

# La Norma General Antiabuso ¿El fin de la elusión? Las experiencias argentina y peruana

Alberto Tarsitano (\*)

EL AUTOR HACE UNA REVISIÓN DE LA FIGURA DE LA ELUSIÓN FISCAL Y, CON ELLO, DE LA FUNCIÓN DE UNA NORMA GENERAL ANTIELUSIVA. EN ESTE MARCO, REVISLA CALIFICACIÓN JURÍDICA EN LA LEGISLACIÓN ARGENTINA Y PERUANA, ESBOZANDO ALGUNOS LÍMITES A LA POTESTAD CALIFICADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

## I. REFLEXIONES PRELIMINARES

El título de un trabajo proporciona al lector la primera orientación sobre el texto. He incorporado al presente un interrogante que, en forma deliberada, juega con las palabras para sugerir más de un sentido. Porque el "fin", entendido como "propósito" o "motivo", transmite la aspiración del sujeto de no transformarse en contribuyente, para lo cual lleva a cabo negocios jurídicos anclados en el derecho privado de tensa articulación con la ley tributaria. En ocasiones, la eficacia de tales negocios jurídicos en el plano fiscal es juzgada por la Administración a la luz de una cláusula general como la que aquí se examina. Por su parte, el "fin" como "expiración" o "límite" coloca un freno a la conducta elusiva. La inclinación a pronunciar el "fin de la ilusión" sirve para exteriorizar la frustración de quien pretende un ahorro de impuestos que la potestad conferida a la Administración para reconducir al hecho imponible se encarga de desbaratar. Y por último, el interrogante que plantea el título es el que divide a la doctrina acerca de la eficacia de estas cláusulas de prevención general.

La elusión tributaria como fenómeno complejo y la reacción del sistema fiscal como antídoto constituyen, a mi modo de ver, el desafío más apasionante a los enfoques dogmáticos, no sólo por la cantidad de problemas cotidianos que giran en torno a estas cuestiones, sino porque todo intento de superación pone a prueba la consistencia de los conceptos fundamentales del derecho tributario. En efecto, la elaboración de una tesis sobre la elusión va al encuentro de los principios constitucionales que diseñan la arquitectura de los impuestos (Legalidad, Generalidad e Igualdad), del principio de Capacidad Contributiva como causa jurídica de los tributos, de la interpretación como proceso tendiente a concretar los valores e intereses tutelados por las normas, de la relación entre los conceptos del derecho privado y las instituciones tributarias, de la matriz económica en la que se fraguan los hechos imposables, y así podríamos seguir con un listado de temas que son el andamiaje de la disciplina.

La ley argentina fue una de las primeras en sumar una norma general contra la elusión, siguiendo el modelo alemán y la tradi-

ción doctrinaria de la Escuela de Pavía introducida por Dino Jarrach. En 1946 se incorporaron a la Ley de Procedimientos Tributarios (Ley Nº 11683) –una suerte de Código Tributario– dos preceptos destinados a resolver la dicotomía entre forma y sustancia. Han transcurrido décadas y en mi país aún se sigue estudiando el alcance de estas normas, sin alcanzar una conclusión uniforme.

Desde mi visión, muchas de las posiciones doctrinarias que se manifestaron en la Argentina son de utilidad para el lector peruano debido a la influencia que la Ley Nº 11683 tuvo en la reforma al Título Preliminar, Norma VIII, del Código Tributario de 1996. Sin perjuicio de que la versión casi idéntica receptada en un primer momento haya sido modificada con la supresión de una parte del segundo párrafo, se nos ocurre que los antecedentes y consideraciones que expondremos, por lo que tienen de general, pueden servir a elaboraciones posteriores. Es importante destacar que el enfoque de estas cuestiones, aunque esté influido por la redacción de una cláusula general contra la elusión, la trasciende, porque la extensión indeterminada propia de su naturaleza supone la integración con el derecho privado.

Desde ya que nos limitaremos a exponer sobre la ley argentina. Sobran en el Perú destacados tributaristas que pueden aportar sus puntos de vista sobre el alcance de la cláusula doméstica, la cual, por lo que acabamos de decir sobre la necesaria correspondencia con otras normas del derecho interno peruano, nos releva de una tarea que sentimos ajena. No obstante, la similitud entre el derecho tributario y común de los dos países nos lleva a pensar que este trabajo puede resultar de algún valor para los estudiosos de esta querida tierra.

