comerciales (art. 124, ley 19.550), muy poco empleada en nuestro país —y bastante común en el derecho comparado— que dice: "La sociedad constituida en el extranjero que tenga su sede en la República o su principal objeto esté destinado a cumplirse en la misma, será considerada como sociedad local a los efectos del cumplimiento de las formalidades de constitución o de su reforma y contralor de funcionamiento".

El fraude de ley tributaria ha tenido una marcada tradición en la legislación tributaria española, que lo contempló de manera expresa desde 1963. La Ley General Tributaria española, en su texto de 1995, lo definió como 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 diferente²⁶. Sin embargo, la experiencia en la aplicación de esta

²⁴ De Castro, Federico, *El negocio jurídico*, Civitas, Madrid, 1985, ps. 369 y siguientes.

²⁵ Señala MOSSET ITURRASPE que "entre las excepciones destacamos a López Olaciregui que, en sus actualizaciones a la obra de Salvat, dice del fraude: 'Es un vicio provocado por el otorgante u otorgantes del acto y comporta un resultado prohibido, y destaca que el fraude se da en dos formas: a) fraude a la ley; b) fraude en perjuicio de terceros'. Y también a Spota, que en su *Tratado*, al estudiar la relatividad y abuso de los derechos, incluye reiteradas alusiones" (Mosset Iturraspe, Jorge, *El fraude a la ley*, "Revista de Derecho Privado y Comunitario", n.º 4, ps. 12 y 13).

²⁶ La LGT española, en su texto de 1995, dispone, en el artículo 24 que para evitar el fraude de ley se entenderá que "no existe extensión del hecho

norma ha sido muy deficitaria, por los problemas prácticos que acarrea la concreción en el caso del fraude a la ley, en particular por las dificultades de prueba que trae aparejado. Este fracaso ha motivado el cambio de la legislación, que evoluciona hacia la adopción de una fórmula antielusiva que, bajo el título algo ambiguo de "conflicto en la aplicación de la norma tributaria", computa el abuso de las formas jurídicas y la inexistencia de propósito de negocios ajenos al fiscal como datos para la desestimación de las formas adoptadas por el contribuyente.

En el derecho tributario, la falta de neutralidad del sistema impositivo y la búsqueda del ahorro de impuesto estimula el uso del negocio en fraude a la ley. De esta manera, la colocación de activos en sociedades para evitar el impuesto personal al patrimonio; la adquisición de acciones de una sociedad y su posterior disolución para hacerse de los activos; la generación de pérdidas y ganancias derivadas de las ventas de acciones entre empresas vinculadas; los negocios sobre productos derivados, y las ventas con pacto de retroventa constituyen algunas de las hipótesis más frecuentes²⁷.

2. La elusión fiscal versus la defraudación o evasión.

Las dos nociones no deben ser confundidas. En el fraude de ley se produce una extensión del hecho imponible, y la ilegitimidad de la conducta, derivada del contraste entre el resultado y el

imponible" cuando se gravan 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.

²⁷ ROSENTHAL refiere la clásica sentencia de la Corte de Cassazione Civile de Italia que hace una aplicación de contrato indirecto y fraude de ley. Se trata del caso que motivó un ensayo de JAAICH sobre la interpretación y aplicación de la ley según el criterio de la realidad económica ("I contratti a gradini e l'imposta"). Un anciano dona a sus descendientes bonos del Tesoro mediante escritura pública y dos días después, ante el mismo escribano, permuta bienes inmuebles de su propiedad contra la entrega de los bonos donados. La Administración consideró que esta operación era un acto de liberalidad cuyo objeto eran los bienes inmuebles permutados con los bonos del Tesoro. Se había evitado el pago del impuesto correspondiente a esta transferencia. La Corte de Casación consideró que la vinculación de los dos contratos configura un negocio indirecto coligado, que trasciende la finalidad de cada negocio singularmente considerado (ROSENTHAL, Tullio, *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 208).

fin de la ley tributaria, no puede merecer reproche penal. Existe, si se prefiere, un quebrantamiento indirecto de la ley, que aunque alcanza para recalificarla a los efectos fiscales, no configura un ilícito penal.

También Vicente O. Díaz sostiene que "es dudoso afirmar que la elusión o evitación traducen un despliegue de conductas ardidasas y que por ende correspondan asignarle al tipo fraudulento"²⁹.

ROSSEMBUJ constató que los conceptos elaborados por Hensel y Blumenstein sobre la diferenciación entre elusión y evasión han prevalecido en la doctrina. Así se calificó a la elusión como la actividad dirigida a impedir el perfeccionamiento del hecho imponible, y a la evasión como la transgresión de las consecuencias del hecho imponible ya verificado³⁰. Sobre este mismo principio, señaló que el aporte fundamental de aquellos autores fue evitar la extensión de las consecuencias penales a las conductas elusivas o en fraude de ley.

b) **EL NEGOCIO INDIRECTO:** En la clásica definición de MESSENEO, el negocio indirecto se caracteriza por el hecho de que se emplea un determinado negocio para conseguir, mediante éste, no la finalidad típica que se vincula con él por el ordenamiento jurídico, sino finalidades ulteriores, mediatas; es decir, precisamente indirectas, las cuales asumen el aspecto de motivos y no de causa del negocio empleado³¹.

