

## ¿Estado Vs. Sociedad? Una reflexión acerca de la percepción social de la imposición de tributos por el Estado. ¿Administración y Justicia Tributaria Vs. Elusión? Una propuesta desde de la ética republicana

*Luis Fleitas de León<sup>1</sup>*

Uruguay

### 1. Planteo

Cada vez que nos enfrentamos al acto de imposición de un nuevo tributo, sea con el clásico fin de recaudar o con el fin de distribuir riqueza o desalentar una determinada actividad considerada económicamente ociosa - como ocurrió en Uruguay a partir del año 2007, con la radical reforma de su sistema tributario que cambió el paradigma existente, virándolo hacia un modelo más justo, redistributivo y progresivo de imposición sobre la renta de las personas físicas y de las actividades económicas y sobre las concentraciones de riqueza-, subyace en el discurso de quienes se oponen a la imposición de estos tributos y, en general, en el discurso cotidiano de los integrantes de la sociedad, la idea de que el Estado nos es un ente ajeno, que nos impone tributos y este substractum se constituye en un argumento de aparente legitimación ética para evitar el pago de tributos.

Proyectado a nivel macro, esta idea subyacente es la que explica los altos niveles de elusión y evasión tributaria en América Latina, lo que expone el nivel de desarrollo de su cultura tributaria, con todo lo que ello implica, no solo desde el punto de vista del acto formal de pago del tributo, sino desde la ética del comportamiento.

No en vano, en un informe de 2016, CEPAL y OXFAM expusieron que si bien los Estados latinoamericanos han tendido a variar sus matrices tributarias, pasando de impuestos al consumo indirectos y regresivos como es el IVA a impuestos a la renta más justos, progresivos y con una finalidad redistributiva que incluso debería representar una mayor legitimación ética ante la sociedad para su imposición, se

<sup>1</sup> Doctor en Derecho y Ciencias Sociales por la Universidad de la República. Certificado en Prevención del Lavado de Activos y Financiamiento del Terrorismo por la Universidad Católica del Uruguay. Profesor de Derecho Constitucional (Grado 3c) de la Facultad de Derecho, Universidad de la República. Docente de Auditoría Gubernamental en el Diploma en Gestión Financiera en Instituciones Públicas, de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de la República. Asesor jurídico de la Cámara de Senadores, Poder Legislativo de la República. Correo electrónico: luisflei@hotmail.com.

verifican altos niveles de pérdida en la recaudación de estos impuestos, a nivel corporativo y de las personas<sup>2</sup>.

Acerca de esta idea subyacente, su corrección o su incorrección, sus proyecciones éticas y del rol de la administración y de la justicia tributaria particularmente respecto del fenómeno de la elusión, es la reflexión que proponemos en el siguiente desarrollo.

## **2. Origen de la Idea Subyacente: La huella del liberalismo económico**

La génesis de esta idea que subyace en la sociedad surge, a nuestro criterio, en la huella que han dejado algunos postulados del liberalismo económico clásico.

En términos generales los teóricos del liberalismo económico, en particular Adam SMITH<sup>3</sup> y David RICARDO<sup>4</sup>, sostenían que, en la medida que el mercado funciona en base a dos pulsiones naturales, originales e intrínsecas al hombre: el intercambio de cosas y la maximización del beneficio obtenido, el mismo es el conjunto de acciones recíprocas y libres de todas las personas, que intercambian cosas de valor con el objetivo de percibir mayores ventajas y acumular capital, y todo sin restricción externa alguna. Por lo tanto, para el liberalismo económico clásico, el mercado es un orden social espontáneo, por lo que toda intervención del Estado, una de cuyas modalidades puede ser la imposición de tributos, era vista como una interferencia en tal orden natural.

El tributo era concebido entonces, como una interferencia en las relaciones socio-económicas, que reducía el capital y la renta de los integrantes de la sociedad, impuesta de modo exógeno a su funcionamiento natural. Tal concepción, llevó a que el liberalismo económico postulara que, aún admitiendo la necesidad de los tributos, estos deben tener una incidencia neutra en la sociedad y en la economía o al menos tender a eso.

Este discurso parte de una premisa no dicha expresamente por los teóricos de esta corriente, pero que subyace de modo evidente en el mismo: la oposición entre el Estado y el conjunto de individuos que integran la sociedad o si se prefiere, la asociación política, en términos republicanos.

---

2 CEPAL – OXFAM: 'Tributación para un crecimiento inclusivo', marzo 2016. Ahí señalan que los países de América Latina pierden más del 50% de su recaudación por impuestos sobre la renta de las personas físicas que es un promedio que oscila entre 32,6% en Perú y 69,9% en Guatemala. Respecto del impuesto a la renta corporativa se estiman pérdidas que van desde 26,6% en Brasil a 65% en Costa Rica y Ecuador.

3 Investigación de la naturaleza y causa de la riqueza de las Naciones. Edición en español de la Oficina de Viuda e Hijos de Santander. Valladolid, 28 diciembre de 1794 – [www.books.google.com.uy](http://www.books.google.com.uy).

4 Principios de economía política y tributación. Fondo de Cultura Económica – México.

Es decir, no es posible desarrollar tal concepción acerca del rol que debería tener el Estado en el mercado, en la economía y en la sociedad, sino que se parte de la idea de que el Estado y la sociedad, incluyendo a la economía como algo que se desarrolla en su seno, son fenómenos diferentes, separados, independientes y que, en definitiva, el Estado es algo ajeno a la sociedad.

Dicho esto, no cabe dudas que estas nociones del liberalismo económico clásico, no son una descripción de la realidad<sup>5</sup>, sino una construcción argumental, un argumento<sup>6</sup> para definir cuál deber ser del rol del Estado en la economía.

Si concebimos que un argumento es un grupo de proposiciones, de las que una, *la conclusión*, se afirma como *verdadera* sobre la base de las otras proposiciones, que son *premisas*; se debe analizar la corrección de las premisas, en tanto fundamentos o razones para aceptar la corrección o validez de las conclusiones<sup>7</sup>.

Un típico error que invalida un discurso argumental, es el que surge de utilizar alguna proposición falsa como una de las premisas del argumento.

Por lo tanto, si alguna de las premisas del argumento no es verdadera o, dicho de otro modo, es incorrecta, el argumento no logrará establecer la verdad o la corrección de la conclusión, aún si el razonamiento basado en las premisas es válido<sup>8</sup>. Particularmente, en los argumentos dialécticos, como el que es objeto de este análisis, la verificación de la verdad o la falsedad o corrección o incorrección de las premisas, no es labor de la lógica, sino de la investigación<sup>9</sup>.

Si aplicamos este método al liberalismo económico clásico, se puede determinar que su argumento acerca del rol del Estado en el mercado y en la economía, tiene una conclusión que es: *“el Estado, toda imposición estatal y particularmente los tributos, son una interferencia negativa en el orden socio económico espontáneo del mercado”*.

A su vez, para arribar a esa conclusión, el liberalismo parte de una premisa que es fundamental y de identificación hartamente sencilla: *“a concepción relativa a que el Estado es algo separado o ajeno a la sociedad y, por ende, a la economía”*.

Determinemos la verdad o falsedad, corrección o incorrección, de esta premisa.

---

5 Si bien era una pretensión del liberalismo plantear estas nociones como si fuesen un discurso descriptivo de la realidad, sin embargo, se trataba de un discurso prescriptivo, de un planteo del deber ser.

6 Entendiendo el término “argumento” como “un razonamiento mediante el cual se intenta probar o refutar una tesis, convenciendo a alguien de la verdad o falsedad de la misma” –Conforme: FERRATER MORA, José; Diccionario de filosofía (abreviado), 13ª edición, 2013, pág. 35.