## II. LA ELUSIÓN. FUNCIÓN DE LA NORMA GENERAL ANTIELUSIVA

La noción de "elusión" no siempre se usa con el mismo sentido, y aquí la empleamos con los rasgos definitorios que adoptó el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) en las XXIV Jornadas, celebradas en Isla Margarita (Venezuela, 2008), donde se concluyó: *"La elusión es un comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tribu-*

(\*) Abogado por la Universidad de Buenos Aires (Argentina). Director de la Maestría en Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica Argentina. Profesor Titular de Derecho Tributario en ambas universidades. Director del "Suplemento Fiscal" del Diario Jurídico *El Derecho*. Past Presidente de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF) y del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT). Asociado Honorario del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios y del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPI-DET). Socio del Estudio jurídico Cárdenas, Di Cío Romero & Tarsitano.

ria a través de un medio jurídicamente anómalo, por ejemplo: el abuso de la norma, de la forma o la vulneración de la causa típica del negocio jurídico, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario<sup>(1)</sup>. Esta definición la aleja del concepto anglosajón de *tax avoidance*, referido a la reducción tolerada de la carga fiscal y lo acerca al de *illegitimate tax avoidance*<sup>(2)</sup>.

Un antiguo dicho sentencia “*hecha la ley, hecha la trampa*” con esa mezcla de síntesis y sabiduría que transmite el refranero popular. La expresión denuncia las grietas por las que se filtran los que evitan la ley, sin que nada suceda, y la imagen que evoca se nos ocurre bastante pertinente para describir la elusión: por la tendencia innata del ser humano para eludir las cargas, como por la adhesión que debe despertar la reacción del orden jurídico.

En el plano fiscal, empero, las cosas son algo más complejas. Porque, claro, la ley no siempre describe con certeza los hechos que caen bajo su alcance. Y desde que *nadie está obligado a hacer lo que no manda la ley* (y mucho menos si se trata de pagar impuestos), el orden puede invertirse, con la pretensión de incorporar a ella, bajo la omnipotente referencia al *fin* o al *espíritu* de legislador, a los que no están ni debieran estar sometidos a sus efectos. Omnipotencia que se transforma en la prepotencia de unos contra la impotencia de otros, cuando la aplicación de la ley tributaria persigue como único objetivo el aumento de la recaudación impositiva<sup>(3)</sup>.

Los sistemas fiscales generan distintos anticuerpos ante las conductas elusivas. Algunos se establecen en el diseño de la estructura tributaria (hechos imponibles complementarios, presunciones, ficciones) y otros en la faz aplicativa del tributo (analogía, o criterios de interpretación abiertos). Sin embargo la mayoría de la doctrina y las legislaciones parecen inclinarse por dotar a la Administración fiscal de potestades especiales para hacer frente a la elusión a través de la “técnica” de las cláusulas antielusión.

La discrepancia entre forma y sustancia, fuera de su natural correspondencia, plantea incuestionables dificultades a la hora de objetivar fórmulas que permitan al intérprete conciliar la recalificación jurídico fiscal con los principios tributarios constitucionales de los Estados democráticos: Seguridad jurídica, Legalidad, Igualdad, Generalidad y Capacidad Contributiva.

Una rápida mirada al derecho comparado demuestra que los sistemas fiscales que comparten raíces comunes poseen normas y principios similares. Por encima de las particularidades de cada país, los instrumentos legales para la prevención de la elusión proveen una cierta base común. En efecto, encontramos puntos de conexión importantes si se analizan, por ejemplo, los artículos 1° y 2° de la ley argentina, el parágrafo 42 de la Ordenanza Fiscal alemana de 1977 (abuso de posibilidades de configuración), el artículo 64° del “*Livre des Precedures Fiscales*” (*abus de droit*) de Francia, o el artículo 15° de la Ley General Española (“conflicto en la aplicación de la norma tributaria”).

Por debajo de cualquier enunciado reina demasiada confusión a la hora de distinguir entre economía de opción y elusión. Con un agravante: desde que las fórmulas antielusión poseen un contenido amplio se las emplea en más de una ocasión como fórmulas antielusión, con el indeseable efecto de que contribuyentes honestos, que creen obrar dentro de los límites de la ley, se encuentran impensadamente involucrados en procesos administrativos sancionadores y hasta imputados por la comisión de un delito.

La economía de opción (planificación fiscal) conlleva la evitación del hecho imponible mediante el uso de formas jurídicas que generan un resultado económico que el legislador tributario no in-

tentó alcanzar. Las personas actúan en el ámbito de la libertad contractual que la ley les otorga. No se produce tensión alguna entre la conducta del sujeto y el fin de la ley tributaria. La elusión, en cambio, persigue la obtención de un resultado que la ley quiso gravar, resultado al que llega el contribuyente con figuras alternativas empleadas en abuso a la ley tributaria. Se revela en la artificialidad del camino que se sigue para alcanzarlo y por la falta de correspondencia con la causa típica del acto jurídico (es decir la función económica que el derecho objetivo le otorga a cada contrato). De la misma manera, debe distinguirse entre el negocio efectivo –funcional a la elusión–, con la apariencia de realidad exhibida en la “simulación” para encubrir el negocio verdadero.

