



Carlo Garbarino^(*)

Un enfoque evolucionista al Derecho Tributario Comparado: métodos y agenda para su investigación^(**)

An evolutionary approach to Comparative Tax Law: methods and an agenda for research

Resumen: El presente artículo versa sobre un tema interesante respecto al derecho tributario y al estudio comparado de éste. En esa línea, el autor reconoce que el estudio comparado en esta rama del derecho se ha limitado a una tarea descriptiva de los distintos sistemas tributarios. Ante ello, propone partir del enfoque funcional para así abordar el análisis comparado en materia tributaria, pretendiendo, de esta manera, que el derecho tributario comparado no se limite a ser una mera *colección de normas tributarias extranjeras*. Finalmente, el autor invita a que la investigación en dicha área emplee ciertos métodos, siendo dos los más resaltantes y desarrollados en este trabajo: por un lado, la teoría de los formantes jurídicos y, por el otro, el enfoque del núcleo común.

Palabras claves: Derecho Tributario - Derecho comparado - Enfoque funcional - Núcleo común - Problema tributario - Innovación tributaria

Abstract: This article discusses an interesting issue in tax law and its comparative study. The author points out that comparative research in this field of law has been limited to descriptions of different tax systems and proposes a functional focus to carry out comparative analysis in the tax field, thus going beyond the mere collection of foreign tax laws. Finally, Garbarino encourages research in this area employing particular methods; the two that are highlighted and developed in the most detail are: the theory of legal formants and common nucleus focus.

Keywords: Tax law - Comparative law - Functional approach - Common core - Tax problem - Tax innovation

(*) Profesor de Derecho Tributario en la Universidad de Boccioni, Milán y *SDA Boccioni Professor*. Ph.D. en Derecho Tributario Comparado e Internacional, LL.M. por la Universidad de Michigan, *Visiting Scholar* en la Facultad de Derecho de la Universidad de Yale (1987) y *Visiting Professor* en la Universidad de París I (Sorbona) 2004-2006, y en la Facultad de Derecho de la Universidad de Michigan 2008-2009. Director de la Unidad de Contabilidad y Política Fiscal, Universidad de Boccioni.

(**) El presente artículo, titulado *An Evolutionary Approach to Comparative Taxation: Methods and Agenda for research*, fue originalmente publicado en *The American Journal of Comparative Law*. No 3. Verano 2009; pp. 677-709. La traducción, bajo autorización expresa del autor y *The American Journal of Comparative Law*, estuvo a cargo de Efraín Rodríguez Alzaa, egresado de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú y miembro extraordinario de la Asociación Civil IUS ET VERITAS. En los casos en que se ha considerado necesario, se han incluido notas de traducción señaladas con las iniciales NT.

Un enfoque evolucionista al Derecho Tributario Comparado: métodos y agenda para su investigación *An evolutionary approach to Comparative Tax Law: methods and an agenda for research*



1. El Derecho Tributario y el debate sobre los Métodos Comparativos

A nivel internacional, actualmente existe una impresionante cantidad de literatura en materia de derecho tributario vinculada con las normas domésticas^(NT1) que regulan transacciones internacionales (sistemas domésticos de los "derechos tributarios internacionales")⁽¹⁾ y sobre normas y principios internacionales ("derecho tributario internacional")⁽²⁾. Estas dos áreas se superponen, comparten conceptos⁽³⁾, y están reflejadas en las reglas jurisdiccionales que regulan los conflictos entre las jurisdicciones tributarias nacionales

(NT1) Cuando el autor alude a "normas domésticas", hace referencia a las normas de un país específico que regulan aspectos vinculados a dicha jurisdicción.

- (1) Los sistemas domésticos de los derechos tributarios internacionales son descritos de manera concisa, lo cual se asemeja a aquellos sistemas tributarios domésticos, pero tienen una atención especial en las transacciones que comprenden países extranjeros específicos; véase, por ejemplo, Bernard Castagnede, "*Précis de fiscalité internationale*", (2002); Guy Gest y Gilbert Tixier, "*Droit fiscal international*", (1990); Griffith Way Et Al., "*Japanese International Taxation*", (1983); Joseph Isenbergh, "*International Taxation: U.S. Taxation of Foreign Persons and Foreign Income*", (2001); Joel Kuntz y Rober Peroni, "*U.S. International Taxation*", (1991); Jacques Malherbe, "*Droit fiscal international*", (1994); Xavier Oberson y Howard Hull, "*Switzerland in International Tax Law*", (2002); Harold Schaumburg Et Al., "*Internationales Steuerrecht*", (1998); Carlo Garbarino, "*Manuale di Tassazione Internazionale*", (2008); Alberto Xavier, "*Direito tributario internacional do Brasil*", (2000); Ramón Valdes Costa, "*Estudios de derecho tributario internacional*", (1978); Horst Rieger, "*Prinzipien des internationalen Steuerrechts als Problem der Steuerplanung in der multinationalen Unternehmung*", (1978).
- (2) El Derecho tributario internacional fue desarrollado inicialmente en la primera mitad del siglo pasado: Alfred Neumeyer, "*Internationales Finanzrecht*", 14 Zeitschrift f. int. Recht 186 (1914); Michael Bruins Et Al., "*League of Nations Report on Double Taxation*", Financial Committee, Economic and Financial Commission, League of Nations, (1923); Luigi Einaudi, "*La Cooperation Internationale en Matière Fiscale*", Académie de Droit International, Recueil des Cours, (1928); Verlorem Van Themaat, "*Internationaal Belastingrecht*", (1946); Maxime Chretien, "*La recherche du droit international fiscal commun*", (1955); Ottmar Buhler, "*Internationales Steuerrecht und internationales Privatrecht*", (1960). De forma más reciente, los investigadores han vinculado al Derecho tributario internacional con el Derecho internacional como tal, véase Reuven Avi Yonah, "*International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime*", (2007); Adrian Ogle, "*The principles of international tax: a multinational perspective*", (1994); Brian Arnold y Michael McIntyre, "*International tax primer*", (2002); Asif Qureshi, "*The public international law of taxation*", (1994); Sol Picciotto, "*International business taxation, a study in the internationalization of business regulation*", (1992); Manuel Pires, "*Quo vadis International Tax Law?*", Intertax 394 (2002); Charles Kingson, "*The Coherence of International Taxation*", 81 Col. L. Rev. 1151 (1981); Arnold Knechtle, "*Basic problems in international fiscal law*", (1979); Karen Kole y Karen Brown, "*International Tax Transactions*", (1997); Susan Lyons, "*International tax glossary*", (1996); Roy Rohatgi, "*Basic International Taxation*", (2001); Frans Vanistendael, "*Reinventing source taxation*", EC tax review 151 (1997); Klaus Vogel, "*Worldwide vs. source taxation of income. A review and re-evaluation of arguments*", Intertax 224, (1988); Klaus Vogel, "*Unternehmensfinanzierung im Internationalen Steuerrecht*", (1995).



Carlo Garbarino

de acuerdo con el modelo de la OCDE⁽⁴⁾. Debido al incremento de las inversiones internacionales en las últimas décadas, los sistemas tributarios nacionales se encuentran actualmente interconectados. Al mismo tiempo, hemos sido testigos de la evolución del derecho tributario internacional tanto a nivel nacional como a nivel transnacional, gracias al trabajo de diversas organizaciones internacionales, el desarrollo de una red de tratados tributarios, los aportes de juristas, y la creación de reglas innovadoras para gravar transacciones transnacionales (como por ejemplo, normas antiparaisos fiscales, precios de transferencia, consolidación fiscal, *CFC rules*^(NT2), etcétera).

Incluso, la academia se ha concentrado, principalmente,

en la resolución de conflictos entre las jurisdicciones tributarias y el desarrollo de patrones normativos domésticos que afectan transacciones transnacionales. Por el contrario, la comparación de los sistemas tributarios ha tenido un rol muy marginal, salvo por algunos trabajos pioneros en el tema⁽⁵⁾. Los estudios “comparados” suelen limitarse a la descripción de los sistemas tributarios extranjeros, en cuyo análisis no hay un verdadero intento de desarrollar una disciplina académica que verse sobre la “tributación comparada” o “derecho tributario comparado”^{(6)(NT3)}.

-
- (3) Sólo para mencionar algunos buenos ejemplos, véase Herbert Alpert y Kees Van Raad, “*Essays on International Taxation*”, (1993); “*International studies in taxation: law and economics: Liber Amicorum Leif Mutén*”, (1999). Algunos de estos estudios se enfocan específicamente en los tratados tributarios, por ejemplo, Klaus Vogel, “*Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*”, (1997); Philip Baker, “Double taxation conventions and international tax law”, (2001); Klaus Vogel, “*Doppelbesteuerungsabkommen-Kommentar*”, (1996).
- (4) OECD, “*Model Tax Convention on Income and on Capital*”, (2008); OECD, “*Trends in international taxation*”, (1985); OECD, “*Issues in International Taxation No 1: Four Related Studies*”, (1987); OECD, “*Issues in International Taxation No 2*”, (1987); OECD, “*Taxing Profits in a Global Economy*”, (1991); OECD, “*Taxing International Business*”, (1997); OECD, “*Towards a global tax cooperation*”, (2000).
- (NT2) Las CFC (*Controlled Foreign Corporation*) Rules surgieron en Estados Unidos en la década del sesenta, y consisten básicamente en la atribución de rentas pasivas (por ejemplo, dividendos), obtenidas por empresas o entidades no domiciliadas, a los accionistas que las controlan, para lo cual no es relevante que dichas rentas hayan sido distribuidas efectivamente o no a los referidos accionistas, con lo cual se evitaría el diferimiento del pago del impuesto que gravan dichas rentas. En España y países de Latinoamérica, también se le conoce como el régimen de “Transparencia Fiscal Internacional”. Al respecto, véase LAZO, Gustavo. *Medidas para evitar la Elusión en el Plano Internacional. La Transparencia Fiscal Internacional*. En: *Cuadernos Tributarios*. Revista de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano. No 30. Junio 2010; pp. 291-326. Es importante resaltar que dicho régimen ha sido recientemente introducido en la Ley del Impuesto a la Renta peruano a través del Decreto Legislativo 1120, publicado en el Diario Oficial *El Peruano*, miércoles 18 de julio de 2012.
- (5) Hugh Ault, “*Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*”, (2004); Pierre Beltrame, “*Tecnicas, politicas et instituciones fiscals compares*”, (1997); Victor Thuronyi, “*Comparative Tax Law*”, (2003); Victor Thuronyi, “*Tax Law Design and Drafting*”, (vol. 1, 2000). Un recuento crítico de la situación actual de los estudios comparados en el derecho tributario puede encontrarse en Omri Y. Marian, “*The Discursive Failure in Comparative Tax Law*”, 2009, SSRN. Marian ofrece un análisis detallado de las contribuciones más recientes al debate, en particular: Michael A. Livingston, “*Law Culture, and Anthropology: On the Hopes and Limits of Comparative Taxation*”, 18 CAN. J. L. y JURISPRUDENCE 119, 119 (2005); Michael A. Livingston, “*From Milan to Mumbai, Changing in Tel-Aviv: Reflections of Progressive Taxation and Progressive Politics in a Globalized but Still Local World*”, 54 AM. J. COMP. L. 555 (2006); Anthony C. Infanti, “*Spontaneous Tax Coordination: On Adopting a Comparative Approach to Reforming the U.S. International Tax Regime*”, 35 VAND. J. TRANSNTL. L. 1105, 1135-1157 (2002); Anthony Infanti, “*The Ethics of Tax Cloning*”, 6 FLA. TAX. REV. 251, (2003); Barker, “*Expanding the study of Comparative Tax Law to Promote Democratic Policy: The Example of the Move to Capital Gains Taxation in Post-Apartheid South Africa*”, 109 PENN. ST. L. REV. 703, 703-716 (2005).
- (6) Las características legales de los sistemas tributarios como un todo son abordados en términos muy descriptivos en tratados, sumillas y libros usados en la enseñanza del Derecho por académicos y operadores del Derecho, en línea con la tradición del compendio legal (Alan Watson, “*The Importance of Nutshells*”, 42 Am. J. Comp. L. 1, 1994). Véase, por ejemplo, Boris

Un enfoque evolucionista al Derecho Tributario Comparado: métodos y agenda para su investigación *An evolutionary approach to Comparative Tax Law: methods and an agenda for research*

En cambio, el derecho comparado ha tenido un desarrollo sostenido⁽⁷⁾. ¿Qué puede aprender el derecho tributario comparado del derecho comparado y de qué forma el primero puede contribuir al segundo? El presente ensayo versa sobre esta pregunta definiendo los métodos que pueden usarse para llevar a cabo un análisis comparado y estableciendo las bases del “Análisis Comparado Evolucionista” (*Comparative Evolutionary Analysis-CEA*) en el derecho tributario como una prometedora nueva área de estudio.

El debate sobre los métodos tiene una larga tradición en el derecho comparado. Algunos juristas conciben el

derecho comparado como la comunicación entre culturas legales⁽⁸⁾; otros, como una lucha contra el positivismo jurídico⁽⁹⁾; otros, inclusive como una “ciencia legal”⁽¹⁰⁾ o como derecho-en-acción (*law-in-action*)⁽¹¹⁾. Algunos juristas adoptan un análisis sistémico⁽¹²⁾ o se concentran en el cambio jurídico (*legal change*)⁽¹³⁾, mientras que otros se interesan en las diferencias entre las tradiciones del *common law* y *civil law*⁽¹⁴⁾. Los debates metodológicos comenzaron hace varias décadas y continuarán teniendo una

Bittker y James Eustice, “*Federal Income Taxation of Corporation and Shareholders*”, (1987); Graeme Stuart Cooper Et. Al., “*Income Taxation, Commentary and Materials*”, (2002); Pierre Coppens y André Bailleux, “*Droit Fiscal*”, (1992); Maurice Cozian, “*Précis de fiscalité des entreprises*”, (2003); Werner Doralt y Hans Ruppe, “*Grundriss des Österreichischen Steuerrechts*”, (2003); Dino Jarach, “*Finanzas Públicas y Derecho Tributario*”, (1999); Douglas Kahn y Jeffrey Kahn, “*Federal Income Taxation*”, (2005); John Kay y Mervyn King, “*The British Tax System*”, (1990); Vern Krishna, “*The Fundamentals of Canadian Income Tax*”, (1995); Fernando Perez Royo, “*Derecho Financiero y Tributario*”, (1990); Jean-Marc Rivier, “*Droit fiscale Suisse: L'imposition de revenu et de la fortune*”, (1998); María Teresa Soler Roch, “*Tax Law in Spain*”, (2001); John Tiley, “*Revenue Law*”, (2002); Klaus Tipke, “*Die Steuerrechtsordnung*”, (2003).

