

El mal llamado “anticausalismo tributario” desde el causalismo realista*

Por Ignacio A. Nieto Guil¹

Introducción

En el derecho posiblemente se presentan muchos interrogantes como teorías que intentan resolverlas. Naturalmente, el ordenamiento jurídico-tributario no es ajeno a esta problemática, pues la noción de causa ha generado varias controversias doctrinales a lo largo de los años. El maestro del Derecho Financiero Carlos M. Giuliani Fonrouge al tratar el tema de la causa en la obligación tributaria sostiene que: “se produce pues, en el derecho financiero, un problema que ha apasionado a los cultores del derecho privado, pues frente a aquella corriente doctrinal –causalismo–, aparece otra que le niega trascendencia y sostiene que carece de significación –anticausalismo–”².

Luego de desarrollar la temática, asevera en su conclusión: “no es posible saber a ciencia cierta, qué es o en qué consiste la causa en el derecho financiero”³. Sin embargo, antes de entrar de lleno a la disputa planteada, la filosofía se presenta como un auxiliar vital para zanjar aquellas cuestiones que luego importaran en el ámbito del derecho.

Y esta última, precisamente, no puede ser ajena a las nociones que nos ayudan en el recto pensar o, en otras palabras, en la búsqueda de adecuar el intelecto al “ser”, que no es otra cosa que ser fiel a la *realidad*.

1. Nociones previas para entender el concepto de causalidad desde la filosofía

En efecto, la noción de *causa* proviene del mundo clásico. Fue Aristóteles quien describió notablemente el concepto aludido en los libros de la *Metafísica* y la *Física*. Se puede definir la *causa*, desde la óptica aristotélica como: “El principio de un ser o de una operación o movimiento del ser, es decir, es un principio o elemento constituyente del ser, sin el cual el ser o una cosa cualquiera, animada o inanimada, racional o irracional, no puede llegar a existir”⁴. Precisamente el tributo tanto en su origen como en la obligación tributaria para que la misma proceda y tenga razón de ser o existencia

* [Bibliografía recomendada.](#)

¹ Abogado y articulista para “La Prensa” (1869) y “El Litoral” (1918).

² Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, t. I, 9ª ed., Bs. As., La Ley, 2004, p. 406 y 407.

³ Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, p. 421.

⁴ Sacheri, Carlos A., *Filosofía e historia de las ideas filosóficas*, Mendoza, Escipión, 2016, p. 58.

necesita una *causa* que la habilite como tal en la búsqueda de una justicia conmutativa, como luego se verá.

En este sentido expuesto existen cuatro *causas*. La primera es la *causa material*, es decir aquello con lo que está hecho una cosa. La segunda es la *causa final*, esto es, aquella por lo cual se hace algo. La tercera es la *causa formal* o aquella por lo cual una cosa es lo que es, o sea su *esencia* que define que una cosa sea esto y no aquello. Y finalmente, la *causa eficiente* en virtud de cuya acción el agente produce un efecto o es iniciador de un proceso causal⁵. Platón por su parte, aseveró: “lo que nace, nace necesariamente de una causa, pues es imposible que algo, sea lo que sea, pueda nacer sin causa”⁶.

Ubicados ahora en el pensamiento de la Edad Media en la figura de Santo Tomás de Aquino –cuya base intelectual es la filosofía aristotélica–, tomó estas mismas nociones, aunque con alguna variante, ya que continuó y profundizó notablemente las aportaciones del filósofo griego⁷. Consecuentemente, el aquinate sostiene al igual que Aristóteles las cuatro causas antes mencionadas con otros aportes metafísicos que enriquecen aún más la noción de *causa* que se tornaría excesivo de explicar en el presente artículo, además de su complejidad manifiesta –aunque luego se verán en concreto al tratar el tema de los tributos–. Así la *causa* es determinante para el cambio en el mundo, pues todo en cuanto se mueve es causado por algo que fundamenta dicho movimiento. De aquí que el *anticausalismo*, además de ser puro subjetivismo ideológico de corte idealista, no tiene razón de ser ni existencia por ser, de sobremañera, una construcción *puramente ideal*, puesto que todo en cuanto es en la realidad procede de una *causa*. Entonces, se puede sentenciar que toda *concepción teórico-jurídica* debe respaldarse y descansar, valga la redundancia, en los mandatos de la realidad y la *causa*, por consiguiente, es un presupuesto de *lo real*.