7 COPY, Irving y COHEN, Carl; Introducción a la lógica, 1ª edic. de la 8ª en inglés, Ed. Limusa, pág. 45.

8 COPY y COHEN; ob. cit., pág. 125.

9 Lo indicado se asienta en la clasificación aristotélica, entre argumentos “lógicos” y “dialécticos (tópicos o retóricos)”, siendo estos últimos argumentos aquellos “meramente probables o razonamientos a partir de opiniones generalmente aceptadas” – Cf.: FERRATER MORA, Diccionario de filosofía, pág. 35.

### 3. Hipóstasis de los Fenómenos Estado y Sociedad: el Estado como un fenómeno genéticamente social

Como señala O'DONELL es un *“error asociar el Estado con el aparato estatal o la suma de las burocracias públicas, que indudablemente son partes del Estado, pero que no constituyen el todo”*. El Estado es además en esencia *“un conjunto de relaciones sociales que establece cierto orden en un territorio determinado”*, y *“no se trata de un orden igualitario ni socialmente imparcial”*<sup>10</sup>, aspecto que retomaremos más adelante.

Este vínculo entre Estado y sociedad, es un tópico que surge en las más disímiles teorías acerca de la naturaleza del Estado, detectándose una tendencia común en ellas.

Si se analizan varias de estas teorías con detenimiento, puede verificarse que, en general, todas coinciden en que Estado y sociedad, son partes de una unidad y que, como tal, no deben ser comprendidos ni analizados como fenómenos separados y opuestos.

Partamos del iusnaturalismo contractualista del Siglo XVIII y, en particular, de uno de sus autores más sutiles, Jean Jacques ROUSSEAU.

Este autor postulaba que, a través de un pacto social para garantizar la libertad e igualdad natural de los hombres<sup>11</sup>, cada persona pone en común su propio ser-intereses, derechos y su poder-, bajo la suprema dirección de la voluntad general.

De modo inmediato *“ese acto de asociación produce un cuerpo moral y colectivo compuesto de tantos miembros como votos tiene la asamblea... el cual recibe por éste mismo acto su unidad, su yo común, su voluntad”*, constituyéndose lo que *“se llamaba en otros tiempos Ciudad – Estado y tomó ahora el nombre de República, o de cuerpo político, que sus miembros denominan Estado, cuando es pasivo, soberano cuando es activo y poder al compararlo a sus semejantes”*<sup>12</sup>. Los pactantes tienen así doble calidad, la de *‘miembros del soberano’* y por lo tanto partícipes de la autoridad soberana, es decir de la voluntad general, y la de *‘súbditos’*, en tanto sometidos a las leyes del Estado<sup>13</sup>.

Más allá de las críticas que comúnmente se le hace a ROUSSEAU -en particular acerca de la idea del contrato social unánime entre los integrantes de la sociedad-, a los efectos de este análisis cabe rescatar la idea de que el Estado, en definitiva, surge de la propia sociedad civil, en tanto asociación política libremente conformada por

10 O'DONELL, Guillermo; “Estado, Democracia y Ciudadanía”, Revista Nueva Sociedad “Gobernabilidad ¿Sueño o Democracia?” N° 128, Caracas – Venezuela, noviembre/diciembre de 1993.

11 ROUSSEAU, Jean Jaques; Discourse on the origin of inequality, Dover Pub., New York, 2004.

12 ROUSSEAU, Jean Jaques; El contrato social, Editorial Altaya, págs. 15 y 16.

13 ROUSSEAU, Jean Jaques; El contrato social, ob. cit., pág. 17.

los propios integrantes de la misma, con una finalidad determinada. En ROUSSEAU, el Estado no es más que la forma final, en que los propios integrantes de un grupo de seres humanos se organizan, para garantizarse a sí bienes o derechos que consideran fundamentales, por lo que la soberanía de éste radica en ellos, como cuerpo cualitativamente homogéneo.

Analicemos ahora uno de los autores más relevantes de la corriente de las teorías sociológicas de la concepción del Estado, de finales del siglo XIX y principios del XX, como fue León DUGUIT, quien partía de un hecho que a su juicio era innegable: el hombre vive en sociedad, ha vivido siempre en sociedad y no puede vivir más que en sociedad<sup>14</sup>.

Para delinear su concepto de Estado, DUGUIT se basaba en la constatación de un hecho social –en el sentido de DURKHEIM- común a todas las sociedades: siempre han existido individuos que parecen mandar y otros que parecen obedecer<sup>15</sup>.

Concebía al Estado como un hecho social, en tanto toda sociedad en la que existe una distinción política entre hombres que mandan, gobernantes y hombres que obedecen, gobernados<sup>16</sup>. Para DUGUIT, el concepto de Estado es el producto de una constatación sociológica, lo que le llevó a concluir que es un fenómeno indiscutiblemente social, por lo menos en su génesis.

Por otro lado, uno de los fundadores de la denominada '*sociología del derecho*', Max WEBER, construyó su concepto de Estado a partir de tres categorías conceptuales sociológicas previas: asociación, poder-dominación y asociación política.

Siguiendo su planteo, el Estado es primariamente una "*asociación*", pues en el mismo existen dirigentes y un cuadro administrativo, cuyas conductas están dirigidas a la realización del orden del grupo de personas comprendidas en la misma. Es, además, una "*asociación de dominación*", pues el mismo implica la posibilidad de unos, de imponer su voluntad a otros y la probabilidad de encontrar obediencia del mandato emanado de dicha imposición de voluntad. Por último, es una "*asociación política*", pues su cuadro administrativo ha monopolizado para sí la coacción física, lo cual le permite, a quienes ejercen el dominio en dicha asociación, la obtención de la obediencia de los dominados y el mantenimiento del orden, siendo el elemento determinante para constituir un Estado<sup>17</sup>.

De modo harto simplificado puede decirse que para WEBER, el Estado no es más que una forma particular de organización o de asociación que puede adoptar un grupo de seres humanos, en la que para ordenarse, determinadas personas imponen su

---

14 DUGUIT; Traité du Droit Constitutionnel. Théorie générale de L'Etat, T.1, 2ª ed Paris Fontemoing, 1921.

15 DUGUIT; ob. cit.

16 DUGUIT; ob. cit.

17 WEBER, Max; Economía y Sociedad, Fondo de Cultura Económica – México, 8ª reimpresión de la 2ª edición en español, págs. 39, 43, 44 y 1057.

voluntad, con la obediencia del resto de quienes integran esa asociación, en virtud de la posibilidad legítima de ejercer la coacción física.

Acto seguido, WEBER hacía una reflexión reveladora acerca de la unidad Estado-sociedad. Afirmaba que no era posible definir una asociación política, sólo en virtud de sus fines, pues ***“desde el cuidado de los abastecimientos hasta la protección del arte, no ha existido ningún fin que ocasionalmente no haya sido perseguido por las asociaciones políticas”***. Por eso, señalaba, sólo se puede definir el carácter político de una asociación, por el medio que utiliza para desplegar su acción: la coacción física<sup>18</sup>.

En sí, lo que planteaba, era que las personas, en tanto distintas entre sí, conforman asociaciones o sociedades que parten de necesidades diversas, con fines distintos. Por lo que los Estados, en tanto asociaciones, son distintos entre sí, siendo la coacción física el único y exclusivo elemento común entre ellos.

Resulta también interesante, hacer una breve referencia a la concepción de Estado que formuló Hans Kelsen. Si bien el autor concentró parte de su esfuerzo en definir al Estado desde una perspectiva puramente jurídica, no pudo negar el componente genético social de la enteología.

Para definir al Estado desde un punto de vista puramente jurídico -como un centro hipostático de imputación de un sistema jurídico graduado, jerarquizado y relativamente soberano-, el autor partía de la siguiente premisa simple: ***“sólo puede comprenderse la naturaleza de esta institución social”***, en la medida que se la considere ***“como un orden que regula la conducta de los hombres”*** y ***“organiza la coacción social”***<sup>19</sup>.