Según MOSSET ITURRASPE, la similitud con los negocios fraudulentos se encuentra: a) en que ambos buscan la violación de la norma, y b) en que ambos actúan solapada o hipócritamente. En los indirectos el negocio utilizado cumple una mera función instrumental, de ahí que se lo califique como negocio medio, puesto que el fin ulterior que se anhela es distinto al del negocio utilizado. Lo solapado en los indirectos es el deseo de conseguir el resultado prohibido mediante una figura de contrato, diversa de la directamente considerada por la norma prohibitiva³².

Para la mayoría de la doctrina, el negocio indirecto constituye una especie de negocio en fraude de ley, y aunque lo vehiculiza,

no siempre lo agota. La diferencia entre uno y otro no es nítida, por aquella misma relación de género o especie, de mutua implicancia, y porque el negocio indirecto siempre se utiliza con intención fraudulenta.

Tratando de precisar las diferencias, se ha sostenido que para entender el negocio indirecto hay que distinguir entre la causa del negocio y los motivos del mismo. La causa es el motivo típico del negocio. Los motivos del negocio son los propósitos ulteriores que guían la conducta hacia la obtención de un resultado concreto³³.

c) **EL ABUSO DE DERECHO Y EL ABUSO DE LAS FORMAS JURÍDICAS:** Dispone el artículo 1071 del Código Civil argentino: "El ejercicio regular de un derecho propio o el cumplimiento de una obligación legal no puede constituir como ilícito ningún acto. La ley no ampara el ejercicio abusivo de los derechos. Se considerará tal al que 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".

La doctrina civil ha establecido una diferencia entre el fraude de ley y el abuso de derecho. Destaca MOSSET ITURRASPE que "los negocios abusivos y los negocios fraudulentos (*in fraude 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 fraude legis*, una norma es rodeada, evitada y relegada su aplicación, haciéndolo con otra en su lugar, al menos en la medida en que no es aplicable la primera. Mientras la ilicitud de los negocios abusivos proviene de poner en ejercicio derechos contrariando los fines que la ley tuvo en mira al reconocerlos (art. 1071), la ilicitud de los en fraude a la ley deviene de comparar dos resultados prácticos: el que la ley veda por considerar contrario a la moral social o al orden público, y el que las partes tratan de conseguir y de arribar a la conclusión acerca de su analogía"³⁴.

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

²⁹ *Criminalización de las infracciones tributarias*, Depalma, Buenos Aires, 1999, p. 187.

³⁰ ROSSEMBUJ, Tulio, ob. cit., p. 78.

³¹ MESSENEO, Francisco, *Manual de derecho civil y comercial*, Ejea, Buenos Aires, 1971, t. II, p. 457.

³² MOSSET ITURRASPE, Jorge, ob. cit., p. 41.

³³ CASADO OLLERO, Gabriel; FALCÓN Y TELLA, Ramón; LOZANO SERRANO, Carmelo, y SIMÓN ACOSTA, Eugenio, *Curules tributarias prácticas, La Ley*, Madrid, 1990, p. 110.

³⁴ MOSSET ITURRASPE, Jorge, ob. cit., p. 47.

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

Una especificación del abuso del derecho es el abuso de la persona jurídica, que constituye la expresión más frecuente del abuso de las formas en el derecho tributario. Cuando por intermedio de una persona jurídica se posibilita la burla a una disposición legal, una obligación contractual, o se causa un perjuicio a terceros, existe abuso de la personalidad jurídica²⁴.

En el derecho comercial la figura se contempla con mayor especificidad. El art. 54, último párrafo, de la ley 19.550, establece como principio rector el de la inoponibilidad de la personalidad jurídica. Dice: "*La actuación de la sociedad que encumbra la consecución de fines extrasocietarios, constituya un mero recurso para violar la ley, el orden público o la buena fe o para frustrar derechos de terceros, se imputará directamente a los socios o a los controlantes que la hicieron posible, quienes responderán solidaria e ilimitadamente por los perjuicios causados*"²⁵. Por otra parte, el Código Civil determina que las personas jurídicas que necesiten autorización para funcionar terminan su existencia, entre otros supuestos: "*Por haber abusado o incurrido en transgresiones de las condiciones o cláusulas de la respectiva autorización o porque su disolución fuese necesaria o conveniente a los intereses públicos*".

En el plano fiscal, en el que se trata de distinguir el desajuste entre medios y fines que revelan la conducta del contribuyente,

²⁴ SERRA, Rolf, *Apariencia y realidad de las sociedades mercantiles. El abuso del derecho por medio de la personalidad jurídica*, Ariel, Barcelona, 1958.

²⁵ La Ley de Sociedades 19.550 establece como principio que la nulidad o anulación que afecte el vínculo de alguno de los socios no producirá la anulación o resolución del contrato (art. 16); distingue las sociedades de objeto ilícito, que son nulas de nulidad absoluta (art. 18) de la sociedad de objeto lícito con actividad ilícita, en cuyo caso los socios de buena fe quedan excluidos de la liquidación y pérdida del remanente (art. 19).

no es fácil contrastar una figura con otra. Nos encontramos con conceptos que poseen un grado de indeterminación considerable. Podríamos establecer que en el abuso existe una conducta irregular, porque se ha extendido la configuración de la conducta lícita, contrariando su fin. La diferencia con el acto *in fraude legis* está en el modo que se utiliza, porque en ambos se traiciona el fin, pero en el abuso también se traiciona la causa típica, en tanto se agrede el ordenamiento con una conducta que nace jurídica y se transforma en antijurídica.

d) **EL NEGOCIO JURÍDICO ANÓMALO:** Utilizamos esta expresión para designar aquellos negocios jurídicos que han sido despojados de algunos de sus atributos o rasgos característicos (p. ej., restricción al derecho del accionista; condiciones preferenciales en un crédito; cesión revocable del dominio fiduciario, etc.). Determinar el grado de anomalía es, naturalmente, una cuestión de hecho, como también lo es ponderar en qué medida esta disminución de caracteres típicos produce los resultados prácticos de otro acto, impositivamente más oneroso.