- (NT3) Si bien el autor utiliza a lo largo del presente ensayo el término “*comparative taxation*” con mayor recurrencia que el término “*comparative tax law*”, del párrafo a que corresponde la presente nota se pueda apreciar que utiliza ambos de manera indistinta para referirse a la aplicación de la metodología del análisis comparado al derecho tributario, razón por la cual de ahora en adelante, en ambos casos, dichos conceptos serán traducidos como “derecho tributario comparado”.
- (7) En cuanto a las revistas sobre derecho comparado, véase, por ejemplo, *Academie Internationale de Droit Compare*, *American Journal of Comparative Law*, *International Encyclopaedia of Comparative Law*, *Legal Systems Cyclopedic*, *Rechts Zeitschrift*, *Revue Internationale de Droit Compare*. Sin embargo, no hay revistas académicas sobre derecho tributario comparado.
- (8) ANCEL, Marc. *Réflexions sur la recherche et sur la méthode comparative*. En: “Fest. F.M. Rheinstein zum 70 Geburtstag”. 1969.
- (9) CAPPELLETTI, Mauro. *Comparative Law Teaching and Scholarship: Method and Objectives*. En: *Scritti in onore di R. Sacco*. 1994.
- (10) David Gerber, “*System Dynamics: Towards a Language of Comparative Law?*”, 46 Am. J. Comp. L. 719, (1998); Alessandro Pizzorusso, “*Sistemi Giuridici Comparati*”, 343 (1995); Eric Stein, “*Uses, Misuses and Nonuses of Comparative Law*”, 72 Northwestern University Law Review, 198 (1977); Otto Kahn-Freund, “*On Uses and Misuses of Comparative Law*”, 37 Modern Law Rev. 1 (1974); Konrad Zweigert y Hein Kötz, “*An Introduction to Comparative Law*”, (1998); Victor Knapp, “*Problèmes méthodologiques dans la science comparée*”. En: *Buts et Methodes du Droit Comparé*, 429 (Mario Rotondi ed., 1973); James Gordley, “*Comparative Law and Legal Science*”, 44 Am. J. Comp. L. 555 (1996); Georges Langrod, “*Quelques réflexions méthodologiques sur la comparaison en science juridique*”, Rev. Int. Dr. Comp. 353 (1957).
- (11) SACCO, Rodolfo. *Les buts et les méthodes de la comparaison du droit*. En: *Rapports italiens au IX Congrès International de droit comparé*. No 113. Téhéran. 1974.
- (12) VANDERLINDEN, Jaques. *Comparer les droits*. 1995.
- (13) POUND, Roscoe. *Comparative Law in Space and Time*. 4 Am. J. Comp. L. 70. 1955.
- (14) VON MEHREN, Arthur y James GORDLEY. *The Civil Law System: An Introduction to the Comparative Study of Law*. 1977.
- (15) Estos aspectos son resaltados por REIMANN, Mathias. *The Progress and Failure of Comparative Law in the Second Half of the Twentieth Century*. No 50, Am. J. Comp. L. 671. 2002. Véase también Günter Frankenberg, “*Critical Comparisons: Rethinking Comparative Law*”, 26 Harvard Int. L. J. 411 (1985); Daniel Friedman, “*Some Thoughts on Comparative Legal Culture*”. En: *Comparative and Private International Law: Essays in Honor of John Henry Merryman on his Seventieth Birthday*. 52 (John Henry Merryman & David Clark eds., 1990); Norman Marsh, “*Quelques réflexions pratiques sur l'usage de la technique comparative dans la réforme du droit national*”, 47 Rev. de droit int. et de droit comp. (1970); Max Rheinstein, “*Comparative*



Carlo Garbarino

importancia central en los estudios legales comparados⁽¹⁵⁾. Inclusive, si se revisa la literatura actual, uno se da cuenta de los inconvenientes existentes en vincular la metodología del derecho comparado con el derecho tributario. En primer lugar, los estudios comparados se han enfocado primordialmente en el derecho privado, mientras que el derecho público y, especialmente, el derecho tributario son todavía áreas no estudiadas⁽¹⁶⁾. En segundo lugar, el derecho tributario solo puede ser comprendido a través de un análisis integral que abarque la operatividad del sistema legal como un todo; no obstante, dicho enfoque queda muchas veces relegado en los estudios comparados⁽¹⁷⁾, particularmente cuando ellos se limitan en la descripción del derecho extranjero⁽¹⁸⁾.

Sin embargo, el rasgo más importante que describe el derecho comparado moderno es el enfoque funcional, el cual es ampliamente aceptado⁽¹⁹⁾. El enfoque funcional es un verdadero

paradigma en los términos de Kuhn^(NT4), porque constituye la columna vertebral de cualquier investigación comparativa seria⁽²⁰⁾. El presente ensayo adopta el enfoque funcional y propone su aplicación en el derecho tributario y, en particular, sobre su regulación. En otras palabras, el derecho tributario comparado debe basarse en las funciones de las normas tributarias de los distintos países con el objetivo de identificar semejanzas y diferencias entre los sistemas tributarios domésticos y de potenciales soluciones alternativas a problemas comunes.

El análisis funcional explica cómo el derecho tributario-en-acción (*tax law-in-action*) resuelve problemas tributarios en distintos

Law. Its Functions, Methods and Usages, 22 Ark. L. Rev. 415 (1968); Albert Schmidt, "The Need for a Multy-Axial Method in Comparative Law". En: *Festschrift Zweigert*, 525 (1981); Denis Tallon, "Comparative Law: Expanding Horizons", 10 J. Soc. P. T. L. 265 (1968/69); Reitz, "How to Do Comparative law", 46 Am. J. Comp. L. 617 (1998); John Reitz, "How to do Comparative Law", 46 Am. J. Comp. L. 617 (1998).

- (16) Sin embargo, nuevas áreas del derecho comparado se han desarrollado, especialmente, en el Derecho penal, Derecho constitucional, Derecho procesal civil, y, en una menor medida, en el Derecho administrativo.
- (17) Como lo ha señalado David Gerber, "System Dynamics: Towards a Language of Comparative Law?", 46 Am. J. Comp. L. (1998) y Alessandro Pizzorusso, "Sistemi Giuridici Comparati", 343 (1995).
- (18) Reimann, supra nota 15, p. 672, señala que revisando los volúmenes del *American Journal of Comparative Law*, uno puede observar que los artículos acerca del derecho extranjero superan a aquellos en los cuales se comparan de manera explícita dos o más sistemas. Existe una tendencia latente a limitar el derecho comparado al estudio de los derechos extranjeros, pero actualmente existe un consenso general, para el cual el estudio de los derechos extranjeros no son propiamente derecho comparado en sentido estricto. Véase REIMANN, Mathias. *Stepping out of the European Shadow: Why Comparative Law in the United States must develop its own agenda*. No 46, Am. J. Comp. L. 637 (1998).
- (19) Véase, por ejemplo, James Gordley, "Comparative Legal Research: Its Function in the development of Harmonized Law", 43 Am. J. Comp. L. 555 (1997); Otto Kahn-Freund, "Comparative Law as an Academic Subject", 82 L. Q. Rev. 40 (1996); Pierre Lepaulle, "The Function of Comparative Law. With a Critique of Sociological Jurisprudence", 35 Harv. L. Rev. 838 (1922); Ferdinand Stone, "The End to Be Served by Comparative Law", 25 Tul. L. Rev. 325 (1951).
- (NT4) El autor se refiere al concepto de "paradigma" acuñado por el filósofo Thomas S. Kuhn (1922-1996), que, en síntesis, alude a un modelo que goza del consenso de la comunidad científica, a partir de una revolución científica en un periodo determinado de tiempo. Dicho concepto fue desarrollado en su famosa obra *La estructura de las revoluciones científicas* (1975).
- (20) Para un resumen detallado del método funcional, véase Reimann, supra nota 15, en página 673: "today, we understand that when we compare rules, we must take a functional approach, i.e., analyze not only what rules say but also what problems they solve in their respective legal systems. We realize that we need to consider rules in context, i.e., at least within the existent procedural and institutional frameworks and, if we want to grasp their deeper meanings, also within their socio-economic and cultural environments. And we know that we must observe not only the law on paper but also the law in action, i.e., the application and interpretation of rules and their true force and effect including, perhaps, their impotence. In short, we know that we must go way beyond mere rule comparison. These insights may have been novel three generations ago but, today, every self-respecting comparative lawyer can be expected to know them. If they are often ignored, this is not due to a lack of established knowledge, only to ignorance or indifference in practice".

Un enfoque evolucionista al Derecho Tributario Comparado: métodos y agenda para su investigación *An evolutionary approach to Comparative Tax Law: methods and an agenda for research*

países y, de ese modo, adopta un enfoque de diagnóstico (*diagnostic approach*), en otras términos, el conjunto de normas tributarias puede definirse como “mecanismos tributarios” (*tax mechanisms*) basados en “modelos tributarios” (*tax models*) dirigidos a resolver “problemas tributarios” (*tax problems*) específicos. “Problemas tributarios”, “mecanismos tributarios”, y “modelos tributarios” son tres términos que serán usados de manera recurrente en el presente ensayo. Un “problema tributario” es un problema que un sistema legal determinado debe resolver. Ello constituye, o al menos implica, problemas normativos porque el legislador, al enfrentar un problema tributario, debe decidir un curso de acción específico a través de la aprobación de un conjunto de reglas. Un “modelo tributario” es un paradigma de la política fiscal que tiene un papel funcional en cuanto a la resolución de un problema tributario que puede estar presente en distintos países. Un “mecanismo tributario” es la efectiva implementación de un modelo tributario por un país específico en la forma de un conjunto de acuerdos reglamentarios. Por ejemplo, cada sistema tributario debe afrontar el problema de la doble imposición de la renta distribuida por las empresas a sus accionistas, pero los diferentes modelos tributarios (como es el caso clásico de los sistemas de imputación o exención) pueden concebir diferentes formas de resolver dicho problema.

Los modelos tributarios y, por ende, los mecanismos tributarios que los implementan en cada país, están compuestos por varios elementos o “caracteres”. Cada elemento o carácter sirve para resolver un problema reglamentario específico, mientras que todos los caracteres combinados sirven para resolver el problema tributario en relación al cual el modelo ha sido implementado. Por ejemplo, los caracteres de cada uno de los diversos modelos del tratamiento tributario de la distribución de dividendos son: (i) determinación de las partes participantes y las que distribuyen; (ii) el concepto de dividendo; y, (iii) el tipo de desgravación (exención, crédito, deducción o el cambio legislativo). Cada uno de estos caracteres confronta, se podría decir, microproblemas que están contenidos en un marco más amplio de política fiscal. El concepto de dividendo, por ejemplo, establece el propósito de la exención y excluye de la exención de la participación en las utilidades a los pagos de deuda (intereses).

(NT5) En adelante, para referirnos a la Unión Europea, emplearemos sus iniciales, UE.

(21) Un buen ejemplo de gravamen reducido es el régimen de tasa descompuesta (*Split-rate system*) de Alemania, conforme al cual, hasta el 2000, las ganancias retenidas eran gravadas con cuarenta por ciento, mientras que los dividendos eran gravados con treinta por ciento. Este sistema fue abandonado en el 2001.

Tanto los mecanismos tributarios como los modelos tributarios consisten en un conjunto de caracteres; no obstante, mientras un modelo tributario es un arquetipo o paradigma tributario que circula en el mercado de las ideas tributarias, un mecanismo tributario es una estructura jurídica concreta. Existen varios mecanismos de interacción entre modelos tributarios y mecanismos tributarios, particularmente a nivel de la política fiscal empresarial. Un buen ejemplo es el tratamiento tributario de la distribución de utilidades, en tanto cada país de la Unión Europea^(NT5) tiene que determinar la forma (y el ámbito de aplicación) de evitar la doble imposición generada por la confluencia de los impuestos personal y empresarial cuando las utilidades son distribuidas a los accionistas. En relación a dicho problema tributario, el cual presenta un problema vinculado con la política fiscal, existen al menos cuatro alternativas de política fiscal (por ejemplo, modelos tributarios), que pueden ser implementados a nivel de cada país:

- a) El *sistema clásico*; en el cual (parcial o totalmente) existen diversos tipos de beneficios fiscales para los accionistas en cuanto al impuesto a la renta personal sobre los dividendos.
- b) El *sistema de imputación*; en el cual (parcial o totalmente) existen créditos aplicables sobre el impuesto a la renta personal que grava a los accionistas, con respecto al impuesto a la renta empresarial pagado en la distribución de dividendos.
- c) El *gravamen reducido de las ganancias distribuidas*; por el cual se establece una alícuota reducida sobre las ganancias distribuidas⁽²¹⁾.



Carlo Garbarino

- d) La *exención de las participaciones*; en el cual existen gravámenes con tasa cero o muy reducidas sobre la distribución de dividendos y/o ganancias por la venta de participaciones calificadas (*qualified participation*).

Cada país puede elegir uno de los modelos señalados e implementarlo a través de la combinación de legislación, lineamientos administrativos y jurisprudencia. Dicha implementación genera un mecanismo tributario específico.

En ese sentido, uno puede distinguir tres niveles diferentes del análisis comparado: (i) a nivel superficial, se encuentran las articulaciones normativas de los mecanismos tributarios domésticos como respuestas a problemas tributarios; (ii) a nivel intermedio, se encuentra la circulación de diversos modelos tributarios entre países; y, (iii) a nivel más profundo, existe un núcleo común (*common core*)^(NT6) de sistemas tributarios de diversos países que responden a problemas tributarios básicos. Para ilustrar este punto, podemos tomar nuevamente el caso de la distribución de utilidades. A nivel superficial, existen varios mecanismos tributarios domésticos (como respuesta a problemas tributarios) que adoptan distintos modelos tributarios como, por ejemplo, Alemania e Italia han adoptado recientemente la exención de participación (en los años 2001 y 2004, respectivamente), mientras que Estados Unidos ha adoptado el sistema clásico. A nivel intermedio, existe la circulación de modelos tributarios entre diversos países, como es el caso del modelo de la exención de participación que ha estado circulando en la UE en la última década, mientras que el sistema de imputación se encuentra aún vigente en varios países que forman parte de la OECD. Finalmente, a nivel más profundo, existe un núcleo común de sistemas tributarios de todos los países que han adoptado un régimen de derecho tributario empresarial que responde al problema básico de la doble imposición de las utilidades distribuidas a los accionistas.

Para lograr un análisis funcional, los estudios de derecho tributario comparado no deben limitarse a temas aislados;

al contrario, deben considerar a los sistemas tributarios como estructuras evolucionistas complejas. Ello implica que los académicos deben enfocarse en soluciones a problemas tributarios como resultado de la interacción de elementos básicos del derecho-enacción, como por ejemplo, jurisprudencia, lineamientos administrativos, doctrina, así como leyes y reglamentos.

El derecho tributario comparado requiere un “enfoque amplio”. Por ejemplo, considerando no solo “elementos sistémicos” sino también “procesos”: los primeros conforman la estructura jurídica de un sistema tributario como la conexión entre conjuntos de reglas jurídicas, mientras que los últimos se refieren a la creación e implementación de reglas (generales y particulares) a través del tiempo⁽²²⁾. En suma, el derecho tributario comparado se enfoca en la *estructura* (elementos sistémicos) y en la *evolución* (procesos) de los sistemas tributarios, y ello permite la comparación no solo sincronizadamente (en un determinado momento en el tiempo) sino además diacrónicamente (a través del tiempo).

