

## INTERPRETACIÓN DE LA NORMA JURÍDICA TRIBUTARIA

EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA\*

### I. NATURALEZA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS: SUPERACIÓN DE VIEJOS ERRORES

La teoría de la interpretación de las normas tributarias debe tomar, como punto de referencia inicial, la afirmación básica de la Teoría de Interpretación de las Normas consistente en reconocer y extraer las consecuencias pertinentes de una afirmación fundamental: la norma tributaria es una norma jurídica ordinaria.

En tanto norma jurídica ordinaria, la norma tributaria se interpreta con arreglo a los criterios admitidos en Derecho<sup>1</sup>; no es una norma excepcional; no es una norma onerosa, ni es limitativa, ni ataca la libertad ni el patrimonio individuales. La norma tributaria es una norma jurídica, y como tal se interpreta exactamente igual que una norma jurídica mercantil, procesal, civil, etc. Dado que la hermenéutica a aplicar es exquisitamente jurídica y sus efectos son también jurídicos.

El supuesto normativizado opera como el silogismo lógico jurídico de toda norma jurídica: premisa mayor, premisa menor y consecuencia. Ejemplificando de la manera más sen-

\* Con base en su curso dictado en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, durante los días 6 y 7 de diciembre de 1995. Las citas fueron desgrabadas por la Sra. Silvia Isabel Ortner de Gutman.

<sup>1</sup> Ver artículo 8° del Modelo de Código Tributario para América Latina.

cilla posible, se puede decir: "todo el que tenga una casa viene obligado a pagar un impuesto, es así que yo tengo una casa, luego yo vengo obligado a pagar un impuesto". Se verifica el esquema del silogismo lógico de toda norma jurídica.

La norma jurídica tributaria es, entonces, una norma jurídica ordinaria más. No es ni más ni menos que cualquier otra norma del ordenamiento jurídico, una norma jurídica ordinaria más.

En consecuencia, paralelamente a lo dicho, valga señalar que en toda labor interpretativa nunca existe un único resultado posible, al que figurativamente se lo identificaría como "la" interpretación. Es más, esto sí lo puede hacer el Legislador, mediante una forma concreta llamada *interpretación auténtica*. En todos los demás casos, la interpretación que realiza habitualmente cada sujeto, o en último término quien cierra el proceso interpretativo que es el Poder Jurisdiccional, no dejará de ser una interpretación. Una —la del Poder Jurisdiccional— formalmente más valiosa que las otras, pero sin dejar de ser una interpretación, y sin dejar de hacer notar que existen asimismo los cambios jurisprudenciales.

Las normas son susceptibles de diversas interpretaciones. Lo único que hay que hacer en cada caso es operar con métodos jurídicos, realizando una labor de hermenéutica exquisitamente jurídica, sin mezclar en ella ni realismos económicos ni elementos intrínsecamente extraños.

Naturalmente, lo que nunca puede hacer el intérprete del Derecho es olvidarse de las formas jurídicas. El jurista no opera como un veterinario, ni como un sociólogo, ni como un economista, sino que debe utilizar los esquemas y categorías de la técnica jurídica.

Cuando hay un precepto expreso (art. 11, ley 11.683), que aconseja tener en cuenta las realidades económicas, claro está no puede soslayarse, el jurista estará obligado a operar con ese precepto que, como tal precepto de Derecho positivo, es vinculante. Pero, paralelamente, hay que tomar en consideración los límites, las circunstancias y los efectos que ello produce, y asimismo el origen de dicho precepto. Realmente,

<sup>2</sup> El origen de la teoría de la interpretación conforme con la realidad económica en materia tributaria se halla en el ordenamiento jurídico alemán.

ese precepto tuvo su origen en el ordenamiento alemán, en unas circunstancias de lucha contra el fraude a la ley tributaria, que más adelante examinaremos.

Consignientemente, cuando se habla en esta brevísima introducción al tema de la Naturaleza de la norma tributaria, afirmando la "superación de viejos errores", quiere decirse que lo hasta ahora relatado no es doctrina común, sino que lucha contra una corriente más antigua de pensamiento.

En el marco de este contexto doctrinario es imprescindible hacer referencia a un hito en la teoría de la interpretación de la norma tributaria, cual es la obra de Ezio Vanoni titulada *Naturaleza e Interpretación de las Normas Tributarias* que data del año 1932<sup>3</sup>. Allí se dedica un capítulo al tema de la metodología de la interpretación, bajo el acápite de "la superación de viejos errores", capítulo donde se atacan las dos grandes concepciones erróneas que han presidido la interpretación de las normas tributarias, por exceso o por defecto. Es decir, tanto el *in dubio pro-contribuyente* como el *in dubio pro-Fisco* son considerados ya como erróneos. El intérprete debe estar, en la duda, por lo que el texto de la norma diga. Interpretar es desentrañar el significado de las normas, aclarar, desvelar, razón por la cual la interpretación nunca será estricta, ni restringida, ni extensiva, sino por el contrario: neutra. Desde esta perspectiva se ve que la interpretación es químicamente pura, es un proceso que lleva a desvelar el significado del término. Lo que puede ser extensivo o restrictivo es el resultado de dicha interpretación<sup>4</sup>, razón por la cual nunca se pueden prohibir resultados.

En el citado trabajo de Vanoni los "viejos errores" comienzan a estudiarse analizando el principio *in dubio pro contribuyente*, que está más extendido en su aplicación que el aforismo contrario. El *in dubio pro-contribuyente* tiene a sus espaldas una vieja historia que arranca de la célebre glosa de Modestino: "No puedo considerar que delinque aquel que, en

<sup>3</sup> *Natura e interpretazione delle norme tributarie*. Traducción al castellano de Juan Martín Queralt, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973.

<sup>4</sup> Pudiendo en el caso arribar a resultados iguales, más que, o menos de lo que, a primera vista parece deducirse de las palabras en terminología que viene desde el Derecho Romano.

caso de duda, adopta una interpretación que sea favorable al contribuyente". Este pasaje tuvo dos momentos de auge histórico.

El primero se produce durante el Renacimiento, cuando los postglosadores vuelven en sus estudios sobre los viejos textos romanistas<sup>6</sup>. No debe olvidarse que en dicha época la contribución al Estado más importante era producto del botín y la rapiña, con lo cual el hecho de dejar a salvo las economías de los propios súbditos (luego ciudadanos), mediante una interpretación como ésta, era muy conveniente.

El segundo momento se da cuando la idea es retomada por la escuela de la exégesis francesa en el Derecho civil, cuando se rememora la vieja concepción del Derecho de obligaciones y contratos, según la cual las cláusulas deben ser interpretadas contra aquel cuya voluntad se plasma en la redacción del contrato. Es decir, que las cláusulas oscuras o poco claras no deben recaer en cuanto a sus efectos nocivos sobre quien no redactó el contrato, sino por contra sobre aquel que lo redactó. Transportando esta construcción al ámbito de las leyes fiscales, el que las redacta es el Fisco, el Estado, el poder constituido; consiguientemente, si la ley es un contrato entre el ciudadano y el detentador del poder, y quien hace las leyes es el ente soberano, las cláusulas oscuras o poco claras, deberán ser interpretadas a favor del contribuyente y contra quien redactó las cláusulas, que es el Poder Legislativo, el Estado<sup>7</sup>.

<sup>6</sup> Durante la época de formación de los Estados nacionales (s. XV), la historia de los tres grandes estados nacionales europeos: España, Francia e Inglaterra, se liga a la vuelta a los viejos textos romanos. Interesaba mucho en aquel momento al fortalecimiento del Estado nacional nascente, el tomar todo el prestigio del Derecho romano, que la época del Renacimiento había hecho surgir, con la fuerza, el *imperium*, la potestas, que tenían los emperadores romanos. De esta forma le era muy cómodo al monarca renacentista de los nascentes estados nacionales europeos apoyarse en un derecho prestigioso como era el derecho romano que, además, dotaba de enorme poder al ejercicio de la acción administrativa. Como prueba de ello puede verse que el Derecho romano es ensalzado en las Siete Partidas, que es un producto romanista típico.

<sup>7</sup> Paralelamente a esta concepción jurídica, en el campo de la economía reinaba la idea de que el mejor impuesto es el que no existe, que el individuo es el mejor juez de sus aptencias, ideas propugnadas por la escuela liberal de fines del s. XVIII y del s. XIX (A. Smith, D. Ricardo, J. S. Mill).

Hay que señalar, no obstante, que más tarde se llegó a plantear un paralelismo entre este principio del *in dubio pro contribuyente*, con el principio de derecho penal *in dubio pro reo*, paralelismo poco afortunado porque la génesis, evolución e historia de ambos principios distan de tener relación alguna. Sólo coinciden en cuanto ambos representan un intento de defensa, dado que en un caso se defiende la libertad, y en otro el patrimonio individual. Pero a poco que se profundice en el estudio de uno u otro, sus antecedentes y fundamentos divergen notablemente.

El otro "viejo error", el principio del *in dubio pro fisco* parte de una vieja tesis de la escuela francesa de Saleilles, con orígenes asimismo romanistas, de la época de decadencia del Imperio Romano. Este principio tuvo un momento efímero de esplendor con los regímenes totalitarios que asolaron Europa en la década de los '30, pero actualmente no es sostenido por la doctrina, casi sin excepciones<sup>7</sup>. En la búsqueda de hacer prevalecer el interés colectivo sobre el individual, lo que esta postura no toma en consideración es que el equilibrio de intereses ya se ha alcanzado, tras su choque inicial tenido en cuenta por el legislador al redactar la norma. Esta tarea normativa implica el juego de intereses colectivos e individuales, que luego ha devenido en un equilibrio, dado en la forma en que la norma viene establecida.

## II. APLICACIÓN DE LA TEORÍA GENERAL DE LA INTERPRETACIÓN AL DERECHO TRIBUTARIO

Advertidos los "viejos errores", es preciso reiterar que en el momento de interpretar, lo que hay que hacer es desentrañar el significado de la norma, y en último término, toda

<sup>7</sup> Podría señalarse como excepción la posición de alguna doctrina alemana. Doctrina imbuida del principio de la solidaridad de las obligaciones (mientras que en los derechos latinos el principio base es al contrario, el de la subalternidad de las obligaciones, en caso de silencio de la norma). Si lo que prima es la solidaridad, lo colectivo debe prevalecer sobre lo individual, y por ende los ingresos colectivos son más dignos de protección que los ingresos individuales; el Fisco no representa los ingresos individuales del Estado, sino los ingresos colectivos, la parte de riqueza que todos los contribuyentes ponen al servicio de la sociedad.

interpretación se mueve entre dos grandes barreras que no se pueden sobrepasar: la letra de la ley y el fin de la norma. La interpretación es algo elástico, como un resorte o un acordeón, que se puede estirar, pero que siempre tiene un límite más allá del cual no puede estirarse más.

Entonces, si la norma no se interpreta ni pro-Fisco ni pro-contribuyente, sino que la norma se interpreta de un modo aséptico, químicamente puro, buscando el resultado que más adecúe letra con fin de la norma, este razonamiento simplemente tiene una conclusión en Teoría General de la Interpretación, y es que toda la Teoría General de la Interpretación de las Normas, toda ella sin excepción, es íntegramente trasladable al Derecho tributario. No hay ninguna especialidad en la interpretación de las normas tributarias. Las normas tributarias se interpretan como cualquier otra norma jurídica, exactamente igual.

Quedan de esta forma vacías de contenido las opiniones que se reafirman en el carácter odioso, oneroso o limitativo de los derechos individuales de la norma tributaria, opiniones que no tienen sentido dentro de un Estado de Derecho. ¿Cómo puede conciliarse esta afirmación acerca de lo odiosa, restrictiva y limitativa que es la norma tributaria, cuando la aportación que ella establece va encaminada al bien común? Aunque cada vez con menor frecuencia, alguna jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación ha sostenido esta postura, sobre todo en el tema de exenciones.

Por ello, no extraña que el artículo 5º del Modelo de Código Tributario para América Latina<sup>6</sup> contenga un segundo párrafo, que puede resultar redundante, al referirse a las exenciones, haciéndoles aplicables los métodos de interpretación que se utilizan para las normas tributarias. En efecto, si las exenciones de por sí son normas tributarias, el párrafo parece que no hace falta. Ahora, si bien no hace falta, parece que al mismo tiempo no está de más, dado que ha habido una corriente jurisprudencial muy extendida en sentido contrario, tomando en forma restrictiva las exenciones, la cual es incom-

<sup>6</sup> Art. 5º - Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todas las métodos admitidas en Derecho, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en aquéllas.