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

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

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).

Una de las formas más comunes, en la simulación destinada al engaño fiscal, es la simulación subjetiva. Ésta se provoca con la interposición ficticia de persona, a la que normalmente se le atribuye la realización del hecho imponible, que se desvía así desde una de las partes del acuerdo simulatorio a la persona interpuesta. La persona intermediaria es pura apariencia, que se interpone para perjudicar al Fisco, pero que ningún efecto provoca entre las partes que integran el negocio jurídico privado. Esta ficción será la pantalla sobre la que se proyectarán utilidades, se asignarán patrimonios, o se la integrará en un *iter* fraudulento como pieza para generar beneficios fiscales. La ley penal tributaria considera a estas conductas una forma agravada de evasión (art. 2º, inc. b, ley 24.769).

f) **LA ECONOMÍA DE OPCIÓN:** La economía de opción constituye un ahorro de impuesto legítimo, es decir, aprobado por el orden jurídico fiscal.

El profesor español LARRAZ, quien ya en 1952 acuñó la frase "economía de opción", expresa que la noción "tiene en común con el fraude de la ley la concordancia entre lo formalizado y la realidad. De ningún modo se da simulación. También coinciden en no contrariar la letra legal y en procurar un ahorro tributario. Pero, fuera de estos trazos comunes, fraude de la ley y economía de opción divergen. La economía de opción no atenta a lo querido por el espíritu de la ley, en tanto que se atenta en el *fraus legis*". En el orden internacional se conoce al ahorro fiscal con el nombre de *planificación fiscal*, denominación de uso extendido a partir de su adopción por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, en 1980.

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

ante una economía fiscal y cuándo ante un fraude a la ley tributaria²⁴.

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

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

§ 7. LA POTESTAD DE CALIFICACIÓN CONFERIDA AL INTÉRPRETE. EL ARTÍCULO 2º DE LA LPT. — El artículo 2º, LPT, surge como un corolario del principio de realidad económica consagrado en el art. 1º. Dice: "Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes"; y concluye con la prescripción de "si con motivo de tales actos, situaciones y relaciones económicas ellos acudiesen a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente 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".

Más allá de la perifrasis empleada por la norma, en esencia, la reconducción del hecho imponible aparece supeditada a la uti-

²⁴ CASADO OLLERO, Gabriel; FALCÓN Y TELLÁ, Ramón; LOZANO SERRANO, Carmelo, y SIMÓN ACOSTA, Eugenio, *ob. cit.*, p. 112.

lización de "formas jurídicas inadecuadas" para reflujar 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 se refiere al empleo de "formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes" (el destacado es nuestro).

El horizonte al que se apunta puede ser visualizado con claridad en la lectura del Comentario Oficial, elaborado, entonces, por el Ministerio de Hacienda con motivo de la sanción del decreto 14.341/46, que explicó la razón de la norma en los siguientes términos: "La verdadera naturaleza de estas operaciones o situaciones económicas a que la imposición se dirige depende generalmente de un complejo de elementos entre los que suelen jugar preponderante papel los fines reales que los particulares persiguen, y los medios y condiciones en que esos fines deben alcanzarse. En la gran mayoría de los casos, las figuras y estructuras jurídicas que 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" (el destacado es nuestro).

La fórmula normativa parece coincidir, en su intención gramatical, con las establecidas por el Anteproyecto de Código Tri-

butario Nacional de 1963²⁷ y por el Modelo de Código Fiscal para la América Latina²⁸, que se refieren a las formas "manifiestamente inapropiadas".

Sin embargo, aunque parezca paradójico por tratarse de una norma dirigida al intérprete, la sintaxis de la frase no es del todo feliz para objetivar aquella intención. En efecto, la utilización del adverbio "manifiestamente" se presta aquí a dos sentidos. Uno es calificar el alcance del verbo, que se expresa en forma negativa. Así lo *manifiesto* connotaría la extensión del *no ser* referido a las formas empleadas, de donde se concluiría en que el uso de tales formas se recharacterizaría cuando el *no ser* es manifiesto. O, para construirlo en su sentido positivo —que la buena técnica legislativa hubiera debido emplear—, cuando las formas sean claras y, evidentemente, ajenas a las concebidas como adecuadas o naturales por el derecho privado. Pero puede existir otro punto de vista, que es el que parece sugerir el recorrido discursivo de la frase. Y es que el legislador haya utilizado el adverbio "manifiestamente" para designar el verbo en relación con las formas que se consideran adecuadas, de donde se concluiría en que lo reprochable sería el empleo de una fórmula que no se identifique con las manifiestas previstas por el derecho privado. Podría no ser lo mismo decir que la recalificación se autoriza cuando se utilice una forma manifiestamente inadecuada (notoria, clara, evidente), que expresar que se autoriza cuando no sea manifiestamente la que el derecho ha previsto como típica

²⁷ El artículo 5º del Anteproyecto de Código Tributario Nacional, de 1963, elaborado por Giuliani Fosrouge, dice: "Para determinar la verdadera naturaleza de los hechos generadores de tributos, podrá atenderse a las situaciones o actos verdaderamente realizados con prescindencia de las formas jurídicas que lo exterioricen. Cuando se adopten formas o estructuras manifiestamente inadecuadas y ello se traduzca en apreciable disminución impositiva, se prescindirá de tales formas o estructuras y se apreciará su contenido de acuerdo con su significación económico-financiera".