Por consiguiente, en primer lugar, debemos identificar los elementos sistémicos de los sistemas tributarios domésticos. Por ejemplo, debemos conectar las diferentes áreas de un sistema tributario que se encuentren vinculadas a un objeto específico de comparación. Debe quedar claro que este enfoque amplio requiere un análisis exhaustivo de los elementos interconectados de un sistema tributario cuando se analiza un objeto específico de comparación. Por ejemplo, cuando se compara el tratamiento

(NT6) El término alude a la teoría que introdujo en el derecho comparado Rudolf Schlesinger (véase supra nota 35, para revisar las obras del referido jurista), cuyos planteamientos esenciales serán abordados por el propio autor en el punto 2.3 del presente ensayo. En cuanto a la traducción del término “*common core*” a “núcleo común”, nos basamos en la traducción realizada por Atilio Aníbal Alterini en su artículo *La Lingua Franca Internacional en el Derecho de Contratos*. En: MANTILLA ESPINOSA, Fabricio y Carlos PIZARRO WILSON (coordinadores). *Estudios de derecho privado en homenaje a Christian Larroumet*. Bogotá: Universidad del Rosario, 2008; p. 88.

Un enfoque evolucionista al Derecho Tributario Comparado: métodos y agenda para su investigación *An evolutionary approach to Comparative Tax Law: methods and an agenda for research*

tributario de las fusiones, no solo debemos comparar las normas tributarias domésticas sobre fusiones (las cuales usualmente establecen un tratamiento tributario neutral a nivel de la empresa basada en la transferencia de las ganancias y pérdidas) sino también se deben considerar las normas sobre la generación de ganancias de capital, las cuales pueden ser relevantes para los accionistas de las empresas fusionadas, así como los lineamientos administrativos y jurisprudencia más relevantes. En otros términos, los elementos sistémicos son las conexiones más importantes en los sistemas tributarios, vistos como redes de normas interconectadas.

En segundo lugar, el análisis comparado debe extenderse a los procesos que continuamente generen reglas generales y particulares en los distintos sistemas tributarios. Por ejemplo, una solución particular a un problema tributario adoptada en un país puede ser importada a otro país como un trasplante por las cortes, agencias administrativas o la legislación.

En conclusión, los temas del análisis comparado pueden variar desde temas muy específicos (tales como aquellos vinculados al impuesto a la renta personal y empresarial) hasta temas más generales (como por ejemplo, los acuerdos celebrados entre las autoridades tributarias y los contribuyentes) y, en todos los casos, el enfoque amplio descrito anteriormente debe adoptarse.

Debemos superar la idea de que la comparación es meramente una técnica especial⁽²³⁾ o una forma distinta de analizar temas tributarios. En cambio, debemos considerar al derecho tributario comparado como una disciplina distinta, basada en un marco teórico⁽²⁴⁾. En ese sentido, en el presente artículo se propone que el derecho tributario comparado debe (i) basarse en la teoría de la estructura (*systemic elements*) y de la evolución (procesos) de los sistemas tributarios, y (ii) enfocarse en determinar qué modelos tributarios circulan y cómo lo hacen. Este enfoque puede resumirse en los siguientes cuatro principios:

- a) El derecho tributario comparado se basa en un enfoque amplio, por ejemplo, una teoría de la estructura y evolución de los sistemas tributarios. Dicho enfoque observa cómo los sistemas tributarios trabajan dinámicamente como un todo (derecho tributario-en-acción).
- b) La investigación en el derecho tributario comparado adopta el enfoque funcional.
- c) El derecho tributario comparado analiza primero los trasplantes legales, en vez de realizar una comparación estática de las leyes.
- d) El cambio jurídico en el derecho tributario doméstico se observa, primordialmente, como el resultado de la circulación de modelos entre países.

En resumen, un “trabajo comparativo serio” en materia tributaria no se limita a las normas tributarias extranjeras, sino que, adicionalmente, requiere una teoría subyacente y un método fiable. Entonces, debe ir más allá que la mera colección de leyes de diferentes sistemas tributarios y debe consistir en tres fases interconectadas: (i) selección de enfoques metodológicos; (ii) colección de material normativo, jurisprudencial, lineamientos administrativos, y doctrina legal en los diferentes sistemas tributarios nacionales; y, (iii) análisis de la información a través de un modelo funcional coherente. En otras palabras, el derecho tributario comparado no es sólo la descripción de los distintos regímenes tributarios nacionales, sino

(22) Gerber, supra nota 10, p. 724 y Reimann, supra nota 15, abogan un enfoque similar en cuanto al análisis de temas microcomparativos.

(23) Usualmente, el derecho comparado es visto sólo como una técnica, por ejemplo, como un enfoque amplio que estudia el derecho más allá de la órbita doméstica. Véase, por ejemplo, Otto Kahn-Freund, supra nota 19.

(24) Sobre este punto, véase GORDLEY, James. *Is Comparative Law a Distinct Discipline?* 46 Am. J. Comp. L. 607 (1998).



Carlo Garbarino

también se enfoca en la comparación de las características de los distintos sistemas tributarios, características que se encuentran comprendidas en la complejidad estructural de los sistemas tributarios incluidos en el análisis comparado⁽²⁵⁾.

La investigación en el derecho tributario comparado es, entonces, juzgada de acuerdo con los estándares usuales de la investigación comparada en las ciencias sociales: la generalidad en el enfoque de los temas, precisión en la explicación de la variación de la información recolectada, parsimonia al identificar las proposiciones explicativas más importantes, falsabilidad de las proposiciones basadas en hechos, y capacidad de profundizar, en términos de nuevas investigaciones⁽²⁶⁾.

En lo que sigue del presente artículo, se discuten los métodos del derecho tributario comparado a mayor detalle. Primero, se describe el enfoque funcional en el derecho tributario comparado (punto 2.1.) y luego se detallan los dos principales métodos que pueden ser aplicados en el derecho tributario comparado: la teoría de los formantes jurídicos^(NT7) (punto 2.2.) y el enfoque del núcleo común (punto 2.3.). Finalmente, ponemos estos dos enfoques funcionales en un ámbito institucional en el cual las soluciones alternativas a problemas

tributarios, en relación a las diferentes políticas fiscales de cada Estado, son tomadas en cuenta en el diseño del régimen tributario doméstico y se manifiestan en mecanismos tributarios domésticos, implementando modelos tributarios de manera frecuente a través de trasplantes legales (punto 2.4.).

La creación de un marco común como el descrito para el derecho tributario comparado también implica que la comunidad académica deba compartir una agenda *de minimis* para futuros trabajos en materia de derecho tributario comparado, tema que será tratado en el punto 3 del presente artículo. En ese punto, vamos a distinguir, primero, entre el derecho tributario comparado estático y el dinámico (punto 3.1.): la investigación en el derecho tributario comparado estático aborda temas importantes, tales como la formación de familias tributarias, pero es en la investigación del derecho tributario comparado dinámico en que se establece un grupo importante de temas vinculados con trasplantes tributarios y

(25) En ese sentido, MATTEI, Ugo y Mathias REIMANN. *New Directions in Comparative Law*. 46 Am. J. Comp. L. 597 (1998); Reimann, supra nota 15. Existe, sin embargo, una posición contraria, véase, por ejemplo, TALLON, Denis. *Quel droit compare pour le XXIème siècle?* 703 Revue de Droit Uniforme 705 (1998). Con gran contraste, no existe una teoría comparativa en relación al derecho tributario, a pesar de que sea el área en el cual el material comparativo, en cuanto a los "derecho extranjeros", es abordado de una mejor manera y es más accesible. Existen numerosas revistas (tanto académicas como orientadas a la práctica del Derecho) que, de manera regular, abordan de forma compleja temas transnacionales y comparativos. Véase, por ejemplo, *Tax Management International Forum*, *Tax Planning International Review Bulletin for International Fiscal Documentation*, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, *EC Tax Review*, *European Taxation*, *International Tax and Public Finance*, *International Tax Journal*, *Intertax*, *Tax Notes International*, *Tax Planning International Review*. Las bases de datos (tales como los productos del *International Bureau of Fiscal Documentation*, *the Harvard World Tax World Series*, *Tax Laws of The World*), y páginas web (www.kluwerlaw.com, www.ibfd.nl) proporcionan una gran cantidad de información sobre sistemas tributarios domésticos.

(26) Dicho criterio es propuesto por WIDNER, Jennifer. *Comparative Politics and Comparative Law*. 46 Am. J. Comp. L. 739, at 133 (1998).

(NT7) El término tiene sus raíces en las ideas de Rodolfo Sacco, plasmadas en el artículo titulado *Legal Formants: a dynamic approach to Comparative Law*. En: *The American Journal of Comparative Law*. No 1. Volumen XXXIX. Winter, 1991; pp. 1-34. Para una explicación clara de la construcción teórica de Rodolfo Sacco, se puede revisar SAAVEDRA, Renzo. *Sobre formantes, trasplantes e irritaciones*. En: IUS ET VERITAS. No 40. Julio 2010; pp. 77-79. En ese sentido, Saavedra señala que el término *formante jurídico* "(...) importa, en términos sencillos, descomponer las fuentes (así como el contenido) de las diversas reglas que se encuentran en un determinado contexto jurídico, demostrando con ello el equívoco de aquella posición que pregonaba la unidad del sistema jurídico. En este orden de ideas, se plantea que existen tres formantes, a saber: el formante legal, el formante doctrinal y el formante jurisprudencial". *Op. cit.*; pp. 78 y 79.

Un enfoque evolucionista al Derecho Tributario Comparado: métodos y agenda para su investigación *An evolutionary approach to Comparative Tax Law: methods and an agenda for research*

la circulación de modelos tributarios, aludiendo a una potencial aplicación de la investigación empírica. El artículo concluye (en el punto 3.2.) que el análisis de la circulación de modelos tributarios nos permite determinar una posible agenda para futuras investigaciones en materia de derecho tributario comparado, en función al cual establecemos “cinco retos para el derecho tributario comparado”.

2. Métodos del Derecho Tributario Comparado

2.1. Un enfoque funcional evolucionista

¿Cuáles son los métodos específicos del derecho tributario comparado? En particular, ¿de qué forma el método funcional afronta los problemas de “comparabilidad” de los sistemas tributarios?⁽²⁷⁾. Existen tres aspectos vinculados a la naturaleza peculiar del derecho tributario que hacen que la investigación comparada sea particularmente difícil: (i) el rápido cambio normativo; (ii) la complejidad de los sistemas tributarios; y, (iii) la heterogeneidad de los conceptos tributarios en cada jurisdicción.

El *rápido cambio legislativo* hace que la labor de comparar los sistemas tributarios en los distintos países sea extremadamente difícil, porque la evolución de las normas tributarias a nivel de cada jurisdicción crea objetivos siempre cambiantes⁽²⁸⁾. Mientras que esto constituye un problema en muchas áreas, es particularmente grave en el área del derecho tributario, en el cual la producción de normas es particularmente intensa. Esto pone en cuestión cualquier agenda sobre una comparación amplia de las normas tributarias.

La *complejidad de los sistemas tributarios* domésticos frecuentemente genera que dichos sistemas se vean como rompecabezas chinos ininteligibles desde fuera. La regulación doméstica puede ser extremadamente

intrincada y muestra cambios considerables en lo referente a la interacción entre normas, lineamientos administrativos, jurisprudencia, y ensayos académicos, inclusive cuando se han adoptado sistemas tributarios comunes. La complejidad de los sistemas tributarios resulta de la interacción de elementos relativamente simples que pueden ser encontrados en, virtualmente, cualquier sistema tributario moderno. Una buena explicación de este tipo de complejidad tributaria se puede apreciar en la economía política de la tributación. De acuerdo con dicha teoría, los contribuyentes desarrollan conductas de selección porque naturalmente adoptan conductas oportunistas y seleccionan el camino más favorable, tomando ventaja de las diferencias conceptuales que se encuentran en el lenguaje normativo-tributario y en opciones alternativas procedimentales. Este tipo de conducta, a su vez, incrementa los costos de control y fiscalización para las administraciones tributarias, en particular, como respuesta a los planeamientos tributarios agresivos^(NT8), y ello, a su vez, conlleva a costos administrativos. Finalmente, para efectos de reducir dichos costos administrativos, los gobiernos implementan reglas según las cuales los contribuyentes son agrupados para efectos tributarios con el fin de reducir la variabilidad de características entre ellos, distinguiendo a cada contribuyente en cada grupo. En términos prácticos, esto se lleva a cabo aprobando normas muy detalladas que distingan entre distintos tipos de transacciones similares, y entre distintos tipos de conductas de los contribuyentes. El resultado de este

(27) WROBLEWSKY, Jerry. *Problem of Incomparability in Comparative Law*. 53 Riv. Int. Fil. Dir. 92 (1976); Rodolfo Sacco, “*Legal Formants, a Dynamic Approach to Comparative Law*”, 39 Am. J. Comp. L. 1 and 343 (1991).

(28) Las bases de datos existentes sobre derecho tributario tienen contenido actualizado y descripciones básicas de los sistemas tributarios. Ello permite al usuario estudiar los regímenes tributarios extranjeros, pero no proporciona la comparación entre dichos sistemas.

(NT8) Es importante precisar que la traducción literal de “*Aggressive Tax Planning*” es “Planeamiento Tributario Agresivo”. No obstante, se debe tener presente que dicho concepto también hace referencia a lo que se conoce en la doctrina y jurisprudencia como “elusión tributaria” (al respecto, véase SOTELO, Eduardo. *Nueva Cláusula Antielusiva General Tributaria*. En: *Análisis Tributario*. No 296. Volumen XXV. Septiembre 2012; p. 24).



Carlo Garbarino

proceso se define como el equilibrio ordenador (*sorting equilibrium*)⁽²⁹⁾.

Dicho resultado no es estable porque, una vez que algún equilibrio ordenador sea definido, los contribuyentes desarrollan nuevas conductas de selección y las administraciones tributarias incurrir en costos administrativos para poder fiscalizar dichas conductas, y, de ese modo, conllevando nuevamente a un nuevo equilibrio ordenador, y así sucesivamente. A pesar que las estructuras básicas de los sistemas tributarios son similares en cuanto a que reflejan conductas de selección, las preocupaciones en torno a los costos administrativos, y el fenómeno del equilibrio ordenador, los detalles de dichos sistemas de derecho-en-acción se diferencian porque son el resultado de la particular operación de dichas estructuras subyacentes en cada ambiente local⁽³⁰⁾. Ello, a su vez, genera complejidades que determinan, *prima facie*, problemas considerables para la comparación de los sistemas tributarios.

El tercer problema para la comparación de los sistemas tributarios es la *heterogeneidad de los conceptos tributarios*. Un “concepto tributario” es un tipo de concepto legal, por ejemplo, en Inglaterra, el “debido proceso” o la “sustancia sobre forma” (*substance over form*). Dichos conceptos son usados ampliamente a nivel doméstico en diferentes idiomas para describir e interpretar la legislación, para resolver casos distintos, para formular políticas y lineamientos, o para proporcionar argumentos para una decisión. El problema con los conceptos tributarios es que ellos usualmente no pueden ser comparados de manera directa, en tanto no pueden intercambiarse unos por otros. En algunos casos, los términos

similares no implican un mismo concepto legal, mientras que en otros contextos, términos diferentes pueden significar lo mismo⁽³¹⁾. Como consecuencia, la comparación de distintos conceptos tributarios de distintas tradiciones tributarias domésticas plantea obstáculos de naturaleza cultural y comunicativa para la investigación comparada en materia fiscal⁽³²⁾. Este problema ocurre de la misma forma que en cualquier área del derecho, pero es más grave en el derecho tributario por la inherente complejidad de los sistemas tributarios: reglas muy específicas generan, a nivel de cada país, doctrinas específicas, teorías, microconceptos, que son únicos para cada sistema tributario. Por ejemplo, en los Estados Unidos, existe tal cantidad de normas específicas que establecen interpretaciones compulsorias de las normas tributarias que no podrían ser entendidas fuera de dicho contexto.