La disposición precedente es también aplicable a las exenciones.

preensible por su falta de lógica intelectual. No resulta coherente mantener al mismo tiempo que las normas tributarias son odiosas, limitativas, etcétera, y paralelamente interpretar las exenciones en forma restrictiva. Si la norma de imposición debe ser interpretada restrictivamente, lo coherente será que la norma de exención se interprete extensivamente, dentro de un razonamiento que es equivocado en la teoría que sostiene, pero que al menos resulta coherente en sí mismo.

Consiguientemente, el carácter y naturaleza común, normal y ordinario de la norma tributaria así entendida, nos lleva, como muy bien dice el artículo 5º del Modelo de Código Tributario para América Latina, a la aplicación en el ámbito de la interpretación de las normas tributarias, de todos los criterios y elementos propios de la teoría general de la interpretación. Admitir este carácter común y ordinario de las normas tributarias, tanto las de imposición como las de exención, conlleva la aplicación de los métodos ordinarios de interpretación de las normas. Y aceptar este último implica aceptarlo con todas las consecuencias que ello conlleva, sin que luego se pueda dar marcha atrás en cuanto a la aplicación o no de ciertos métodos, como por ejemplo la analogía, el cual es admitido en la teoría general de la interpretación.

Reafirmando los conceptos cabe decir que tan normal, común y ordinaria es, en su caso, la norma de imposición, cuando hay capacidad contributiva, como normal, común y ordinaria es, en su caso, la norma de exención, cuando no hay capacidad contributiva. La norma de exención no es excepcional respecto a la de imposición. Lo normal es contribuir cuando se tiene capacidad contributiva y lo normal, lo común, lo ordinario es no contribuir, cuando no se tiene capacidad contributiva. Por ello, tan normal, común y ordinaria es, en su caso, la norma de imposición como la de exención. Son iguales de comunes y ordinarias una y otra, cada una en su caso. Ninguna es excepción de la otra.

Desde esta perspectiva aparece un error bastante extendido, consistente en sostener que como el fin de la norma tributaria es la recaudación, las exenciones deben interpretarse restrictivamente. Ello no es correcto, pues parte de una premisa falsa. El fin de la norma tributaria no es, pura y simplemente la recaudación, sino que el fin de la norma de imposición es la recaudación, pero basada en la capacidad contributiva de las personas llamadas a satisfacer los tributos.

El fin de la norma tributaria no es cobrar impuestos donde no hay capacidad contributiva. Consecuentemente, la capacidad contributiva, eje y norte de toda labor interpretativa, está en el fin mismo de la norma, que nos dirá que habrá que contribuir cuando haya capacidad contributiva, y que no habrá que contribuir cuando no haya capacidad contributiva. Es decir, la capacidad contributiva entendida en sus dos sentidos, en cuanto fundamenta el hecho de contribuir, y en cuanto sirve de medida de la imposición.

Por ello es tan importante que el principio de capacidad contributiva esté presente a todo lo largo del proceso interpretativo, y no sólo en la configuración del hecho imponible. La capacidad contributiva debe perseguir el proceso interpretativo en la configuración del hecho imponible, en la aplicación de la norma, en la determinación de la base y aplicación del tipo, y en su resultado final, que es llegar a la cuota, o sea la cantidad concreta que debe pagar el sujeto pasivo.

Por último, cabe hacer una advertencia acerca del choque ficticio que puede producirse para el jurista entre forma y contenido. Es decir, la artificial contraposición entre contenido y forma jurídica, tema del cual se trata más abajo en el punto 6, al analizar el artículo 11 de la ley 11.683 (i.e. en 1978). El llamado criterio de la realidad económica es un criterio de confusión, pero en el Derecho argentino presenta la característica de ser Derecho positivo. Y el jurista nunca puede operar de espaldas al Derecho positivo.

En puridad, en un planteamiento teórico de jurista, en el choque entre contenido y forma, siempre debe prevalecer la forma. La realidad objeto de estudio de un jurista, no es la realidad física, ni química, ni biológica, ni económica. La realidad con la que operan los juristas es la realidad en cuanto normativizada. Su objeto de estudio son las normas, sin importar tanto lo que quiso decir el legislador y no lo dijo. El único caso en que para un jurista interesa sobremanera la realidad se da en el caso del Legislador o los miembros de una Comisión Parlamentaria, en el momento prelegislativo, cuando se están elaborando las normas, en ese momento sí es interesante conocer la realidad, prestando especial atención a lo que opinan los economistas, los sociólogos, los contables. Tener en cuenta esa opinión implica intentar resolver el problema normativamente con mayor cantidad de elementos, y después de conocer cuál es el problema a resolver, se plasma



de una forma determinada, en una forma jurídica correcta, que constituye el punto de partida inexcusable a toda labor interpretativa.

### III. AUTONOMÍA CALIFICADORA DEL DERECHO TRIBUTARIO

El tema de la autonomía calificadora del Derecho tributario presenta un enorme interés y es un problema a enfrentar todos los días. Al respecto, hay que citar dos célebres polémicas habidas durante el primer tercio del siglo XX.

La primera es la polémica entre François Gény y Louis Trotabas, durante los años '30<sup>s</sup>. Esta polémica tiene interés, al margen de su elevado nivel intelectual, porque conecta con una corriente de pensamiento que ha tenido mucha influencia en la evolución legislativa española, y más en la argentina. Es la corriente francesa inspirada en el Código Civil, en virtud de la cual el Código Civil como producto de la triunfante burguesía francesa revolucionaria lleva al mundo del Derecho la concepción de la preeminencia de los valores revolucionarios burgueses, es decir, la libertad individual y el patrimonio de las personas.

Esto explica también por qué los derechos de la personalidad son objeto de estudio en Derecho Civil, ya que ello no tiene mucho sentido, si no se justifica a través de esta reminiscencia francesa de considerar el Código Civil como el mejor reducto para la defensa de la libertad y patrimonio individuales. Entonces, el Código Civil asume la tutela jurídica de los ciudadanos, siendo sus títulos preliminares la parte general, no sólo del Derecho privado, sino de la Teoría General del Derecho.

Esta reminiscencia hizo que la escuela francesa siempre considerase el Derecho público como un elemento de peligro, por la discrecionalidad con la que puede llegar a operar, discrecionalidad que a veces está muy próxima a la arbitrarie-

<sup>2</sup> Vale recordar como nota ilustrativa, que aun siendo ambos profesores de Nancy, Gény era un prestigioso Catedrático de Derecho Civil, mientras que Trotabas era un joven profesor agregado. Hay traducción de esta polémica en la Revista de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, bajo el título "Derecho fiscal frente a Derecho civil", traducción de Juan Ramallo Matamoros, 1973.

dad. Entonces, lo que siempre debería hacerse es que el Derecho público en sus criterios e interpretaciones, tomara como punto de referencia el Derecho civil.

Por ello, en la concepción de François Gény, el Derecho Fiscal debía ser un instrumento doméstico del Derecho civil. Nunca podría el Derecho fiscal dar un contenido distinto a las instituciones jurídicas por él manejadas, que el procedente del viejo cuerpo del Derecho civil. Por consiguiente, cuando el Derecho fiscal utiliza conceptos como compra-venta, depósito, fianza, letra de cambio, etc., todos conceptos acuñados por el Derecho privado, debe hacerlo en la misma forma que lo ha hecho el Derecho civil.

La posición de Trotabas, frente a esta corriente de pensamiento centenaria en el derecho francés, era aparentemente, muy simple, pero de una gran lógica. Naturalmente, Trotabas no discute el sólido y bien pertrechado cuerpo de conceptos jurídicos civiles. Trotabas, en esencia, lo que se limita a decir es que el Derecho fiscal es una rama más del ordenamiento jurídico, que no es ni más ni menos que las demás ramas, y que, consiguientemente, si las restantes ramas del ordenamiento jurídico tienen autonomía calificadora para dotar a sus conceptos de contenido propio, no se ve por qué motivo el Derecho fiscal no podría hacer lo propio. Caso contrario, pasaría a ser una rama del ordenamiento jurídico de segunda categoría, con esta *capitis diminutio*.

En términos ajedrecísticos, puede decirse que esta polémica terminó en tablas, con el consiguiente mérito de Trotabas, al enfrentarse de manera brillante a la solidez de Gény, todo un maestro en cuestiones de método e interpretación. Asimismo se marcó un importante hito dentro de la evolución del Derecho Tributario.

Pocos años después, en la década de los '30 se planteó una polémica análoga en el solar italiano, entre dos grandes tributaristas: Antonio Berliri de un lado, y Ezio Vassoni, de otro. La polémica tiene un fondo semejante, pero, al plantearse entre dos tributaristas, adquiere connotaciones diferentes.

La posición de Berliri<sup>10</sup> se basaba en sostener que el

<sup>10</sup> Sostenida en un trabajo publicado en 1941 bajo el título "Negozii giuridici e negozi economici quale base d'applicazione per l'imposta di registro".

mundo del Derecho constituye una unidad, que el ordenamiento jurídico es un universo jurídico unitario, y ese universo jurídico no puede desmembrarse, no puede sectorizarse en minúsculas parcelas. Aceptada esta razonable premisa, se sigue que el Derecho tributario, una de las ramas más jóvenes del ordenamiento, debe plegarse a ese universo jurídico que él se ha encontrado ya construido.

En otras palabras, el Derecho tributario no puede, en opinión de Berliri, vaciar el contenido jurídico de instituciones multiseculares. La superior unidad del ordenamiento jurídico exige que los conceptos sean utilizados con categorías, nombres y contenidos homogéneos. No cabe la heterogeneidad en el universo jurídico, sino que debe prevalecer la unidad. Y la unidad del ordenamiento exige que el Derecho Tributario, como rama recientemente incorporada, respete su unidad, utilizando los conceptos en la forma que le vienen dados por sus ramas de origen.

La posición de Vanoni, en cambio, aparece netamente influida por su escuela de origen, la escuela de Pavia, de Benvenuto Grizzetti<sup>11</sup>, la que estaba comprometida en mantener la particularidad del Derecho tributario. Para defender esa particularidad en cuanto al contenido, Vanoni saca a relucir el componente económico que hay en las normas tributarias.

Y ese contenido económico que toda norma tributaria lleva consigo, hace que la norma tributaria, en tema de calificación jurídica, tenga una cierta singularidad, porque ese contenido económico que impregna las normas tributarias, no está igualmente presente en otras normas jurídicas. Consiguientemente, es este contenido económico el que dota de una cierta singularidad calificadora al Derecho tributario, y hace que el intérprete deba poseer ciertos conocimientos hercúlicos para mejor desentrañar el contenido económico de las normas tributarias. Ello sin dejar de reconocer en todo momento que la norma tributaria es una norma jurídica, aunque con una singularidad dada por su contenido. Esta autonomía calificadora hace que el Derecho tributario pueda

<sup>11</sup> Quien contaba entre otros discípulos a Pugliese y a Jarach. A través de este último se explica la influencia de la escuela de Pavia en la redacción y contenido del art. 11 de la ley 11.683 en cuanto a la interpretación económica de las leyes tributarias.

separarse de ese universo jurídico, dotando a sus conceptos jurídico-tributarios, de un contenido propio.

En síntesis, se puede decir que las posiciones de Berliri y de Vanoni se resumían en estos dos puntos: Berliri pone el acento en la universalidad del fenómeno jurídico que no permite sectorizaciones; Vanoni pretende marcar la singularidad, la especificidad del Derecho tributario, con base en el contenido económico de sus normas.

Expuestas así las cosas, ambas posturas aparecen como razonables, y dignas de ser suscritas. Pero aparentemente no son compatibles. Sin embargo, fue Achille Dogato Giannini quien realizó la tarea de compatibilizar ambos puntos de vista, de una manera brillante, idea luego seguida por la legislación europea y el Modelo de Código Tributario para América Latina.