Ciertamente estas distinciones bastante claras en la teoría se desdibujan en la práctica y la puesta en escena de las distintas transacciones vuelve evaporables sus diferencias. Con todo es indispensable trazar los límites de cada figura y precisar la función de la cláusula general contra la elusión. Estas consideraciones plantean ciertos interrogantes que están en la raíz de problema: ¿Se elude o no el hecho imponible? ¿La conducta de quien lo evita es antijurídica? Porque si se lo elude no hay obligación. Y si se lo evita con fórmulas reprochables, se intentó evitarlo pero se lo verificó. ¿Está bien decir que la elusión es una violación indirecta de la ley? Pareciera que ley se cumple o se infringe, y que debiera ser irrelevante cómo se la transgrede, sea en forma directa o mediante un atajo. Ahora bien, asumiendo que se evitó el hecho imponible: ¿cómo llego a la obligación tributaria? La respuesta no se hace esperar: por vía *analógica*, por la fijación de un *hecho complementario* o por una *ficción*. Ahora sí es necesaria, entonces, una norma que faculte a la Administración para habilitar este proceder, porque de lo contrario se afecta el principio de Legalidad. Desde otra perspectiva: ¿Y si en realidad el sujeto no evitó el hecho imponible? La respuesta es tan rápida como la anterior: la ley ordinaria lo alcanza y los principios generales del derecho –privado y tributario– son suficientes para redireccionar el negocio jurídico hacia el hecho imponible.

### III. INTERPRETACIÓN Y REALIDAD ECONÓMICA

Asignarle el carácter de *norte* del intérprete fija también el límite hasta donde llega su tarea. No puede rebasar, nunca, el propósito objetivado de la ley, porque entonces sí su labor sustituiría la del legislador.

- (1) Antes, las IV Jornadas Luso Hispano Americanas celebradas en Estoril (Portugal, 1970) habían entendido que: «La denominación de “*elusión*” debe reservarse a aquellas conductas que por medios lícitos, nada o menos gravados, llegan a un resultado económico equivalente al contemplado por la ley». Y observaba que «el estudio de los fenómenos de “*elusión tributaria*” presupone ante todo problemas jurídicos, sociales y económicos acerca de los fines y valores que el ordenamiento positivo debe tutelar. En la práctica y con frecuencia los principios de reserva de ley (legalidad) y seguridad jurídica entran en colisión con los de capacidad contributiva e igualdad tributaria, lo que hace inevitable una opción política general».
- (2) La bibliografía sobre este punto es abrumadora. Ver GARCÍA NOVOA, César, Relato General de las XXIV Jornadas del ILADT, Tema I, “La elusión fiscal y los medios para evitarla”, págs. 54 y sgtes. También del mismo autor: *La cláusula general antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Ed. Marcial Pons, 2004, págs. 97 y sgtes.
- (3) Debe ser recordado que nadie está obligado a comportarse de tal manera que su carga tributaria sea mayor. Este principio fue establecido por la Corte Suprema de los Estados Unidos en la causa “*Gregory vs. Helvering*”, de 1935, en la que sostuvo que “no puede ponerse en duda el derecho de los contribuyentes a reducir el pago de sus impuestos o a eludirlo enteramente, por medio de lo que la ley permita” (293 US 465). De allí, pasó a ser reiterado por casi todos los tribunales superiores del mundo, como una confirmación del derecho del contribuyente al ahorro legítimo del impuesto. Nuestra Corte Suprema ha sostenido que “no es reprobable el esfuerzo honesto del contribuyente para limitar sus impuestos al mínimo legal” (Fallos 241:210).

El principio de "Realidad Económica" postula que la ley tributaria debe ser aplicada haciendo valer el contenido económico subyacente a las relaciones jurídicas que expresan el hecho imponible.

El principio posee una raíz germana y otra italiana, bien definidas, aunque pueden encontrarse antecedentes en los economistas clásicos que estudiaron la convergencia entre el derecho y la economía<sup>(4)</sup>. En ambos casos surge con el comprensible propósito de poner freno a la conducta elusiva, la cual no podía ser reencausada hacia el hecho imponible desde la visión formalista de las doctrinas exegéticas que dominaban al comienzo del siglo veinte. Mas este propósito demostró, a poco de andar, que el remedio era peor que la enfermedad, porque a partir del criterio económico se desarrollaron distintas técnicas de aplicación, algunas de las cuales se tradujeron en la concreción de inaceptables tipos tributarios abiertos, en tanto que otras conferían al intérprete una amplia discrecionalidad<sup>(5)</sup>.