Estas tres dificultades tratadas en los párrafos precedentes (rápido cambio normativo, complejidad de los sistemas tributarios, y la heterogeneidad de los conceptos tributarios domésticos) pueden, sin embargo, ser superadas largamente adoptando el enfoque funcional propuesto en el presente artículo. La idea básica es muy simple: dado que es posible comparar la función de las reglas tributarias domésticas, podemos agrupar los

(29) George Warskett et al, “*The Complexity of Tax Structure in Competitive Political Systems*”, 5 *International Tax and Public Finance*, 127 (1998); *Democratic choice and taxation*, Cambridge, (Walter Hettich y Stanley Wine eds., 1999). Los tratamientos diferenciados dependen del tipo de ingreso, el vehículo, el tiempo de la transacción, en patrones complejos de planeamiento tributario. Véase Myron Scholes et al, “*Taxes and Business Strategy: a Planning Approach*”, (2005).

(30) Sobre estos aspectos de complejidad tributaria (*tax complexity*), véase Louis Kaplow, “*A Model of the Optimal Complexity of Legal Rules*”, 11 *Journal of Law, Economics and Organization*, 150 (1995); Louis Kaplow, “*How tax complexity and enforcement affect the equity and efficiency of income tax*”. En: *Tax policy in the real world*. Cambridge University Press (Joel Slemrod ed., 1998).

(31) Véase, por ejemplo, el análisis del *Common Law vs. Statue Law*, por Patrick Atiyah. En: *Common Law and Statute Law*. 48 *Mod. L. Rev.* 1 (1985); Guido Calabresi, “*A Common Law for the Age of Statues*”, (1982); Patrick Glenn, “*La civilisation de la common law*”, 3 *Rev. Int. Droit Comp.* 595 (1993); Paul Rubin, “*Common Law and statute law*”, 11 *J. Leg. Stud.* 205 (1982).

(32) Patrick Glenn, “*Are Legal Traditions Incommensurable?*”, 49 *Am. J. Comp. L.* 617 (2001); Peter Schroth, “*Legal translation*”, 34 *Am. J. Comp. L.* 47 (1986).

(33) El hecho que las reglas de los sistemas tributarios domésticos difieran en sus características específicas no debe llevarnos

Un enfoque evolucionista al Derecho Tributario Comparado: métodos y agenda para su investigación *An evolutionary approach to Comparative Tax Law: methods and an agenda for research*

mecanismos tributarios en “grupos” homogéneos en base a su función en común. Por ejemplo, los países que adoptan el método de exención en la distribución de dividendos, en un grupo distinto de aquellos países que adoptan el método de imputación. El derecho tributario comparado busca el análisis de dichos grupos y adopta un lenguaje funcional común orientado a los problemas de política fiscal. Como resultado, no tiene que afrontar ninguno de los tres problemas para el análisis comparado del derecho tributario.

El derecho tributario comparado también puede revelar que determinadas soluciones domésticas que se encuentran en un grupo de países se originan de un centro (por ejemplo, desde un único país o desde un grupo de países) y luego se dispersa a través de una serie de trasplantes. De esa forma, entonces, el análisis comparado puede explicar el derecho tributario a través de una perspectiva “evolucionista”, por ejemplo, preguntándose qué soluciones tributarias se han desarrollado a nivel doméstico y cuáles no, en dónde se han originado las ideas importadas, y cómo han llegado a su destino. De este tipo de análisis, se obtiene tanto la historia de las soluciones tributarias domésticas adoptadas en la actualidad, y conlleva a un mapa global de grupos definidos en base a enfoques comunes (por ejemplo, en el impuesto a la renta empresarial, vinculado con la distribución de dividendos o la limitación en la deducción de intereses). A nivel superficial, los sistemas de impuesto a la renta empresarial parecen ser muy distintos y muestran diferencias considerables, pero si uno observa cómo se formaron los grupos de países, las características comunes son explícitas⁽³³⁾.

En conclusión, la paradoja de la aparente imposibilidad de llevar a cabo un análisis comparado en materia fiscal, debido al rápido cambio normativo, la complejidad de los sistemas tributarios, y la heterogeneidad de los conceptos tributarios domésticos, se resuelve a través del enfoque funcional. El derecho tributario comparado no requiere las técnicas legales usuales adoptadas a nivel doméstico por los operadores y

académicos del derecho (recolectando las fuentes del derecho, interpretando textos legales, aplicando la regla de los hechos, resolviendo conflictos y vacíos legales); al contrario, observa las funciones de las reglas tributarias en los diferentes sistemas domésticos y su evolución en el tiempo.

El análisis funcional de los sistemas tributarios también debe ir más allá de las reglas formales y mirar las soluciones adoptadas en los diferentes países. De esa forma, el derecho tributario comparado estudia los modelos tributarios en la forma en la cual dichos modelos operan, por ejemplo, como un conjunto de normas legales, doctrina judicial, lineamientos administrativos, patrones de conducta establecidos, o como una combinación de dichos elementos. Lo más importante es determinar si ellos realizan la misma o, al menos, similar función. En suma, el estándar de comparación es la función de las reglas tributarias en los sistemas tributarios.

En el derecho comparado, generalmente, *inter alia* se han desarrollado dos variaciones del enfoque funcional: la *teoría de los formantes jurídicos*⁽³⁴⁾ y el *enfoque del núcleo común*⁽³⁵⁾. Ambos enfoques pueden ser aplicados en el derecho tributario comparado. Mientras que la teoría de los formantes jurídicos compara “reglas operativas” a través del análisis de elementos básicos del derecho (formantes legales, administrativos, jurisprudenciales, y doctrinarios, véase infra 2.2.), el enfoque del núcleo común compara soluciones jurídicas a problemas comunes sin importar los

al error de concluir que no existe ningún vínculo entre los modelos tributarios subyacentes y las reglas resultantes. Para una clara explicación sobre las causas de la diversidad legal, véase SACCO, Rodolfo. *Diversity and Uniformity in the Law*. 49 Am. J. Comp. L. 171 (2001).

(34) MONATERI, Pier Giuseppe. *Legal Doctrine as a Source of Law: A Transnational Factor and a Historical Paradox*. En: *Italian National Reports, XII Congress of the International Academy of Comparative Law*. 1986.

(35) Rudolf Schlesinger, “*Formation of Contract: A Study of the Common Core of Legal Systems*”, (1968) (en adelante, Schlesinger,



Carlo Garbarino

conceptos legales domésticos (infra 2.3.). Luego, estos dos enfoques se conectan a un análisis comparado institucional y a temas vinculados con el diseño tributario (*tax design*) (infra 2.4.), mientras que los funcionarios públicos se confrontan con diferentes paradigmas encontrados en otros sistemas tributarios y pueden implementarlos a través de trasplantes tributarios. El diseño tributario se basa en el análisis comparado porque equivale a una selección entre soluciones alternativas que provienen de otros países o, debido a que han sido adoptados de manera general por distintos modelos tributarios.

Los dos enfoques mencionados pueden operar a la vez, a pesar que su concreta combinación depende de la materia en cuestión. Como regla general:

- a) El enfoque de los formantes jurídicos muestra cómo los elementos básicos del derecho tributario (“formantes”) circulan entre diferentes países a través de trasplantes legales, y de qué forma y hasta qué punto estos mecanismos derivan de modelos tributarios comunes.
- b) El enfoque del núcleo común revela las estructuras subyacentes de los mecanismos tributarios adoptados por diferentes países.
- c) Ambos enfoques combinados revelan la estructura evolucionista de la convergencia y divergencia tributarias entre los distintos sistemas tributarios.

En conclusión, la adopción de un enfoque funcional evolucionista nos permite determinar de dónde provienen los mecanismos tributarios (trasplantes y la circulación de modelos) y por qué y cómo evolucionan (convergencia y divergencia tributaria). En ese sentido, el derecho tributario comparado implica un alejamiento del enfoque legalista porque, primero, compara no las normas tributarias, sino las soluciones a los problemas tributarios. Esto también confronta la asunción de los estudiosos del derecho tributario municipal⁽³⁶⁾, así como la idea de que el derecho tributario no es igual a nivel local y a nivel de derecho municipal.

2.2. Formantes tributarios, reglas operativas y trasplantes tributarios

En el enfoque de los formantes, a través de los conceptos centrales de “formantes tributarios” y “reglas operativas”, se permite la descripción de los “trasplantes tributarios”. Para poder entender realmente la estructura del derecho tributario, uno debe analizar la relación compleja entre los formantes de un sistema tributario. Un “formante tributario” es cualquier elemento legal que afecta la solución de un problema tributario. Por ejemplo, las normas propuestas por juristas y normas contenidas

“Formation of Contract”); Rudolf Schlesinger, “The Common Core of Legal System. An Emerging Subject of Comparative Study”. En: *Twentieth Century Comparative and Conflicts Law, Legal Essays in Honor of Hessel E. Yntema*. 65 (1965) (en adelante, Schlesinger, “Comparative Law”); Rudolf Schlesinger, “The Past and The Future of Comparative Law”, 43 Am. J. Comp. L. 477 (1995) (en adelante, Schlesinger, “The Past and The Future of Comparative Law”). Este enfoque ha sido particularmente efectivo en el estudio del núcleo común del derecho privado europeo: Mauro Bussani y Ugo Mattei, “The Common Core Approach to European Private Law”, 3 Col. J. Europ. Law 339 (1997); Ugo Mattei y Mauro Bussani, “In Search of the Common Core of European Private Law”, 2 Europ. Rev. of Private Law, 485 (1995); David Gerber, “The Common Core of European Private Law: The Project and Its Books”, 52 Am. J. Comp. L. 995 (2004). Sobre temas legales administrativos y procedimentales, véase Mauro Cappelletti, “New Perspectives for a Common law of Europe”, 1 Publications of the European University Institute (1978); Rivero, “Vers un droit commun européen: nouvelles perspectives en droit administratif”. En: Schwarz, “Tendances towards a Common Administrative Law in Europe”, 2 European Law Review, 3 (1991). Sobre los valores legales subyacentes, véase Peter Stein y John Shand, “Legal Values in Western Society”, (1974); Wieacker, “Foundations of European Legal Culture”, 38 Am. J. Comp. L. 1 (1990).

(36) George Fletcher, “Comparative Law as a Subversive Discipline”, 46 Am. J. Comp. L. 683 (1998); Horatia Mui-Watt, “La Fonction Subversive du Droit Compare”, *Revue Internationale de Droit Compare* 503 (2000).

Un enfoque evolucionista al Derecho Tributario Comparado: métodos y agenda para su investigación *An evolutionary approach to Comparative Tax Law: methods and an agenda for research*

en decisiones judiciales o lineamientos administrativos son tipos de formantes jurídicos. Las normas de rango legal y constitucional, así como los reglamentos son formantes tributarios en la medida que sean realmente interpretados y aplicados. Propositiones legales que no contengan reglas, pero sí contengan principios, también son formantes tributarios. Como veremos con mayor detalle después, los formantes tributarios no son necesariamente coherentes entre ellos en un mismo sistema tributario. Al contrario, los formantes tributarios usualmente se confrontan entre ellos. Por ejemplo, la postura de la administración tributaria puede confrontar la posición de la jurisprudencia y/o la opinión de los juristas⁽³⁷⁾.

La teoría de los formantes tributarios es un enfoque dinámico del derecho tributario comparado y se enfoca en el derecho como una actividad social: un formante del derecho tributario es el resultado de la actividad de un grupo o una comunidad envuelta, institucionalmente, en la actividad de crearla. En la tradición tributaria occidental, básicamente, se encuentran envueltos en este proceso cinco grupos: legisladores, autoridades tributarias, cortes (tributarias), abogados, e investigadores (juristas). Por ello, el proceso legal puede ser visto como una arena competitiva de diferentes tipos de grupos calificados (una perspectiva que desmiente la idea de que el derecho tributario es unitario⁽³⁸⁾). Estos grupos producen diferentes tipos de textos: normas, reglamentos, opiniones, resúmenes, y artículos, y cada uno tiene un archivo (documentos escritos previamente) y un estilo profesional, comprobado de transformar documentos antiguos y producir nuevos. Estos textos y documentos, y la forma en que son producidos, interrelacionados, reusados y citados, se convierten en elementos esenciales para entender la estructura y evolución del derecho tributario, el cual, por consiguiente, puede ser entendido como un conjunto de documentos encadenados, usados por los actores involucrados de acuerdo con sus propias estrategias.

De manera más específica, de acuerdo con el enfoque de los formantes, el derecho tributario es visto como un complejo proceso institucional, y no únicamente como una mera colección de reglas válidamente aprobadas. Por ello, se deben observar las llamadas “reglas operativas”, por ejemplo, las normas vigentes implementadas por el derecho-tributario-en-acción (*tax law-in-action*) para abordar problemas tributarios específicos. Estas reglas operativas son el resultado de la interacción de los formantes⁽³⁹⁾:

- a) La relación entre formantes tributarios puede ser concebida como un conjunto de efectos interdependientes.
- b) El diseño de normas tributarias está influenciado por todos los otros formantes, por ejemplo, lineamientos administrativos⁽⁴⁰⁾, jurisprudencia, y la opinión de académicos⁽⁴¹⁾.
- c) Los lineamientos administrativos son interpretados por la opinión de los juristas, pero se resisten a dichas opiniones.
- d) Las opiniones de los juristas y de la jurisprudencia se influyen mutuamente.

La jurisprudencia usualmente establece principios jurisprudenciales, los cuales, a su vez, influyen y son comentados por los juristas.

(37) Uno no debe saber únicamente cómo han actuado las cortes, sino también a qué influencias están sometidos los jueces, y uno debe ver el derecho como un conjunto de documentos entrelazados. Véase SACCO, Rodolfo y Pier Giuseppe MONATERI. *Legal formants*. En: *The New Palgrave Dictionary of Economics and the Law*. 1998.

(38) *Ídem*.

(39) Mientras que el enfoque de los formantes se asemeja al realismo jurídico americano, también difiere de él en tanto utiliza el análisis comparado como una herramienta para entender los ordenamientos jurídicos domésticos. Además, el enfoque de los formantes no reduce al derecho a reglas hechas por jueces (*judge-made rules*).



Carlo Garbarino

Los principios jurisprudenciales establecidos por la jurisprudencia a menudo contradicen los lineamientos administrativos, pero en ciertos casos también los influyen. Por ejemplo, una opinión del gobierno que ha sido constantemente rechazada a través de la jurisprudencia, ya no será discutida en un procedimiento y, usualmente, ello conlleva a un cambio en los lineamientos administrativos.

En un solo país, generalmente existe una *competencia entre formantes tributarios*, en tanto dichos formantes no necesariamente coinciden en la determinación de las normas tributarias operativas. Por ejemplo, los lineamientos establecidos por las autoridades tributarias pueden entrar en conflicto con la jurisprudencia y las opiniones académicas, o la jurisprudencia puede generar otro tipo de conflictos. Como resultado de la competencia entre formantes jurídicos, usualmente existe un proceso dialéctico subyacente en un sistema tributario determinado. Asimismo, las normas tributarias operativas pueden no ser uniformes porque una regla operativa puede ser originada por la jurisprudencia; otras, por los juristas; otras, inclusive, por las normas legales, etcétera.