La idea de Giannini, en sí, resulta sencilla. Consiste en sostener que el Derecho tributario es una rama que goza de autonomía calificadora dentro del ordenamiento jurídico, que puede dotar a los conceptos por él utilizados del contenido que estime pertinente. Coincide en esta apreciación con lo dicho por Vanoni, y asimismo con lo expresado antes por Trotabas. Pero el hecho de que el Derecho tributario pueda hacer esto no implica que esté obligado a hacerlo, posición en la que coincide con Berliri. Consiguientemente, cada vez que el Derecho tributario utilice conceptos provenientes del resto del ordenamiento (compraventa, mandato, depósito, etc.), puede hacer dos cosas. O bien puede darle un contenido distinto, aclarándolo en forma expresa. O bien, si el Derecho tributario no dice nada, se entiende que esos conceptos son los que proceden de la rama de origen correspondiente.

En otras palabras, este es el concepto que nos encontramos después, tan prodigado en todos los ordenamientos jurídicos y transformado en un precepto, según el cual, en tanto el ordenamiento tributario no defina los términos utilizados en sus normas, éstos se entenderán conforme al significado de origen. Con lo cual el Derecho tributario no cambia el concepto de que se trate, sino que se limita a decir, por ejemplo, que "a los efectos de este impuesto, se entenderá por compraventa ...". No cambia el universo jurídico, no altera el concepto jurídico en cuestión, pero tampoco prescinde, llegado el caso, de dotar a ese concepto del contenido peculiar o propio que interesa al legislador tributario.

#### IV. EL SENTIDO JURÍDICO, TÉCNICO O USUAL DE LOS TÉRMINOS TRIBUTARIOS

Resuelto el problema de la autonomía calificadora después de la intervención de Giannini, puede verse que ella trae consecuencias muy interesantes, sobre todo en aspectos muy concretos, ya no en la línea de las grandes ideas o de los grandes principios, sino en cuestiones muy puntuales.

Dentro de la jurisprudencia argentina, cabe señalar como un mero ejemplo el pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación del 2/7/93 en "Rolland y Cía. c/ el Ministerio de Economía s/ nulidad de resolución y cobro de australes", donde claramente se alude a los sentidos genéricos y técnicos de las normas. En él se dice que: "El artículo 4º de la ley 17.246 cuando concede a los fabricantes nacionales las mismas ventajas a las que serían acreedores en la hipótesis de exportación de los bienes involucrados, lejos de encasillar a los beneficiados en los beneficios acordados dentro de categorías específicas, se encuentra formulado en sentido genérico y no técnico, sin perjuicio de lo establecido en el Código Aduanero con respecto a la diferencia entre reintegros y reembolsos".

Las líneas que, en términos generales, presiden la interpretación en este punto, sostienen que el legislador sólo es un técnico en materia jurídica. En todos los demás campos, el legislador no tiene por qué ser un técnico, y cuando utiliza los conceptos técnicos procedentes de campos extrajurídicos, esos términos deben tomarse en su sentido vulgar o usual. Este suele ser el principio más comúnmente aceptado, que ha tenido ejemplos muy significativos.

Ello se ve en un célebre caso de la jurisprudencia española, que puede denominarse "el caso de los mejillones". Existe un arbitrio español sobre la captura de peces y pescados, el cual en su momento fue girado a una empresa mejillonera, sita en Vigo (Galicia). Esta empresa, ante el requerimiento de la Junta de Obras del Puerto de Pontevedra, argumentó que los mejillones no son ni peces ni pescados, que los mejillones son un marisco que biológicamente pertenece a otra familia, y que un arbitrio sobre peces y pescados no tiene nada que ver con ellos. Consecuentemente, se declaraban no sujetos, es decir, ubicados por fuera del hecho imponible. Ello fue reforzado con un extenso alegato científico,

en el que se fundamentaban todas las diferencias biológicas existentes entre los peces y los mariscos.

Después de diversos fallos contradictorios en las diversas instancias, el Tribunal Supremo falla en favor de la empresa mejillonera, considerando que los mejillones no son ni peces ni pescados. Pero pocos años después, vuelve otra vez Junta de Obras del Puerto de Pontevedra a la carga y gira de nuevo el arbitrio a la otra empresa. Se siguen los mismos trámites, llegando nuevamente ante Tribunal Supremo, quien esta vez cambió de criterio. En una sentencia que es de alabar por su buen criterio, señala que cuando el legislador utiliza conceptos provenientes de la técnica extrajurídica, el legislador no es un técnico, sino que utiliza los términos en su acepción vulgar o usual. En el caso, los mejillones, igual que los calamares y el pulpo, son productos del mar, se venden en las pescaderías, y vulgarmente se entienden todos ellos, como peces y pescados.

El tema se reiteró en otros casos donde el supuesto gravado eran las arcillas. Hay un tributo español sobre la extracción de rocas y minerales. Geológicamente, las arcillas no son ni rocas ni minerales, y consiguientemente se planteó un problema similar. Igualmente célebre es el caso de la jurisprudencia italiana sobre las langostas, popularizado por Berliri.

Es decir, con los ejemplos dados como muestra, el Tribunal Supremo ya ha reiterado su jurisprudencia, de entender que el legislador sólo es un técnico en materia jurídica, y que, en los demás campos del saber, el legislador utiliza los conceptos de acepción usual o vulgar.

Por último, vale citar otro ejemplo que se discute actualmente en España, y que ha suscitado algunos pronunciamientos jurisprudenciales interesantes. Es el tema de la configuración a efectos tributarios del carácter de bienes gananciales. La posición que nosotros defendemos, actualmente minoritaria, postula que no hay por qué asumir el concepto de bien ganancial del Derecho civil, porque eso irrogaría gravísimos perjuicios al contribuyente, máxime cuando la moderna doctrina civilista está muy dividida, no como en años anteriores, cuando sólo se consideraban gananciales los bienes al momento de la disolución del matrimonio y, por tanto, de este régimen. Es decir, que la vieja idea del momento de la disolución como determinante del carácter ganancial de los bienes es una idea que actualmente casi nadie defien-

de, sino que es la tradicionalmente expuesta por los viejos comentaristas (M. Escarvola, Manresa), donde la ganancialidad se adquiere en el momento de la disolución. Esta idea atenta contra el concepto base de la ganancialidad, el cual implica que las sociedades gananciales no son una sociedad muerta que torna viva en el momento de la disolución, sino que la idea de la sociedad de gananciales es un concepto dinámico, que se hace día a día, mediante la aportación de bienes de marido y mujer hacia la sociedad. La nueva doctrina está tomando cuerpo en las recientes reformas de los códigos civiles español, francés e italiano.

Lo discutido es, en concreto, en el caso de las rentas de trabajo, cuándo se adquiere esa ganancialidad. Si en el momento en que el cónyuge aporta los bienes a la sociedad, ya pagados los impuestos (teoría tradicional predominante), o si por contra es en el momento en que son percibidos, esto es, antes de pagar impuestos. Es una distinción que tiene enorme trascendencia, porque si el carácter ganancial de las rentas de trabajo se adquiere en el momento en que las rentas son percibidas, automáticamente se ha introducido el *splitting*<sup>12</sup> en el sistema tributario. Con la consecuencia obvia de que el *splitting* corta por la mitad la progresividad. No es una discusión doctrinal, sino que tiene una trascendencia enorme en cuanto a la recaudación, que en el momento presente puede suponer una pérdida para el Fisco en España de unos 3.000.000.000 de dólares, o sea que no es una tontería.

Además, la interpretación tiene mucha importancia, en cuanto a la distinción entre las rentas de trabajo y las rentas de capital. Pues la ganancialidad en las rentas de capital juega a favor del receptor, mientras que en el caso de las rentas de trabajo juega en su contra, dado que la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas español, igual que el impuesto sobre las ganancias argentino, en el caso de las rentas de trabajo, la imposición se hace en cabeza de quien percibe la renta. No es posible dividir la percepción

<sup>12</sup> El sistema del *splitting* es el adoptado por los ordenamientos norteamericanos, alemán, irlandés y portugués, en virtud del cual se introduce la ganancialidad fiscal, puesto que todos los bienes del matrimonio se suman y se dividen por dos. Consecuentemente, en matrimonios donde trabaja un solo cónyuge, las ventajas son óptimas, o cuando si bien ambos trabajan, los salarios son muy desiguales.

de la atribución, dado que quien trabaja, es quien percibe y quien paga. Sin embargo, en el caso de las rentas de capital sí cabe esa disociación, pues quien es titular de la renta de capital, puede poner los intereses en cabeza de quien quiera, inclusive de su mujer. Por consiguiente, se produciría una acción contraria a los postulados de la capacidad contributiva, en cuanto que las rentas de trabajo deben estar mejor tratadas que las rentas de capital.

En conclusión sobre este punto, respecto del uso jurídico, técnico o usual de los términos tributarios, cabe reiterar que, el Derecho tributario goza de autonomía calificadora. Puede dar a los términos por él utilizados el contenido que en cada caso estime conveniente; y de no decir nada al respecto, se entenderá que los conceptos provenientes de otras ramas del derecho son utilizados en la acepción de su rama de origen. El legislador tributario solamente es un técnico en materia tributaria; en los demás campos del saber, cuando el legislador utiliza conceptos técnicos, el legislador no es un técnico, sino que utiliza esos conceptos en su acepción vulgar o usual.

## V. ANALOGÍA E INTERPRETACIÓN EXTENSIVA

Hay otro tema que está muy relacionado con lo hasta ahora visto, y que está referido a si se pueden o no prohibir determinados resultados interpretativos. La respuesta es no. Se puede admitir o rechazar la interpretación como tal, es decir, o bien admitir o bien rechazar que las normas puedan ser objeto de interpretación, pero no se puede prohibir nunca el resultado de la interpretación, una vez que ésta se ha admitido.

La idea proveniente de la Revolución Francesa, y debatida en la época del código de Napoleón, postulaba que las normas no se interpretan, sino que se aplican literalmente. Esa posición tiene su sentido como reacción a un sistema anterior donde prevalecían las interpretaciones absolutamente arbitrarias y desgajadas de la letra de la ley. Consiguientemente, donde la interpretación era absolutamente arbitraria, desconectada del texto de la ley, la reacción es la pura literalidad.

Sin embargo, aún bajo este punto de partida, se fueron abriendo algunas brechas a la posibilidad de interpretación.



Algunas dadas por el propio Código Civil francés. En primer lugar, la regla que decía que cuando los términos de la ley son claros, no será necesaria su interpretación, precepto que deja concluir que, a contrario sensu, cuando los términos de la ley no fueran claros, su interpretación sería posible. En segundo lugar, la norma que establece que el juez no puede dejar de fallar so pretexto de oscuridad de la ley, lo que deja ver que, cuando no fuera clara la norma, y debiendo fallar obligadamente, tendría el juez que dejar paso al proceso interpretativo.

Posteriormente se expresó que el intérprete no puede alejarse de la letra de la ley pretestando amparar su espíritu. Consiguientemente, si el intérprete no puede alejarse de la letra de la ley bajo el pretexto de amparar su espíritu, quiere decirse que cabe la posibilidad de que letra y espíritu no coincidan.

En resumen, se puede decir que hubo brechas aún en la propia concepción francesa radical, a través de las cuales se fue abriendo paso la interpretación, y que actualmente, lo coherente es sostener una de estas dos posturas: o se admite la interpretación, o se rechaza la interpretación. Ambas posiciones de principio, en teoría, son coherentes. Lo que no se puede hacer es prohibir determinado resultado interpretativo. Eso es inadmisibile. No se puede prohibir la interpretación extensiva. No se puede prohibir la interpretación restringida, y no se puede prohibir la interpretación estricta, que en último término no son otra cosa que los posibles resultados a los que la interpretación puede conducir.

Una vez admitida en un ordenamiento la interpretación, automáticamente queda admitida la interpretación estricta, extensiva y restringida, como muy bien dice el artículo 5º del Modelo de Código Tributario para América Latina. Admitida la interpretación, hay que admitir todos sus posibles resultados, y aquí es donde viene el problema de la analogía, dado que la analogía es un criterio interpretativo admitido en Derecho, que puede aceptarse en línea de principio pero asimismo admite exclusiones expresas, prohibiciones expresas que, como tales prohibiciones, habrá que interpretar restringidamente.

No cabe duda que el legislador puede prohibir la analogía en temas de hecho imponible, exenciones y sujetos pasivos, como sucede en varios ordenamientos. Pero esa prohibición sólo puede hacerse a partir de la general admisión de la

analogía. Y la analogía está admitida porque es un criterio interpretativo admitido en Derecho y como tal no hay más remedio que admitirla. Reiteramos, ello no obsta, como el Derecho Tributario es una rama autónoma, que a partir de la general admisibilidad, se introduzcan prohibiciones expresas. Por supuesto que se pueden introducir prohibiciones expresas. Sin embargo, no se puede prohibir expresamente la interpretación extensiva. Esa es la diferencia.