En Alemania, bajo el influjo de Enno BECKER y la doctrina de la Corte Financiera, se incorporó a la Ordenanza Fiscal de 1919 una prescripción que señalaba que "en la interpretación de las leyes tributarias debe tenerse en cuenta su finalidad, su significado económico y el desarrollo de las circunstancias". Este texto se trasladó a la legislación argentina que recibió en 1946 un precepto similar<sup>(6)</sup> y que fue completada con una fórmula de recalificación de formas jurídicas inadecuadas a esa sustancia. Con matices se expandió hacia el Modelo de Código Tributario para la América Latina, que, a su vez, influyó sobre otras legislaciones de los países latinoamericanos<sup>(7)</sup>. Aquella disposición se mantuvo en lo esencial en la ley de adaptación impositiva alemana de 1934<sup>(8)</sup>. La aplicación de esta doctrina por la Corte de Finanzas demostró su efecto expansivo, y pronto surgieron teorías que se refirieron al elemento económico, tanto para identificar el fin de la ley abstractamente considerado como para calificar los hechos que adoptaba como presupuesto. Surgió entonces un previsible conflicto, por la tensión provocada entre las formas empleadas por los contribuyentes y una amplia consideración de la sustancia económica que se asociaba a la voluntad de la ley.

En Italia se desarrolló con los discípulos de GRIZIOTTI, en particular VANONI, y JARACH, la concepción de que el derecho tributario no podía desatender el carácter prescriptivo de las manifestaciones de riqueza incorporadas al hecho imponible, con la particularidad de colocar la atención sobre la importancia de la capacidad contributiva. Según la tesis de la realidad económica, es vinculante para el intérprete la situación económica real sobre ciertos efectos producidos por los actos jurídicos y contratos, de donde se extrae, como corolario, que cuando el presupuesto de hecho aparezca vinculado a esas estructuras jurídicas, es legítimo concluir que la voluntad de la ley ha sido abarcar a toda otra figura jurídica a la que pueda atribuirse el mismo o análogo resultado económico. En la concepción de sus mentores, este método particular de interpretación y aplicación de la ley tributaria permite concretar los postulados de justicia material predicados en los principios de Igualdad y Capacidad Contributiva.

JARACH fue quien produjo la más completa elaboración doctrinaria del criterio económico, hasta colocar su fundamentación dogmática en el núcleo del derecho tributario: su autonomía. El hecho de que esta teoría se aplique con prescindencia de quien se beneficie con ella (el fisco o el contribuyente), tanto cuando hay intención de evasión (en el sentido de eludir la carga) como cuando no la hay, le ratifica a su mentor el carácter

científico de la construcción<sup>(9)</sup>. Para JARACH, si la relación económica encuentra su fuente en un negocio jurídico, la manifestación de voluntad de las partes vale por su contenido empírico (*intentio facti*), antes que por la representación de las consecuencias jurídicas (*intentio juris*), con abstracción de los efectos lícitos que tal negocio jurídico produzca en otra relación ajena a la tributaria. Lo notable de la propuesta de este autor es que la elaboración no nace sólo del sentido económico endilgado a la ley (que identifica con la capacidad contributiva) sino que parte de la concepción civilista sobre cómo se manifiesta la voluntad en los negocios jurídicos. Así confiere preeminencia a la *intención empírica sobre la intención jurídica*, de donde se sigue que cuando estas dos intenciones no coincidan, el intérprete debe reemplazar la intención jurídica con la figura o institución (forma) más acorde a la sustancia económica. Con ello queda establecido en Jarach la convergencia entre la teoría de la realidad económica y las técnicas antielusión<sup>(10)</sup>.

Si bien no puede negarse la pureza conceptual y axiológica de esta teoría, su comprobación práctica llevó a desnaturalizarla y produjo extensiones indebidas. Y es que decir que la teoría de la realidad económica es la que mejor consulta el principio de capacidad contributiva –causa legitimadora de cualquier impuesto–, si bien posee una fuerte lógica argumental, importa asumir una capacidad contributiva en estado puro, en estricta coincidencia con situaciones de hecho reveladoras de riqueza. Empero, la capacidad contributiva se *manifiesta jurídicamente* en el hecho imponible a través de la función de actos o negocios jurídicos. Precisamente, tal mediación transforma la capacidad