Pese al positivismo extremo de su planteo, el autor no dejó de reconocer que el Estado, como tal, además de ser un fenómeno definible desde un punto de vista jurídico puro, surge desde la sociedad con el estricto fin de regular la conducta de sus integrantes.

Finalmente, cabe referir a dos concepciones del Estado que pueden considerarse antagónicas, pero que coinciden en que se trata de un fenómeno de origen y fin social.

Así, Karl MARX, a partir de la lucha de clases sociales, concluía que el Estado es un medio creado por el hombre, para la dominación del hombre por el hombre. Es el instrumento mediante el cual, la clase dominante -la burguesía-, que es tal en tanto se ha apoderado de los medios de producción, mantiene su situación de privilegio frente a la clase dominada u oprimida -el proletariado-<sup>20</sup>.

---

18 WEBER, Max; ob. cit., págs. 44 y 1050.

19 Kelsen, Hans; Teoría Pura del Derecho, Ed. Eudeba, 4ª edición, pág. 150.

20 OLIGATI, Francisco; Carlos Marx, Ed. Difusión, págs. 170 a 173.

En cambio, Maurice HAURIOU, partía de una visión organicista de la sociedad y, en consecuencia, definía al Estado como un *“organismo social estructurado”*, es decir, una *“agrupación de individuos dirigida por un gobierno central”*, con un determinado fin *“que es la realización de un cierto orden social y político, del que serán beneficiarios los súbditos del Estado”*. Sostenía además, que el origen del Estado debía encontrarse en la voluntad de algunas personas que lo fundan, al cual se adhieren otras<sup>21</sup>.

En conclusión, a partir de lo analizado, es un hecho incontestable que el Estado es un fenómeno genéticamente social. El Estado *‘es’* desde el seno propio de cada sociedad, y *‘no es’* algo que se le imponga externamente a la misma por fuerzas extrañas.

El Estado no es más que un modo, sin ser el único, en que las personas que viven en sociedad pueden organizarse, darse un orden y una estructura determinada, cualquiera sea el motivo y los fines que teóricamente pueda esgrimirse para ello.

Como decía en una buena síntesis André HAURIOU, *“el nacimiento del Estado, constituye, por lo tanto, la confirmación del hecho, de que la sociedad está enredada en indisolubles contradicciones y que precisa de una fuerza coactiva para mantener a los elementos antagonistas en los límites del orden”*<sup>22</sup>.

Entonces, si el Estado tiene su origen en la propia sociedad, mal puede sostenerse, desde cualquier punto de vista, que el Estado es una entidad ajena u opuesta a la misma.

Siendo más radicales, resulta interesante recurrir a la figura de la hipóstasis para la explicación de lo que sucede entre el Estado y la sociedad. La hipóstasis es un término de origen griego, que refiere a una realidad básica fundamental que es principio de otras realidades o a una existencia real de la cual otros fenómenos son su manifestación.

Por lo que, la acción de hipostasiar se refiere a un supuesto en el cual, donde podemos observar varios fenómenos vinculados pero diferentes entre sí, hay sin embargo uno sólo que es la realidad fundamental o la existencia real. Un ejemplo claro es la *‘santísima trinidad’*, en tanto se le concibe sobre la base de tres ideas de apariencia diferente, como *‘el padre, el hijo y el espíritu santo’*, pero que no son más que representaciones de una única realidad que sería *‘dios’*<sup>23</sup>.

---

21 HARIOU, André, GICQUEL, Jean, GÉLARD, Patrice; Derecho Constitucional e Instituciones Políticas, Ed. Ariel – Biblioteca de Ciencia política, 2ª edición, año 1980, págs. 161 a 163.

22 HARIOU, André y otros; ob. cit., pág. 116.

23 Cf.: FERRATER MORA, Diccionario de filosofía, ob. cit., págs. 164 y 165.

*Mutatis mutandi*, se puede afirmar que el Estado y la sociedad son hipóstasis de un mismo fenómeno, son representaciones aparentemente distintas de un fenómeno único que es la verdadera y única realidad fundamental.

Como primera definición entonces, es posible afirmar que la premisa fundamental del liberalismo económico clásico, sobre la que sustentaba su conclusión acerca del rol del Estado en la economía y en general en la sociedad, es falsa o precisamente incorrecta o al menos no es algo que emane de una observación descriptiva de la realidad, sea actual o sea la histórico evolutiva, tal como planteaba esta corriente.

Ello inhibe la validez de la conclusión final e invalida su argumento -siguiendo el método de COPY y COHEN-, o por lo menos remueve la visión que se debe tener acerca del rol del Estado en la sociedad, tal como se indicará a continuación.

#### **4. A Partir de la Hipostasis: interrelación entre Estado, sociedad, economía, Derecho.**

Cuando el Estado opera en cierto ámbito de la sociedad –sea en la economía o en cualquier otro-, ordenando y pautando las relaciones sociales que acaecen en la misma, lo hace en tanto forma en la cual la sociedad se ha organizado a sí misma.

Cuando el Estado organiza o limita o grava de algún modo a las relaciones que se dan en cierto ámbito de actividad de la sociedad, es el cuerpo social, en tanto asociación organizada de una determinada forma, quien lo hace. Por lo tanto, por esta simple razón, no puede decirse que el Estado actúa como una entidad ajena a la sociedad, que interfiere en sus tendencias naturales.

Hay dos factores que permiten comprender mejor lo señalado y que se extraen de las teorías clásicas acerca del Estado y del Derecho.

Por un lado, cómo influyen los distintos grupos de interés o necesidad que puedan existir en una sociedad, en la conformación de la “*asociación política de dominación*” que es el Estado y cómo ello incide en la forma en la que la sociedad, a través del Estado, organiza aspectos de sus diferentes ámbitos de actividad.

Por el otro, la causa social que origina el dictado de Derecho por el Estado, en un análisis sociológico del Derecho.

En primer lugar, compartiendo los conceptos vertidos por WEBER y también por HAURIUO<sup>24</sup>, partamos de la base que el Estado, además de ser una asociación política, es una asociación de dominación, pues implica la posibilidad de unos –sea la mayoría o la minoría de los individuos- de imponer su voluntad a los otros y la probabilidad de los primeros, de encontrar obediencia en los segundos.

---

24 HAURIUO, André; ob. cit., págs. 130, 134 y 135.



En tal sentido, WEBER afirma que *“en el Estado moderno el verdadero dominio, que no consiste ni en los discursos parlamentarios ni en las proclamas de monarcas sino en el manejo de la administración, se encuentra necesariamente en las manos de la burocracia tanto civil como militar”*<sup>25</sup>.

Ergo, cuando un determinado grupo de personas tiene interés o necesidad de que la sociedad que integra organice, pauté o regule, de un modo particular, un aspecto de un determinado ámbito de la actividad social –como puede ser la economía-, dicho grupo debe lograr persuadir a los cuadros gobernantes del Estado en el sentido indicado.

Si así ocurriese, este grupo compuesto por personas que integran la sociedad, les impondría su voluntad a otros, a través de la asociación de dominación que es el Estado, lo cual, además, generaría nuevas relaciones de poder dentro de la sociedad, que a su vez implicarían una redistribución de ese poder.

En consecuencia, en aquellos casos en que el Estado interviene en un ámbito de actividad social, como es la economía, lo hace a partir de los intereses o necesidades de un grupo mayoritario o minoritario de integrantes de la sociedad, que se impone al resto.

Es decir, cuando el Estado opera en la economía, no interfiere en el orden natural de la sociedad, como postulaba el liberalismo económico, sino que lo hace a partir de los intereses o necesidades de los integrantes de la sociedad, que el propio Estado organiza.