El problema estriba en que la línea divisoria entre interpretación extensiva y analogía es muy difícil de distinguir en los casos cotidianos, si bien aparece clara en ejemplos escolásticos. Es más, lo normal en un proceso interpretativo lógico, es que analogía e interpretación extensiva corran caminos tan paralelos que, a veces, van juntos. Se ha llegado a una vía de interpretación analógica después de haber extendido el significado del precepto.

Un ejemplo claro es el que se planteó en España con el caso de los marcadores. Los marcadores no estaban incluidos dentro de la Ordenanza Aduanera. En ella había una relación de los objetos de escritorio gravados, como bolígrafos, plumas, lápices, etc., en la cual no se encontraban los marcadores. Sencillamente, porque al momento de redactar la lista no se habían inventado. No había ningún propósito del legislador de excluir los marcadores; lo que pasa es que no se mencionaban porque no se habían inventado.

En el caso es difícil saber si estamos ante una interpretación extensiva o analógica. En buena parte depende de si la relación de objetos gravados es enumerativa, ejemplificativa, o por contra si es exhaustiva. Si es meramente ejemplificativa, se está haciendo una interpretación extensiva, perfectamente legítima. Pero si se sostiene que la enumeración es exhaustiva, que sólo se gravan los objetos de escritorio expresamente mencionados, entonces la integración de los marcadores habría que hacerla por vía analógica. Y si está prohibida la analogía en tema de hecho imposible, no cabría realizarla.

La diferencia es notable. Si se trata de una mera ejemplificación, estamos ante una interpretación extensiva, y la interpretación extensiva no puede prohibirse, y por consiguiente los marcadores están dentro. Si la enumeración no es ejemplificativa sino que es un *numerus clausus*, la introducción de los marcadores se hace por vía analógica y si está pro-

híbrida la analogía en tema de hecho imponible, los marcadores quedan sin gravar. Es decir, el problema es de gravar o no gravar, o sea, de ser o no ser.

El tema que ha tenido desarrollos jurisprudenciales muy variados y todos enormemente interesantes, ha llevado a la doctrina a la posición referida, que es una posición abierta, donde las respuestas no son contundentes, sino condicionadas.

El otro ejemplo claro, de escolástica que se puede dar para identificar la interpretación extensiva, es el que se refiere a normas del tipo siguiente: "los españoles están obligados a contribuir de acuerdo con su capacidad contributiva". Obviamente, se entiende en correcta interpretación extensiva que, cuando se dice "los españoles" se entiende "los españoles y las españolas". Hay que hacer una interpretación extensiva porque hay que extender la letra para que diga más de lo que realmente dice. Pero hay que advertir que, si el ordenamiento tributario establece que las normas tributarias son de interpretación estricta, las españolas tendrán un buen justificativo para no pagar sus tributos, pese a lo disparatado del resultado obtenido.

En este sentido, volvemos a subrayar lo acertado que nos parece el artículo 5º del Modelo de Código Tributario para América Latina, a pesar de que su adopción implica aceptar todas las consecuencias que se derivan del mismo; lo cual obliga a mucho. Obliga a mucho en tema de analogía, en tema de retroactividad y en tema de interpretación extensiva. No es un precepto neutro, sino que es un precepto muy comprometido, choca con muchas de las prácticas usuales manejadas hoy por la jurisprudencia argentina y no es tan fácil aceptarlo. La experiencia española indica que el artículo 23 de la Ley General Tributaria, que sin duda sirvió de inspiración al artículo 5º MCTAL, fue introducido en 1963, pero en 1978 todavía había jurisprudencia contraria a dicho criterio, sobre todo en tema de interpretación de exenciones.

En cuanto a la analogía, ella no puede estudiarse en Derecho Tributario sin partir de su correcto encaje en la Teoría General del Derecho. Es un tema difícil, donde las opiniones doctrinarias dejan de ser tan claramente mayoritarias.

Desde la perspectiva que sostenemos, mayoritaria pero no unánimemente, la analogía es un proceso interpretativo, no integrativo. La analogía no integra nada. Massimo S.

Giannini decía que no se puede sacar nada de la ley que antes no esté en ella. Consiguientemente, el proceso analógico no es un proceso creador, es un proceso interpretativo salvo, dice Massimo S. Giannini, que se entienda que en todo proceso interpretativo hay algo de creador, lo cual también es verdad. Si entendemos que en todo proceso interpretativo hay algo de creador, en ese sentido también se puede decir que la analogía, en cuanto es proceso interpretativo, también contiene algo de creador, mas no en el sentido de fuente del derecho (que es como normalmente se utiliza el término "integración" para colmar las lagunas del Derecho). Dicho esto último al margen de la discusión acerca de si hay o no lagunas en el Derecho. Nuestra opinión personal al respecto es que no las hay, dado que —afortunadamente— el Derecho no tiene por qué regularlo todo, sino que regula lo que quiere regular y lo no regulado no son lagunas sino ámbitos que el Derecho no ha querido regular. El Derecho es así un cuerpo cerrado que dice lo que dice, y lo no dicho, está por fuera del ordenamiento jurídico. No hay que colmar nada, en esos casos, por vía de la integración analógica.

La analogía es, entonces, un proceso interpretativo que se distingue de la interpretación extensiva por razones de grado, por razones cuantitativas y no cualitativas. De ahí la enorme dificultad de distinguir un caso y otro, dado que las diferencias cualitativas son fáciles de entender pero las diferencias cuantitativas son muy difíciles de aprehender. Esta diferencia, tan dificultosa de apreciar, tiene sin embargo enormes consecuencias, dado que el legislador puede prohibir la analogía, pero no puede prohibir la interpretación extensiva. Como la línea divisoria es difícil, uno siempre estará tentado a decir que estamos ante una interpretación extensiva o analógica, según le convenga en cada caso. Y además, pensamos que ello es legítimo para la defensa de los intereses de nuestros clientes.

Otro de los errores más frecuentes en tema de analogía es el que aparece cuando se dice que la analogía consiste en buscar, en un supuesto análogo regulado, la norma que va a ser aplicada a un supuesto análogo no regulado. Esto, que muchos juristas han llegado a sostener, es un error.

La analogía nunca opera sobre la semejanza de los supuestos de hecho objeto de equiparación. Para demostrar esto nada mejor que volver sobre lo que decían los clásicos. Fran-

cisco Suárez decía que el centro de la analogía está en la *eadem ratio*, en la identidad de razón, donde lo que importa no es la semejanza de los supuestos de hecho, sino la razón reguladora, el principio inspirador.

Por ejemplo, vale citar un caso que se dio en el Derecho español, respecto de la regulación fiscal de las salas cinematográficas especiales "X", donde se proyectaban películas pornográficas. Se planteaba el problema de dónde introducirlas en la licencia fiscal, porque no estaban contempladas (hasta hace pocos años no existía en España la posibilidad de este tipo de exhibiciones). La respuesta, para quien pensase que el proceso analógico consiste en gravar conforme al supuesto regulado próximo o semejante, el supuesto no regulado, consistía en preguntarse qué diferencia existe entre una sala de exhibición de películas pornográficas y una sala de exhibición de películas no pornográficas. Como la pantalla, la cámara, las butacas, la sala, etc. son iguales, el supuesto análogo a las salas "X" sería el resto de las salas.

En cambio, el Ministerio de Hacienda, creemos que con buen criterio, llevó el gravamen de la exhibición de este tipo de películas a un epígrafe de la tarifa donde se habla de "actividades nocivas para la salud moral y formación de la juventud", cuyo supuesto de hecho nada tiene que ver con la cinematografía, pero sí, y mucho, con la razón ordenadora. La analogía, la semejanza en lo esencial y la diferencia en lo accidental, no se refiere al supuesto de hecho sino a la razón ordenadora. De lo que se trataba no era de gravar las exhibiciones cinematográficas, sino de penalizar con un gravamen más elevado, un tipo de actividades que se consideraba nocivo o perjudicial para la formación de la juventud. Por lo tanto, si esa era la razón, llevando el supuesto hacia la *eadem ratio*, la analogía operó correctamente, equiparando según el principio inspirador y no según el supuesto de hecho.

Esto es pura y simple Teoría General de la Interpretación Jurídica, y desde el momento en que hemos aceptado que toda la Teoría General de la Interpretación es trasladable al Derecho Tributario, la analogía —como un criterio más— es aplicable plenamente.

Otro ejemplo conocido, similar al citado por Radbruch respecto del oso, cuya entrada fue vedada frente a un cartel que decía "prohibido el ingreso con perros", es el que trae a colación Klug, sobre una dama inglesa de la época victoriana,

que tuvo un percance al intentar viajar en tren con un monito. Fue un caso real, ocurrido a principios de siglo, cuando la dama inglesa se presenta en un compartimento, en un vagón victoriano, provista de un hermoso monito, y el revisor, después de una flemática conversación —que suponemos debe haber existido—, la obliga a descender al andén, esgrimiéndole un letrero donde dice: "Prohibida la entrada en este compartimento provisto de perros o gatos". Ella no pudo viajar e interpuso una demanda contra los ferrocarriles ingleses, en donde reclamaba el costo del billete —unos pocos chelines— más una fuerte indemnización por daños y perjuicios, alegando que su honor había sido mancillado, por haberse visto desposeída de su derecho a ocupar el vagón, sin poder viajar cuando debía. La demanda siguió por sucesivos pasos, hasta que finalmente, la Corte Suprema británica falló a favor de los ferrocarriles británicos, dando la razón al revisor y diciendo que, efectivamente, había interpretado correctamente la norma, porque lo que la norma realmente decía era que, dado el reducido espacio de los vagones de tren, y la convivencia muy próxima de varias personas en tan reducido espacio, la intención era evitar la presencia de animales que pudieran hacer poco agradable el trato con las otras personas que ocupan el compartimento. Se había ejemplificado con "perros y gatos" porque son los animales que, usualmente, llevan los británicos en sus viajes. Sólo se habían puesto dos elementos habituales del reino animal, pero el revisor había interpretado correctamente la norma, extrayendo el principio inspirador y aplicándolo al caso concreto. Ciertamente, el animal que portaba nuestra dama no era un perro ni un gato, pero un mono ocasiona semejantes o iguales trastornos y perjuicios a los cohabitantes del reducido espacio de un vagón, que los que puede originar un gato o un perro. Era un proceso analógico perfecto, correcto, y consiguientemente, la Corte Británica falló a favor de los ferrocarriles.

Retomando el hilo temático, reiteramos que la naturaleza del procedimiento analógico es interpretativa, y que al no entrar en ninguno de los posibles resultados de la interpretación, el legislador tributario puede introducir prohibiciones expresas al uso de la analogía. Puede introducir las y de hecho las introduce, y como tales, las limitaciones expresas deberán interpretarse restrictivamente. Esta es la esencia del procedimiento analógico. Sus límites son los mismos que los de cual-

quier proceso interpretativo, en cuanto a letra de la norma, fin de la norma y características de la institución. Y las características de la institución nos llevan a pensar en la identidad de razón, la *eodem ratio* ya mencionada, siendo esto lo que aporta de propio el procedimiento analógico a los límites generales de cualquier procedimiento interpretativo.

En cuanto a las fricciones que pueden originarse entre analogía e interpretación extensiva, lamentablemente, no puede darse un criterio efectivo. O, en otras palabras, vale decir que cualquier criterio es falible. No hay criterio seguro para distinguir instituciones que se diferencian cuantitativamente, de la misma manera que no se puede decir que uno es calvo con 199 pelos en la cabeza, pero no con 200. Siempre nos moveremos en la cuerda más o menos floja de lo opinable, y será en función del número y entidad de los argumentos esgrimidos que convenceremos al juez de que estamos operando mediante una interpretación extensiva o analógica, según convenga a los intereses de nuestro cliente, dentro de lo razonable.