- (4) TAVEIRA TORRES, Heleno, *Interpretación Económica: extensiva, finalista o analógica del derecho tributario: Reflexiones Críticas*. En: CASAS, J.O., *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires, Abaco, 2004, págs. 339 y sgtes.
- (5) Sin perjuicio de lo señalado, el método de realidad económica alcanza su máximo grado de elaboración dogmática en los escritos de Dino JARACH, a partir del *Hecho Imponible*. Es esta concepción –y no las otras, ya superadas– la que debe seguir siendo objeto de estudio en el siglo XXI, por su estrecha vinculación con los normas antielusión. A ella nos referiremos en adelante.
- (6) El artículo 1° de la Ley Procesal Tributaria (Ley N° 11683) dispone que en la interpretación de la ley tributaria "se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica".
- (7) En Venezuela, ver ANZOLA, Osvaldo, *La ley tributaria: su interpretación y los medios legales e ilegales para evitar o reducir sus efectos* y BERMÚDEZ, Rafael J., *Interpretación jurídica y calificación de los hechos según el Código Orgánico Tributario de Venezuela, promulgado en el año 2001*. En Perú, BRAVO CUCCHI, Jorge, *La elusión y el fraude a la ley tributaria en el código tributario Peruano*. EN: Revista Latinoamericana de Derecho Tributaria: La evasión y elusión fiscal, normas antielusivas, N° 2, Caracas-Venezuela, Ediciones tributarias Latinoamericanas, 2006.
- (8) La Ley de Adaptación Impositiva Alemana, de 1934 disponía: *Título I. Derecho impositivo general. Subtítulo 1. Interpretación § [Normas tributarias] Las leyes fiscales deben interpretarse según las concepciones generales del nacional-socialismo. Para ello debe tenerse en cuenta la opinión general, el objeto y significado económico de las leyes impositivas y la evolución de las condiciones generales. Lo mismo rige para juzgar los hechos*. Enno Becker, destacando la importancia del precepto, expresaba que ha sido puesta en lugar visible como "guía conductora", esperándose que ella informe y anime toda la aplicación del derecho y la jurisprudencia. (ver NAVARRINE, Susana Camila, *Ley de adaptación impositiva alemana. Ley del 16 de octubre de 1934 y sus modificatorias. Texto actualizado al 1 de mayo de 1963. Notas y comentarios*. Buenos Aires, Ed. Depalma, 1964, pág. 14. La referencia al gran jurista alemán nos evoca cuánto hay de verdad en aquella reflexión de Hayek, referida a que "muchos de los males de este mundo no son obra de gentes malévolas, sino de idealistas; y que las semillas de la barbarie totalitaria fueron sembradas por intelectuales honestos y bienintencionados que nunca supieron de los vicios de los hijos por ellos engendrados". (HAYEC, Friedrich A., *Derecho, Legislación y Libertad*, Madrid, Unión Editorial, 1978, pág. 114).
- (9) JARACH, D., *Estudios sobre derecho tributario*. Buenos Aires, Cima, 1998, pág. 156. La Corte Suprema argentina aplicó el principio a favor del contribuyente en numerosos precedentes (Por todos: Fallos: 287:79; 307:118).
- (10) JARACH, D., *op. cit.*, págs. 252 y sgtes.

económica en capacidad contributiva, que se reconduce a un hecho de naturaleza estrictamente jurídica, que debe ser analizado en ese campo, y no en el de supuestas realidades económicas no reveladas directamente por la norma.

La teoría de la realidad económica sufrió la crítica de sus contemporáneos, en particular la de Gustavo BECKER y Fernando SAÍNZ DE BUJANDA. En la Argentina se produjo un fructífero intercambio de tesis y contratesis con Francisco MARTÍNEZ<sup>(11)</sup>, a resultas de lo cual el propio JARACH recondujo parcialmente su teoría, admitiendo que se encontraba satisfecho si ella podía ser aplicada a los *negocios jurídicos indirectos, los anómalos, los fiduciarios y los simulados*<sup>(12)</sup>.

Una evaluación del criterio de la realidad económica empleada como técnica para combatir la elusión ponderado por la perspectiva de la jurisprudencia y los comportamientos de la Administración Tributaria nos lleva a concluir que los valores que pretende garantizar encuentran mejor satisfacción –y menor tensión– en la construcción de una solución desde la teoría jurídica general y los principios constitucionales tributarios.

#### IV. LA CALIFICACIÓN JURÍDICA EN LAS LEYES ARGENTINA Y PERUANA

##### 1. Concepto

La subsunción del hecho fáctico en la hipótesis de incidencia legal se conoce como calificación jurídica. La tarea es delicada cuando los hechos se expresan mediante actos o negocios de naturaleza jurídica, sobre los que se asienta el hecho imponible. No interesa ya el nombre o la forma atribuida por las partes, sino los efectos que el derecho objetivo le confiere a la situación real.

Betti ha destacado: *“La aplicación de la ley a una determinada situación de hecho presupone una confrontación de ésta con el supuesto de hecho (legal) previsto en la norma. Se trata de verificar, y en qué medida, si el supuesto de hecho concreto corresponde al tipo legal en el que se subsume y de encontrar en él los rasgos relevantes para su tratamiento jurídico: tal operación lógica se denomina calificación jurídica (del supuesto de hecho). Ahora bien, cuando el supuesto de hecho de cuya calificación se trata consiste en declaraciones o comportamientos, o sea, en actos jurídicos que requieren ser interpretados, se cuestiona en qué relación lógica se encuentra la interpretación del acto con su calificación jurídica. Que las dos operaciones sean entre sí conexas, se comprende con facilidad; pero es preciso guardarse de un equívoco que lleva a confundirlas”*<sup>(13)</sup>.