Definitivamente, si el Estado opera en un sentido u otro o no lo hace en un ámbito determinado de la actividad social, lo hace a partir de la sociedad y de los individuos que la integran y destinado a ellos.

En segundo lugar, normalmente, cuando el Estado pauta, regula u organiza de un determinado modo o ámbito de la sociedad, lo hace a través del Derecho.

Sin dejar de reconocer que las normas jurídicas son imperativos normativos que pertenecen al ámbito del deber ser, que prescriben la conducta de los hombres, la causa que origina su dictado por el Estado es puramente social.

Como señalaba RADBRUCH, el Derecho es un fenómeno cultural, en tanto es un producto de los hombres para *“regular la convivencia humana”*<sup>26</sup>.

Por lo tanto, cuando el Estado -como modalidad de organización adoptada por la sociedad- dicta una norma jurídica, lo hace contemplando los intereses o necesidades

---

25 WEBER, Max; ob. cit. pág. 1060.

26 RADBRUCH, Gustav; Introducción a la filosofía del Derecho, 4ª edición, Fondo de Cultura Económica - México, págs. 46 y 47.

de uno o varios grupos de individuos, que han logrado persuadir a los gobernantes respecto de la necesidad de satisfacer el interés que representan o esgrimen; e incluso, en interés o en virtud de las necesidades de toda la sociedad.

Es entonces la sociedad la que se impone a sí misma, a través de las normas que dicta el Estado, asumiendo siempre que estamos en un Estado de Derecho, pautas ciertas, generales o concretas, que regulan la conducta de sus integrantes en sus diversos ámbitos de actividad.

A su vez, este Derecho, cuyo dictado se originó en la sociedad, crea, modifica y extingue relaciones sociales en la sociedad, pues el Derecho “... *influye directamente, en virtud de su estructura, sobre la distribución del poder, dentro de la comunidad y ello tanto si se trata del poder económico como de cualquier otro*” como indicaba WEBER<sup>27</sup>.

Por esta razón, compartimos la opinión de O'DONELL en cuanto a que el orden creado por el Estado vía el Derecho “*no es un orden igualitario o socialmente imparcial, pues tanto bajo el capitalismo como bajo el socialismo burocrático ese orden respalda y ayuda a reproducir relaciones de poder que son sistemáticamente asimétricas*”<sup>28</sup>.

Tal es el origen social del Derecho, que ello se ha constituido en el objeto de estudio de una disciplina específica, como es la Sociología jurídica o del Derecho.

Así, Norberto BOBBIO señala que uno de los problemas que debe tratar la misma es “*la consideración del Derecho en formación o elaboración, es decir, el Derecho visto desde una perspectiva de futuro*”, lo cual está íntimamente ligado a la “*investigación sobre los fines que una determinada sociedad pretende alcanzar y la constatación de los valores que se quieren realizar*”<sup>29</sup>.

Por otro lado, tanto RECASÉNS SICHES como LEGAZ y LACAMBRA, ambos siguiendo al gran DURKHEIM, sostienen que la Sociología del Derecho debe estudiar “*cómo las reglas jurídicas se han constituido real y efectivamente; es decir las causas que las han suscitado y las necesidades que tratan de satisfacer*”, o sea, “*el estudio de cómo el Derecho, en tanto hecho, representa el producto de procesos sociales*”<sup>30</sup>.

Más modernamente, a través corrientes revisionistas del Derecho clásico como el ‘*neoconstitucionalismo*’<sup>31</sup>, se ha profundizado aún más esta hipostática relación.

Se reconoce que existen fenómenos económicos y culturales que emanan desde la sociedad, desde las comunidades, que generan regulaciones que deben

---

27 WEBER, Max; ob. cit., pág. 682.

28 O'DONELL; “Estado, Democracia y Ciudadanía”, ob.cit.

29 DÍAZ, Elías; Sociología y filosofía del Derecho, 2ª edición, Ed. Taurus, pág. 195.

30 DÍAZ, Elías; ob. cit., pág. 196.

31 Se recomienda el capsular trabajo de Raymundo GIL RENDON: “Neoconstitucionalismo y Derechos fundamentales”, Revista ‘Quid Juris’ N° 12 Año 6, Universidad Autónoma de México (UNAM), pág. 43.

ser reconocidas por el derecho estatal para que la debida tensión, es decir, la debida relación ontológica e hipostática entre Estado, Derecho y sociedad, no sea cuestionada. Así, se menciona a las formas que acompañan a la globalización económica y a las normas consuetudinarias de las comunidades originarias y campesinas de los Estados plurinacionales, entre otras<sup>32</sup>.

Este pluralismo jurídico de neto génesis social, invierte la perspectiva propia de la dogmática constitucional clásica que mira a la sociedad desde el Derecho. Ahora, además de garantizar derechos, la Constitución deberá ***“dar sentido y ser el núcleo de significación de una pluralidad de prácticas, saberes y situaciones de relación social”***<sup>33</sup>.

Dicho esto, esta corriente sostiene que ***“no es el derecho estatal el que conforma la sociedad, es ésta la que conforma el derecho estatal”***. Ergo, sostienen que los órdenes jurídicos deberían abandonar el principio de subordinación jerárquica de las normas, para pasar a ser ***“órdenes jurídicos circulares”***, donde las relaciones entre las normas son de coordinación sociológica o de ponderación, a partir de las cuales se puede aplicar a cada grupo de personas, con intereses y realidades propias, las normas que mejor se adapten a la satisfacción de sus derechos, incluso aplicar las propias del grupo cuando.<sup>34</sup>

Si bien hay aspectos de esta posición que son controversiales -sería un exceso su tratamiento en este trabajo-, lo que cabe rescatar es esta relectura ***‘pro homine’*** del orden jurídico, a partir de la necesaria imbricación entre Estado, Derecho y sociedad.

En conclusión, sociedad, Estado y Derecho, conforman una unidad inescindible, y ello resulta una premisa descriptiva de la realidad incuestionable. Cuando el Estado opera a través de las normas jurídicas que dicta, en algún ámbito de la sociedad, como pueden ser las actividades económicas de los grupos y de las personas que integran, o participan eventualmente, en la vida de la sociedad, la sociedad está ordenándose o pautándose a sí misma, a través de los intereses o necesidades que surgen de sí.

El Estado debe ser concebido como un actor en la economía, que se debe nutrir de lo que ocurre en la sociedad, para a partir de allí intervenir en tal ámbito con legitimación ética ante los integrantes de la sociedad, que son a su vez sus propios integrantes.

Concebirlo de otro modo, sería falaz.

---

32 En este sentido: MEDICI, Alejandro; 'Teoría Constitucional y giro colonial: narrativas y simbolismos de las Constituciones. Reflexiones a propósito de la experiencia de Bolivia y Ecuador', Revista Estudios Críticos 'Otros Logos', del CEAPEDI de la Universidad Nacional del Comahue, Año I N° 1, pág. 105.

33 MEDICI; ob. cit., págs. 104, 106, 107.

34 COHELO, Luiz Fernando; Direito Constitucional e Filosofia da Constituição, Juruá Editora, año 2014, págs. 23 y 311. MEDICI también cita dicha obra -en la edición de 2006- en su trabajo: págs. 103, 104, 107.

## 5. ¿Ajenidad del Estado al Imponer un Tributo? El tributo como un modo por el cual la sociedad, a través del Estado, opera sobre sí misma.

Cuando los Estados modernos y garantistas, sea en su diseño o concepción, crean un tributo e imponen su pago a quienes integran y actúan en la sociedad, lo hacen desde y hacia la sociedad, en virtud de tres factores.

En primer lugar, a *'grosso modo'*, los tributos emanan de un mandato del Estado hacia los integrantes de la sociedad que organiza, pauta u ordena, en virtud de sí misma.