²⁸ El artículo 8º del Modelo de Código Tributario para América Latina dice: "Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo. Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien podrá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.

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

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 fin de la tortuosa redacción dada al artículo 2º, que permite al intérprete descalificar la elegida y aplicar la más adecuada.

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

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

¿Cuál es nuestra interpretación? Pensamos que el problema —y la solución— deben ser planteados en otros términos, a pesar de que, lo reconocemos, pueda existir una fuerte tentación de resolver, según la intención del adverbio "manifiestamente", una cuestión tan ardua como la de definir si la fórmula contempla sólo el abuso de las formas o da cabida, por el contrario, a un pretendido fraude de ley sin abuso de derecho. La seducción del atajo no cambia nuestro convencimiento de que, en la subsunción de los hechos en la ley fiscal, cuando ello conlleva la adscripción de las formas prácticas a las categorías jurídicas abstractas, poca relevancia adquiere el contexto gramatical que parece sugerir la connotación de un adverbio. Para expresarlo en términos simples, las formas jurídicas son adecuadas o no lo son. No son ni manifiestamente inadecuadas, ni manifiestamente adecuadas. 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 aplicación³⁹.

³⁹ Sostiene ROSEMBUJ (ob. cit., p. 180) que el planteamiento de Hensel sobre el no uso de las formas legales típicas es, no obstante, la otra faceta del abuso

DINO JARACH y FRANCISCO MARTÍNEZ mantuvieron sobre el alcance del artículo 2º un contrapunto extraordinario por su fecundidad⁴⁰.

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

Francisco MARTÍNEZ robatió, con eficacia, los fundamentos de esta teoría. Con apoyo en Berliri, sostuvo que la referencia de la ley fiscal a una determinada figura de derecho privado no puede importar referencia a toda otra figura que tenga el mismo sustrato económico, porque a cada figura no puede corresponder sino su propia causa típica, entendida como la finalidad o función económica que identifica al singular negocio de que trata y lo diferencia de todos los otros. Concluye, finalmente, que "La norma jurídica ha previsto sólo la hipótesis de divergencia consciente, querida, entre la intención empírica (*intentio facti*), entre la finalidad económica que las partes han querido verdaderamente alcanzar, y la intención jurídica (*intentio iuris*), es decir, los efectos jurídicos que emergen del tipo de negocio elegido, estatuyendo que en tal situación el impuesto se aplique, no conforme al negocio jurídico que aparece celebrado por ellas, sino al que corresponde a su determinación causal". Tal divergencia, sostenía MARTÍNEZ, sólo puede ser hallada en el negocio indirecto, en el simulado y en el fiduciario, dando una solución que no difiera, en lo fundamental, de la que les da el derecho privado⁴¹.

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.

⁴⁰ La polémica quedó reflejada en el libro publicado por MARTÍNEZ, Francisco, *Estudios de derecho fiscal*, Contabilidad Moderna, 1973 —cuyo prólogo fue escrito por JARACH— que sirvió de espacio para el intercambio de ideas. El libro citado reprodujo un artículo publicado por el autor con anterioridad en *El criterio económico. La importancia que para el derecho fiscal tiene la divergencia en el negocio jurídico entre la intención empírica ("intentio facti") y la intención jurídica ("intentio iuris")*, Rev. "Derecho Fiscal", t. XX, p. 849. En *Curso superior de derecho tributario*, ob. cit., JARACH refuta, también, a otros grandes críticos de su teoría, Fernando Sáinz de Bujanda y Alfredo Gustavo Becher.

⁴¹ MARTÍNEZ, Francisco, ob. cit., p. 169.

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

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

¿Cómo se objetiva una conducta que, respetuosa de la causa típica del negocio, termina por desnaturalizarlo porque la intención última que lo mueve no se corresponde con dicha causa típica, regular *prima facie*, bajo el canon del derecho privado? Si se examina esta cuestión con detenimiento, se advertirá que la dificultad nace de la integración de institutos provenientes del derecho civil y del derecho tributario. De eso resulta que una figura puede, sin traicionar su causa típica, ya sea aislada o concatenada con otras, terminar transgrediendo el interés tutelado por la norma fiscal, ya sea porque ejerce violencia sobre el fin de la ley

o sobre los elementos configurativos del hecho imponible. Si el test recalificador está dado por el apartamiento de los caminos normales, la inadecuación de la forma arroja un indicio. Por éste debe iniciarse la pesquisa, que no podrá en este caso —nos referimos al fraude de ley— prescindir de indagar las razones por las que se produce el apartamiento o la divergencia; porque aquí la divergencia, antes que atender a la forma y el contenido del propio negocio que sirve de presupuesto generador de la obligación tributaria, se refiere a la antinomia entre medios autorizados según la forma jurídica privada y fines protegidos por la norma imperativa. La dinámica de la conjugación antedicha, entre medios jurídicos dispositivos y fines tributarios imperativos, puede provocar un particular desconcierto en el derecho tributario.

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

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

la inderogabilidad de la ley tributaria por la misma autonomía de la voluntad.

Repárese en que la suma de inconvenientes computa que estamos operando sobre un material que traslada, al derecho tributario, categorías que no poseen una definición unívoca en el propio derecho civil que las ha originado, y que arrastran viejas disputas, no del todo resueltas en esta rama del derecho, como sucede, por ejemplo, con la noción de causa de los negocios jurídicos.