En nuestros sistemas fiscales es el contribuyente quien liquida sus impuestos. En términos procesales la calificación jurídica se manifiesta por la impugnación de la Administración Tributaria al encuadre dado por el contribuyente a las situaciones de hecho, competencia que se ejerce dentro de un procedimiento reglado y que está sometida al control jurisdiccional de los órganos de revisión<sup>(14)</sup>. Así, entonces, las normas generales antielusión hacen explícita y confieren facultades especiales a la Administración Tributaria para llevar a cabo la recalificación de la conducta elusiva.

##### 2. La Norma VIII del Título Preliminar, del Código Tributario peruano

El Dec. Leg. N° 816, publicado el 21 de abril de 1996, dispuso: *“Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.*

*Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria –SUNAT, atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. Cuando estos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los deudores tributarios, se prescindirá, en la consideración del hecho imponible real, de las formas o estructuras jurídicas adoptadas, y se considerará la situación económica real.*

*En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley”* (énfasis agregado).

En nuestro análisis reviste particular interés el segundo párrafo, cuya redacción fue justificada con los siguientes términos: *“esta norma establece la primacía de la realidad frente a las formas y estructuras jurídicas que el contribuyente manipule para no estar dentro del campo de aplicación del tributo. Mediante esta norma se aplicará la teoría del develamiento para los grupos económicos que implica el desconocimiento de las individualidades jurídicas cuando éstas se utilicen fraudulentamente”*<sup>(15)</sup>.

El texto tuvo corta vida, porque rápidamente la Ley N° 26663 suprimió la oración resaltada del segundo párrafo de la Norma VIII.

Esta vez, la supresión se fundó en que el precepto eliminado: *“pretende otorgar a la Administración la facultad de hacer abstracción de la organización jurídica o las relaciones o actos realizados al amparo de las normas vigentes. Ello contraría al pro-*

(11) MARTÍNEZ, Francisco, “El criterio económico. La importancia que para el derecho fiscal tiene la divergencia en el negocio jurídico entre la intención empírica (*intento facti*) y la intención jurídica (*intento iuris*)”. EN: *Estudios de derecho fiscal*. Buenos Aires, Ediciones de Contabilidad Moderna, 1973, págs. 169 y sgtes. MARTÍNEZ rebatió los fundamentos de la teoría. Apoyado en Berliri, sostuvo que el criterio de la “realidad económica” incurre en los siguientes errores: (i) Concibe el negocio jurídico como una declaración o manifestación de voluntad vacía de contenido, pasando por alto que el negocio jurídico tiene siempre un sustrato económico o de otro tipo; (ii) No advierte que el derecho es contenido al cual se imprime una forma, puesto que tiene como materia o sustrato relaciones humanas –económicas o de otro tipo– que se convierten en jurídicas, sin perder esa sustancia; y, (iii) Divergencia o discrepancia consciente entre el tipo de negocio elegido y la finalidad económica que las partes quieren alcanzar, solo puede haberla en el negocio simulado, en el indirecto y en el fiduciario y solo a ellos reconduce el principio calificador contenido en artículo 2° la Ley N° 11683.

(12) JARACH, D., *Curso...* op. cit. págs. 252 a 264.

(13) BETTI, Emilio, *Interpretación de la ley de los actos jurídicos*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1975, pág.102.

(14) Dice al respecto CASADO OLLERO que *“la calificación de los hechos que interesan al actual sistema tributario constituye una función estrechamente relacionada con la actividad cognoscitiva de la Administración, que primero tiene que obtener conocimiento (por declaración del propio interesado o por suministro o captación) de los hechos, datos y elementos fiscalmente relevantes para, acto seguido, calificarlos. Pero lo que sucede, de una parte, es que tanto la actividad cognoscitiva como la calificadoras de la Administración se han venido concibiendo (implícitamente) como actividades funcionalmente vinculadas y dependientes del procedimiento de comprobación; mientras que, de otra, la función comprobadora de la Administración se ha ceñido explícitamente a los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible (art. 109°, LG: con la particularidad, en fin, de que la Administración tributaria continúa estando más preparada o, al menos, (pre)dispuesta a comprobar los hechos declarados que a investigar los omitidos o, simplemente, silenciados por los contribuyentes”*. “Legalidad Tributaria y función calificadoras de la administración fiscal”. EN: *Boletín Informativo AAEF*, diciembre de 2000, Asociación Argentina de Estados Fiscales, Buenos Aires, págs. 55 y 56.