Para concluir con este punto, recapitulando la idea central con otras palabras, podemos decir que el hecho de partir de la base de que la norma tributaria es una norma jurídica ordinaria, tiene muy pocos inconvenientes, pero muchísimas ventajas. La más importante es que no hay ninguna teoría especial de la interpretación de la norma tributaria, que no tenemos que inventarnos nada. Expuesto el armazón conceptual correspondiente de teoría general que, teóricamente, habría que dar por sabido, el resto consiste en pasar directamente ese armazón conceptual de la Teoría General al Derecho tributario y marcar, en su caso, ligerísimas especialidades. Y ello suele ser justamente lo contrario de lo que se piensa: no hay una teoría general de la interpretación de las normas tributarias que se remita a la Teoría General del Derecho, sino que la Teoría General del Derecho es íntegramente aplicable al Derecho tributario, con levisimas, contadas y restrictivas excepciones. Por consiguiente, expuesta la Teoría General del Derecho sobre la analogía, toda ella se puede trasladar al Derecho tributario, y no hay más que hablar al respecto. Salvo, naturalmente, las restricciones o prohibiciones concretas que cualquier rama del ordenamiento puede, en su caso, establecer.

Son dos entonces las ideas básicas. En primer lugar, la

general aplicabilidad de la Teoría General sobre la analogía al campo del Derecho tributario. En segundo lugar, que si el Derecho tributario desea hacer salvedades o imponer limitaciones expresas, puede hacerlo, y de hacerlo lleva aparejadas dos consecuencias: una, que las limitaciones tienen que ser expresas, nunca pueden derivarse por vía interpretativa; y dos, que al ser limitaciones expresas, han de interpretarse restrictivamente.

#### VI. LA INTERPRETACIÓN DEL SIGNIFICADO ECONÓMICO DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS: LAS NORMAS DE CALIFICACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

En el derecho positivo argentino, este tema presenta un frente de fricción con lo que sostiene la teoría general de la interpretación. En efecto, el artículo 11 de la ley 11.683<sup>13</sup> no encaja muy bien con la Teoría General de la Interpretación Jurídica, y sin embargo es un precepto de obligado cumplimiento.

Sentada la fricción, lo que nosotros podemos hacer es sólo explicarlo, y de *lege ferenda*, sugerir ideas de cambio.

El texto del artículo 11 tiene una grave dificultad de encaje en la Teoría General del Derecho, dificultad que se circunscribe a dos palabras, ubicadas en el párrafo que dice "(...) se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica", problema creado por la existencia de la conjunción copulativa "y", donde, para respetar los preceptos de la Teoría General, debería haber un paréntesis, una pausa.

En otros términos, el legislador argentino ha juridizado como criterio interpretativo la significación económica, que consiguientemente deja de ser un criterio extrajurídico o metajurídico como lo es en el resto de los ordenamientos, para,

<sup>13</sup> "En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. 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 arbedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado".



en su caso, ser un concepto positivizado y —como dijimos anteriormente— un precepto de imposible desconocimiento para un jurista, quien nunca puede prescindir de la letra de la ley. Dar por no escrita esta remisión consiste en un grave error de técnica jurídica. Sin embargo, en caso de reforma, creemos que ese precepto debería ser cambiado, pues no tiene mucho sentido.

Ciertamente, el precepto citado es un mal punto de partida, dado que la realidad que estudia el jurista es la realidad normativizada, donde el proceso interpretativo es sólo y exclusivamente jurídico. Por ello, el significado económico, en tanto juristas, nos tiene sin cuidado, mas no cuando éste forma parte de la norma, con una remisión expresa. Jamás por vía interpretativa hubiera podido llegarse a la consideración económica de las normas tributarias. Pero, el límite que marca la letra de la ley fuerza a esta consideración.

No se puede omitir en la Argentina la referencia al significado económico de las normas porque es un criterio interpretativo positivizado, y marcado el contraste, no puede solucionarse, pero sí explicarse lo mejor que se pueda, para hacerlo lo más comprensible posible. Mas, el punto de fricción y discrepancia allí está, y con él hay que operar, sin poderlo desconocer.

La historia del artículo 11 nos remonta a la reforma producida en la ley argentina en 1946, con lo cual es necesario situarse en el contexto histórico de esos años. Este precepto marca la influencia notable de Dino Jarach, y a su través la de la Escuela de Pavia y su maestro Benvenuto Grisiotti<sup>14</sup>. Ello explica por qué la norma era razonable en 1946, y por qué cincuenta años después, es mucho menos explicable obviamente.

<sup>14</sup> Grisiotti centró sus investigaciones en el ámbito del Derecho tributario en dos temas muy conflictivos: la teoría de la causa y en la interpretación funcional. En la sesión de clausura del curso de la Universidad de Pavia del año 1936, cuando se publicó, pronunció una conferencia, en la cual realiza una recapitulación de sus teorías. Señaló que con la teoría de la causa y con la interpretación funcional, lo que siempre intentó buscar fue la ratio legis del impuesto, que en sus palabras no es otra cosa que el principio de la capacidad contributiva. Paradójicamente, señalarnos nosotros, para llegar a dicha conclusión no era preciso investigar acerca de la naturaleza económica de la norma.

A su vez, esta norma procede de lo que inicialmente fue el artículo 4º de la Ordenanza Tributaria Alemana de 1918, que posteriormente en 1932 fue el artículo 10º, y en 1976 el artículo 42. Es decir, que el espíritu del artículo 11 de la ley 11.683 introducido en 1946 en Argentina, responde al modelo alemán de 1918, con su historia y razón de ser, perfectamente comprensibles.

Dos son las razones que explican la introducción de esta norma dentro del Derecho tributario alemán. En primer lugar, la existencia de una potentísima escuela de Derecho Público, con nombres como Mayer, Jellinek, Lásband, etc. Autores que han tratado el Derecho fiscal dentro de sus obras, asignándole un espacio concreto dentro de sus estudios generales de Derecho público. Esto se contraponía a la escuela inglesa, que ubicaba los estudios tributarios como un apéndice de la Hacienda Pública, o con la escuela francesa, que lo colocaba dependiendo del Derecho civil. Es decir, en Alemania, el Derecho tributario fue colocado donde debía estar: dentro del Derecho público.

En esta apoteosis del Derecho público alemán, en el cual está encuadrado el Derecho tributario, los jueces alemanes se encuentran con que los abogados cada vez que ofrecen a imposición un contrato en impuesto de transmisiones, en impuesto de sociedades, en toda la amplia variedad de impuestos, donde el negocio jurídico está presente, como buenos conocedores también del Derecho civil, utilizan con frecuencia las formas jurídicas procedentes de esta rama para aminorar sus pagos tributarios. Como siempre, toda transacción admite múltiples caminos para ser llevada a cabo. Y esta es la segunda razón que explica el precepto.

Frente a esta actitud de evasión de los juristas alemanes, utilizando con habilidad el Derecho civil, frente al desconcierto de la judicatura alemana, se le encomienda a Enno Becker la redacción de la Ordenanza Tributaria. Éste quiere romper de un tajo con esta situación, y elige una de las varias posibilidades que se le presentaban. A nuestro juicio, escoge la menos afortunada, es decir, afirmar que todos los contratos cometidos con la intención de eludir el impuesto, deberían interpretarse atendiendo a su verdadera significación económica y a las circunstancias y los hechos del momento en que los contratos se producían. Efectivamente, fue un modo de solucionar el problema, un modo miope, una

solución a muy corto plazo. Se solucionó un problema, pero se crearon otros; algunos más graves que el que se solucionaba.

De uno de estos problemas creados se dieron cuenta los alemanes inmediatamente, en la década siguiente, porque esta interpretación de los negocios de acuerdo a las circunstancias del tiempo en que los mismos fueran realizados, al instalarse el nacionalsocialismo en el poder, provocó una incertidumbre, una inseguridad y una arbitrariedad de la que el pueblo alemán fue la primera víctima. Es obvio que esta norma aparentemente torna todo muy cómodo para el Fisco, para un funcionario fiscal que ve o intuye una cierta intención fraudulenta o un ánimo de evadir, pero que le resulta difícil probar ese ánimo a través de un procedimiento administrativo arreglado. Con el recurso a la significación económica, a las circunstancias del tiempo en que fue realizado, etc., le es sencillísimo poner boca arriba el negocio de que se trata.

En resumen, la pervivencia de este mandato del artículo 11 sólo tiene dos justificaciones históricas: una de base, de raíz, que fue el legítimo deseo de la Administración Tributaria alemana de poner coto a una situación de fraude generalizado sirviéndose del abuso de las formas jurídicas. Y otra, la influencia de la escuela de Pavia, incorporada a través de Jarach.

Pero el mismo propósito de luchar contra el fraude puede alcanzarse investigando la verdadera naturaleza jurídica del contrato o negocio realizado, y sin causar el caos interpretativo que se derivó de la teoría de la interpretación económica, con la subsiguiente incertidumbre, inseguridad y frecuentes arbitrariedades<sup>15</sup>. Es decir, analizando el posible contraste entre la voluntad de las partes, y la causa típica del contrato traído a colación.

Por las razones aludidas, no se puede desconectar el artículo 11 de la ley 11.683 de la lucha contra el fraude de ley. La labor del intérprete, en cualquier rama jurídica, no es casar la norma con la realidad económica, sino la intención de las partes plasmada en el negocio jurídico elegido con la voluntad del legislador. Y es por ello que a nosotros, en tanto juristas, no nos debe importar la realidad económica subya-

<sup>15</sup> Para comprobar la veracidad de este aserto, basta con repasar la jurisprudencia alemana de los años '30 y '33, que es un desastroso para el intérprete, pese a que se luchó con todo contra el fraude de ley.

cente, sino en cuanto realidad económica normativizada. Es decir, importa la estructura y contenido jurídico de la norma, no la realidad económica contemplada.

Un jurista nunca puede soslayar, ni marginar o desconocer su directa, primordial y fundamental dependencia de la letra de la ley, de las formas jurídicas. Y ello lleva a decir que, con esas premisas, poco valor tiene la referencia al significado económico de las normas.

Vale analizar, dentro de esta discusión, un punto de vista aportado por Kruse, quien, partiendo de la premisa señalada de la imposibilidad de que un jurista soslaye la letra de la ley, se dice que el hecho de que conste o no expresamente una referencia a la significación económica de las normas tributarias, es irrelevante. Si esa significación económica está normativizada, porque el intérprete debe acudir a la letra de la ley. Si esa significación económica no está normativizada, el intérprete nunca podrá sustituir la realidad económica por la letra de la ley. Por consiguiente, la mención al significado económico de las normas tributarias es papel mojado, es una referencia puramente gratuita que carece de relevancia jurídica. No altera en nada el quehacer interpretativo del juez.

Si se trata de combatir el fraude de ley, el juez puede hacerlo acudiendo a la verdadera naturaleza jurídica del contrato propuesto por las partes. Consiguientemente, la referencia a la significación económica es irrelevante. No hay que estar tan preocupados por este tema de la significación económica, que no perturba en nada. Es un mero instrumento ornamental, que sustantivamente ni quita ni pone nada: si está normativizado, es de obligada observancia; y si no está normativizado, el juez no puede sustituir la realidad económica por la norma.

En la doctrina argentina se ocupó del tema Francisco Martínez, en su excelente trabajo sobre la *Intentio Juris* y la *Intentio Facti* en el que concluye que ambas son prácticamente lo mismo, en abierta oposición con la opinión de Jarsch. La forma de luchar contra el fraude de ley, bien en Derecho civil o en Derecho tributario, es la misma y no hace falta recurrir a la significación económica para librar este combate, sino que hasta con desvelar la verdadera naturaleza jurídica de los contratos.

Solamente cabe hacer uso de esta teoría de la significación

económica en el momento prejudicial de elaboración de las normas. Allí sí que es útil la teoría de la significación económica, pues hay que prestar atención a las consecuencias y efectos económicos que se derivan de optar por una u otra alternativa.

También anotamos una tendencia doctrinal que se está poniendo de manifiesto en Argentina<sup>16</sup>, que trata de reconducir la teoría de la significación económica de las normas a la valoración de los hechos. Si lo que se trata es de reconducir la interpretación del significado económico de las normas tributarias a la ordenación, sistematización y adecuación de los hechos objeto de consideración por las normas, ahí el jurista no tiene nada que objetar. Incluso es posible que sea útil, pero esa no es nuestra posición como intérpretes de normas. La calificación de los hechos es una fase previa a la interpretación de las normas.

En este tipo de temas, siempre resulta útil ejemplificar. Si se debe valorar un inmueble, seguramente se pedirá consejo a un amigo arquitecto, o si se debe valorar la transmisión de un patrimonio rico en pinturas, se acudiría a un perito en subastas artísticas. Lo que nunca se dirá es que el perito en subastas artísticas o el arquitecto, son intérpretes de normas. Sólo ayudan a calificar y valorar hechos, y eso está muy bien<sup>17</sup>.