Por lo tanto, la razón o el motivo por el cual el Estado crea un tributo reside en la sociedad. Es decir, su imposición se origina en los intereses o necesidades de un grupo de individuos integrantes de la sociedad -mayoritario o minoritario-, o de la totalidad de la misma, que han persuadido a los gobernantes sobre la necesidad de su satisfacción. En consecuencia, su motivo o su razón inicial constituye, a la vez, su fin en la sociedad, por más que luego el tributo pueda tener otros efectos no buscados originariamente.

Así, los motivos sociales que originan la creación e imposición del tributo pueden ser múltiples y, en consecuencia, también sus funciones en la sociedad.

Primariamente, el tributo encuentra su razón en la *"necesidad de obtener recursos para cubrir los gastos normales e indispensables de la sociedad"*<sup>35</sup>.

Pero además, la causa de la creación de un tributo puede surgir, entre otras, de las necesidades económicas de un determinado grupo de la sociedad, lo cual lleva a que la misma a través del Estado, utilice éste instrumento con la finalidad de distribuir riqueza.

También puede surgir del interés de un grupo de obtener mayor rentabilidad en la actividad económica que desarrolla, lo que además debería coincidir con que el desarrollo de dicha actividad beneficie al resto del colectivo social –como podría ser la generación de empleos-, lo cual hace que la sociedad, por intermedio de su organización estatal, use esta herramienta para *"desalentar o estimular determinadas actividades privadas"*<sup>36</sup>.

Las variantes pueden ser múltiples, pero puede percibirse fácilmente que siempre debe existir una justificación social en la imposición del tributo, que está en el origen y en la función del mismo.

---

35 VALDÉS Costa, Ramón; Curso de Derecho Tributario, Ed. Depalma – Temis – Marcial Pons, edición nueva del año 1996, pág. 77.

36 VALDES Costa, Ramón; ob. cit, pág. 77 –nota al pie de página, N° 8-

En segundo lugar, la obligación o, más precisamente, la relación jurídico tributaria que implica la imposición de un tributo, debe ser establecida por un mandato que exprese jurídicamente la voluntad unilateral del Estado, el cual, de acuerdo a la forma en cómo se organizan modernamente los Estados de Derecho Constitucionales, debe tener forma de Ley, en virtud de que constitucionalmente esta es una materia reservada a la Ley<sup>37</sup>.

Como señalamos, el Derecho dictado por el Estado tiene su origen o causa en la propia sociedad que luego va a regir, pues surge de la contemplación de los intereses o de las necesidades de los individuos que la integran que han persuadido a los gobernantes e incluso, en interés o en virtud de las necesidades de toda la sociedad. Por tanto, dado que en el Estado de Derecho el instrumento para establecer tributos es el Derecho –la Ley-, su dictado debe atender a los motivos de índole social indicados, los que, a su vez, son su finalidad en la sociedad –con la precisión hecha anteriormente-.

En tercer lugar, además de que la imposición de tributos por el Estado, a través del Derecho, se hace desde, hacia y con una función en la sociedad, el ejercicio del poder de imposición de tributos por parte del Estado tiene sus límites en la propia sociedad.

Estos límites, se traducen en los “*principios de justicia tributaria*” que residen en las Constituciones modernas, o al menos en la intelección actual de los clásicos principios constitucionales -como el de igualdad-, y que apuntan a que los tributos se deben imponer considerando la capacidad económica o contributiva<sup>38</sup> de todas las personas y, a su vez, con adecuación razonable a los fines sociales que persigue el Estado al hacerlo<sup>39</sup>.

No en vano, se afirma que la exacción de los impuestos tiene que hacerse de modo que consiga la mayor aceptación, tolerancia o aquiescencia social de los contribuyentes, que evite situaciones de conflicto social como consecuencia del (mal) reparto de la carga tributaria, procurando así la legitimación ética, social y jurídica de la imposición estatal<sup>40</sup>.

---

37 VALDÉS COSTA, Ramón; ob. cit., pág. 71.

38 El principio de capacidad contributiva implica que “el sacrificio individual derivado de la tributación se distribuya en porciones relativamente iguales para todas las personas”, es decir que, como mínimo, la ‘onerosidad’ de un tributo, incluso del conjunto de ellos, debe ser proporcional a la capacidad económica de cada persona. La ‘proporcionalidad’ es una noción ínsita en el concepto de capacidad contributiva, pues la ‘igualdad de onerosidad en la distribución de la carga fiscal, supone, por lo menos, que la carga fiscal signifique proporciones iguales de detracción de la capacidad económica de las personas”. Dicha regla debe ser respetada tanto por el sistema de tributos, como por cada tributo en particular. Para respetar esta relación de ‘proporcionalidad’ entre la detracción tributaria y la capacidad contributiva, cada tributo debe contemplar en la formulación del hecho generador y, particularmente, en el mecanismo que lo cuantifica, los dos elementos sobre los cuales se construye la capacidad económica: uno objetivo y otro subjetivo. El elemento objetivo, refiere a la riqueza de cada sujeto considerada en un determinado tiempo y espacio, en relación a la cual cada persona debe tributar proporcionalmente. El elemento subjetivo refiere a la situación personal del sujeto, la que debe ser considerada para valorar, en su justa medida, la referida riqueza. – Cf.: BLANCO, Andrés, partiendo de Fritz NEWMARK, “Principios y valores de la Tributación” en Revista Tributaria n° 174, Tomo XXX, Año 2003, del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios (IJET), págs. 282 a 285.

39 RODRIGUEZ, Bereijo Álvaro; “Breve reflexión sobre los principios constitucionales de la justicia tributaria” en Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid, N° 13, año 2005, págs. 247, 249.

40 RODRIGUEZ, Bereijo Álvaro; ob. cit., págs. 247, 249.

En definitiva, los tributos no deben ser concebidos como una interferencia del ente estatal, en el devenir natural de la sociedad, ni de los individuos en los diferentes ámbitos de la misma -como sostenía el liberalismo económico-, sino que es una forma en la cual la sociedad, a través del Estado, actúa sobre sí misma para beneficio de sus integrantes.

Lo expuesto, entendemos, pone de manifiesto que la concepción que subyace en el discurso cotidiano de algunos integrantes de la sociedad, respecto a que el Estado sería un ente ajeno que impone tributos, parte de una premisa que es incorrecta, lo que a su vez invalida tal concepción de acuerdo a lo analizado anteriormente.

El Estado no actúa con autonomía de la hipóstasis que necesariamente conforma con la sociedad. Cuando el Estado interviene en la economía imponiendo tributos, lo hace en virtud de la acción que la propia sociedad impulsa, en uno u otro sentido, sobre sí, por intermedio o a consecuencia de los distintos grupos de interés o de necesidad que puedan existir en ella, considerando la situación económica de sus integrantes y con una función que debe redundar necesariamente en todo el cuerpo social o en sus componentes.

Lo indicado es en sí la esencia de la república, forma asumida por la mayoría de los Estados. Con república nos referimos, además de a la forma de gobierno, a su sentido más primigenio, es decir, a que esa organización que es el Estado es cosa común, cosa de todos, lo que significa que los gobernantes ejercen el poder estatal no por derecho propio, sino por un mandato otorgado por y para el cuerpo social, idea que además está ínsita en las expresiones de '*cuerpo, asociación o sociedad política*', que las Constituciones usan al definir al Estado como República, sea en un sentido '*rusoniano*' o '*weberiano*'.

Es comprensible que las personas no deseen la sujeción al pago de tributos, pero hay un límite que no debe ser cruzado en el afán de evitarlo, que es el de menoscabar la legitimidad republicana que tiene el Estado para imponer tributos enfrentándolo de modo falaz a la sociedad y a quienes la integran, o planteando una aparente contradicción entre Estado y sociedad, abonando esa peligrosa percepción de ajenidad del Estado.