2. La problemática en el derecho: teorías causalistas (realistas) y mal llamadas anticausalistas (o causalismo positivo o sistémico)

De tal modo, llegamos al punto que interesa develar en el mundo jurídico. En la interpretación proveniente del mundo filosófico, la noción, en este caso de *causa*, forma parte del *realismo*. En cambio, en el precario mundo jurídico muchas veces se vale de constructos ideales o, en otras palabras, de una dogmática cerrada, cuyo fundamento se encuentra en el *sistema* que se erige, y en la mayoría de los casos, no guarda relación con la realidad misma de las cosas. Pretenden encerrar el derecho en un ámbito aparte que se desconecta, justamente, de una mirada que interprete y penetre adecuadamente el mundo orientándose a la verdad. Naturalmente, sería más acorde hablar de *realismo jurídico*, es decir, en la íntima conjunción entre *lo jurídico* y *lo real* para entender aquellos fenómenos que se suscitan en la realidad como es el

⁵ Sacheri, *Filosofía e historia de las ideas filosóficas*, p. 59.

⁶ Platón, *Timeo*, 291 e *Les Belles Lettres*, París, 1963, tr. de F. de Samaranch, Bs. As., Aguilar, 1973, p. 91.

⁷ Eloy Ponferrada, Gustavo, *Las causas en Aristóteles y Santo Tomás*, Universidad Católica Argentina, <https://repositorio.uca.edu.ar/bitstream/123456789/14481/1/causas-aristoteles-santo-tomas.pdf>, p. 28.

principio de causa aquí tratado que busca explicar el origen de la *causa del tributo* –en un carácter genérico– y en la *causa de la obligación tributaria* –en un carácter específico– que se tratará en el siguiente apartado.

En este orden de ideas, en el ámbito del derecho se hallan dos corrientes antagónicas y una intermedia que acepta parcialmente la *causa*: las teorías jurídicas del *causalismo* que defino como realista y el *anticausalismo*, que llamaré *causalismo positivo o sistémico*. La primera, proveniente del derecho privado, propugna que la *causa* constituye un *elemento esencial* de la obligación, junto con la capacidad, objeto, el consentimiento, etc., y se puede entender como la finalidad perseguida por las partes, es decir móviles determinantes, motivos, su razón de ser, los fines últimos, objetiva y socialmente apreciable que, por otro lado, el ordenamiento jurídico reconoce y tutela⁸.

En contrapartida, el mal llamado *anticausalismo* rechaza la *causa* como un elemento constituyente de la obligación pues sólo la integran el consentimiento, la capacidad y el objeto⁹; basándose en que la *causa* no puede explicar el vínculo entre el acto y los motivos, además de desvincularla del ámbito jurídico con el argumento que se trata de una posición extrajurídica o metajurídica¹⁰.

En el caso del derecho tributario las doctrinas mencionadas anteriormente convergen en establecer si existe o no la *causa* tanto en *tributo* como en la *obligación tributaria*, hallándose las más variadas respuestas que a continuación se intentará esclarecer.

3. La cuestión en el derecho tributario: la causa del tributo y de la obligación tributaria

La materia tributaria no fue ajena a la disputa mencionada entre los tratadistas del derecho privado, hasta el punto de no lograr una solución adecuada por parte de la doctrina. Como toda rama del derecho se debe indagar en su *fundamento* o, lo que equivale, su *razón de ser*, las *causas que lo constituyen* y la *finalidad* de la misma. *El tributo no puede nacer sin causa que la justifique ni tampoco puede carecer de finalidad que oriente la legítima creación de la misma, pues de lo contrario se tornaría manifiestamente arbitraria su imposición*. El Estado moderno, que definitivamente es un constructo puramente *ideal* o específicamente un *ente de razón*¹¹ o, para ser más claro, su *esencia* corresponde a la de un “ser mental” a contrario sensu de un “ser real”. Además, justificado por una inexistente teoría del contractualismo, parece obrar sin causas que prueben efectivamente su obrar y dirijan hacia fines reales, como la potestad de crear y establecer tributos al conjunto social, pues aquí surge el interrogante a saber: ¿de dónde proviene esa potestad estatal más allá del fundamento constitucional y a la postre legal o jurídico? De seguro quedará para el ámbito de la

⁸ Página citada de derecho financiero.

⁹ Juanes, Norma, *La causa del contrato (cause of the contract)*, Universidad Nacional de Córdoba, <https://revistas.unc.edu.ar/index.php/refade/article/download/5962/6859>.

¹⁰ Página citada de derecho financiero.