De vuelta sobre el tema, hay que marcar la diferencia existente entre la explicación de la realidad y la interpretación de normas. Porque, naturalmente, si de lo que se trata es de explicar la realidad, no se puede ni se debe hacer ninguna objeción, pero eso no había que decirlo en la ley. Pero, paralelamente, habría que haber puesto en la norma del artículo 11, "Se atenderá a su significación económica, artística, farmacéutica, química, sociológica, etc.". Lo que nunca un jurista debe admitir es que, por ese camino que criticamos, se llegue a hacer prevalecer el informe técnico, sea de un eco-

<sup>16</sup> Ver *Procedimiento Tributario*, de Giuliani Ferraguz y Navarria.

<sup>17</sup> Todavía a nadie se le ha ocurrido sostener que los arquitectos o los peritos en subastas artísticas (o los médicos, ingenieros, farmacéuticos, futbolistas, etc.) son intérpretes de normas tributarias. Sólo los economistas se han atribuido ese carácter. Ello sin dejar de marcar la utilidad que puede tener el asesoramiento de todas estas especialidades en el momento prenormativo.

nomista, de un arquitecto o de un pintor, sobre la letra de la ley.

Trataremos a continuación el tema de las normas de calificación del hecho imponible.

A veces se confunden los preceptos dirigidos a la interpretación de las normas con los preceptos dirigidos a la calificación del hecho imponible. Son dos cosas conexas pero distintas. La teoría de la interpretación de las normas jurídicas es una teoría que se extiende y se aplica en todo el ancho campo del Derecho Tributario. Es decir que toda norma jurídica, incluida la norma tributaria, puede ser objeto de interpretación.

Sin embargo, la calificación del hecho imponible es una operación pre o para-interpretativa, que afecta únicamente al hecho imponible, pero no al resto de las normas tributarias. Y en cuanto a la calificación del hecho imponible existen algunos criterios muy importantes, que conviene distinguir.

El primero suele ser el de la prescindencia de los defectos, de las nulidades o de la invalidez que puedan afectar al acto sujeto a gravamen. A este criterio, los diversos ordenamientos responden de modos distintos, pero la regla general es la siguiente: cuando el hecho imponible contempla la documentación formal del acto, la naturaleza del negocio es irrelevante, y consiguientemente, los vicios de nulidad o ineficacia se tienen por no puestos. Entonces, en este tipo de tributos para nada afecta la existencia o no de la eficacia traslativa del acto, porque lo que se está gravando no es, por ejemplo, la traslación de dominio, no es la eficacia del acto, sino la documentación formal, y ésta existe tanto si el acto es nulo como si es válido.

El segundo criterio aparece cuando lo que se grava no es la documentación formal, sino el hecho de la transmisión, el intercambio de cosa por precio, de cosa por cosa, es decir, cuando lo que hay es una traslación de dominio. Aquí la invalidez del acto tiene que afectar al gravamen, porque la capacidad contributiva gravada es el hecho de que se produzca un intercambio de cosa por precio, de cosa por cosa, de títulos valores por participación en un dominio social, etc. Si no existe el acto o no se produce esa transmisión de dominio, no hay capacidad contributiva gravable, consiguientemente, el Fisco debería devolver el tributo cobrado<sup>18</sup>.

<sup>18</sup> En cuanto a la devolución, el Estado suele ser bastante reacio.

Otro principio está referido al hecho de dar con la verdadera naturaleza jurídica del acto u operación gravados. Esta referencia a la verdadera naturaleza jurídica del acto u operación gravados, nos reconduce a parte de la discusión anterior. ¿Por qué verdadera naturaleza jurídica? Pues porque nunca podría hablarse, en materia de calificación del hecho imponible, de "verdadera naturaleza económica", pues el hecho imponible nunca es un hecho económico. El hecho imponible es siempre un hecho jurídico, dado que siempre es una realidad normativizada. Es un hecho jurídico, y su realización produce efectos jurídicos.

Cuando se habla de calificación del hecho imponible, si en materia de naturaleza interpretativa es discutible la referencia al significado económico de las normas, en temas de calificación del hecho imponible la alusión es mucho más impertinente, porque el hecho imponible siempre es, por principio y por esencia, un hecho jurídico. No puede ser otra cosa, porque es una realidad normativizada productora de efectos jurídicos.

Consignientemente, en las normas de calificación del hecho imponible, hablar de verdadera naturaleza económica, es un desliz. Un desliz comprensible, dado que cuando el legislador configura un hecho imponible (realidad normativizada), la realidad susceptible de gravamen suele ser a veces una realidad económica, como la renta y el patrimonio, y otras veces no es una realidad económica, sino que es una realidad normativizada, como por ejemplo un contrato, un depósito, una letra de cambio, etc. En este último caso, el hecho imponible contempla directamente la realidad económica a través del filtro de otra realidad jurídica: civil, mercantil, laboral, puede ser una concesión, una sucesión, una donación, etc., dentro del ancho campo del negocio jurídico.

En otras palabras, cuando se habla en las normas de calificación del hecho imponible, de hechos imponibles de naturaleza jurídica o económica, se está diciendo incorrectamente algo que se debe decir en otros términos. No es que el hecho

---

poniendo una serie de trabas o cautelas, que suelen actuar entre la resolución administrativa firme, la sentencia judicial anulatoria, o la inscripción en el registro correspondiente. Ella depende de la discrecionalidad del legislador, de elegir una postura más afín a la defensa de los intereses del contribuyente, u otra más lejana.

imponible sea de naturaleza jurídica o económica. El hecho imponible sólo es de naturaleza jurídica. Lo que es de naturaleza jurídica o económica es el presupuesto de hecho. Este sí puede ser económico o jurídico. Por ello, cada vez que se da esta terminología errada, debe entenderse que se habla de un hecho imponible cuyo presupuesto es de naturaleza jurídica o económica, y no el hecho imponible en sí.

En consecuencia, en las normas de calificación del hecho imponible, cuando se alude a la verdadera naturaleza jurídica o económica, quiere decirse que esa verdad, en el caso de que sea jurídica, no ofrece ningún problema, porque es un camino de ida y vuelta, siempre alrededor del elemento jurídico. Pero cuando la realidad contemplada es la económica, a nosotros en cuanto juristas no nos interesa esta realidad económica, sino que nos interesa la realidad económica en la medida que ha sido trasladada a la norma.

Es decir, no es la realidad económica la que nosotros calificamos, sino que es ésta realidad en la medida en que ha sido trasladada a la norma. Lo cual es muy importante, porque aquí hay dos criterios que conviene tener presentes. En primer lugar, que el legislador está constitucionalmente obligado a gravar hechos reveladores de capacidad contributiva, pero no está obligado a gravar todos los hechos reveladores de riqueza. En segundo lugar, que no está obligado a gravar al cien por cien la realidad contemplada, sino que puede gravarla al 90, al 70 o al 50 por ciento, pues nada se opone a que el legislador, al contemplar la realidad, no la grave toda sino una parte de ella, sin que a través del significado económico se pueda decir que esta realidad económica ha quedado gravada sólo en un 50%.

Esto se explica porque el principio de capacidad contributiva únicamente obliga al legislador a que los hechos contemplados sean reveladores de capacidad contributiva, pero no a que todo hecho revelador sea gravado, ni a que toda la capacidad contributiva que un hecho revela sea gravada al cien por ciento. De todos modos, no hay que dejar de advertir la injusticia relativa que se produce cuando existen capacidades contributivas superexplotadas frente a otras que aparecen prácticamente libres. Circunstancia que suele estar relacionada con la mayor o menor facilidad que representan determinadas capacidades contributivas (por ejemplo, los ingresos de los funcionarios o empleados, el consumo de pro-



ductos monopolizados, etc.), frente a otras mucho más equivas o huidizas (ingresos de los profesionales libres, beneficios de las multinacionales, etc.).

## VII. LA PERMANENTE TENSIÓN ENTRE FORMA JURÍDICA Y CONTENIDO ECONÓMICO: EL FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA

En el combate contra el fraude de ley lo que tiene que hacerse no es dar con la verdadera significación económica de la operación, sino buscar la verdadera naturaleza jurídica de la operación. Es decir, realizar una correcta indagación jurídica de la verdadera naturaleza jurídica del contrato, exquisitamente jurídica, sin traer para nada a colación la realidad económica. Pues se trata de buscar la coincidencia entre voluntad de las partes y causa típica del contrato traído a colación, y esa es una operación jurídica que para nada necesita de la realidad económica.

Se puede afirmar que no hay fraude de la ley que se resista a través de la adecuada interpretación de la naturaleza jurídica del contrato resultante. Es decir, que en esta lucha, para nada hace falta la consideración de la realidad económica. Acudir al estudio de la verdadera naturaleza jurídica del contrato es un camino de profundización jurídica que nunca puede perturbar, pero luchar contra el fraude acudiendo a la realidad económica, es un camino muy peligroso, porque es un camino de portada mucho más amplia, y que además puede servir no sólo para luchar contra el fraude, sino para hacer siempre lo que le parezca al funcionario fiscal: decir que hay una discordancia entre realidad económica y forma jurídica, y en esa discordancia hace prevalecer la realidad económica, siendo esta posibilidad algo muy peligroso, por la incertidumbre, la inseguridad y las arbitrariedades que puede llevar implícitas. Ello está demostrado, lamentablemente, por la experiencia histórica.

Como ya dijimos, siempre resulta conveniente ejemplificar. Podemos dar tres ejemplos distintos. La compraventa por un precio notoriamente superior al de la plaza ligada a un arrendamiento; la compraventa realizada en lecho de muerte, y la constitución y disolución de sociedades con intercambio alternativo de bienes. Para la lucha contra el fraude

en estos tres ejemplos, no hace falta para nada recurrir a la realidad económica.

Veamos el primero: compraventa a un precio notoriamente superior al de la plaza. Dos factores a tomar en consideración son la transparencia del mercado, y la libre voluntad de las partes para fijar las condiciones que más les convenga o apetezcan. El precio normal será el que equilibre las pretensiones de demandante y oferente. "A" tiene un camión del que no quiere desprenderse inmediatamente, pero necesita dinero. "B" necesita un camión, que probablemente compre a largo plazo, pero no tiene dinero suficiente para pagarlo al contado. Deciden tasar el camión a un precio sensiblemente superior al de mercado, y fijar unas cuotas anuales de arriendo (con opción de compra al final del periodo a precio reducido) proporcionales al precio de tasación artificialmente elevado. Como las cuotas de arrendamiento de bienes necesarios para la obtención de la renta son deducibles del impuesto, al cabo de pocos años "A" habrá ingresado una cifra equivalente al precio del camión. "B" habrá satisfecho un canon arrendatario a costa de sus deducciones de impuesto y es propietario del camión.

El segundo ejemplo se refiere a las compraventas en lecho de muerte. Nadie que esté por morir se ocupa de vender los bienes, y menos a sus allegados y familiares. Consiguientemente se entiende que esa compraventa lo que encubre es una donación, una transmisión gratuita que busca salir del impuesto sobre donaciones y transmisiones gratuitas de bienes. Por ello, suelen los ordenamientos contar con una presunción que establece que "toda compraventa realizada en lecho de muerte se entenderá que integra la masa hereditaria".

En cuanto al tercer ejemplo, consistió en la formación de una sociedad, donde A aporta un inmueble, y B aporta automotores. A los pocos meses la sociedad se disuelve, quedándose A con los automotores, y B con el inmueble. Obviamente, este proceder encubre dos contratos de compraventa.

El tema del fraude de ley debe partir de la permanente tensión entre forma jurídica y contenido económico, que es el tema del artículo 12 de la ley 11.683<sup>19</sup>. Este precepto es una

<sup>19</sup> Art. 12: "Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que

buena muestra de lo que no debe ser un precepto jurídico. Se entiende lo que quiere decir, incluso puede ser útil, pero merece críticas en cuanto a su técnica, porque es un precepto simultáneamente obvio, confuso e inútil. Todo él se podría simplemente reducir a decir que: "Es obligación del intérprete indagar la verdadera naturaleza jurídica de los hechos, situaciones o actos realizados".

De esta forma se dice lo mismo que quiere decir el artículo 12, pero de una forma mucho más concisa, mucho más breve —de este modo deben hacerse las normas—, y además, sin introducir la manifiesta confusión metodológica que late en este precepto.