Dicha regla ética debe permear el discurso cotidiano y el comportamiento respecto del tributo de todos los integrantes de la sociedad organizada en un Estado, en el sentido republicano indicado precedentemente.

## **6. La Contra-Etica de la Elusión: un insumo para dimensionar los roles de la administración y la justicia tributaria al respecto**

En virtud de lo expuesto, resulta de interés analizar desde la ética, la conducta de quienes, usando medios lícitos, es decir, permitidos por la Ley, evitan voluntariamente

el pago de tributos<sup>41</sup>. Es posible identificar varias situaciones que ingresan en dicha cápsula conceptual, como es el caso de los que utilizan el instituto de la prescripción de tributos, pero la que nos interesa tratar es el fenómeno de la elusión tributaria o *'tax avoidance'* en la nomenclatura anglosajona.

Partamos para el análisis, del principio moral de la ética cognoscitiva de KANT: *"obra de tal manera, que la máxima de tu voluntad pueda siempre ser considerada como un principio de legislación universal"*<sup>42</sup>, en lo que es su imperativo categórico.

Complementariamente, cabe invocar la reformulación que hace HABERMAS del imperativo kantiano. Dice el autor: *"en lugar de proponer a todos los demás una máxima como válida y que quiero que sea una ley general—esa, la propuesta kantiana-, tengo que presentarles a todos los demás mi máxima con el objeto que comprueben su pretensión de universalidad. El peso se traslada, de aquello que cada uno puede querer como ley general, a lo que todos de común acuerdo quieren reconocer como norma universal"*<sup>43</sup>.

Por lo tanto, sólo pueden aspirar a ser válidas, desde la ética discursiva, *"aquellas normas que consiguen la aprobación de todos los afectados en cuanto participantes de un discurso práctico"*<sup>44</sup>.

Esta reformulación ata el imperativo categórico de la ética *'kantiana'* a la realidad o a una realidad y evita una de las críticas que se le han hecho al gran KANT, respecto de que la pretensión de construir una ética intemporal es de concreción imposible, pues toda concepción ética tiene como punto de partida y destino un contexto social determinado<sup>45</sup>.

El fenómeno de la elusión ha sido analizado y definido con abundancia por parte de la doctrina tributaria y no es objetivo de este trabajo ahondar en esto. Sin perjuicio de ello, el abordaje de la ética de la elusión requiere enfocar algunos aspectos característicos de este fenómeno, así como distinguirlo y relacionarlo con otros fenómenos vinculados.

Elusión y evasión, así como otros instrumentos similares, son identificados por la doctrina como mecanismos de resistencia al pago de los tributos.

---

41 Dado el enfoque, queda excluido de este análisis los casos de quienes evaden el pago de tributos a través del uso de medios ilícitos, como el caso de la evasión, fraude a la Ley, defraudación, abuso del derecho y de las formas jurídicas, simulación, etcétera, pues en ellos el reproche de la conducta deviene de su ilicitud.

42 KANT, Immanuel; Crítica de la razón práctica, Editorial Mestas, año 2011, pág. 53.

43 HABERMAS, Jürgen; La ética del discurso y la cuestión de la verdad, Escuela de Filosofía Universidad ARCIS - edición electrónica de [www.philosophia.cl](http://www.philosophia.cl), año 2003. SOBREVILLA, David; "El programa de fundamentación de una ética discursiva de JÜRGEN HABERMAS", Revista Ideas y Valores N° 74 – 75, agosto – diciembre de 1987, Universidad Nacional de Colombia, págs. 103, 104, 105.

44 HABERMAS; ob. cit. SOBREVILLA, ob. cit., pág. 109.

45 Cf.: BLANCO, Andrés; "Ética, teoría y política en cuestiones fiscales", en la Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de la República (Uruguay), N° 40, enero – junio 2016, pág. 58.

La palabra *'elusión'* es definida por la Real Academia Española como *"la acción y efecto de eludir"* y *'eludir'* es un verbo transitivo de origen latín *'elúdere'* que significa *"evitar con astucia una dificultad o una obligación"*. Por lo que, el evitar una obligación tributaria, o de cualquier naturaleza, está en la esencia etimológica de la elusión.

Naturalmente, el término *'elusión'* tiene un significado específico en la disciplina tributaria, pero este significado no eclipsa su sentido etimológico, sino que lo respeta. En tal sentido se entiende que la elusión es *"el esquivar o el darle la vuelta al tributo a través de medios lícitos absolutamente, de modo de no configurar el hecho generador"* y evitar el nacimiento de la obligación tributaria<sup>46</sup>. Así se pronuncia la doctrina tributaria actual<sup>47</sup>.

De lo expuesto, surge que la elusión tiene dos notas características. Por un lado, implica la voluntad e intención de evitar el nacimiento de la obligación tributaria y así el pago del tributo, lo que lo ubica como un fenómeno de resistencia *'a priori'*. Por el otro, que el esquivar se realiza a través de mecanismos que no violan el orden jurídico.

A partir de ellas, la elusión se diferencia de otros dos fenómenos.

Por un lado, se distingue del fenómeno de *"economía de opción"*, en cuyo caso el sistema jurídico prevé varias posibilidades tributarias para los particulares y las regula de forma expresa, con consecuencias diferentes. No se trata, como ocurre en la elusión, de la elección intencional de una forma jurídica para evitar el nacimiento de la obligación tributaria, sino de la elección de una de las hipótesis previstas por Ley, entre las que el contribuyente puede optar y por la que tributará, que fueron contempladas por el propio legislador por razones de política financiera o tributaria. Es decir, no existe una voluntad de esquivar o eludir o evitar un tributo, como ocurre en la elusión<sup>48</sup>.

Por otro lado, se distingue del fenómeno de la *"elusión"* o *'tax evasion'*, en la nomenclatura anglosajona, que es la eliminación o la disminución del monto del tributo a pagar por quién ya está obligado a hacerlo, utilizando mecanismos violatorios del orden jurídico, comprendiendo las conductas fraudulentas y las mero omisivas.

46 SEIJAS, Alicia y WHITELAW, James; "Forma y sustancia en la Ley tributaria", en Revista Tributaria (IUET), N° 169, julio - agosto 2002, pág. 478.

47 COSTA, Leonardo; "La elusión fiscal y medios para evitarla" en Revista Tributaria (IUET), T. XXXVI, N° 208, ene. - feb. 2008, pag 38: define la elusión como "la no configuración de la hipótesis de incidencia tributaria mediante la utilización de medios lícitos de acción, tendientes a que el tributo no se configure".

JAMES, Simon; A Dictionary of Taxation, ed. Edward Elgar 1998, p. 10 (citado por COSTA): "la elusión fiscal de impuestos describe la instrumentación de los negocios de una persona, con arreglo a la Ley, a efectos de reducir su responsabilidad tributaria."

FAGET, Alberto; "Jornada Internacional de Derecho Tributario sobre interpretación de las normas, la calificación de actos y legislación antielusiva", Revista Tributaria (IUET), T. XXXI, N° 181, 2004, p. 437.

48 Cf.: BERRO, Federico; Los ilícitos tributarios y sus sanciones, 2ª ed., 2007, Montevideo-FCU, pag. 95.

Un caso de economía de opción en el sistema tributario uruguayo ocurre para aquellos obligados a tributar el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF), quienes cuando sus rentas superan un límite, pueden elegir tributar por el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE) – Artículo 5º del Título 4º del Texto Ordenado de la Dirección General Impositiva (DGI).



Concurren dos diferencias con la elusión, por un lado, la evasión es un esquivo que ocurre *'a posteriori'*, ya nacida la obligación tributaria y generado el hecho gravado, y por el otro, el esquivo se realiza a través de medios ilegales<sup>49</sup>.