No obstante, las dificultades para establecer las diferencias pueden perder interés si se comparte la idea de que todas ellas caen bajo la recalificación que autoriza el art. 2^o. Este artículo, habiendo querido fijar el principio de la prevalencia del contenido sobre la apariencia formal que no lo respeta, introdujo un estándar tendiente a objetivar la intención del contribuyente, como es el abandono de los caminos normales previstos por el derecho para la obtención de un determinado resultado económico. Como acabamos de decir, aunque aparezcan fundidos —o confundidos— en la norma, conviven en ella el principio y la prueba de su acreditación, ya que no otra cosa que esto último parece indicar el legislador al considerar el uso desviado de formas y estructuras jurídicas. Mas esta prueba, que en el caso de la simulación es más fácil de objetivar por el desajuste notorio del propio negocio con su causa típica, se subjetiviza en el negocio indirecto y en el fraude a la ley, porque aquí la correspondencia que se altera no es tanto la de la forma y el contenido del propio negocio, sino la congruencia del medio instrumental con el fin tutelado por el derecho tributario. De ello se extrae, como conclusión, que el intérprete no puede prescindir de los datos que posibilitan llevar al particular a elegir un camino menos usual para la obtención de un resultado económico; y la posibilidad de recharacterizarlo a los fines impositivos dependerá de si la divergencia se funda en el mero interés de eludir el impuesto o si existen otros elementos, ajenos al fiscal, que concurren a validarla. El propósito del particular no es, pues, irrelevante en las conductas en fraude de ley, porque sirve, precisamente, para determinar su presencia. En última instancia, frente al caso concreto, será el juez quien ponderará el conjunto de circunstancias precedentes, concomitantes y posteriores, con valor probatorio sobre el *animus* que sirve para denunciar la divergencia querida entre el móvil determinante del negocio y su causa típica.

¿Cuáles son los datos que deberian computarse? A título de ejemplo, la calificación de la conducta en fraude de ley o su ad-

misión como economía de opción dependerá de la respuesta a preguntas como las siguientes:

- 1) La elección de determinada forma, ¿fue guiada con el único propósito de evitar el pago del impuesto?
- 2) ¿Resulta ajena la elección a la producción de efectos en el resto de las relaciones jurídicas que establezca el particular?
- 3) ¿Asume el particular la plenitud de esos efectos jurídicos?
- 4) ¿Existe perdurabilidad en la forma asumida, o el esquema será abandonado una vez lograda la huida del impuesto?
- 5) Las estructuras empleadas, ¿son típicas o atípicas?
- 6) ¿Existen otros órganos del Estado encargados de verificar la adecuación de la forma elegida con su causa típica (p. ej., Comisión Nacional de Valores, Instituto Nacional de Propiedad Industrial, autoridades regulatorias, etc.)?
- 7) ¿Son justificadas las formas empleadas a través del acto o conjunto de actos coligados, porque agregan algún valor para las partes intervinientes en el contrato (p. ej., una mayor garantía de cumplimiento)?
- 8) ¿Existen condiciones económicas generales, comerciales o de mercado, ajenas a las tributarias, que pueden haber influido en la elección de una vía en lugar de la otra?
- 9) ¿Obedece la forma elegida a prácticas empleadas en cierto tipo de operaciones comerciales o sector de actividades, o a estándares internacionales?
- 10) ¿Puede la intermediación de personas, entidades financieras en particular, ser explicada por una función independiente, que agregue valor a la transacción?
- 11) ¿Existe en el resultado económico alcanzado un ahorro de impuesto definitivo? O mejor expresado, ¿puede el ahorro depender de otras variables ajenas al contribuyente?
- 12) La evitación del impuesto ¿computa, además del directamente considerado, cualquier otra clase de costo fiscal asociado, de manera que contemple la ecuación total para el Fisco?
- 13) En la consideración de esa ecuación fiscal de incidencia, ¿tiene relevancia que el impuesto se desplace de un sujeto a otro?
- 14) ¿Se considera que la conducta ha sido guiada por el interés individual de una empresa, o se computa el interés del conjunto económico al que ella pertenece?
- 15) El amparo que brinda una norma de cobertura, ¿está dado por normas locales o internacionales, o por ambas?
- 16) ¿Cuál es el nivel de acatamiento del país a las normas internacionales que pueden amparar una conducta en fraude de

ley o simulada (p. ej., convenios internacionales, cláusulas de reciprocidad, normas emanadas de otras jurisdicciones)?

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

En definitiva, después de haber examinado el límite externo de la norma por remisión de los móviles del comportamiento, puede apreciarse el arco de conductas comprendidas en el principio calificador. En los extremos de la conducta del contribuyente están la economía de opción y la evasión. La economía de opción se traduce en un ahorro fiscal legítimo, que evita el hecho imponible mediante la utilización de alternativas normales brindadas por el ordenamiento jurídico. Podría agregarse un nuevo elemento, y es que la conducta adoptada por el contribuyente se supone conocida y consentida por el propio Estado, que compensará por otra vía —normalmente extrafiscal— el sacrificio que representa la opción. Este elemento no constituye, empero, una condición necesaria. Por su parte, en la evasión fiscal está claro que existe una violación frontal del ordenamiento jurídico, realizada a través de una conducta dolosa tendiente a ocultar o a desnaturalizar la obligación tributaria.