La ventaja que puede tener el precepto, tal cual está redactado, estriba en la rapidez, la inmediatez, dada por el hecho de subsanar la cobertura de un procedimiento con trámites y formalidades enojosos. Pero si dicho trámite es lo que la propia Administración fiscal hace, dicho fin no se ve cumplido, resultando el precepto superfluo. Es decir, cuando se sigue el camino de dar con la verdadera naturaleza jurídica de una operación, éste es un camino enojoso, lento, complicado, en el que hay que ir paso a paso, probándolo todo. Por ejemplo, se trata de un posible conjunto económico, con una personalidad jurídica no muy clara, y que parece que, bajo la sombra de un establecimiento permanente, o una filial, está la *longu manus* de una matriz, de una multinacional operando.

Ante este problema, para reconducirlo a buen cauce, caben dos caminos. El primero, consiste en que si uno intuye por ciertos indicios que ese afiliado o establecimiento permanente es una pura pantalla, y en base a esos dos o tres indicios: de dónde radica y dónde está asentado el capital social, de quién firma o es el responsable de las operaciones, etc., puede susti-

---

efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando estos arrojen esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrece o autoriza 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 encajada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las recogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos".

tuur la realidad económica subyacente a la forma jurídica aparente. Así se están utilizando los contenidos de la teoría de la naturaleza económica, pues con unas pocas presunciones o indicios se puede sustituir la forma jurídica aparente por la realidad económica subyacente. La rapidez es la única ventaja de ese camino, y todo lo demás son inconvenientes. Es un camino rápido, expedito y que evita complicaciones.

El segundo camino, más seguro, consiste en averiguar la verdadera naturaleza jurídica, mediante un procedimiento más lento, pero más seguro, con pasos jurídicamente firmes.

La aplicación de la realidad económica es criticable cuando sólo hay indicios de la realidad económica y la Administración antepone esa presunta realidad económica, captada por indicios, a una forma jurídica de la cual nosotros, como juristas, no podemos independizarnos.

Pero, para proseguir con el tema del fraude, vale poner otro ejemplo, que es revelador por lo que tiene de didáctico. Es un ejemplo que ocurrió en la realidad. Se trata de una operación concertada entre dos grandes empresas, una alemana, propietaria de una siderometalurgia, y otra holandesa, propietaria de una compañía naviera. Después de hacer unos contactos previos, se decide la compra por parte de la compañía alemana de los barcos de la holandesa, y por parte de la compañía holandesa de un sector grande de la siderometalurgia. La operación era de una enorme envergadura, pues se trataba de unos 1.000.000.000 de marcos en cada una de las compraventas. El problema se pasa a los correspondientes gabinetes jurídicos y éstos dicen que la operación, técnicamente hablando, es un desastre por lo costosa, y en respuesta proponen algunas alternativas, con diverso costo. Todas las alternativas, sin embargo, giran en torno a que lo procedente es que sean aportados los barcos holandeses y la siderometalurgia alemana para crear una sociedad anónima con la aportación de esos bienes (la constitución de sociedades anónimas en el área europea es muy barata, tributa el 1%), y que, a los pocos meses, se proceda a disolver la sociedad, con intercambio alternativo de bienes, de suerte que los barcos quedaran en poder de la sociedad alemana y la siderometalurgia en poder de la sociedad holandesa. A todo esto, la disolución de sociedades en el ámbito comunitario tributa al 0,5%, con lo cual, el costo de la operación que propiciaban los gabinetes jurídicos de común acuerdo, venía a suponer un ahorro real

enorme (piénsese que cada una de las compraventas tributa al 6%). Una de estas proposiciones fue aceptada.

Esto es lo que podríamos llamar un ejemplo típico de fraude de la ley, un ejemplo de libro. Realmente, no hay ninguna norma que prohíba constituir sociedades, ni que prohíba disolverlas. El comportamiento, aparentemente es apegado a la ley. Sin embargo, el fraude está presente, pues no hay coincidencia entre la voluntad de las partes y la causa típica del negocio traído a colación. Se ha forzado la letra de un precepto para amparar dentro de él una situación que no le es propia.

En el ejemplo, lo que realmente se quiere es transmitir dos cosas por su precio. El contrato que contempla el intercambio de cosa por precio es la compraventa, cuya causa típica contempla tal resultado. En el caso de las sociedades, la causa típica del contrato de sociedad es la puesta en común de bienes suficientes con vista a la obtención de un lucro ilimitado. En el ejemplo, no se han puesto en común bienes suficientes para la obtención de un lucro ilimitado, sino que se ha tratado de disolverla cuanto antes para llevarse lo que cada uno quiere en la disolución. Se ha forzado la causa típica del contrato de sociedad y en realidad no hay contrato de sociedad.

Como premisa para entender esto se requiere de un ordenamiento jurídico causalista, donde, volviendo al ejemplo, la causa es nula, porque no existe, y estamos frente a un contrato sin causa.

En el fraude de la ley pasan cosas muy graves. Hay una apariencia de legalidad, porque nada se oculta. Todo lo contrario, quien comete un fraude debe poner todo a la luz, pasando por el mejor contribuyente de la nación. Es la fachada de legalidad lo peligroso, y junto a la fachada de legalidad, la dificultad de desmantelarla, porque los casos de fraude de la ley que se descubren, son unos cuantos, pero son muchísimos más los que no se descubren. Quienes cometen el fraude de ley, no son los pequeños contribuyentes, sino que son grandes empresas, apoyadas por bufetes que las proveen de los conocimientos jurídicos técnicos necesarios, que se denominan "ingeniería financiera". El fraude de la ley es muy difícil atacarlo con normas de carácter general, sobre todo los grandes fraudes de ley, que deben ser detectados por vía artesanal, por vía interpretativa, siendo éste un camino laborioso, pesado, enjundioso y de

poco éxito, y en el cual se podría estar meses. Pero tiene importancia por dos razones: porque son contribuyentes muy importantes y por el valor ejemplificativo de cada uno de estos éxitos de la Administración tributaria.

Ciertamente, para combatir el fraude de la ley masivo debe hacerse en vía normativa, no en vía aplicativa. Hay que hacerlo a través de presunciones y ficciones, pues con ellas, de un plumazo, se echan abajo infinidad de fraudes. Por ejemplo, volviendo sobre un supuesto ya mencionado, se establece por el legislador que la compraventa realizada en el lecho de muerte encubre una donación, ordenando que " Toda operación de compraventa realizada en lecho de muerte se considera que forma parte de la masa hereditaria ". Obviamente, esto se puede hacer en vía normativa cuando un supuesto de fraude se generaliza, pues en caso contrario pasa desapercibido. Cuando un supuesto de fraude se generaliza, la Administración responde con una presunción o con una ficción, y a veces, con las dos juntas. Pero, hasta que no se generaliza el supuesto, sólo puede atacarse por vía artesanal, uno por uno, en fase aplicativa. Y eso es molesto, enojoso, siendo mucho más fácil atacarlo por la vía de la realidad económica, donde no hay que demostrar nada, y con dos o tres indicios basta.

El ámbito del fraude de la ley es el ámbito de la infracción encubierta, y sólo puede haber infracción encubierta de normas a partir de una concepción espiritualista del Derecho. Para quien tenga una concepción formalista del Derecho, no cabe el fraude a la ley, sino que sería, simplemente, choque de preceptos. Para poder admitir en un ordenamiento la figura del fraude de ley, es preciso partir de categorías espiritualistas del Derecho, es decir, que se pueda disociar entre letra y espíritu de la norma. El fraude a la ley se perfecciona en ordenamientos que estén adheridos a la teoría causalista del contrato. En estos ordenamientos, si predomina la causalidad en cuanto a la licitud del contrato y si predomina el concepto espiritualista, la lucha contra el fraude de la ley se facilita.

Es aquí cuando entran en juego una serie de elementos que frecuentemente se confunden. Ello no es aceptable, pues para hacer ciencia con categorías jurídicas, es preciso denominar a cada cosa por su nombre. Por ello, vamos a repasar estas categorías que presentan cierta similitud, que torna a veces en confusión: elusión, economía de opción, evasión, abuso de derecho.

La elusión consiste en la no realización del hecho imponible. Eludir es esquivar, es no ponerse bajo el foco de acción del hecho imponible. Quien elude no realiza ninguna actividad ilícita. Simplemente no realiza el hecho imponible, y como nadie está obligado a realizar hechos imposables, quien elude el hecho imponible no entra en la relación tributaria.

La economía de opción es parecida. En ella se da un fenómeno semejante de huir del hecho imponible, pero se obtiene el mismo resultado económico a través de una vía menos gravada. Por ejemplo, en un ordenamiento donde la permuta esté sometida a un tipo inferior a la compraventa, uno puede realizar permutas en vez de compraventas. Es un contrato más enojoso, porque es mucho más fácil cambiar cosa por precio que no cosa por cosa. Pero la permuta está reconocida y si el tipo es disociado, uno puede perfectamente, en vez de realizar una compraventa, hacer una permuta.

Por su parte, la evasión implica realizar el hecho imponible. Presupuesto lógico de la evasión es la realización del hecho imponible. La evasión, al presuponer la realización del hecho imponible, funciona de la siguiente manera: se realiza el hecho imponible pero se oculta su conocimiento a la Administración. Y esto es una conducta sancionable.

El fraude a la ley, como puede verse, es una figura mucho más sibilina, mucho más sofisticada. Supone un grado de conocimiento del ordenamiento jurídico muy profundo. Hay que tener una mente muy ágil y despierta para generar supuestos de fraude a la ley. Pues, si bien se mira en el fraude a la ley, no se realiza el hecho imponible, pero es como si se realizara en verdad. En el ejemplo visto más atrás, la persona que realiza el contrato de sociedad no realiza el hecho imponible del contrato de compraventa. No realiza el hecho imponible del contrato de compraventa, pero es como si lo realizara, porque vía interpretativa se reconduce el negocio defraudado a su norma propia, que es la de la compraventa.

Y así vemos cuáles son los caracteres esenciales del fraude de ley. En primer lugar, hay que partir de la base de que siempre en el fraude de ley lo que se busca es conseguir un resultado deseable por una vía impropia y que esté menos gravado. No se realiza el hecho imponible, pero se obtiene el mismo resultado económico, con lo cual se parece a la elusión, donde tampoco se realiza el hecho imponible. La diferencia estriba en que en la elusión no se realiza el hecho

imponible, pero tampoco se obtiene el resultado. En el fraude a la ley no se realiza el hecho imponible, pero se obtiene el resultado económico deseado. Con lo cual, también tiene similitudes con la economía de opción, donde se obtiene el resultado buscado, aunque en este caso la diferencia es que se obtiene el resultado económico deseado por una vía prevista por el ordenamiento, una vía normal, ordinaria, no inusual ni inuslita, y en el fraude de ley se obtiene ese mismo resultado por un camino no deseado, inhabitual, impropio, fraudulento.

En segundo lugar, con el fraude a la ley se obtienen los mismos resultados económicos, pero a través de una vía distinta de la normal u ordinaria prevista por el ordenamiento. Es necesario, sin embargo, realizar las siguientes precisiones. Hay que partir de la base de que para obtener cierto resultado, el ordenamiento casi siempre ofrece diversos caminos. Nunca hay un único camino para obtener un resultado. También hay que tomar en consideración que el ordenamiento nunca obliga a seguir un camino determinado, dado el principio de la autonomía de la voluntad y de la libertad de pactos. No es obligatorio seguir un camino determinado para la obtención de los efectos deseados. Por último, no habrá fraude a la ley siempre que respetemos la *ratio legis* del precepto traído a colación. En el fraude de la ley la esencia del concepto, que procede del Derecho civil, es que se trata de burlar el espíritu de una norma sirviéndose de la letra de otra norma dictada con finalidad diferente.

Por ello en el fraude de ley siempre hay dos normas: la norma defraudada y la norma de cobertura. La norma de cobertura es la que brinda la fachada jurídica. La norma defraudada es la que contempla el negocio que realmente se quería realizar. En Derecho tributario, el mandato de pagar un impuesto está ligado a la realización de un determinado hecho imponible. No se puede cobrar impuestos si no se realiza el hecho imponible correspondiente. Esta afirmación, propia del Derecho tributario, es consecuencia de la libertad de elección de medios que lleven a no forzar el sentido de los preceptos, pretextando adecuarse exclusivamente a su letra.