En determinados casos, un formante puede prevalecer sobre los otros en tanto llene un vacío en el sistema. Por ejemplo, en Holanda, la deducción de intereses no se encuentra regulada por normas legales y la Corte Suprema holandesa ha establecido que dicha deducción no debe ser permitida si el crédito es calificado como una contribución informal de capital para efectos tributarios (*informale kapitaalstorting*) cuando se cumplan determinadas condiciones. Existen innumerables ejemplos de este fenómeno en los diferentes sistemas tributarios, dado que los lineamientos administrativos y la jurisprudencia llenan constantemente los vacíos generados por una buena cantidad de normas tributarias y reglamentos.

En otros casos, los formantes simplemente colisionan, conllevando a la existencia de diferentes reglas operativas que compiten dentro del sistema. En el derecho tributario-enacción doméstico, existen muchas situaciones de este tipo. Ello genera costos de transacción en términos de litigio y ocasionan inseguridad jurídica⁽⁴²⁾. Al contrario, en otras situaciones, distintos formantes trabajan conjuntamente para determinar un acuerdo institucional para resolver un problema específico. Estos acuerdos cooperativos entre formantes se presentan en dos patrones simples: (i) un “patrón de arriba hacia abajo” (*top-down pattern*), conforme al cual un problema tributario es resuelto por normas tributarias que son aprobadas formalmente y, en consecuencia, son interpretadas e implementadas por lineamientos administrativos y/o jurisprudencia, así como por las opiniones de los académicos; y, (ii) un “patrón de abajo hacia arriba” (*bottom-up pattern*), conforme al cual un problema tributario es resuelto por la operación de lineamientos administrativos conjuntamente con la jurisprudencia y las opiniones de los académicos, con prácticamente ningún recurso a la legislación.

Si el enfoque de los formantes, que conllevan a la identificación de reglas operativas, es aplicado en un contexto de varios países, se convierte en un método comparado. En consecuencia, podemos encontrar semejanzas y diferencias entre las reglas operativas en los distintos países. Existen semejanzas cuando

(40) La relación entre el diseño de las normas tributarias y la posición de las autoridades tributarias se explica en la literatura referida al rol de la burocracia tributaria (*tax bureaucracies*) en el proceso legislativo.

(41) Existe mucha literatura sobre el proceso de las reformas tributarias y su conexión con las ideas actuales en materia de política fiscal. Véase, por ejemplo, Neil Brooks, “*The logics, politics and policy of tax law: an overview*”. En: *Materials of Canadian Income Tax* (Brian Arnold et al., eds., 2000); Susan Hansen, “*The Politics of Taxation*”, (1983); Takatoshi Ito y Ann Krueger, “*The political economy of tax reform*”, (1992); Guy Peters, “*The Politics of Taxation*”, (1991); Richard Rose y Terrence Karran, “*Taxation by Political Inertia*”, (1998); John Witte, “*The politics and development of the federal income tax*”, (1985); Claudio Radaelli, “*The politics of corporate taxation in the European Union*”, (1997).

(42) LOGUE, Kyle. *Optimal Tax Compliance and Penalties When the Law is Uncertain*. 2006, SSRN.

Un enfoque evolucionista al Derecho Tributario Comparado: métodos y agenda para su investigación *An evolutionary approach to Comparative Tax Law: methods and an agenda for research*

las reglas operativas en dos o más países son las mismas (y dichas reglas pueden encontrarse en los mismos o distintos formantes), mientras que existen diferencias cuando las reglas operativas en dos o más países son diferentes (y dichas reglas pueden encontrarse en los mismos o distintos formantes). Cuando existen reglas operativas semejantes, existe una convergencia tributaria, mientras que la existencia de reglas operativas diferentes conlleva a una divergencia tributaria.

Adicionalmente, las semejanzas y diferencias de las reglas operativas de sistemas diferentes pueden ser consideradas en un momento determinado (*plano sincrónico*) o a través del tiempo (*plano diacrónico*). Cuando el derecho tributario comparado observa las semejanzas y diferencias de las reglas operativas en el plano sincrónico, establece una descripción de la situación actual, pero cuando observa las semejanzas y diferencias de las reglas operativas en un plano diacrónico, establece una descripción evolucionista del proceso que ha llevado a la situación actual (en la mayoría de los casos, a través de trasplantes jurídicos vinculados a sistemas tributarios). Como resultado, existen cuatro patrones básicos:

- a) Semejanzas entre las reglas operativas en el plano sincrónico.
- b) Diferencias entre las reglas operativas en el plano sincrónico.
- c) Semejanzas entre las reglas operativas en el plano diacrónico.
- d) Diferencias entre las reglas operativas en el plano diacrónico.

Las semejanzas de las reglas operativas en el plano diacrónico representan “continuidad tributaria” y son el resultado de la convergencia tributaria entre las diferentes soluciones legales a problemas tributarios. En cambio, las diferencias en el plano diacrónico representan “innovación tributaria” (*tax innovation*) y son el resultado de la divergencia tributaria entre las diferentes soluciones domésticas a problemas tributarios.

Permítannos considerar, en primer lugar, *las semejanzas de las reglas operativas en el plano sincrónico* (patrón No 1). En ciertos casos, dos o más países logran el mismo resultado adoptando el mismo formante y la misma regla operativa, por ejemplo, cuando existe una clara recepción de una norma extranjera (lo cual será tratado más adelante). Adicionalmente a los trasplantes tributarios, otro patrón importante de innovación tributaria es la situación en la cual dos o más países desarrollan mecanismos tributarios que resultan tener la misma o similar función (por ejemplo, resultado en la misma regla operativa). Esto puede ocurrir cuando disposiciones concretas o definiciones generales en dos sistemas tributarios se diferencian, mientras que las reglas operativas son idénticas. Por ejemplo, en ciertos casos, el distinto lenguaje normativo podría comprender la misma regla operativa. En otros casos de reglas operativas semejantes, la misma norma tributaria operativa en un país puede ser introducida a través de la legislación, mientras que en otros países son creadas por las agencias administrativas. Estas semejanzas en el plano sincrónico conllevan a una convergencia tributaria entre diferentes soluciones domésticas a problemas tributarios. A continuación, presentamos algunos ejemplos:

- a) En el Reino Unido, la Administración Tributaria (*Revenue Commissioners*) opera un número de concesiones extralegales cuando fallan deliberadamente en la aplicación estricta de la norma. Dichas concesiones se llevan a cabo para efectos de prevenir penas e injusticias y son, generalmente, aceptadas como parte de su función de “cuidado y administración”, que corresponde a la Administración Tributaria con respecto al sistema tributario⁽⁴³⁾. En cambio, en la mayoría de los Estados

(43) Véase R v. IRC, ex parte Fulford-Dobson (1987). STC 44.



Carlo Garbarino

miembros de la UE, dichas concesiones se llevan a cabo a través de disposiciones normativas.

- b) En Francia, la norma no define el término “empresas que operan en el extranjero”, pero la jurisprudencia ha llenado dicho vacío y se refiere a la conducta habitual de negocio a través de un establecimiento autónomo, un agente dependiente o el ciclo comercial completo. Sin embargo, la mayoría de Estados miembros de la UE resuelve dicho problema a través de una definición normativa o a nivel de tratados.
- c) En Italia, los acuerdos tributarios entre los contribuyentes y las autoridades tributarias son permitidos en base a un procedimiento específico determinado en la norma. En Alemania, acuerdos similares son permitidos como resultado de la jurisprudencia desarrollada por la *Bundesfinanzhof* (la Corte Suprema Federal Tributaria).
- d) El mismo resultado (por ejemplo, compensación de ingresos y pérdidas correspondientes a empresas que pertenecen al mismo grupo) es alcanzado por los países a través de diferentes mecanismos, que pueden ser la transferencia de pérdidas (Reino Unido e Irlanda), transferencia de ganancias (Suecia y Finlandia), o regímenes de consolidación fiscal (*fiscal unity*) (Francia, Italia, España, Portugal, Austria, Alemania, Holanda, y Luxemburgo).

Como hemos mencionado, también puede haber *diferencias entre reglas operativas en el plano sincrónico* (patrón No 2). En muchos casos, dos o más países alcanzan un resultado distinto empleando diferentes formantes tributarios. Por ejemplo, en un país cierto tema puede ser objeto de una regulación detallada, produciendo una determinada regla operativa, mientras que en otro país puede ser objeto de una regla operativa distinta encontrada en la jurisprudencia. Por ello, en Suiza, la limitación en la deducción de intereses se logra a través del principio administrativo de adecuación de la deuda al capital, mientras que, en Luxemburgo, existe legalmente una regla *pro rata* especial. En este caso, Suiza y Luxemburgo no solo tienen reglas operativas distintas (*thin cap vs. pro rata*), sino también usan diferentes formantes (lineamientos administrativos vs. normas). Estas diferencias entre normas operativas en el plano sincrónico representan una situación de divergencia tributaria entre diversas soluciones domésticas a problemas tributarios.

Dos o más países también pueden alcanzar distintos resultados adoptando el mismo formante. Por ejemplo, las disposiciones normativas en dos sistemas tributarios pueden ser muy similares, pero conllevar a reglas operativas distintas entre sí. Tomemos el caso de la llamada “cláusula de tributación efectiva” (*subject to tax clause*) en el esquema de exención en la participación de dividendos. Esta cláusula puede encontrarse en la mayoría de ordenamientos jurídicos, pero el resultado final puede ser substancialmente distinto, usualmente, debido a procedimientos específicos o lineamientos administrativos (las llamadas cláusulas de escape o *waivers*). En estos casos, las prácticas interpretativas (basadas en lineamientos administrativos, artículos académicos, debates originados a raíz de decisiones judiciales, etcétera) son muy importantes al momento de determinar las distintas reglas operativas, a pesar de un modelo normativo en común.

Las semejanzas y diferencias de las reglas operativas, como fueron descritas arriba en los patrones No 1 y No 2, son valoradas en el plano sincrónico, por ejemplo, en un punto determinado en el tiempo. Si ahora vemos *las semejanzas y diferencias de las reglas operativas en el plano diacrónico*, podemos observar los procesos que han dado como resultado a la situación actual. En la mayoría de los casos, las semejanzas y diferencias actuales de las reglas operativas son el resultado de trasplantes jurídicos. Por este motivo, el enfoque de los formantes hace posible el entendimiento de los trasplantes tributarios a un nivel comparativo a través de la observación de las reglas operativas. Por ello, dicho enfoque ofrece la historia, por así decirlo, de los mecanismos de los sistemas tributarios domésticos adoptados en un país determinado, vinculando dichos mecanismos a mecanismos tributarios desarrollados previamente en otros países. En ese sentido, el análisis comparado es “evolucionista”, por ejemplo, destinado a

Un enfoque evolucionista al Derecho Tributario Comparado: métodos y agenda para su investigación *An evolutionary approach to Comparative Tax Law: methods and an agenda for research*

descubrir qué elementos de un mecanismo tributario doméstico se han desarrollado en dicho país, y cuáles no.

Una definición del concepto clave de “trasplantes tributarios” debe distinguir dos tipos básicos: trasplantes tributarios en el sentido clásico, y los trasplantes tributarios híbridos. Los *trasplantes tributarios en un sentido clásico* ocurren cuando un mecanismo tributario es *importado* desde el país A (país exportador) a los países B y C (países importadores). De esta forma, los mecanismos de los países B y C tienen un origen en común (en el país A), y tienen la misma *función* si mantienen la misma función originalmente encontrada en el país A. En esa situación, la regla operativa en los distintos países es la misma. En estos casos, el derecho tributario comparado describe las *semejanzas y diferencias en el plano diacrónico* (patrón No 3), el cual presenta una situación de continuidad tributaria (convergencia tributaria entre distintas soluciones nacionales a problemas tributarios).

Los *trasplantes tributarios híbridos* ocurren cuando un mecanismo tributario es *importado* desde el país A (país exportador), por ejemplo, a los países B y C (países importadores), pero luego son modificados sustancialmente. En este caso, el trasplante da como resultado una regla operativa diferente. En los trasplantes tributarios híbridos, los mecanismos tributarios en los países B y C tienen un *origen en común*, en la medida que ambos provienen del país A, pero no tienen una función común, en la medida que el mecanismo trasplantado es modificado en un aspecto relevante y por ello adquiere una *nueva función*. Existen dos tipos de trasplantes tributarios vinculados al impuesto a la renta empresarial: aquellos que implican el cambio inmediato de las reglas operativas, y aquellos que implican un cambio consecutivo. En estos casos, el derecho tributario comparado describe las *diferencias en el plano diacrónico* (patrón No 4). Estas diferencias son los resultados de trasplantes tributarios previos y representan un caso de *innovación tributaria* (divergencia entre distintas soluciones domésticas a problemas tributarios).

El estudio de los trasplantes tributarios muestra que las reformas tributarias no se producen exclusivamente a través de cambios endógenos^(NT9). Varios mecanismos tributarios no nacen espontáneamente de los procesos legislativos domésticos, sino de la circulación de modelos tributarios. Por ello, la estructura de un mecanismo tributario doméstico existente tiene que ver más con la circulación de modelos tributarios que con la estructura actual del propio sistema tributario actual. Dado que los trasplantes son los principales vehículos de la circulación de modelos tributarios, su estudio abre nuevos horizontes. Los trasplantes suelen conllevar a la convergencia de los sistemas tributarios y, por ende, a la continuidad tributaria, pero, en ciertos casos, pueden conllevar a divergencia tributaria e innovación tributaria. Adicionalmente, los trasplantes, por lo general, engendran un núcleo común de sistemas tributarios, pero también operan en determinadas áreas resistentes a los trasplantes. Finalmente, la preponderancia de los trasplantes tributarios cuestiona la idea de que el derecho tributario es exclusivamente una respuesta local a las demandas sociales vinculadas a una comunidad nacional específica.

Adicionalmente al estudio de los trasplantes tributarios, el enfoque de los formantes también contribuye a la identificación de los “criptotipos tributarios” (*tax cryptotypes*)^(NT10). Ellos consisten en “principios tributarios implícitos” (*implicit tax principles*), y por ello constituyen un tipo de “derecho tributario mudo” (*mute tax law*)⁽⁴⁴⁾. A nivel doméstico, la doctrina tributaria muchas veces acuña

(NT9) A lo largo de todo el artículo, cuando el autor hace referencia al término “endógeno”, se refiere a todo cambio o influencia generado dentro de un país determinado, excluyendo los cambios e influencias que provienen del exterior.

(NT10) Rodolfo Sacco introdujo el término “criptotipo” en el estudio del derecho comparado. Para una aproximación inmediata y breve sobre dicha terminología, se puede revisar una entrevista que se realizó al referido autor para la *Revista Chilena de Derecho Privado* a través del siguiente sitio web: http://www.scielo.cl/scielo.php?pid=S0718-80722011000200006&script=sci_arttext.