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

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

No es necesario reiterar la dificultad que ofrece la objetivación de los designios o de las intenciones que permanecen en la intimidad de quienes concurren a otorgar un acto jurídico. Estas dificultades, empero, no nos relevan de establecer la distancia con su causa típica, y de la mayor o menor distancia entre aquellos designios o intenciones con esta última surgirán, al menos en el plano teórico, las diferencias entre las categorías del negocio en fraude de ley, del indirecto, del anómalo y del simulado⁴². Somos conscientes de que recorreremos aguas peligrosas, por su turbulencia y por su profundidad, como bien lo grafica esta reflexión: "Sigo pensando que las diferencias conceptuales entre fraude a la ley, negocio indirecto y simulación relativa existen. Son más o menos difíciles y escurridizas, pero teóricamente existen. El problema estriba en llevar con claridad esas distinciones a los casos concretos, porque rara vez esas figuras se presentan aisladas, puras y forma singular; más bien se entremezclan, cruzan y yuxtaponen, apareciendo además bajo una fachada de legalidad, que hace muy difícil la labor esclarecedora de intérpretes, Administración y jueces. Adicionalmente el problema se complica aún más, porque de unas distinciones muchas veces sutiles derivan consecuencias graves"⁴³.

§ 9. EL MÉTODO DE LA REALIDAD ECONÓMICA Y LA CALIFICACIÓN JURÍDICA EN LA JURISPRUDENCIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. — Al evaluar la jurisprudencia de la Corte Suprema podemos señalar que, si bien ha intentado vincular el principio de la realidad económica con el propósito de la ley, no se puede extraer de sus fallos un canon hermenéutico. Existieron insinuaciones, atisbos o aproximaciones, que tampoco alcanzan a constituir una doctrina bien elaborada sobre el principio calificador. El concepto de realidad económica fue invocado, la mayoría de las veces, para desestimar la personalidad jurídica

⁴² 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 indexable (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 todos 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" (*El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 2001, p. 31).

⁴³ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, ob. cit. en nota anterior, p. 143.

de una sociedad, aun cuando la sociedad estuviera regularmente constituida o no hubiera anormalidad en las relaciones mantenidas con sus accionistas o con terceros. Esta construcción constituye, probablemente, el aspecto más criticado de la aplicación de un principio de la realidad económica que ha sido utilizado con criterio dispar, a veces errático, y con sentidos diversos. Sólo durante el período de 1973 a 1976, la Corte Suprema elaboró una tesis referida a la aplicación del criterio económico para juzgar el contenido de las relaciones intersubjetivas entre empresas integrantes de un mismo conjunto económico. Por encima de las críticas sobre cómo se aplicó el principio de la realidad económica, fue durante ese período en que se sostuvo una modalidad interpretativa uniforme. Antes y después, únicamente han existido intentos por acercar la decisión a criterios de justicia sustancial, pero —insistimos— tales intentos nunca llegaron a configurar una construcción doctrinaria sobre los presupuestos y alcances del principio, ni dijeron mucho acerca del rol calificador que se le atribuye en el derecho tributario. Quizás el mayor valor de la jurisprudencia del Alto Tribunal haya sido la ratificación de que el principio también juega a favor del contribuyente⁴⁴.

⁴⁴ Sostuvo la Corte en la causa "S.A. Mellor Goodwin C.I. y F." (Fallos, 187:79): "Los tribunales pueden descender el velo societario en el interés de los mismos que lo han creado, haciendo aplicación positiva de la teoría de la penetración y asimismo, admitir la invocación —como en el caso— de la teoría del conjunto económico o sus equivalentes, ya que como dijera esta Corte (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 prelación de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal".

Se cumplió lo predicado por JARACH, en el sentido de que la realidad económica permita una imposición tendiente a realizar el principio de la igualdad, a favor del contribuyente o del Fisco (JARACH, DINO, *La hermenéutica en el derecho tributario*, Rev. "La Información", t. LXIII, p. 775). A partir de "Mellor Goodwin", la realidad económica fue un argumento empleado indistintamente por ambos para la defensa de sus respectivos intereses.

En los autos "Kellogg's Arg. S.A.C.I. y F. s/Recurso de apelación" (Fallos, 307:118) en sentencia suscripta por Genaro R. Carrío, Carlos S. Fayt y Augusto C. Belluscio, volvió a hacer aplicación del principio de la realidad económica a favor del contribuyente, aceptándole que liquide sus impuestos sobre la base de considerarse incluido en un conjunto económico nacional e internacional, integrado también en nuestro territorio por otra sociedad anónima de la que la actora se encontraba formalmente diferenciada. Sobre el alcance de este fallo, puede consultarse ASOREY, Rubén, *La doctrina Parke Davis no ha sido restablecida*, LL, t. 1985, p. 982; CORN, Aristides, *La teoría de la penetración en la forma de la persona colectiva y su vigencia en el derecho tributario argentino*, Rev. "La Información", t. XLII, p. 36, y TARSIANO, Alberto, *El conjunto económico y la teoría de la penetración en la doctrina tributaria de la Corte*, SD, t. 115, p. 666.

§ 10. EFICACIA DE LAS NORMAS SOBRE INTERPRETACIÓN Y CALIFICACIÓN JURÍDICA. — La incorporación de un método interpretativo al texto legal lleva a plantear el problema de su eficacia. Algunos autores, como JARACH, piensan que al legislador no le está vedado establecer principios de interpretación. Y así como establece normas para definir los hechos imposables, bien puede haber tenido la intención de restringir el campo de aplicación a los casos especialmente indicados, por sus características, en el texto legal. Se desprendería de esta obligatoriedad la invalidez de las decisiones que se apartan o no aplican adecuadamente los principios de interpretación establecidos en la ley⁴⁵. Por nuestra parte, consideramos que la indicación normativa a un método de interpretación genérico es ineficaz, dado que no se puede extender o restringir la labor del intérprete afectado a aplicar la ley al caso concreto con orientaciones que se suman a la regla no escrita, pero por todos sobreentendida, de que, en materia de interpretación, se consideran todos los métodos sin otra prevalencia que el que indiquen las circunstancias de cada caso. Por lo demás, en el caso particular de la realidad económica, la identificación de este principio con el fin o propósito de la ley vuelve a la supuesta obligatoriedad carente de sentido práctico. En consecuencia, toda interpretación legítima siempre cae dentro del fin de la norma⁴⁶.