¹¹ Fernández Rodríguez, José L., *El ente de razón*, en Fernández Labastida, Francisco - Mercado, Juan A. (eds.), “Philosophica: Enciclopedia filosófica on line”, www.philosophica.info/archivo/2010/voces/ente_de_razon/Ente_de_razon.html.

filosofía política que reconozca el fundamento del Estado y a partir de allí su potestad de establecer tributos, pero vale, sin embargo, preguntarnos en relación a los tributos: *cuál es su razón de existir*.

No obstante, es por esta misma desconexión que se mencionaba en el apartado anterior entre el *derecho* y la *realidad*, que se vincula, al mismo tiempo, al Estado; y justamente desde una mirada *ontológica* funciona en tantos casos sin un basamento con lo *real*.

Divorciada de lo moral y las categorías de *justo* o *injusto* por fuera de lo estrictamente positivo o lo que el sistema vigente cataloga como justo o injusto dentro de un ámbito cerrado de ideas. Precisamente se llega, incluso, a legalizar leyes de una injusticia manifiesta, ya que a los mecanismos modernos de generación de leyes poco importan siempre y cuando sean las mismas acorde al formalismo sistémico y por detrás de los cánones políticos que manipulan el sistema a través de entramados de poder —que no compete aquí desarrollar por pertenecer al campo de estudio de la *sociología*—.

Por su parte, la doctrina diferencia entre lo que es *causa del tributo* y *causa de la obligación tributaria* que no deben ser confundidas, pero tampoco separadas entre sí, ya que la primera es correlativa de la segunda, cuestión que algunos juristas no son partícipes de asimilar ambas *causas*, pues, precisamente, o bien la separan vinculando la causa del tributo a un ámbito extrajurídico o bien llegan incluso a negar ambos aspectos íntimamente vinculados entre sí. La *causa del tributo* es el principio rector que orienta la realidad jurídica y se inserta en la *obligación tributaria* y, ciertamente, sólo desde allí es posible definir la *causa de la obligación tributaria*, de lo contrario carecería de fundamento.

En este sentido, la *causa del tributo* debe entenderse como el fundamento legitimador o su razón justificadora: *el porqué del tributo, su legitimidad y finalidad*. Asimismo, esta noción falsamente se la vincula a un presupuesto *prejurídico* o *extrajurídico*, puesto que sería desvincular los *fundamentos* y las *causas primeras* que legitiman la ciencia jurídica. Consecuentemente, aquí sostengo una posición contraria al positivismo jurídico que solo funciona dentro de un sistema como si la realidad y los fundamentos no existieran o poco importaran. Nuevamente, Giuliani Fonrouge al examinar el desarrollo histórico de la teoría de la *causa* cita a Santo Tomás de Aquino, quien distingue en *impuestos justos* o con causa los cuales deben pagarse e *impuestos injustos* o sin causa, o sea cuando hay un proceder arbitrario e ilegítimo del Estado no deben pagarse. Distingue Santo Tomás en *causa finalis* vinculada al bien común que tiene como finalidad el tributo; *causa efficiens* se refiere a la potestad tributaria actuando dentro de sus límites; *causa formalis* es decir la relación proporcional entre el tributo y las posibilidades del individuo, y finalmente *causa materialis* que indica las personas o cosas susceptibles de imposición¹².

Ahora bien, la *causa de la obligación tributaria* o el elemento técnico y esencial de la obligación —junto a la capacidad tributaria, los sujetos, el objeto y el hecho generador— que se vale el derecho tributario para establecer el vínculo jurídico o, más específicamente, una relación jurídico-tributaria entre un polo activo o Estado, que actúa a través del ejercicio de su poder tributario, y un polo pasivo o contribuyente, quien

¹² Ob. cit. p. 410.

debe cumplir una prestación fijada por la ley, no sin antes darse un *presupuesto de hecho objetivo* que esa misma ley reconoce como generador de la obligación tributaria. Sin embargo, este elemento técnico para que tenga legitimidad, más allá del *principio de legalidad* o ley previa, debe fundamentarse en la *causa* antes explicada, de lo contrario su imposición incluso cuando esté avalada por la ley se tornaría ilegítima. Y es por este motivo, que la *causa tributaria* es prioritaria y fundamental para el nacimiento del tributo, para la legitimidad de la obligación tributaria y finalmente para su imposición. Un juez, por un principio de razonabilidad, por ejemplo, podría determinar ilegítimo un tributo por ser la **causa del tributo injusta**, aunque cumpla con los presupuestos de los mecanismos legales o positivos, por no respetarse la *causa finalis*, *causa efficiens*, *causa formalis* o la *causa materialis* rectoras de todo tributo justo, que serían, definitivamente, sus presupuestos de origen.

