

Revista Oficial del Poder Judicial

Vol. 15, n.º 20, julio-diciembre, 2023, 113-126

ISSN: 2663-9130 (En línea)

DOI: 10.35292/ropj.v15i20.794

El mal llamado anticausalismo tributario desde el causalismo realista

The so-called tax anticausalism from realistic
causalism

O mal chamado anticausalismo tributário do
causalismo realista



IGNACIO A. NIETO GUIL
Diario *La Prensa* (1869)
(Buenos Aires, Argentina)

Contacto: ignacionieto.g@gmail.com
<https://orcid.org/0009-0003-7813-4383>

RESUMEN

La disputa histórica entre la doctrina causalista y anticausalista ha generado diversas controversias a lo largo de los años. En este sentido, una parte de la doctrina niega la importancia de la causa. Por otro lado, hay quienes defienden dicha postura como un elemento esencial. Y, finalmente, se hallan posiciones intermedias que la aceptan parcialmente. Por tal motivo, en el presente trabajo se intenta resolver el conflicto entre aquellos que pretenden vincular la causa como un principio rector dentro del derecho tributario y,

por el contrario, autores que pretenden desvincular el fenómeno causal, pues esgrimen que se trataría de una posición extrajurídica. En efecto, la filosofía, como herramienta de todo conocimiento válido, sienta las bases del recto pensar para armonizar, dentro de cada ciencia particular, los principios que le ayudarán a dar solidez al conjunto de ideas. Justamente, el realismo jurídico es el vínculo perfecto entre el derecho y el mundo filosófico para adecuar el estudio del conjunto legal a la realidad, ya que de lo contrario se caería en una postura puramente sistémica y, por tanto, ajena a toda objetividad, siempre necesaria a la hora de validar conocimiento.

Palabras clave: derecho tributario; causalismo realista; anticausalismo.

Términos de indización: tributación; teoría legal; doctrina económica (Fuente: Tesouro Unesco).

ABSTRACT

The historical dispute between the causalist and anti-causalist doctrine has generated various controversies over the years. In this connection, a part of the doctrine denies the importance of the cause. On the other hand, there are those who defend this position as an essential element. And finally, there are intermediate positions that partially accept it. For this reason, this paper attempts to solve the conflict between those who seek to link the cause as a guiding principle within tax law and, on the contrary, authors who seek to unlink the causal phenomenon, claiming that it would be an extra-legal position. Indeed, philosophy as a tool of all valid knowledge lays the foundations of correct thinking to harmonize, within each particular science, the principles that will help give solidity to the set of ideas. Precisely, legal realism is the perfect link between law and the philosophical world to adapt the study of the legal complex to reality, since otherwise, it would fall into a purely systematic

position and, therefore, alien to all objectivity, which is always necessary when validating knowledge.

Key words: tax law; realistic causality; anticausalism.

Indexing terms: taxation; legal theory; economic doctrines (Source: Unesco Thesaurus).

RESUMO

A disputa histórica entre a doutrina causalista e a antidoutrina causal gerou diversas controvérsias ao longo dos anos. Nesse sentido, uma parte da doutrina nega a importância da causa. Por outro lado, há aqueles que defendem essa posição como um elemento essencial. E, finalmente, existem posições intermediárias que a aceitam parcialmente. Por esse motivo, no presente trabalho, busca-se resolver o conflito entre aqueles que pretendem vincular a causa como um princípio orientador dentro do direito tributário e, ao contrário, autores que pretendem desvincular o fenômeno causal, argumentando que seria uma posição extrajurídica. De fato, a filosofia, como ferramenta de todo conhecimento válido, estabelece as bases do pensamento correto para harmonizar, dentro de cada ciência particular, os princípios que ajudarão a dar solidez ao conjunto de ideias. Precisamente, o realismo jurídico é o elo perfeito entre o direito e o mundo filosófico para adequar o estudo do conjunto legal à realidade, pois, caso contrário, cairíamos em uma postura puramente sistêmica e, portanto, alheia a toda objetividade, sempre necessária ao validar o conhecimento.

Palavras-chave: direito tributário; causalismo realista; anticausalismo.

Termos de indexação: tributação; teoria jurídica; doutrinas econômicas (Fonte: Unesco Thesaurus).

Recibido: 23/6/2023
Aceptado: 29/11/2023

Revisado: 4/7/2023
Publicado en línea: 30/12/2023

1. 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 (2004), 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—» (pp. 406-407). 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» (Giuliani, 2004, p. 421). 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 importarán 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.

2. 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. (Sacheri, 2016, p. 58)

Precisamente, el tributo tanto en su origen como en la obligación tributaria para que esta proceda y tenga razón de ser o existencia necesita una causa que la habilite como tal en la búsqueda de una justicia conmutativa, como luego se verá.

Es en este sentido expuesto que existen cuatro causas. La primera es la causa material, es decir, aquello con lo que está hecha una cosa. La segunda es la causa final, esto es, aquella por la cual se hace algo. La tercera es la causa formal o aquella por la 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 causal (Sacheri, 2016, p. 59). 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» (*Timeo*, 28c). 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 griego (Ponferrada, 1983, p. 28). 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 sería 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 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 porque es, en efecto, 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.