Así las cosas, pueden verse diferentes supuestos. A veces, es el propio ordenamiento el que anima a poner en juego hechos imponibles menos gravados. No es infrecuente que, si se quiere desarrollar determinada región del país, el propio



ordenamiento conceda diversas facilidades que pueden plasmarse en forma de exenciones, bonificaciones, deducciones, etc. Instrumentos técnicos que llevan al propio legislador a establecer que realizado el hecho imponible no se desprenda la obligación tributaria al íntegro, sino en una medida menor. Es obvio que seguir los deseos del legislador nunca puede ser fraudulento. El contribuyente se beneficia de esa circunstancia, siempre que cumpla con las condiciones previstas.

Cabe también la posibilidad de que existan fines del contribuyente ajenos al propósito de burlar la norma y que le reporten una ventaja económica. Este punto muy delicado, porque en el fraude a la ley siempre hay un fin económico: pagar menos impuestos. Si existen fines económicos lícitos que llevan a un menor pago de impuestos, pero sin pretender burlar la *ratio legis* del precepto traído a colación, porque no todos los negocios tienen el mismo costo fiscal, nada se puede objetar. Por ejemplo, el contribuyente tenía una sociedad anónima, y decide pasar de la forma de sociedad anónima a una sociedad de responsabilidad limitada, porque esto le resulta más económico y se adecúa más a sus fines, pero a la vez está ahorrando una suma importante en impuestos. Siempre cabrá la duda acerca de cuál ha sido la causa determinante, si reestructurar la empresa o ahorrar impuestos, porque no son fines excluyentes. En realidad, éstos son supuestos difíciles de atacar, y deberían ser atacados con una presunción, aunque se corre el riesgo, hablando figuradamente, de estar matando moscas a cañonazos. En estos casos es casi imposible no cometer alguna injusticia, o contra el Fisco, o contra el contribuyente. Lo que nunca se podrá probar, porque constituye una prueba imposible, es la intención de defraudar, dado que ella radica en la psicología profunda del contribuyente, y permanece oculta.

Por otro lado, puede haber también deficiencias de técnicas jurídica, ya que, a veces, en los ordenamientos hay fallos de técnica jurídica, que permiten fisuras que el contribuyente, hábilmente, puede aprovechar. Esto tampoco es fraude. Generalmente, en el fraude siempre hay una mala voluntad, una intención fraudulenta que fuerza la letra de una ley que fue pensada para un supuesto diferente. Ese es el componente conceptual básico del fraude; y aquí es donde tenemos el problema. Lo que es óptimo a efectos conceptuales, es pésimo a efectos probatorios. La intención defraudatoria es de-

finitiva, a efectos de definir el fraude de ley, pero es pésima a efectos probatorios.

Los instrumentos que se utilizan a efectos probatorios intentan cumplir con el deseo de objetivar intenciones, aludiendo al abuso de las formas jurídicas, al uso de caminos atípicos, al abuso del derecho, al uso de caminos insólitos, etc. Esos son los caminos probatorios, que son muy buenos para probar, pero que no definen nada. Sobre todo en el caso del abuso de las formas jurídicas, que responde a la vieja idea de la Ordenanza Tributaria alemana. Con el abuso de las formas jurídicas, entramos en el campo absolutamente no-vedizo del negocio indirecto y de la simulación. En el supuesto de simulación hay dos contratos: el simulado, que es el que sale a la luz, y el disimulado, que es el que permanece oculto; mientras que en el fraude a la ley no hay dos contratos, sino que hay dos normas: la de cobertura y la defraudada. Por su parte, en el caso del negocio indirecto no hay una incompatibilidad entre causa y fin, sino que hay una simple incongruencia.

Esto ha llevado a la conclusión de alguna doctrina, que resulta poco satisfactoria pero bastante práctica, de decir que el negocio indirecto y la simulación son diferenciables del fraude, aunque normalmente son los vehículos a través de los cuales se exterioriza el fraude. Y así han venido a ser, el negocio indirecto y la simulación, las vías normales a través de las cuales se pone en juego el supuesto de fraude a la ley. Son los acompañantes habituales del fraude.

Sin embargo en el caso del abuso del derecho, siempre hay un comienzo legítimo de utilización de facultades. El que usa de su derecho a nadie daña. Si luego se transforma en una utilización abusiva, el negocio se torna nulo. Nada de ello sucede en el fraude a la ley, donde nunca hay comienzos legítimos, sino que desde el principio al fin es todo un montaje.

Con los elementos aportados, cabe concluir que el fraude de ley debe ser fuertemente combatido, con todos los medios posibles, tanto los aplicativos, vía interpretación, como los normativos, vía presunciones y ficciones. Cualquier medio de lucha contra el fraude parece poco, por la dificultad de su aprehensión, por la enorme cuantía de sumas puestas en juego, y por la categoría de los autores que lo cometen. Hay que tomar en consideración asimismo que estamos ante una lucha desigual: cuanto más seguridad en beneficio del con-

tribuyente se le exija a la Hacienda, al ordenamiento, la red sería más gruesa, el expediente más seguro, pero se colarán más defraudadores. Y viceversa, en la medida que seamos menos laxos o flexibles en la utilización de los instrumentos antifraude, se corre cierto peligro de inseguridad. En otras palabras, en la medida que seamos más ardientes defensores, en tema del fraude de ley, del principio de capacidad contributiva, seremos más benévols al enjuiciar los medios utilizados. Y viceversa, en la medida que seamos más ardientes defensores de la seguridad jurídica, se nos colarán más supuestos de fraude de ley. Esto es inevitable en un tema donde el equilibrio es difícil de conseguir.

#### VIII. POTESTAD REGLAMENTARIA Y FACULTADES INTERPRETATIVAS DE LA ADMINISTRACIÓN

Este tema aparece regulado en el artículo 8º de la ley 11.683, según el cual el Director General tendrá la función de interpretar con carácter general las disposiciones de esta ley y de las que establecen o rigen la percepción de los gravámenes a cargo de la Dirección General. Establece asimismo que las interpretaciones del Director General se publicarán en el Boletín Oficial y tendrán el carácter de normas generales obligatorias.

Este artículo 8º nos sumerge en un tema enormemente interesante y conflictivo, porque en nuestros días la posición de la Administración Tributaria es en apariencia de enorme fortaleza. A veces, también, es de gran debilidad. Vista panorámicamente la situación, la Administración crea normas, la Administración aplica las normas y la Administración juzga sobre la aplicación de las normas. Ciertamente, crea normas no con rango de ley sino subordinado, reglamentario, pero crea normas. Aplica normas, que es lo suyo, dado que su función es esencialmente aplicativa: generación de los actos administrativos y aplicación de las normas. Pero también, en casi todos los países, hay instancias administrativas: hay una jurisdicción administrativa donde se juzga sobre la aplicación de las normas por parte de la propia Administración.

Es decir, que la situación inicial de prepotencia, es evidente. Ahora, junto a esa prepotencia también, naturalmen-

te, está la debilidad de que son unos pocos funcionarios "contra" muchos administrados, y que aunque ellos posean grandes resortes de poder, la masa tiene sus herramientas para eludirlas.

Cuando se trata de la interpretación por parte de la Administración de la norma que aplica, esa actividad está legalmente prevista. Figura en el artículo 8º citado, pero aunque no estuviera prevista, nadie podría privar a la Administración de la posibilidad de que interpretara las normas que aplica, por pura coherencia lógica.

Un sujeto que aplica al día cientos de normas, de hecho o de derecho, tendría que interpretar las normas que aplica. Eso es evidente. Es decir, estuviera legalmente previsto o no, la Administración siempre tendría de hecho o de derecho que interpretar las normas que aplica.

Ahora, el problema no radica en que la Administración pueda y deba interpretar las normas que aplica, sino que el problema estriba en la naturaleza y fundamento de esa actividad. Dicho más claramente: la actividad interpretativa de las normas por parte de la Administración ¿es una actividad reglamentaria o interpretativa? Este problema se puede contestar diciendo que si la interpretación se publica en el diario oficial es reglamentaria, y si no se publica es aplicativa. Mas, esta respuesta implica resolver el problema *a posteriori* y no con anterioridad, como debe hacerse.

Cuando ese cauce de exteriorización de la facultad interpretativa es múltiple, como sucede en casi todas las administraciones, la Administración puede exteriorizar esa potestad interpretativa dictando un reglamento. Entonces no hay problema, pues si dicta un reglamento, ya sabemos que es ejercicio de potestad reglamentaria. Pero normalmente no se dictan reglamentos para interpretar normas. Lo normal es que, o bien se dicten instrucciones (u órdenes ministeriales, según la terminología), o bien se dicten circulares, y este es el problema que vamos a examinar ahora, o bien se responde a consultas. Son estas tres las vías habituales a través de las cuales la Administración interpreta las normas.

Cuando se hace a través de una instrucción u orden ministerial publicada en el diario oficial, eso se reconduce a la potestad reglamentaria. Ahí no hay problema.

Cuando se hace a través de una respuesta a consulta,

tampoco hay problema, porque las respuestas a consultas son siempre singulares, individualizadas. Entonces, estamos ante una actividad informativa de consulta, de eficacia restringida a la persona que consulta y a la respuesta que se le da, aunque luego se puedan discutir los efectos. Normalmente, siempre son dos efectos los que reconocen los ordenamientos. Mientras no varíen las circunstancias, la Administración queda vinculada por la respuesta dada, y en ningún caso podrá ser sancionado el contribuyente que actúa de conformidad a una consulta. En estos dos principios coinciden, prácticamente, todos los ordenamientos. Lo más complicado es saber qué se entiende por "no variar las circunstancias" en que se realizó la consulta, dado que es un concepto jurídico indeterminado. ¿Si varían las unidades producidas, si la consulta que se hizo fue en función de una producción de 1.000 unidades, y ahora se producen 1.100 unidades, eso es variar las circunstancias? No parece. ¿Si los socios eran tres y ahora son cuatro, esto implica variar las circunstancias? Aquí ya es más difícil la respuesta, que probablemente dependerá de la naturaleza y características del nuevo socio.

De todos modos, el verdadero problema del ejercicio de las facultades interpretativas está en las circulares. Ese es el gran problema, porque hay un choque entre la teoría y la praxis de las circulares. La teoría de las circulares implica reconocer que ellas no son fuente de derechos y obligaciones; que no tienen por qué ser conocidas por los jueces; y que no obligan a los contribuyentes. Las circulares son, simplemente, el modo jerárquico a través del cual se manifiesta la Administración, desde los niveles superiores a los inferiores. Es decir, los funcionarios están vinculados por ellas, deben aplicar el criterio expuesto. Pero de ahí no se deriva que el contribuyente deba estar también vinculado a ella. Si su criterio no coincide, puede recurrir por la vía administrativa, y llegar a la jurisdiccional, pues en última instancia es el Poder Judicial el que tiene la última palabra en cuestiones interpretativas. Es decir, el hecho de que la circular sea el cauce o vehículo normal u ordinario de interpretar las normas por parte de la Administración vincula exclusivamente a sus funcionarios, y ellos cumplen con su deber cuando aplican circulares. Pero ello no implica que cuando tratan de aplicárnosla debamos aceptarla, no nos parece un criterio interpretativo razonable.

Dicho todo esto, es obvio que nunca se podrá impugnar una circular, por pura coherencia. Si las circulares no son fuente de derechos y obligaciones y no tienen por qué ser conocidas por los jueces, en pura lógica jurídica, no se podría impugnar las circulares, sin entrar en una contradicción. Sucede que, muchas veces, bajo el rótulo de "circular" se esconde el ejercicio, no de facultades interpretativas, sino reglamentarias. En ese caso sí cabe la impugnación. No es relevante el hecho de que la circular esté publicada o no.

Desde otro punto de vista, es doctrina extendida en muchos países iberoamericanos, tomar en cuenta una distinción absolutamente falaz, en nuestra opinión, de que uno es el juicio respecto a la circular cuando ella nos favorece, y otro cuando la circular nos perjudica. Esto, jurídicamente, es insostenible. La naturaleza de una justificación no puede depender de que la misma nos favorezca o perjudique. Creo que es llegada la hora de abandonar toda reminiscencia de concepciones odiosas o penales de las normas tributarias, y empezar a considerarlas como lo que realmente son: normas jurídicas, ni más ni menos que las que componen el resto del ordenamiento.