(44) Sobre los trasplantes en general, véase GRAZIADEI, Michele. *Comparative Law as the Study of Transplants and Receptions*. En: *Comparative Handbook*. Supra nota 20. 2008; p. 441. Sobre el derecho implícito, véase Gerald Postema, “*Implicit law*”,



Carlo Garbarino

expresiones cortas que resumen principios implícitos del derecho tributario, por ejemplo, “sustancia sobre forma”. Esto puede ocurrir en varios niveles del sistema tributario. Uno puede encontrar también criptotipos tributarios muy específicos y definidos por el contexto, tales como “ganancias y utilidades” en el derecho tributario empresarial de los Estados Unidos.

Los criptotipos tributarios son reglas operativas no escritas y tienen una función hermenéutica, dado que establecen interpretaciones *ex ante*. Cuanto más amplio sea el criptotipo tributario, más importante se vuelve. Los criptotipos tributarios más básicos (“criptotipos fundacionales”) conforman la “mentalidad tributaria” en un país determinado y afectan significativamente el desarrollo de las soluciones tributarias prácticas⁽⁴⁵⁾. Por ejemplo, en ciertos países, el enfoque estrictamente legalista a las normas tributarias hace imposible el desarrollo de una doctrina antielusiva efectiva, puesto que toda conducta no regulada es permitida, mientras que en otros países existe el principio subyacente de “sustancia sobre forma” como un tipo de regla operativa implícita utilizada por las autoridades tributarias.

El estudio comparado de los criptotipos tributarios muestra que un principio tributario implícito y no escrito, tomado de un país, puede convertirse en una regla operativa en otro país. Por ejemplo, la norma denominada GAAR^(NT11) (norma

general antielusiva) regulada en varios países europeos ha sido influenciada por el criptotipo tributario “sustancia sobre forma” estadounidense.

2.3. El enfoque del núcleo común y su aplicación en el análisis comparado del Derecho Tributario

Lo que realmente importa en la investigación comparada del derecho tributario es la función de las reglas tributarias. Dado que los países generalmente comparten problemas tributarios comunes, la investigación comparada del derecho tributario puede llevarnos a descubrir la convergencia de reglas operativas a pesar de las divergencias aparentes de los sistemas tributarios, en términos de lenguaje normativo o procedimientos⁽⁴⁶⁾. En ese sentido, uno de los principales objetivos del derecho tributario comparado es buscar convergencias tributarias funcionales, en vez de divergencias tributarias aparentes. Esto puede dar como resultado el descubrimiento de profundas estructuras comunes en el derecho tributario, por ejemplo, un tipo de *núcleo tributario común* de los sistemas legales. En otras palabras, los investigadores del derecho

13 Law and philosophy 361 (1994); Rodolfo Sacco, “Mute Law”, 43 Am. J. Comp. L. 455 (1995); Mitchel de S.-O’E Lasser, “Judicial (Self-)Portraits: Judicial Discourse in the French Legal System”, 104 Yale L. J. 1325 (1995); Mitchel de S.-O’E Lasser, “Comparative Law and Comparative Literature: A Project in Progress”, Utah L. Rev. 471 (1995).

(45) Mark Van Hoecke y Mark Warrington, “Legal Cultures, Legal Paradigms and Legal Doctrine: Towards a New Model for Comparative Law”, 47 Int’l & Comp. L.Q. 495 (1998); Michael Waxman, “Teaching Comparative Law in the 21st Century: Beyond the Civil/Common Law Dichotomy”, 51 J. Leg. Ed. 305 (2001); Mathias Reimann, “Droit positif et culture juridique. L’américanisation du droit européen par réception”, 45 Archives de philosophie du droit, 61 (2001).

(NT11) *General Anti-Avoidance Rule*, que es el nombre que usualmente se le da a las cláusulas antielusivas generales, como es el caso de la nueva Norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario peruano, introducida en el sistema tributario peruano a través del Decreto Legislativo 1121, publicado en el Diario Oficial *El Peruano*, 18 de julio de 2012.

(46) En esta parte debe resaltarse que el debate posmoderno que ha enfatizado las diferencias estructurales en vez de las convergencias básicas (sobre el particular Reinmann, supra nota 15, p. 677) no es particularmente relevante para el derecho tributario, en el caso de países que pertenecen a la misma familia tributaria, porque ellos comparten estructuras políticas y representativas comunes, generando así el Estado moderno administrativo. Un área muy interesante de investigación, en la línea de los estudios de antropología legal, sería la investigación de los sistemas legales que no pertenezcan a la tradición legal occidental, pero ésta es aún un área no explorada. Véase, de manera general, Clifford Geertz, “Local Knowledge: Fact and Law in Comparative Perspective”, (1983); Leopold Pospisil, “Anthropology of law: a comparative theory”, (1971); Simon Roberts, “Order and Disputes. An Introduction to Legal Anthropology”, (1979); Norbert Roulard, “Aux confins du droit. Anthropologie juridique de la modernité”, (1990).

Un enfoque evolucionista al Derecho Tributario Comparado: métodos y agenda para su investigación *An evolutionary approach to Comparative Tax Law: methods and an agenda for research*

tributario comparado, interesados en revelar las estructuras profundas de convergencia, deben adoptar el enfoque del núcleo común⁽⁴⁷⁾.

El enfoque del núcleo común fue introducido en el derecho comparado por Rudolf Schlesinger⁽⁴⁸⁾. Este enfoque ha sido llamado “enfoque del núcleo común”, dado que su objetivo es valorar la existencia y los límites de un núcleo común de normas que gobiernan problemas similares. Schlesinger desarrolló un método basado en la comparación directa de respuestas dadas por juristas locales a un conjunto de preguntas comunes basadas en problemas comunes. Él evitó cuidadosamente referencias lingüísticas explícitas a los tecnicismos domésticos usados para determinar definiciones cortas de reglas operativas. Cada pregunta se formuló en base a términos fácticos (no legales). Este enfoque nos ayuda a superar las tres limitaciones al derecho tributario comparado mencionadas anteriormente (supra 2.1.), por ejemplo, el rápido cambio legislativo, la complejidad de los sistemas tributarios, y, especialmente, la heterogeneidad de los conceptos tributarios domésticos, ya que el referido enfoque se basa en descripciones fácticas de los problemas comunes fundamentales de todos los sistemas comparados.

El problema principal del enfoque del núcleo común en el derecho tributario es cómo obtener respuestas comparables a las preguntas que comprendan los distintos sistemas tributarios complejos. A menudo, los factores que operan en un sistema tributario son ignorados oficialmente o son considerados irrelevantes; no obstante, dichos factores funcionan de forma secreta o se deslizan en silencio entre la formulación de las reglas y su aplicación por las autoridades tributarias y los jueces. De este modo, la virtud del enfoque del núcleo común es que, forzando a los académicos y legisladores a contestar preguntas formuladas de manera idéntica, los hace pensar de manera más explícita acerca de cuáles son los factores que realmente importan en la práctica.

El enfoque del núcleo común en el derecho tributario comparado se lleva a cabo a través de cuestionarios. Ello implica una

cantidad sustancial de decodificación de conceptos domésticos para efectos de construir un lenguaje funcional común. En esta labor de decodificación, se debe prestar particular atención a la formulación de la pregunta y a la preparación de la respuesta. Existen puntos importantes que deben tomarse en cuenta cuando se elaboran las preguntas: primero, cada problema debe presentar un problema tributario, por ejemplo, un problema de política fiscal. Segundo, la pregunta debe ser formulada sin referencia a una doctrina tributaria local, de tal forma que puedan ser interpretadas de manera similar por los sujetos preguntados. Tercero, cada pregunta debe tomar en cuenta todas las circunstancias importantes en todos los sistemas tributarios analizados, para asegurarse que dichas circunstancias sean consideradas en (y, por consiguiente, comparadas con) el análisis de cada uno de los demás sistemas. De manera similar, existen varios puntos que deben considerarse cuando se preparan las respuestas: primero, cada respuesta debe dejar claro de qué manera el problema de política fiscal es resuelto a nivel doméstico. Segundo, cada respuesta debe ser autosuficiente, por ejemplo, que no requiera explicaciones adicionales. Tercero, cada respuesta debe ser lo más completa y detallada posible.

En definitiva, el enfoque del núcleo común otorga una foto de los derechos tributarios existentes en los distintos países y determina soluciones comunes a los problemas tributarios. A nivel de la UE en particular, un enfoque del núcleo común sugiere que la mejor forma de lograr un espacio tributario abierto en Europa podría ser la creación de

(47) Sobre convergencia y divergencia, véase Pierre Legrand, “*European Legal Systems are not Converging*”, 52 *Int'l. & Comp. L.Q.* 81 (1996); John Merryman, “*On the Convergence (and Divergence) of the Civil Law and the Common Law*”, 17 *Stan. J. Int'l L.* 357 (1981).

(48) Schlesinger, “*Comparative Law*”, supra nota 7; Schlesinger, “*Formation of Contract*”, supra nota 35; Schlesinger, “*The Common Core of Legal System*”, supra nota 35; Schlesinger, “*The Past and The Future of Comparative Law*”. Supra nota 35.



Carlo Garbarino

un modelo de “Derecho Tributario Empresarial Europeo”, basado en un verdadero grupo de reglas operativas comunes que ya se encuentran en los Estados miembros de la UE⁽⁴⁹⁾. En ese sentido, el objeto del enfoque del núcleo común no consiste en imponer nuevas normas uniformes en la UE, sino la de encontrar soluciones similares en los derechos tributarios existentes y analizar y comparar la racionalidad detrás de ellas.

Por consiguiente, existe una diferencia significativa entre el *enfoque del núcleo tributario común* y el *enfoque de armonización tributaria*. Mientras que la primera revela semejanzas, sin tomar en cuenta las especificidades de cada país, la última tiene una dimensión normativa en tanto busca imponer una solución particular para todos los países involucrados (y, a veces, inclusive una solución que no existe aún en ningún sistema tributario europeo). En otras palabras, la idea básica del enfoque del núcleo común no es crear y superponer un nuevo derecho tributario, sino comparar los derechos tributarios existentes para definir un grupo de alternativas comunes de políticas fiscales. Dado que el enfoque del núcleo común en el derecho tributario comparado se enfoca en la convergencia de los modelos tributarios (especialmente, a nivel de la UE), ello constituye una herramienta para los agentes que diseñan políticas fiscales. Otorgando un conjunto de reglas operativas comunes para los problemas tributarios comunes, el análisis basado en el enfoque del núcleo común investiga temas técnicos y de política fiscal, y facilita la comunicación técnica entre los agentes encargados de diseñar políticas públicas.

El enfoque del núcleo común puede ser de particular valor en el estudio de la estructura común de los mecanismos del

derecho tributario empresarial que afectan a las empresas que operan en Europa. El enfoque busca revelar lo que es ya común entre los diferentes sistemas de tributación empresarial de los países de la UE para efectos de definir un conjunto de requisitos comunes en determinadas áreas, tales como la distribución de los dividendos, la tributación de las ganancias de capital, el tratamiento tributario de las reorganizaciones empresariales, las limitaciones a la deducción de intereses, y la consolidación fiscal⁽⁵⁰⁾. De esta forma, el enfoque del núcleo común es una herramienta prometedora para revelar las profundas semejanzas escondidas por diferencias formales. Debe ser empleada para revelar un mapa fiable del derecho tributario europeo. Especialmente, con respecto a los tributos empresariales, el referido mapa es necesario para el proceso que conlleva hacia la convergencia de los modelos tributarios a través del reconocimiento y aproximación recíprocos.

2.4. Análisis institucional comparado y diseño tributario

El método funcional en el derecho comparado en sus dos versiones (formantes jurídicos y el núcleo común) se basa en el enfoque institucional, planteado tanto en la economía (economía neoinstitucional) y en el derecho (institucionalismo legal y proceso legal).

(49) Sobre la coordinación de tributos empresariales en la UE, véase Sijbren Cnossen, “*Tax coordination in the European Community*”. En: *Series on International Taxation*, (1987); Sijbren Cnossen, “*Company Taxes in the European Union: Criteria and Options for Reform*”, 17 *Fiscal Studies*, 67 (1996); Sijbren Cnossen, “*Reform and Coordination of Corporation Taxes in the European Union: An Alternative Agenda*”, *IBFD Bulletin*, 134 (2004); Mischael Devereux, “*Debating Proposed Reforms of the Taxation of Corporate Income in the European Union*”, *International Tax and Public Finance*, 73 (2004); Carlo Garbarino y Paolo Panteghini, “*Corporate Taxation in Europe*”. En: Greg Gregoriou y Colin Read. *International Taxation Handbook*, (2007); Jack Mintz, “*European Company Tax Reform: Prospects for the Future*”, *CESIFO Forum*, 3/1 (2002); Peter Birk Sorensen, “*Company Tax Reform in the European Union*”, *International Tax and Public Finance*, 91 (2004). Véase también European Commission (2004), “*Structures of the Taxation Systems in the European Union*”, Eurostat, Theme 2, Economy and Finance; European Commission, “*Implementing the Community Lisbon Program: Progress to date and next steps towards a Common Consolidated Corporate Tax Base*”, Com (2006) 157 of April 5th of 2006; European Commission, “*Taxation in the Internal Market*”, Sec 1681/2001 of October 23d of 2001.

(50) Garbarino y Panteghini. *Supra* nota 49.

Un enfoque evolucionista al Derecho Tributario Comparado: métodos y agenda para su investigación *An evolutionary approach to Comparative Tax Law: methods and an agenda for research*

La economía neoinstitucional⁽⁵¹⁾ propone que las decisiones individuales se llevan a cabo en un contexto social y, por ende, requieren un modelo para explicar los resultados sociales. Por ejemplo, a través del estudio de la lógica de los contratos y las organizaciones económicas en los mercados competitivos⁽⁵²⁾, ello muestra que los acuerdos institucionales son óptimos desde el momento en que ellos reducen costos de transacción. El enfoque neoinstitucional evita modelos basados en mercados ideales sin fricciones, se enfoca en los costos de transacción para explicar la elección entre soluciones de mercado o fuera de él, e interpreta las instituciones como marcos de trabajo en los cuales los costos de transacción pueden reducirse⁽⁵³⁾. Este enfoque se concentra en los detalles del ambiente en el cual se llevan a cabo los acuerdos, y sugiere una actitud empírica que requiere la recopilación de información respecto de transacciones individuales. Tiene una orientación procesal, dinámica, tiende a ser evolucionista, y busca identificar los factores principales del desarrollo institucional. Como resultado, este enfoque rechaza el análisis del equilibrio de mercado y, en cambio, enfatiza la adaptación del desequilibrio, formulando la hipótesis según la cual, la “ineficiencia” genera esfuerzos adaptativos para minimizar costos⁽⁵⁴⁾.

El institucionalismo legal es similar a la economía neoinstitucional, pero se enfoca más en las transacciones

legales como tales. Entre los diversos enfoques del institucionalismo legal, el llamado enfoque de *proceso legal* busca la selección de las mejores decisiones institucionales para cada tipo de problema que requiere una decisión legal⁽⁵⁵⁾. De acuerdo con este enfoque, entender cómo se comportan los miembros de una comunidad implica una comprensión procedimental de cómo las preguntas sobre temas sustantivos deben establecerse. Este entendimiento conlleva a procedimientos institucionalizados o instituciones. Entonces, una sociedad organizada es aquella que tiene un sistema interconectado de procedimientos adecuados para enfrentar cada tipo de pregunta que afecte las relaciones internas y externas del grupo. Este marco se aplica también en el ámbito tributario. En consecuencia, las *instituciones fiscales* (*fiscal institutions*) pueden definirse en este contexto como procedimientos (o cualquier otra estructura legal similar) que tienen que ver con preguntas que afectan las relaciones internas y externas del grupo en relación con la recaudación tributaria⁽⁵⁶⁾.