3. 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, el precario mundo jurídico de las teorías puras 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 de manera adecuada el mundo orientándose a la verdad. Naturalmente, sería más acorde hablar de realismo jurídico, es decir, la íntima conjunción entre lo jurídico y lo real para entender aquellos fenómenos que se suscitan en la realidad, como es el 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, el 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 tutela (Giuliani, 2004, p. 407). En contrapartida, el mal llamado anticausalismo rechaza la causa como un elemento constituyente de la obligación, pues solo la integran el consentimiento, la capacidad y el objeto (Juanes, 2012); y para ello los autores se basan en que la causa no puede explicar el vínculo entre el acto y los motivos, además de desvincularla del ámbito jurídico con el argumento de que se trata de una posición extrajurídica o metajurídica (Giuliani, 2004, p. 409).

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, y se hallan las más variadas respuestas que a continuación se intentará esclarecer.

4. 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 el fundamento de esta o, lo que equivale, su razón de ser, las causas que la constituyen y su finalidad. *El tributo no puede nacer sin causa que la justifique ni tampoco puede carecer de finalidad que oriente su legítima creación, pues de lo contrario se tornaría manifiestamente arbitraria su imposición.* El Estado moderno definitivamente es un constructo puramente ideal o específicamente un ente de razón (Fernández, 2010), 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 de manera

efectiva su proceder y dirijan hacia fines reales, como la potestad de crear y establecer tributos al conjunto social, ya que 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 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 con 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 estas sean acordes 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. Algunos juristas no son partícipes de asimilar ambas causas, pues, precisamente, o bien las 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, solo 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 su finalidad. Asimismo, esta noción es falsamente vinculada 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, Carlos M. 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*, que 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 las cosas susceptibles de imposición (Giuliani, 2004, p. 410).

Ahora bien, la causa como elemento técnico y esencial de la obligación tributaria —junto a la capacidad tributaria, los sujetos, el objeto y el hecho generador—, es la que justifica el vínculo jurídico o, más específicamente, la 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 debe cumplir una prestación fijada por la ley. Además, debe darse un presupuesto de hecho objetivo que la misma ley reconoce como generador de la obligación tributaria, para establecer, por consiguiente, un vínculo entre el polo pasivo con el polo activo. Sin embargo, para que este elemento técnico mencionado 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*, la *causa efficiens*, la *causa formalis* o la *causa materialis* rectoras de todo tributo justo, que serían, definitivamente, sus presupuestos de origen.

5. 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 los doctri-narios 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, 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 ultrapositiva 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*.

6. 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 desde el punto de vista epistémico; 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 la realización y aplicación de justicia, que no es otra cosa que una finalidad moral, y lo jurídico debe iluminarse desde allí.

REFERENCIAS

- Fernández, J. L. (2010). El ente de razón. En F. Fernández y J. A. Mercado (eds.), *Philosophica: Enciclopedia filosófica on line*. http://www.philosophica.info/archivo/2010/voces/ente_de_razon/Ente_de_razon.html
- Giuliani, C. M. (2004). *Derecho financiero* (9.^a ed., t. I). La Ley.
- Juanes, N. (2012). La causa del contrato. *Revista de la Facultad*, 3(1), 39-52. <https://revistas.unc.edu.ar/index.php/refade/article/download/5962/6859>

Platón (1973). *Timeo* (F. de P. Samaranch, trad.). Aguilar.

Ponferrada, G. E. (1983). Las causas en Aristóteles y Santo Tomás. *Sapientia*, 38(147), 9-36. <https://repositorio.uca.edu.ar/bitstream/123456789/14481/1/causas-aristoteles-santo-tomas.pdf>

Sacheri, C. A. (2016). *Filosofía e historia de las ideas filosóficas*. Ediciones Escipión, Mendoza.

Financiamiento

Autofinanciado.

Conflicto de intereses

El autor declara no tener conflicto de intereses.

Contribución de autoría

Autoría única.

Agradecimientos

El autor agradece los alcances brindados por el Dr. Jorge Chávez Descalzi para la publicación del presente artículo doctrina. También es oportuno señalar un agradecimiento a los miembros de la *Revista Oficial del Poder Judicial* por sus observaciones y sus revisiones para la confección del presente manuscrito.

Biografía del autor

Ignacio A. Nieto Guil es abogado por la Universidad Nacional de San Luis (Argentina). Ha publicado en diversos medios nacionales e internacionales, entre los que se destacan: Cruz del Sur Centro de Estudios (Buenos Aires, Argentina), Fundación Libre (Córdoba, Argentina), Finanzas San Luis (Argentina), Biblioteca Kierkegaard Argentina (Buenos Aires), La Abeja (Lima, Perú), España Confidencial (Pamplona, Navarra), Tradición Viva (Madrid, España), Chesterton.es (Madrid, España) y el diario digital *Nueva Tribuna* (Madrid, España). En el diario *La Prensa* «1869» de Buenos Aires en su versión digital e impresa en las secciones de Cultura, Opinión y Economía. Asimismo, en la sección Opinión del diario *El Litoral* «1918» (de la provincia de Santa Fe) en su versión digital e impresa. Otros diarios como la *Nueva Rioja* (La Rioja,

Argentina) o sitios digitales de distintos lugares de la Argentina han reflejado sus publicaciones. Citado por diversos periódicos internacionales, entre ellos, el diario de circulación *La Primera*, de Lima, Perú, y *Diario Público*, de Madrid, España, y por el Instituto de Estudios Filosóficos Leonardo Polo de España. Es autor de *La noticia eterna* (2023), de Alfa Ediciones.

Correspondencia:

ignacionieto.g@gmail.com