(15) Sobre el texto de la norma y las distintas posturas que al respecto se han expuesto en la doctrina, ver SAENZ RABANAL, María Julia. Relato nacional del Perú en las XXIV Jornadas Latinoamericanas del ILADT.

pio Código Tributario en tanto este establece que el principio de legalidad (Norma IV), el cual se extiende al hecho generador de la obligación tributaria, es decir al hecho imponible.

Dicho hecho imponible o supuesto de hecho de una norma puede, en virtud de la Norma VIII, ser reinterpretado, creando inseguridad jurídica dado que nadie en el país, podría saber si ha pagado sus tributos o no dado que la administración tendría el poder de interpretar que la situación económica real del contribuyente no es la verdadera. Al respecto debemos tener en cuenta que el derecho es eminentemente formal, en él interesa la forma dado que ella establece criterios objetivos uniformes. Se constituye por ello en la garantía contra la arbitrariedad. Solamente sería permisible la abstracción de las formas, en los casos de delitos tributarios. A mayor abundamiento se dispone que la facultad de fiscalización de la Administración se ejerce en forma discrecional, lo cual puede derivar en un uso no acorde a derecho del poder de la SUNAT.

Ello colisiona con el artículo 74° de la Constitución, que establece el principio de legalidad, con el artículo 2°, inc. 14 de la Constitución que establece el derecho a contratar con fines lícitos y crea una contradicción con la Norma IV, inciso a) del Código Tributarios, norma que desarrolla el principio de legalidad de las normas tributarias<sup>16</sup>.

Son loables las razones precedentes y nadie puede dejar de compartir esa intencionalidad toda vez que, como bien lo señalará GONZÁLEZ GARCÍA, la referencia a la significación económica es jurídicamente irrelevante, aunque metodológicamente perturba porque si el elemento económico está normativizado es de observancia obligatoria; y si no está normativizado, el juez no puede sustituir la norma por la realidad económica<sup>(16)</sup>.

Al mismo tiempo se advierte que la eliminación de la norma no hace desaparecer los problemas que plantea la elusión ni la necesidad de que la Administración califique el hecho imponible de manera tal que se cumpla con el fin de la ley tributaria. Y allí hay que plantearse cuál es el método para discernir la verdad material que expresa la conducta del contribuyente.

### 3. La ley argentina (Artículos 1° y 2° de la Ley N° 11683)

En la interpretación de la ley se atenderá "al fin de la misma y a su significación económica", dice el artículo 1° de la Ley N° 11683. Como corolario, una cláusula general "obliga" a recalificar de las transacciones encausadas instrumentalmente en formas jurídicas que se juzgen inadecuadas a la sustancia económica (artículo 2°). He sostenido con anterioridad que la referencia a la realidad económica del artículo 1° posee un sentido teleológico, y que la norma sobre la calificación de los hechos del artículo 2° atempera el criterio de la realidad económica en sentido puro, a la manera como lo entendía, por ejemplo, el JARACH que redacta *El hecho imponible*.

A pesar de la antigüedad de estos preceptos, no se ha construido en torno a ellos una doctrina administrativa o jurisprudencial consistente, lo que genera gran incertidumbre y hace que existan muchas dificultades a la hora de definir, bajo la habilitación de esta disposición, cuándo un esquema de planificación tributaria se califica como economía de opción, como elusión o, incluso, como evasión.

Por otra parte, el artículo 2° de la Ley N° 11683 dice: "Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes ..." y concluye con la prescripción de aprehender al efecto la inten-

ción real de los contribuyentes si con motivo de tales "... actos, situaciones y relaciones económicas ellos acudiesen a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos"<sup>(17)</sup>.

La redacción de la cláusula coincide, en lo fundamental, con las establecidas más tarde por el Anteproyecto de Código Tributario nacional, de 1963<sup>(18)</sup>, y por el Modelo de Código Tributario para la América Latina<sup>(19)</sup>, que se refieren a las formas manifiestamente inapropiadas o inadecuadas<sup>(20)</sup>.

El texto de la norma podría dar sustento a dos interpretaciones, según el sentido adjudicado al adverbio "manifiestamente". En la primera, lo manifiesto connotaría la extensión del "no ser" referido a las formas empleadas, de donde se concluiría en que tales formas deben descalificarse cuando el "no ser" sea

(16) GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio., *La interpretación de las normas tributarias*, Pamplona, Ed. Aranzadi, 1997, pág. 67.