Ahora bien, hay un punto en el que la elusión y la evasión confluyen, que es en la voluntad e intención de evitar el pago de un tributo. En ambos casos, además, se impide el ingreso total o parcial al Fisco, de una prestación económica.

Claramente, la evasión tiene su reproche por la ilicitud de los mecanismos que se utilizan para evitar el pago del tributo, no así la elusión que se considera lícita.

Ahora bien, sin perjuicio de ello, cabe preguntarse si debería existir un reproche ético de la elusión, puesto que la intención y la voluntad de la conducta del que elude es idéntica a la del evasor, así como los efectos para el Estado<sup>50</sup>.

Veamos entonces la conducta del elusor, desde una perspectiva ética, a partir del imperativo categórico *'kantiano'*, con la precisión hecha por HABERMAS.

Lo primero que debemos preguntarnos es: cuál es la máxima detrás de la voluntad y de la conducta de quien elude tributos.

El elusor es alguien que está en una posición tal que tiene la capacidad económica o contributiva como para tributar un impuesto, el que sin embargo esquivo, a través de mecanismos lícitos, para obtener un mayor margen de ganancia. La máxima detrás de la elusión, como voluntad y como conducta, es obtener un mayor beneficio económico, es la conveniencia individual, que es siempre económica, dado que el único beneficio que se obtiene del no pago de un impuesto es evitar un costo, lo cual incrementa el margen de ganancia del elusor<sup>51</sup>.

La segunda pregunta que debemos hacernos es: si esta máxima es universalizable dentro del contexto social que integra el elusor. Es decir, si todos los demás que integran y actúan en la sociedad organizada en un Estado, en el sentido republicano referido en el Capítulo anterior, y de la que el elusor es parte, podrían adoptar dicha máxima como una regla universal.

Evidentemente, la máxima no es universalizable en ese contexto.

---

49 Cf.: VILLEGAS, Héctor B.; Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 7ª edición ampliada, 2001, ediciones Depalma Buenos Aires, págs. 382 y 383.

50 Si bien sus consideraciones no reflejan lo que la mayoría de la doctrina entiende actualmente sobre el tema, resultan muy interesantes las apreciaciones de Héctor B. VILLEGAS sobre la "evasión legal" y la "ilegalidad de la elusión", que entiendo apuntan a rescatar esa identidad entre elusión y evasión en cuanto a su intención, efecto y fin: Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, ob. cit., págs. 383 y 388.

51 Leonardo COSTA, al comenzar su estudio sobre la elusión, ubica este fenómeno dentro de los márgenes de libertad de acción de las personas, que "implica que el contribuyente puede ubicarse frente a la norma fiscal de la manera que entienda legalmente más conveniente"; sin embargo, esa conveniencia es siempre económica, pues la conveniencia legal es solo necesariamente instrumental para la obtención del beneficio económico. – Cf.: "La elusión fiscal y medios para evitarla", ob. cit., pág. 37.

Si fuese universalizable que cada persona que integra la sociedad organizada en el Estado pudiese decidir eludir tributos, por sola conveniencia económica individual, aún a través de medios lícitos, ninguna o la mayoría no pagaría, o todo quedaría librado a la decisión y a las posibilidades individuales de buscarle la vuelta al tributo para su esquivar, lo que es la negación o la desustancialización del Estado en su sentido republicano y a su vez abonaría la falaz percepción de ajenidad antes analizada.

Cuando un Estado, concebido en sentido republicano, impone un tributo, lo hace por la acción que la propia sociedad impulsa sobre sí, por intermedio o a consecuencia de distintos grupos de interés o necesidad que existen en su seno, considerando la capacidad económica de sus integrantes y con una función que debe redundar necesariamente en el cuerpo social y sus componentes. Ello pues el Estado, que actúa a través del Derecho, es el modo de organización que los integrantes de una sociedad se han dado a sí mismos, lo que explica la legitimidad sustancial de la imposición tributaria, así como la aquiescencia en el cumplimiento por parte de los integrantes de la sociedad organizada en ese Estado.

En este contexto, la máxima universalizable de los integrantes de la sociedad con capacidad económica de tributar por un impuesto y cuya actividad natural, de no incidir una conducta elusiva, debería configurar su hecho generador y hacer nacer la obligación tributaria, es el cumplimiento; puesto que la razón ontológica del cumplimiento, así como la del pago del tributo, no es el mero automatismo jurídico<sup>52</sup>, sino lo explicado antes, que es lo que nutre a la imposición y al deber jurídico – formal de cumplimiento.

Por esta razón, puede decirse que, si bien el elusor actúa lícitamente, no es menos cierto que su voluntad y conducta es éticamente reprochable en este contexto, puesto que la máxima detrás de su conducta, al ser no universalizable, es ciertamente contra-ética en un Estado concebido en el sentido republicano. Además, esta conducta contra-ética tiene consecuencias que exceden la ética y se introducen en lo jurídico y económico, dado que, a pesar de su licitud, constituye **“un mecanismo de perforación del sistema tributario”**<sup>53</sup>.

Admitido esto, cabe preguntarse si la administración tributaria e incluso la justicia tributaria deben ser tolerantes con la elusión por el sólo hecho de su licitud, considerando sus roles en el Estado respecto de la sociedad y sus integrantes.

---

52 Hay quienes plantean que no existe razón ética para cumplir los tributos y que “el problema ético tiene poco que decir una vez que el tributo se ha instalado como parte del discurso jurídico autorizado, esto es, se ha vuelto «ley»: ésta se tenderá a cumplir siempre que se ponga a su disposición el aparato coactivo del Estado, sin importar qué relación tenga con tal idea moral”, en lo que se denomina “ética procedimental” - Cf.: BLANCO, Andrés; “Ética, teoría y política en cuestiones fiscales”, ob. cit. págs. 72, 73.

Aún en esa posición formulada desde una perspectiva estrictamente jurídica, y éticamente ascética, admitir que el tributo debe ser cumplido por haberse hecho Ley/Derecho, implica admitir que ha sido impuesto por el Estado, lo que también implica admitir que ha sido impuesto por la forma por la cual la sociedad en sí misma organizada opera sobre sí, lo que determina el contexto dentro del cual debe analizarse, desde el punto de vista ético, si es universalizable la máxima que está detrás de la conducta del elusor.

53 COSTA, Leonardo; “La elusión fiscal y medios para evitarla”, ob. cit., pág. 44.

El rol asignado por Ley a la administración tributaria, es de brazo ejecutor de las Leyes que imponen tributos, a efectos de recaudar todas las prestaciones económicas que por concepto de tributos deben verter los particulares. Dado su rol legal la administración tributaria no puede permanecer impávida ante el fenómeno de la elusión y sus efectos.

El elusor es alguien que tiene capacidad económica tal como para tributar por un impuesto, que sin embargo esquivada, a través de medios lícitos, para obtener un beneficio económico individual, siendo esa su voluntad inspirada en una máxima contra-ética que perfora el sistema jurídico tributario e impide el ingreso de una prestación económica al Estado. Por lo tanto, la administración tributaria debe ser concebida de un modo tal, que le sea posible detectar aquellas situaciones en las que el elusor estructura un negocio con licitud, pero con esa intención de esquivar contra-ética.

La herramienta para ello es un diseño y una intelección renovada del Principio de primacía de la realidad económica en materia tributaria<sup>54</sup>, consagrado de modo limitado o clásico en los Códigos Tributarios para detectar situaciones que son en su esencia ilícitas.