(51) Existe mucha literatura sobre el tema; véase, por ejemplo, Douglas North, “*New institutional analysis*”, *Journal of Institutional and Theoretical Economics*, 230 (1986); Douglas North, “*The growth of government in the United States: an economic historian’s perspective*”, 28 *Journal of Public Economics*, 383 (1985); Douglas North, “*Transaction costs, institutions and economic history*”, *Journal of Institutional and Theoretical Economics*, 7 (1986); Oliver Williamson, “*Markets and hierarchies*”, (1975); Oliver Williamson, “*The Economic Institutions of Capitalism*”, (1985).

(52) DEMSETZ, Harold. *The organization of economic activity*. 1988.

(53) Para una discusión general sobre el tema: ALLEN, Douglas. *What are transaction costs?* 14 *Research in Law and Economics*, 1 (1991).

(54) La diferencia entre los enfoques neoclásicos y neoinstitucionales es ilustrada por su tratamiento respectivo en las relaciones contractuales. En el marco neoclásico, el objeto del derecho de los contratos es promover la asignación eficiente de recursos; en cambio, el enfoque neoinstitucional reconoce que el carácter temporal de los contratos genera la posibilidad de que una de las partes termine el contrato, inclusive si ello es ineficiente, y que dicho comportamiento requiere mecanismos de cumplimiento (*enforcement mechanisms*).

(55) Sobre el enfoque del proceso legal, véase Henry Hart y Albert Sacks, “*The Legal Process*”, (1994); Lawrence Blume y Douglas Rubinfeld, “*The dynamics of the legal process*”, 11 *J. Legal Stud.* 405 (1982); William Eskridge y Philip Frickey, “*The Making of the Legal Process*”, 107 *Harvard Law Review*, 2031 (1994); Gary Peller, “*The evolution of Reasoned Elaboration*”, 59 *Cal. L. R.* 1152 (1985); Gary Peller, “*The Metaphysics of American Law*”, 73 *Cal. L. R.* 1152 (1985); Daniel Rodríguez, “*The substance of the new legal process*”, 77 *Cal. L. R.* 919 (1989); Edward White, “*The Evolution of Reasoned Elaboration: Jurisprudential Criticism and Social Change*”, 59 *Vanderbilt Law Review*, 279 (1973).

(56) Se deben ejercer distintos grados de discreción entre las diferentes instituciones fiscales y bajo las restricciones de diferentes observaciones. De este modo, las cortes tributarias tienen la mayor libertad por parte del control externo, en tanto sus



Carlo Garbarino

El principio del “acuerdo institucional” (*institutional settlement*) establece que las decisiones que son el resultado de procedimientos establecidos son obligatorios, de tal forma que el derecho tributario puede ser visto como el producto de las instituciones fiscales: cada decisión particular es el producto de un tipo particular de procedimiento⁽⁵⁷⁾. Las instituciones fiscales no solo incluyen procedimientos públicos para la creación de reglas tributarias obligatorias (legales y otras), sino también aquéllas que conllevan a reglas obligatorias singulares (mayormente reglas primarias, a veces, reglas secundarias). Como resultado, puede haber varias combinaciones de reglas primarias (generales y particulares) para resolver un problema específico. Por ejemplo, un problema tributario puede resolverse a través de una decisión judicial, normas legales, lineamientos administrativos, o una combinación de ellas (véase supra 2.2.). A la larga, las instituciones fiscales se convierten en la parte más estable de un sistema tributario, generando continuamente reglas obligatorias para resolver problemas. Como resultado, ellas adquieren una función generativa-constitutiva del derecho-en-acción.

La estructura de las instituciones fiscales es muy importante a la hora de determinar la conducta de los contribuyentes, dado que ello determina las transacciones gravables y el rango permisible de actividades privadas en las cuales son tomadas las decisiones diseñadas en base a restricciones tributarias. En este marco general, el conjunto de reglas

tributarias singulares es la principal fuerza de evolución interna de los sistemas tributarios. De esta forma, uno puede ver el mecanismo de funcionamiento de las instituciones fiscales, vinculado a la transformación continua de decisiones privadas en reglas obligatorias, y en la revisión continua de las condiciones bajo las cuales las decisiones similares serán llevadas a cabo en el futuro. Por consiguiente, las instituciones se convierten en “la matriz de todo lo demás”⁽⁵⁸⁾.

Ambos, el enfoque neoinstitucional y el enfoque de proceso legal, sugieren que la decisión de una institución fiscal es una *decisión institucional* en el sentido que ello refleja el proceso a través del cual la decisión se lleva a cabo. Cualquier decisión institucional implica un costo de oportunidad, ya que es alternativo a otras decisiones potenciales que podrían haber sido hechas para resolver el mismo problema. Cuando se aplica a la política fiscal, el enfoque institucional señala que los modelos tributarios se deben preferir cuando son eficientes en un sentido relativo vinculado a la política fiscal⁽⁵⁹⁾. El análisis de soluciones institucionales alternativas en la política fiscal

tareas se enfocan en decidir en cada caso concreto, mientras que las preferencias concretas son expresadas a través de los procesos políticos y el principio de la mayoría. En todos los casos de uso de discreción (con la excepción de verdaderas decisiones políticas que toman la forma de normas tributarias o reglamentos), la justificación de la decisión debe probarse en cada caso individual: Hart y Sacks, supra nota 55, p. 113.

(57) Nótese que el institucionalismo puede tener cabida en el positivismo legal, el cual toma en cuenta las reglas secundarias y primarias, en tanto que las instituciones son creadas por reglas secundarias para producir reglas primarias.

(58) Hart y Sacks. Supra nota 55.

(59) De acuerdo con Neil Komesar, “*Imperfect alternatives. Choosing institutions in law, economics, and public policy*”, (1992), p. 19, la implementación de objetivos sociales requiere la operación de procesos complejos e imperfectos de toma de decisiones, y la comprensión sobre cómo estos procesos revelan los requerimientos del análisis comparado institucional. En este enfoque, la asignación de eficiencia no es vista como el único objetivo de las políticas públicas porque existe una gama de objetivos que sustituyen o complementan a la eficiencia. Por ejemplo, en el análisis económico posneriano del derecho, las cortes asignan las decisiones de eficiencia al mercado, y donde no funciona el mercado, las cortes determinan de manera autónoma la eficiencia. Sin embargo, el problema es que la eficiencia, como objetivo, no nos ayuda a determinar qué tipo de políticas deben ser escogidas, mientras que el análisis comparado institucional permite tomar en cuenta los costos de transacción y los procedimientos de toma de decisiones. De acuerdo con Posner, el análisis económico del derecho, cuando considera reglas alternativas en términos de eficiencia, puede verse como un institucionalismo orientado hacia el mercado. Véase Richard Posner, “*The new institutional economics meets law and economics*”, 149 *Journal of Institutional and Theoretical Economics*, 73 (1993); Oliver Williamson, “*Transaction cost economics meets Posnerian law and economics*”, 149 *Journal of Institutional and Theoretical Economics*, 99 (1993).

Un enfoque evolucionista al Derecho Tributario Comparado: métodos y agenda para su investigación *An evolutionary approach to Comparative Tax Law: methods and an agenda for research*

muestra que hay un rango de soluciones potenciales para determinados problemas tributarios, cada uno de los cuales se encuentra asociado con costos que determinan un cierto equilibrio entre igualdad y eficiencia.

Como consecuencia, el análisis de una decisión tributaria implica un “análisis institucional”, por ejemplo, el análisis de opciones entre alternativas, cada una de las cuales tiene una estructura compleja. Éste es un tipo específico de análisis de política fiscal en el cual los acuerdos institucionales alternativos se evalúan comparativamente. En ese sentido, podría ser apropiado tratar un problema tributario específico a través de lineamientos administrativos, en vez de tratarlo a través de la aplicación de normas. La conexión entre el enfoque institucional y el enfoque comparado es particularmente significativa en relación al “diseño tributario”. “Diseño tributario” es utilizado aquí como un término técnico y significa una faceta específica de la política fiscal. En particular, trata sobre el análisis de los costos y beneficios asociados con soluciones alternativas a problemas tributarios. El diseño tributario debe distinguirse de esa área de la política fiscal que trata sobre el impacto de los tributos en el sistema económico. La política fiscal es, a menudo, estrictamente relacionada con los efectos de los tributos en tres diferentes aspectos: primero, quién paga los tributos (incidencia tributaria); segundo, cómo el derecho tributario altera el sistema de precios (efectos del derecho tributario en sentido propio); y, tercero, cómo el derecho tributario afecta la riqueza, creando un peso muerto en adición al tributo como tal (carga tributaria). En contraste, el diseño tributario no afronta estos temas (incidencia tributaria, los efectos del derecho tributario y la carga de los tributos), pero versa sobre la articulación adecuada (por ejemplo, el diseño) de las instituciones fiscales (tales como procedimientos, mecanismos de cumplimiento, etcétera), así como un conjunto de reglas tributarias (tales como los mecanismos tributarios) dirigidas a lograr determinadas funciones tributarias⁽⁶⁰⁾.

Desde el punto de vista del diseño tributario, el tema principal es la eficiencia institucional de un mecanismo tributario, no su impacto económico. Cada articulación se toma en un punto específico a lo largo de un *continuum* que

va desde un “patrón de arriba hacia abajo” hacia un “patrón de abajo hacia arriba”. Bajo el primero, un problema tributario es solucionado por una norma tributaria que es formalmente aprobada y, subsecuentemente, interpretada e implementada por lineamientos administrativos, jurisprudencia y/o la opinión de los académicos. En el segundo caso, un problema tributario se resuelve a través de la operación de lineamientos administrativos, conjuntamente con la jurisprudencia y/o opiniones de los académicos sin el recurso a la legislación. Una decisión institucional (por ejemplo, la selección de un mecanismo tributario determinado para afrontar un problema tributario) invita al análisis de modelos tributarios alternativos en otros países. Por consiguiente, en el derecho tributario comparado, el enfoque de selección institucional puede ser aplicado observando la *eficiencia institucional de modelos tributarios alternativos implementados en diferentes sistemas tributarios*. Desde una perspectiva comparada, el diseño tributario es, por consiguiente, no solo una elección institucional entre soluciones domésticas alternativas, sino también una elección institucional entre soluciones alternativas presentes en otros países o proporcionadas por modelos tributarios, generalmente, adoptados. De esta forma, el análisis institucional puede ser usado en el derecho tributario comparado para evaluar normas tributarias operativas en un contexto en el cual las soluciones alternativas pueden ser fácilmente comparadas en relación a sus costos⁽⁶¹⁾. Por lo tanto, el derecho tributario comparado proporciona un portafolio basado en una perspectiva evolucionista de opciones legislativas, las cuales pueden ser usadas en el diseño tributario para definir las correctas articulaciones institucionales

(60) Véase, por ejemplo, WARREN, Alvin. *Alternatives for international corporate tax reform*. 49 Tax Law Review 1001 (1994).

(61) Por ejemplo, Fletcher, supra nota 36, p. 695, establece una lista de modelos alternativos que provienen del análisis comparado con relación al Derecho de Responsabilidad Civil, Derecho Penal y Derecho Constitucional.



Carlo Garbarino

(tales como procedimientos, mecanismos de cumplimiento, etcétera).

El análisis comparado también identifica los escenarios básicos en cuanto a trasplantes, para los legisladores locales. Estos escenarios incluyen: (i) un trasplante simple que ocurre a través del mismo formante (por ejemplo, la recepción por un país de un mecanismo legal a través de la implementación de legislación similar); (ii) un trasplante combinado, vinculado al derecho tributario empresarial que ocurre a través de un cambio de un formante a otro (por ejemplo, la recepción por un país de un mecanismo legal extranjero a través de lineamientos administrativos que conllevan a la misma regla operativa); (iii) un trasplante tributario híbrido que envuelve el cambio directo de la regla operativa, en el cual la norma importada es modificada sustancialmente en el proceso de ser trasplantado (por ejemplo, la recepción por un país de un mecanismo legal a través de la implementación de la misma o similar legislación, pero con modificaciones significativas); y, (iv) un trasplante tributario híbrido que envuelve un cambio subsecuente de una regla operativa, en el cual la norma importada es modificada sustancialmente durante su implementación por parte de las agencias administrativas.

Los legisladores locales deben siempre tener en cuenta que un trasplante tributario puede ser “hibridado” a causa de procesos domésticos que no se encuentran bajo el control de los encargados de elaborar las políticas fiscales. Por ejemplo, cuando la regla operativa importada es, de manera subsecuente, modificada de una manera significativa a través de la interpretación judicial. Esto ocurre, particularmente, en los acuerdos institucionales en los cuales un problema tributario se resuelve por la operación de lineamientos administrativos en conjunción con la jurisprudencia y/o opiniones académicas, en vez del uso directo de provisiones normativas.

3. Perspectivas para la investigación en el Derecho Tributario Comparado

Como hemos visto, la investigación en el derecho tributario comparado debe ser ecléctico sobre los métodos aptos bajo un enfoque funcional. Mientras yo he establecido un marco

general aquí, para establecer un nuevo campo de estudios comparados, los académicos del derecho tributario deben compartir, como mínimo, una comprensión tentativa y general de su empresa, y deben estar aptos para identificar perspectivas comunes para la investigación. Al respecto, nosotros distinguimos, nuevamente, entre el derecho tributario comparado estático y dinámico, y luego proponemos “cinco metas para el derecho tributario comparado”.

3.1. Derecho Tributario Comparado Estático vs. Dinámico

La dimensión más notable del derecho tributario comparado es la rápida evolución de los sistemas tributarios. A pesar de la escasez de literatura en cuanto a la evolución de los sistemas tributarios⁽⁶²⁾, la evidencia anecdótica sugiere que hasta hace algunos años, el desarrollo de los sistemas tributarios domésticos, especialmente en el área del derecho tributario empresarial, tenía causas endógenas, por ejemplo, era principalmente accionado por factores domésticos y también era relativamente lento. En contraste, los desarrollos recientes, especialmente en el área del impuesto a la renta empresarial, son accionados, principalmente, por trasplantes legales y son también más rápidos.

Habida cuenta de estas realidades, uno puede distinguir dos áreas básicas: derecho tributario comparado estático y dinámico. El derecho tributario comparado estático estudia el núcleo común más básico de los sistemas tributarios modernos creados por instituciones fiscales, mientras que el derecho tributario comparado dinámico estudia el proceso del cambio interdependiente de las características específicas de estos sistemas tributarios. Las instituciones fiscales

(62) WEBBER, Aaron y Carolyn WILDAVSKY. *A history of taxation and expenditure in the western world*. 1986, es una aproximación muy general al tema.

Un enfoque evolucionista al Derecho Tributario Comparado: métodos y agenda para su investigación *An evolutionary approach to Comparative Tax Law: methods and an agenda for research*

estudiadas por el derecho tributario comparado estático se basan en la comprensión procedimental de cómo las preguntas vinculadas con los temas tributarios de mayor relevancia deben ser abordados. Estos tipos de instituciones fiscales incluyen no solo los procedimientos públicos para la creación de normas tributarias obligatorias, sino también acuerdos y adjudicaciones (véase supra 2.4.).