4. Importancia de la causa: límites al poder tributario y a su ejercicio abusivo por parte del Estado (desde una base estrictamente moral que fundamenta la realidad y no desde la legalidad positivo-constitucional)

Por lo desarrollado hasta aquí se ha buscado explicar la *causa* desde una noción *ontológica*, que desde luego deberá insertarse y vincularse al derecho. Tomar ese elemento de la realidad para luego armonizar lo jurídico debería ser la apuesta sana de todo el conjunto legal que pretenda ser justo, puesto que de lo contrario no lograría esa finalidad. Es un peligro que la *conciencia pragmática y escéptica* construya rascacielos de sistemas donde los operadores y doctrinarios del derecho se encierran bajo altas murallas sin contemplar un mínimo de la realidad. La misma realidad es fundante del saber, y es allí donde el recto pensar debe adecuar el sujeto al objeto para hacer ciencia válida. Es por ello, que cuando los operadores jurídicos hacen doctrina desde el escepticismo conlleva, asimismo, a un grave peligro para la realización de justicia. Y es a partir de allí que los derechos fundamentales quedan a merced de ser vulnerados por los rascacielos sistémicos.

Igualmente, el discernimiento moral de lo justo e injusto en su realidad concreta debe fundamentar la realidad jurídica, adecuándose mutuamente para ser un firme complemento. Y la *causa* como principio rector, justamente, se convierte en un amparo ante la potestad cuasi omnipotente y arbitraria del Estado moderno, más allá de los mecanismos constitucionales y positivo-legales que en muchos casos vulneran los mandatos dictados por la recta razón que deben orientarse al bien. Aquellos que pretenden dogmatizar el sistema suelen tener una visión corta, pues no pueden ver más allá del constructo legal a partir de un edificio que no tiene bases y, por tanto, se tambalea en el aire con el peligro de desmoronarse. La ley ultra positiva puede ser interpretada y cambiada a gusto siempre y cuando se respete el formalismo dogmático.

Y la realidad empírica ya ha demostrado la gran cantidad de leyes injustas formuladas por el sistema legal actual, incluso vulnerando los mismos mandatos constitucionales, y sin embargo, como la “ética jurídica” vigente las legitima a contrario sensu de una *moral ontológica y realista*, nada se hace contra esa arbitrariedad manifiesta. Mas, se piensa que solo a través del sistema se resuelven tales inconvenientes, en total enajenación a los principios morales y de justicia que son *causa* del derecho.

Dicho lo anterior, la *causa* en el derecho tributario legitima la objetividad de la imposición del tributo y se halla asequible por la recta razón, que será, a su vez, fundante de la ciencia tributaria en un sentido realista, ya que se parte de la realidad de las cosas. La constitución y la ley no pueden despegarse de los principios morales que hacen del sistema jurídico un ámbito que debe tender a la *finalidad de justicia*. En el caso del ámbito del derecho tributario hacia una *justicia conmutativa*.

5. Conclusión

Empero, sostengo que los aportes precedentes se vinculan a una *tesis objetiva y realista* desde el punto de vista *ético/filosófico* que muy bien pueden ser rechazadas por las tesis positivistas que en el fondo proclaman un *puro subjetivismo*, ya que al no ampararse en mandatos objetivos de la realidad divagan a un nivel puramente mental. En otras palabras, el mal llamado *anticausalismo* o *causalismo positivo o sistémico* opera a través de la *causa*, aunque por medio de un *subjetivismo ideal o mental y no real*; porque sería imposible encontrarse con cuestiones que tengan causas y otras que no, tanto en la existencia real que sostiene el realismo, como ideal o sistémica que proclama el positivismo; ideología que, por otro lado, pretende ligar el derecho exclusivamente a esta última visión sesgada, olvidando que emana y debe orientarse hacia la realidad, pues de lo contrario no tendría razón de ser. Finalmente, es por este motivo que desvinculan el derecho de las nociones morales que, a su vez, son concretas y asequibles por la rectitud del intelecto que comprende las *causas* que proceden en la realidad.

Precisamente el derecho tiene como *causa final* el hacer y aplicar justicia que no es otra cosa que una *finalidad moral*, y lo jurídico debe iluminarse desde allí.

© Editorial Astrea, 2023. Todos los derechos reservados.