El mismo planteo sobre la eficacia de normas generales para la interpretación se traslada a la conveniencia o no de establecer normas generales acerca de la calificación, es decir, si resulta efectiva una cláusula general contra la elusión tributaria. En nuestra opinión, antes que ello sería preferible que la legislación se dirija a encauzar situaciones individuales a través de presunciones o presupuestos subrogatorios, que son medios menos

⁴⁵ JARACH, DINO, *La hermenéutica en el derecho tributario*, publicado originalmente en Rev. "La Información", t. LXIII, p. 775, y reproducido en *Estudios de derecho tributario*, Cima, Buenos Aires, 1998, p. 156.

⁴⁶ Se nos ocurre, de todas maneras, adecuada la reflexión de GARCÍA NOVOA, en el sentido de que "tales cláusulas generales no deben ser objeto, a nuestro juicio, de un enjuiciamiento en abstracto. La valoración de las mismas dependerá de su régimen singular, y sobre todo de aspectos cruciales de ese régimen, como son la concreción de su presupuesto de hecho, las garantías procedimentales del particular, el respeto a los principios constitucionales en materia de tributación, su adecuación a las reglas de proporcionalidad" (GARCÍA NOVOA, César, *Le clausole come misura per combattere l'elusione fiscale: l'articolo 24 della legge tributaria generale spagnola*, en "Diritto e Pratica Tributaria Internazionale", 2002, vol. II, ps. 456 a 478).

rimbombantes, pero seguramente más eficaces para combatir la elusión⁴⁷.

En el otro extremo de la eficacia, se encuentran las normas destinadas a establecer consecuencias concretas de determinados actos o situaciones, cuyo tratamiento tributario sería, en principio, diferente, de no mediar dicha consecuencia legalmente impuesta. Estas normas particulares nacen como fruto de la necesidad de que el propósito de la ley no resulte burlado por la conducta del contribuyente que aprovecha la vaguedad de los textos genéricos. Se utilizan preceptos individuales, precisamente por la insuficiencia o ineficacia de las reglas generales tendientes a plasmar criterios de interpretación y aplicación.

Contrariamente, empero, CASADO OLLERO que "la técnica de las normas específicas antielusión, frecuente en los últimos años, por sí sola no se muestra capaz de combatir el fraude fiscal sino que, contrariamente, da lugar a un proceso de retroalimentación en el que a cada acción represiva del legislador se reacciona con otra para eludir la norma antielusiva (P. Pistone), hasta complicar de manera inverosímil la normativa tributaria, aumentando —de igual forma— la conflictividad en su aplicación y mermando

otro tanto la certeza y seguridad jurídica (el saber a qué atenerse) del contribuyente ante el entero sistema fiscal. La orientación de la legislación tributaria conforme al modelo fenoménico de reconducir los procesos de la economía real a golpe de específicas provisiones normativas, desemboca paradójicamente en un fenómeno de 'paralysis by analysis' (G. Tremonti) propio de aquellos sistemas jurídicos que ganan en extensión todo lo que pierden en operatividad"⁴⁸.

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

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

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

⁴⁷ Sobre la conveniencia o no de cláusulas generales, la doctrina no mantiene una posición uniforme. En Italia, que carece de una cláusula general antielusiva, Cosciani y V. Uckmar se han pronunciado en contra por considerar a este tipo de cláusulas una fuente de conflicto antes que de soluciones, en particular, refiriéndose a la arbitrariedad o incertidumbre que puede traer aparejada la acción del fisco poco propensa a discernir entre elusión (fraude de ley) y ahorro fiscal legítimo (economía de opción). Morello, en cambio, considera que una cláusula de este tipo actúa disciplinando a los contribuyentes que se autorrestringen en sus esquemas fiscales, supera la dispersión de cláusulas antielusivas y compromete a la Administración a una adecuada motivación de sus actos (ROSENBOI, Tullio, ob. cit., p. 102). GALLO considera que la existencia de la cláusula general coloca al Fisco en una posición vulnerable (*Elusione senza rischio: il Fisco indifeso di fronte ad un fenomeno tutto italiano*, "Diritto e Pratica Tributaria", 1991, vol. I, p. 259). PISTONE ha estudiado en profundidad los resultados del empleo de la norma general antielusiva, principalmente en Alemania. Con referencia al derecho italiano, señala que una cláusula de este tipo no debería ser apriorísticamente rechazada a partir de las consideraciones en abstracto de los efectos que pudiera tener sobre los contribuyentes. Antes bien, cree en la utilidad de una cláusula de este tipo, aunque, lo destaca, debería insertarse una vez que el sistema tributario haya completado un proceso de simplificación y transparencia, y con la advertencia de preservar el equilibrio entre la eficiencia de la administración financiera y las garantías fundamentales de los contribuyentes (*Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Cedam, Padova, 1995, "Introduzione"). Sobre las posiciones doctrinarias actuales referidas a la aprobación o rechazo de la cláusula general antielusiva, ver GASCLA NOVOA, César, ob. cit. en nota anterior, pp. 456 a 478.