Desde la perspectiva del derecho tributario comparado estático, las instituciones fiscales son la parte más estable del sistema, generando continuamente reglas obligatorias para resolver casos de tal forma que ellas adquieren una función generativa-constitutiva del derecho-en-acción. El derecho tributario comparado estático, por ende, estudia la estructura fundamental de los sistemas tributarios, describe esa estructura tal y como existe hoy en día, y quizás también mira hacia atrás para entender sus conexiones con el pasado. El análisis está relacionado con los resultados institucionales estables de todos los procesos que anteceden al cambio tributario. La perspectiva temporal es un poco larga de tal forma que el derecho tributario comparado estático y la historia del derecho tributario pueden coincidir en parte⁽⁶³⁾. Siguiendo la agenda sugerida en el trabajo seminal de Alan Watson, los estudios pueden enfocarse en determinar si (en cuanto a temas tributarios) los trasplantes legales son la fuente más fértil para el desarrollo de las instituciones legales en el mediano y largo plazo⁽⁶⁴⁾.

Un enfoque estático puede, por ende, usarse en el plano comparativo para estudiar las características básicas de los diferentes sistemas tributarios e identificar las características conforme a las cuales estos sistemas tributarios forman *familias tributarias* en el sentido de la tradición legal occidental de los estudios comparados⁽⁶⁵⁾. Estas características pueden incluir el principio de legalidad tributaria, el debido proceso

en el derecho tributario, el sistema de fuentes legales para el derecho tributario, análisis constitucional en materia tributaria, patrones básicos en cuanto a control tributario y coacción, análisis judicial en materia tributaria, evasión tributaria, la evolución de las ideas legales, la reconstrucción de criptotipos tributarios, burocracias tributarias y federalismo fiscal⁽⁶⁶⁾.

En cambio, el derecho tributario comparado *dinámico* estudia la rápidamente cambiante estructura regulatoria de los diferentes sistemas tributarios a través de un periodo de tiempo preestablecido. Opera en el plano diacrónico y describe esta evolución. Aplica, principalmente, en las áreas regulatorias del derecho tributario que son materia de continuos e intensos cambios, tales como el impuesto a la renta personal y empresarial. En estos casos, el lapso de tiempo de evolución tributaria puede ser relativamente corto (puede cubrir unos pocos años y muy pocas veces excede una década). Aquí, la dimensión evolucionista toma un papel central. Un análisis doméstico tiene que ver con las reformas tributarias domésticas actuales accionadas por la circulación de modelos tributarios a través de trasplantes tributarios.

Un enfoque comparado dinámico puede ser empleado para estudiar, de forma particular, los aspectos básicos del impuesto a la renta empresarial, tales como el tratamiento tributario de la distribución de utilidades,

(63) James Gordley, "Why Look Backward", 50 Am. J. Comp. L. 657 (2002); James Gordley, "Comparative Law and Legal History". En: *Oxford Handbook*. Supra nota 20; p. 753.

(64) WATSON, Alan. *Legal Transplants: An Approach to Comparative Law*. 1974.

(65) Sobre los elementos fundacionales que constituyen el núcleo común de los sistemas tributarios, véase Frans Vanistendael, "Legal framework for taxation". En: Thuronyi. *Tax law design and drafting*. International Monetary Fund (1996); Thuronyi, "Comparative Tax Law". Supra nota 5, pp. 13 y 25. Sobre las familias legales en general: Ugo Mattei, "Three Patterns of Law: Taxonomy and Change in the World's Legal Systems", 45 Am. J. Comp. L. 5 (1997); Marieke Oderkerk, "The importance of context: selecting legal systems in comparative legal research", 48 Netherlands International Law Review, 293 (2001).

(66) Véase, por ejemplo, Thuronyi. Supra nota 5, donde se realiza un intento de abordar estos temas vinculados al derecho comparado estático.



Carlo Garbarino

restricciones a la deducción de intereses, tratamiento tributario de las reorganizaciones empresariales, consolidación fiscal, aspectos tributarios domésticos de las rentas transnacionales, etcétera⁽⁶⁷⁾. Otra importante área del derecho tributario comparado dinámico es el estudio del impuesto al valor agregado en la UE y en los países miembros de la OECD. El derecho tributario comparado dinámico puede también ser usado para estudiar la evolución de estructuras regulatorias muy específicas, que se encuentran reguladas en sistemas tributarios más amplios. Por ejemplo, uno puede enfocarse en el análisis de incentivos tributarios específicos, deducciones tributarias, normas antielusivas, o cualquier otro tema específico y contextual del derecho tributario. Dicho análisis requiere que los aspectos específicos de los mecanismos tributarios sean conectados de manera consistente con un modelo tributario, reconstruyendo la manera cómo dicho modelo se ha esparcido sobre una determinada área. Por ende, el derecho tributario comparado dinámico es una herramienta flexible, que puede ser usada para discutir virtualmente cualquier tema vinculado con el derecho tributario, y puede conllevar a una variedad de nuevas investigaciones y estudios de campo.

3.2. Cinco metas para el Derecho Tributario Comparado

Con relación a la agenda mínima que debe ser compartida por la comunidad académica, específicamente en el área del derecho tributario comparado dinámico, se pueden establecer cinco metas específicas.

La primera meta consiste en desarrollar un marco teórico para un análisis comparado evolucionista y explicar cómo la evolución del derecho tributario (*tax evolution*) se despliega como un proceso de *competencia entre mecanismos tributarios razonablemente adecuados*. Esta línea de investigación entiende a las innovaciones tributarias como el resultado de la competencia tributaria (*tax competition*), y está basada en la idea que no solo los países compiten, sino también las soluciones tributarias, y, de este modo, evolucionan selectivamente. Como consecuencia, las innovaciones tributarias son motivadas por los trasplantes tributarios en un proceso de circulación de modelos tributarios, involucrando la interacción continua entre los niveles local y global. De esta forma, la investigación debe basarse en un concepto teórico y evolucionista de competencia tributaria entre los

mecanismos tributarios domésticos. Se debe analizar, de forma específica, el proceso de selección competitiva de los mecanismos tributarios a través de la operación de los sistemas tributarios y las instituciones fiscales. Hay una razón para creer que este enfoque puede motivar desarrollos interesantes en la investigación empírica, dado que el éxito evolucionista de los mecanismos tributarios puede ser valorado en términos del número de dichos mecanismos que han ganado una relativa predominancia. Este enfoque empírico puede lograr un mapa confiable de los modelos tributarios competitivos en cuanto a la forma cómo vienen siendo implementados por cada país.

La segunda meta es estudiar la *convergencia y divergencia tributarias* de las soluciones domésticas y desarrollar un enfoque de análisis de grupos a la gama de modelos tributarios. El objetivo aquí es explicar tanto la *duración* y la *innovación de las soluciones tributarias* alrededor del mundo. La selección competitiva de los mecanismos tributarios genera resultados a nivel de varios países, lo cual revela patrones de convergencia o divergencia, pero los cuales pueden también ser medidos, a través de una investigación empírica seria, mediante el análisis de sus caracteres morfológicos (fenotípicos) y agrupándolos en “grupos fenotípicos”.

De forma más precisa, un “grupo fenotípico” existe cuando los mecanismos tributarios domésticos, en materia de derecho tributario empresarial, muestran un rango de aspectos o caracteres, pero tienden a ser más similares el uno al otro, que a los mecanismos tributarios (vinculados al derecho tributario empresarial) pertenecientes a otro grupo. Los mecanismos tributarios que tienen caracteres morfológicos (o fenotípicos) son distribuidos en grupos

(67) Véase, por ejemplo, Ault. *Supra* nota 5, pp. 271 y 345.

Un enfoque evolucionista al Derecho Tributario Comparado: métodos y agenda para su investigación *An evolutionary approach to Comparative Tax Law: methods and an agenda for research*

fenotípicos comunes. Por ejemplo, los países que han adoptado la regla de subcapitalización, para limitar la deducción de intereses para efectos tributarios, forman un grupo distinto al de los países que buscan el mismo objetivo, pero adoptan otras medidas, como es el caso de ratios fijos relacionados con los resultados brutos operativos. En ambos grupos, la solución adoptada limita la deducción de intereses para efectos tributarios; sin embargo, hay una clara divergencia entre ambas. Por ello, un modelo tributario, que es un paradigma de políticas públicas, puede también ser definido en términos de un grupo de mecanismos tributarios similares, distribuidos a lo largo de una determinada área geográfica y compartiendo características comunes. La investigación empírica debe entonces investigar cómo los distintos países adoptan mecanismos tributarios similares a través de trasplantes, o a través de la evolución paralela inspirada por ideas comunes vinculadas a políticas públicas, y debe describir la manera en que los grupos de los países emergen fuera de la competencia.

Otro enfoque de investigación debe concentrarse en la innovación tributaria. En particular, se necesita explicar de qué forma los nuevos paradigmas de políticas públicas se han esparcido a través de los distintos países, impulsando la innovación tributaria y contrarrestando el *path dependency*^(NT12). En particular, el objetivo de esta área de investigación sería la comprensión de la forma en que las divergencias tributarias pueden estabilizarse en opciones de políticas públicas de innovación tributaria.

El tercer reto es el análisis de la circulación de los modelos tributarios a través del fenómeno de los *trasplantes tributarios*. Dado que los trasplantes tributarios ocurren en el país importador no solo a través de la simple implementación de normas legales importadas de otro lugar, sino también a través de lineamientos administrativos o la jurisprudencia (o una combinación de estas fuentes), la investigación debe tratar de explicar la forma en que estos formantes operan individualmente y de forma combinada. Asimismo, deben diseñar una clasificación de los trasplantes tributarios, distinguiendo los trasplantes en sentido estricto de los híbridos. El estudio de los trasplantes tributarios debe determinar

también hasta qué punto la innovación tributaria es el resultado de la circulación de los modelos tributarios, y determinar qué características de un mecanismo tributario doméstico se han desarrollado internamente y cuáles han sido importadas. Esta línea específica de investigación debe proporcionar las "historias" de los mecanismos tributarios domésticos, vinculándolos a aquellos desarrollados previamente en algún lugar y a los modelos tributarios que están presentes en un grupo de países.

La investigación de los trasplantes tributarios puede realizarse a nivel de cada país y a nivel de varios países. Mientras la primera línea de investigación debe conllevar a la identificación de la red de trasplantes de los países, la última debe identificar el flujo de trasplantes concernientes a los modelos tributarios específicos entre los países que se encuentran interconectados por una red y, por ende, forman grupos homogéneos (un ejemplo es la extensión de la exención por participación o las *CFC rules* entre varios países y el surgimiento de submodelos alternativos). Finalmente, la investigación empírica en los trasplantes tributarios puede influenciar el diseño tributario a nivel doméstico, identificando las opciones para los trasplantes tributarios y el margen de maniobra para las reformas tributarias domésticas, a la luz de las soluciones adoptadas por otros países.

La cuarta meta es el análisis de los modelos tributarios entre los países miembros de la UE con el objetivo específico de construir un *mapa evolucionista* para el derecho tributario empresarial de la UE. La investigación puede demostrar que existe un núcleo común de los derechos tributarios empresariales en Europa, de forma similar a lo que el *proyecto de*

(NT12) Con dicho término, el autor hace referencia a la dependencia que ciertos países han tenido a la hora de asimilar o recepcionar determinadas estructuras jurídicas o trasplantes legales de manera continua. Al respecto, véase SAAVEDRA, Renzo. *Sobre formantes, trasplantes e irritaciones*. En: IUS ET VERITAS. No 40. Julio de 2010; p. 80.




Carlo Garbarino

núcleo común de Trento (ahora Torino)^(NT13) ha evidenciado con respecto al derecho privado europeo. Esta línea de investigación debe basarse en el enfoque del núcleo común de los estudios comparados y en la comparación directa entre las respuestas otorgadas por expertos locales a un conjunto de preguntas comunes. Está claro que, las respuestas realizadas por los expertos locales acerca de los diferentes mecanismos tributarios, deben ser comparables. Esto requiere evitar tecnicismos domésticos en las preguntas respectivas.

Los tributos empresariales en los Estados miembros de la UE proporcionan un caso de estudio interesante para este tipo de investigación. Ese tipo de tributos no se ha armonizado aún, pero la investigación puede evidenciar patrones evolucionistas, indicando un núcleo común subyacente de reglas con relación a temas importantes de políticas públicas, tales como la distribución de dividendos, tributación de las ganancias de capital, tratamientos tributarios de las reorganizaciones empresariales, limitaciones a la deducción de intereses, y la consolidación fiscal. Esta investigación constituiría un enfoque “de abajo hacia arriba” a la integración tributaria, dado que su objetivo no sería imponer nuevas reglas uniformes en la UE, sino encontrar soluciones similares en los derechos tributarios existentes de los países

miembros de la UE. En realidad, una cantidad considerable del derecho tributario europeo ha sido regulada bajo la forma de directivas y reglamentos por la Comisión Europea, pero ello no hace que el enfoque del núcleo común sea irrelevante. De hecho, ello hace que dicha investigación sea más necesaria para el análisis de la situación actual y para la circulación de los modelos tributarios en la UE.

La quinta meta está relacionada, específicamente, a la tributación del grupo de empresas. Tiene que ver con la pregunta de si existe o no un predominio potencial “de abajo hacia arriba” de un modelo de consolidación fiscal, que debe ser implementado a nivel de la UE a través de la cooperación reforzada. La característica más importante del modelo de consolidación fiscal, tal y como existe hoy en la legislación de los Estados miembros de la UE, es que el mismo resultado (la compensación de ganancias y pérdidas de las empresas que pertenecen al mismo grupo) se logra en los países respectivos a través de distintos mecanismos, por ejemplo, transferencia de pérdidas, transferencia de ganancias, o regímenes de consolidación fiscal. Éste es un caso de incidencia significativa de un núcleo común a pesar de las variaciones considerables en la legislación de cada país. Por ende, esta línea de investigación puede revelar la existencia de un modelo común en la UE de consolidación fiscal, en el cual el acuerdo puede ser alcanzado a través de la cooperación reforzada a nivel de la UE. Esto también sugiere que el modelo de la UE de consolidación fiscal, tales como *Home State Taxation* (HST)⁽⁶⁸⁾ o *Consolidated Common Corporate Tax Base* (CCCTB)⁽⁶⁹⁾, debe diseñarse de acuerdo con el existente de los mecanismos tributarios domésticos, en vez de ser superpuesta como una solución uniforme sobre el proceso natural de diversificación legal. 

(NT13) Para mayores detalles sobre el *Common Core Project* de la *International University College of Turin*, se puede ingresar al siguiente sitio web: <http://www.iuctorino.it/content/common-core-european-private-law>.

(68) En el modelo HST, la compañía matriz compensa las ganancias y pérdidas de las compañías del mismo grupo domiciliadas en otros países de la UE, adoptando el régimen tributario de su país de residencia, pero la base imponible se reparte entre los países de la UE donde estas empresas se encuentren domiciliadas, de acuerdo con una fórmula específica.

(69) En el modelo CCCTB, un impuesto empresarial uniforme sería introducido en la UE y la empresa matriz computaría una base imponible común (a nivel de la UE), la cual sería repartida entre los países de la UE, en los cuales dichas compañías del grupo se encuentran domiciliadas, de acuerdo con una fórmula específica.