El diseño y la intelección del Principio deben implicar que debe primar la realidad económica y negocial, que es el ámbito en donde se genera la motivación de esa voluntad contra-ética del elusor que hay que detectar, por sobre la forma jurídica utilizada, que es el mecanismo usado para eludir. Por lo que, la forma jurídica adoptada por el particular, es decir, por el elusor, no debe obligar a la administración tributaria en tanto interprete y aplicador de la Ley, en la medida que se detecte que la misma fue adoptada para esquivar el tributo que, de no haber mediado la conducta elusiva, el sujeto habría debido de honrar dada su actividad y su capacidad económica contributiva.

Por lo que, a diferencia de lo que ocurre con su concepción clásica, el Principio de primacía de la realidad en materia tributaria, no debe restringirse a hipótesis de fraude a la ley, incluido el *'disregard of the legal entity'*, simulación y utilización inapropiada o atípica de las formas jurídicas, concebida como abuso del derecho o abuso de las formas jurídicas, dado que todas ellas implican una conducta ilícita de quien evita el tributo.

La concepción y la intelección que se propone del Principio debe ir más allá, debe permitir a la administración tributaria detectar las asimetrías entre el

---

54 Sin perjuicio de que nos centraremos en el Principio en cuestión, existen varios mecanismos anti-elusión que dependen de las legislaciones de cada país: la existencia de regulaciones sobre precios de transferencia en las operaciones entre partes vinculadas o entre empresas vinculadas, la detección de los vacíos legales que los elusores aprovechan, a partir de los cuales proponer reformas al sistema tributario, la ampliación de la base imponible de los tributos y la reducción del monto de las alícuotas, entre otras.

negocio adoptado, la voluntad de esquivar del elusor y lo previsto por el hecho generador del tributo eludido<sup>55</sup>.

Ahora bien, detectada la elusión: ¿qué puede hacer la administración tributaria? En primer lugar, la elusión, a diferencia de la evasión, no permite un reproche de ilicitud de la conducta. Ergo, la administración tributaria no puede recalificar con efectos '*ex tunc*', hacia el pasado, la conducta del elusor a la luz del hecho generador del tributo evitado, dado que ello es propio de un reproche por ilicitud. La conducta elusiva tampoco podrá ser considerada una infracción ni un delito tributario, ni generará multas y recargos y no podrá cobrarse retroactivamente el tributo al elusor, puesto que su conducta ha sido lícita, más allá del reproche ético y sus consecuencias.

Lo que sí puede realizar la administración tributaria, es reconducir la conducta del sujeto elusor, para su inclusión en la órbita del tributo esquivado, desde el momento de la detección de la elusión y hacia el futuro, es decir, con efectos '*ex nunc*', restañando hacia adelante el hueco producido en el sistema tributario.

De este modo, así como puede admitirse la licitud de una conducta como es la del elusor, que es contra-ética y produce consecuencias jurídicas y económicas negativas en el sistema tributario, no existe obstáculo alguno para admitir la licitud de la reconducción de la conducta del elusor que pueda realizar la administración tributaria, puesto que está alineada con su rol legal y con la dimensión que se propone del Principio de primacía de la realidad económica en materia tributaria.

Ahora bien, la reconducción implica discrecionalidad técnica de la actuación de la administración tributaria en la valoración del caso, lo que la expone al riesgo del abuso, el exceso o la desviación de poder, es decir, de la arbitrariedad.

Justamente, para preservar ese balance está la justicia tributaria, que comprende a todos los órganos con un cometido de control de la legalidad de los actos administrativos a partir de las impugnaciones o acciones que planteen los particulares, sean estos órganos de naturaleza jurisdiccional o administrativo.

La justicia tributaria tiene un rol de garantía en el Estado de Derecho, que es el de asegurar a las personas que los órganos estatales y los gobernantes ajustan su actuación a lo dispuesto por el Orden jurídico a partir de la Constitución<sup>56</sup>. Por lo tanto, la actitud de la justicia tributaria nunca puede partir de la presunción de la

---

55 Sin perjuicio de lo señalado, siguiendo a Leonardo COSTA, esta intelección del Principio de primacía de la realidad económica en el derecho tributario debe ser concebida de forma imparcial, es decir, que debe ser considerada y eventualmente beneficiar la posición cualquiera de las dos partes de la relación jurídica tributaria: tanto el Estado, como el particular y eventual contribuyente; en tanto están en una posición de igualdad en dicha relación. Es decir, no se trata de un instrumento unilateral de la administración tributaria. – Cf.: "La elusión fiscal y medios para evitarla", ob. cit., pág. 46.

56 Cf.: FLEITAS DE LEÓN, Luis A.; 'A propósito del concepto de Estado de Derecho: un estudio y una propuesta para volver a su matriz genética', Revista La Ley – Uruguay, Año III, n° 10, Octubre 2010, pág. 1424 y siguientes, particularmente pág. 1442.

legalidad del acto, sino que debe partir de la sospecha de ilicitud o al menos en una posición de neutralidad, dado su rol de última garantía para las personas<sup>57</sup>.

En ese marco, si la reconducción realizada por la administración tributaria no fue arbitraria, sino ajustada a una valoración cierta y probada de la realidad, no fue abusiva o excesiva, ni implicó un desvío del fin debido de la administración de reubicar al elusor y respetó las garantías del particular involucrado, podrá superar el test/control de legalidad al que debe someterla la justicia tributaria.

Esto pues su actuación estará sustentada por el rol que el Orden jurídico asigna a las administraciones tributarias, por el Principio de primacía de la realidad económica, en la medida que se admita la concepción propuesta, por lo contra-ético de la conducta del elusor y por los efectos jurídicos y económicos que produce en el sistema tributario y en la medida que se conciba a los tributos como un modo por el que la sociedad, a través del Estado, opera sobre sí misma, abandonándose la falaz percepción de ajenidad.

---

57 En Uruguay, el órgano jurisdiccional de control de legalidad de los actos administrativos, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo –TCA-, ha abandonado la tesis de la “presunción de legitimidad” del acto administrativo –sustentada entre otros, por el argentino MARIENHOFF- a partir de la Sentencia 286/2010, en línea jurisprudencial que continúa hasta la fecha.

**¿Estado Vs. Sociedad?**  
**Una reflexión acerca de la percepción social  
de la imposición de tributos por el Estado**  
**¿Administración y Justicia**  
**Tributaria Vs. Elusión?**  
**Una propuesta desde de la ética republicana**



*Luis Fleitas de León*

Uruguay

Doctor en Derecho y Ciencias Sociales por la Universidad de la República, Certificado en Prevención de Lavado de Activos y Financiamiento del Terrorismo por la Universidad Católica del Uruguay. Profesor de Derecho Constitucional de la Facultad de Derecho de la Universidad de la República. Docente de Auditoría Gubernamental en el Diplomado de Gestión Financiera en Instituciones Públicas y Centros de Posgrados de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de la República.

Docente en el Instituto Uruguayo de Auditoría Interna del Curso “Auditoría jurídica: bases para auditar Unidades Jurídicas de Organizaciones Fuertemente Reguladas”. Trabajó en la Auditoría Interna de la Nación del Estado uruguayo como Jefe del Departamento Técnico Legal y Coordinador de las Divisiones de Planificación, Desarrollo y Estudios Técnicos.

Fue Asesor legal de la Presidencia de la Cámara de Representantes en el Poder Legislativo y a partir de 2017, es Asesor Legal de la Cámara de Senadores del Poder Legislativo. Ha publicado trabajos en materia de Derecho Constitucional, Administrativo y Auditoría Gubernamental en Revistas de Derecho de Uruguay.

Ha sido conferencista en Congresos de Derecho Administrativo y Auditoría de Gobierno en Uruguay y Argentina. Presentador de la Norma ISO 37001 sobre prácticas Antisoborno para UNIT Uruguay.





Jornadas  
Bolivianas de  
**DERECHO  
TRIBUTARIO**