⁴⁸ CASADO OLLERO, Gabriel; FALCÓN Y TELLA, Ramón; LOZANO SERRANO, Carmelo, y SIMÓN ACOSTA, Eugenio, ob. cit., p. 69.

es el remedio más eficaz para combatir la elusión tributaria, que como disvalor merece ser eliminada, y cuál es la fuente de la que extraer la regla (la norma o la jurisprudencia). Está controvertida, por lo tanto, la conveniencia o efectividad de introducir reglas generales antielusivas, del tipo de la contemplada en nuestro art. 2º, LPT, o si es preferible, para evitar la discrecionalidad del intérprete, singularizar la regla en normas específicas que atiendan a situaciones determinadas, creando, por medio de presunciones, la concreción del resultado que el contribuyente pretendió eludir⁴⁹.

En todos los países se han planteado similares preocupaciones, pero los enfoques sobre la manera de cómo resolverlos suele ser diferente, y la diferencia comienza desde la misma terminología, que se utiliza sin sentido unívoco. La cuestión ha sido tratada en el Congreso de la Internacional Fiscal Association⁵⁰, celebrado en Oslo, en 2002. El relato general, elaborado por el noruego Frederick Zimmel, concluye: "1) Los conceptos de forma y sustancia en la ley tributaria en general, y en las normas antielusión en particular, varían en forma importante entre un país y otro en cuanto al abordaje que de estos conceptos se hace y en cuanto a la preparación de dichos países para dejar prevalecer la sustancia por sobre la forma. 2) Algunos países todavía confían en el criterio del engaño/simulación. En otros países se han desarrollado criterios jurisprudenciales, mientras que en otros se ha dictado legislación específica al respecto. 3) Las formas de interpretación de la ley varían sustancialmente; desde una interpretación estricta, casi literal, a concepciones donde prima la intención negocial. 4) Dentro de los países en los que rige el *common law*, los tribunales de los 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. 5) Entre los países de derecho codificado, Bélgica y quizás Italia, se aplica una aproximación estricta al principio. 6) De todas maneras, en lo que

⁴⁹ Constituyen ejemplos de cláusulas antielusivas particulares: el art. 20 del Impuesto sobre los Bienes Personales; el art. 9º del reglamento de la Ley de IVA, y el art. 45, inc. j, de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

⁵⁰ Con anterioridad, la IFA trató aspectos referidos a la interpretación y aplicación de la ley tributaria, en su conexión particular con la posible dicotomía entre forma y contenido. En términos generales, lo hizo por primera vez en el Congreso de Londres, de 1965. En el Congreso de Venecia de 1983, la ponencia general estuvo a cargo de V. Uckmar, siendo presentada la ponencia de nuestro país por la doctora Beatriz González de Rechter.

concierno 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 negocial⁵¹.

Es destacable que luego de analizar la situación de veintisiete países, el relator general concluye en su informe en que los dos extremos en la aplicación de criterios para aliviar la tensión entre forma y contenido (reglas de antielusión general) pueden ser representados por Bélgica y por la Argentina. Se dice que Bélgica es el país que mayor apego demuestra a la construcción del derecho privado en la interpretación de la ley impositiva, mientras que "en la Argentina prima una considerable libertad en la creación de conceptos legales y en la interpretación de la ley con fundamento en la sustancia económica"⁵².

Una norma general antielusiva puede conducir a la Administración Fiscal a restringir esa libertad, aun la ejercida sin violencia sobre fin alguno. La construcción jurisprudencial ofrece un tránsito más seguro, pero más lento, como lo evidencian los países de tradición anglosajona. En esta última, los criterios antielusivos, aunque giren alrededor de la misma lógica, no se expresan de manera común. Pueden citarse, entre ellos: 1) el de la sustancia sobre la forma; 2) el propósito de negocios; 3) el de la realidad económica, y 4) el de los actos jurídicos vinculados.

Aunque la idoneidad de las cláusulas antielusivas genéricas esté en tela de juicio, sea por la razón antedicha o sea por su eficacia, existe una tendencia a incorporarlas al ordenamiento legal. El Informe General de Oslo señala las siguientes tendencias:

a) Sólo algunos países parecen no contar con normas de origen legislativo o jurisprudencial sobre elusión impositiva en general. Colombia, Japón y México integran este grupo. Lo mismo

⁵¹ Probablemente, se puede discrepar con esta conclusión desde el alcance teórico que cabe asignar al principio consagrado en la LPT, pero lo cierto es que la existencia de la fórmula, su defectuosa redacción y lo errático de los criterios jurisprudenciales, en particular, el transmitido por nuestro Alto Tribunal, nos objetiva en esa posición, aunque no nos guste.

resulta aplicable para el caso de Bélgica, hasta 1993; Canadá, hasta 1988, e Italia.

b) Muchos países han sancionado normas de origen legislativo sobre elusión impositiva en general (algunas veces se denominan Normas Generales Antielusión Impositiva; en inglés, General Anti-Avoidance Rule); entre ellos, la Argentina, Austria, Bélgica, Canadá, Finlandia, Francia (parcialmente), Alemania, Hungría, Corea, Luxemburgo, los Países Bajos, Nueva Zelanda, España y Suecia.

c) Entre los países con normas de origen jurisprudencial sobre elusión impositiva en general, cabe mencionar a Dinamarca, Francia (parcialmente), India, Noruega, Suiza, el Reino Unido y EE.UU.

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