(17) Es ilustrativa la lectura del Comentario Oficial, elaborado por el entonces Ministerio de Hacienda con motivo de la sanción del Decreto Ley N° 14.341/1946, que explicó la razón de la norma: "La verdadera naturaleza de estas operaciones o situaciones económicas a que la imposición se dirige depende generalmente de un complejo de elementos entre los que suelen jugar preponderante papel los fines reales que los particulares persiguen, y los medios y condiciones en que esos fines deben alcanzarse. En la gran mayoría de los casos, las figuras y estructuras jurídicas que aquellos empleen en sus actividades serán los signos más seguros para conocer la verdadera significación y naturaleza de las operaciones y situaciones que les conciernen. "En algunos casos, sin embargo, y por muy diversas razones (conocimiento impreciso del derecho, motivo privado para ocultar una situación dada, propósito de substraerse a la justa imposición, etc.), las operaciones y situaciones económicas aparecen revestidas de formas y estructuras jurídicas radicalmente inapropiadas, o que no son -como dice el artículo- manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes. Si en tal supuesto pretendiera el Fisco atenerse a la exterioridad jurídica para imponer lo que por su verdadera naturaleza económica no está gravado, o sí, a la inversa, pretendiera el contribuyente substraer a la imposición lo que está en realidad gravado, tanto uno como otro propugnarían la aplicación de la ley tributaria de un modo discordante con su fin y significación económica propios y, en definitiva, en una forma que desconocería la verdadera naturaleza del hecho imponible".

(18) El artículo 5° del Anteproyecto de Código Tributario nacional, de 1963, elaborado por Giuliani Fonrouge, establece que: "Para determinar la verdadera naturaleza de los hechos generadores de tributos, podrá atenderse a las situaciones o actos verdaderamente realizados con prescindencia de las formas jurídicas que los exterioricen. Cuando se adopten formas o estructuras manifiestamente inadecuadas y ello se traduzca en apreciable disminución impositiva, se prescindirá de tales formas o estructuras y se apreciará su contenido de acuerdo con su significación económico-financiera".

(19) El artículo 8° del Modelo de Código Tributario para América Latina señala que: "Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo. Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien podrá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica. Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas".

(20) Sobre los antecedentes del artículo 8° del Modelo, puede consultarse mi trabajo "La cláusula general antiabuso en el Modelo de Código Tributario para América Latina". EN: *Modelo de Código Tributario para América Latina. Tendencias actuales en tributación*, Ed. Universidad del Rosario, Bogotá, Colombia, 2010, págs. 347 y sgtes.

manifiesto. O sea cuando la inconsistencia resulte franca o evidente. En la segunda –que es el que parece indicar el recorrido discursivo de la frase– el adverbio *manifiestamente* se vincula al verbo con las formas que se consideran “adecuadas”, siendo reprochable el empleo de aquellas que no se identifiquen con las “manifiestas” previstas por el derecho privado. Puede no ser igual decir que la recalificación se autoriza cuando se utilice una forma “manifiestamente inadecuada” (notoria) que decir que dicha recalificación procede cuando la forma no sea manifiestamente la que el derecho ha previsto como “la más adecuada”. La “manifiestamente adecuada” sería la que se tiene al alcance de la mano, la que elegiría un buen hombre de negocios y que no necesita de rodeos. Este último sentido encuentra apoyo y se conecta con el final de la redacción dada al artículo 2º, en tanto permite al intérprete desconocer la forma elegida y aplicar “la más adecuada”. La lectura precedente puede coincidir con la tesis tradicional de Hensel<sup>(21)</sup>, quien al referirse a la cláusula general prevista en la Ordenanza Fiscal alemana de 1919, hacía notar que el hecho con relevancia no debía ser hallado en el abuso de las otras formas jurídicas, sino en el no uso de las formas típicas consideradas por el legislador.

Podría especularse y decir que si el legislador condena las formas que se aparten manifiestamente, sólo consagra la recalificación de los negocios *contra legem*. En cambio si pretendió abarcar aquellas que no se identifican con las “manifiestamente adecuadas” puede calificar no sólo los negocios *contra legem* sino también los *in fraudem legis*.

En nuestra opinión, las formas jurídicas son adecuadas (a secas) a la sustancia económica o no. No debería haber formas “manifiestamente inadecuadas” ni formas “manifiestamente adecuadas”. Con consagrar el principio de la correspondencia entre forma y contenido es suficiente para luego, bajo la teoría jurídica general, determinar el campo de aplicación. En suma, creemos que la distinción gramatical carece de relevancia jurídica, porque siempre, de una manera u otra, se cae en el abuso de derecho<sup>(22)</sup>.

En consecuencia, la técnica receptada por el legislador argentino se inserta dentro de las cláusulas antiabuso. Incluye el negocio en fraude de ley, el indirecto y el abuso de formas. Y aunque estas nociones han sido poco desarrolladas en el derecho argentino, todas quedan comprendidas en el *abuso de derecho* como acción contraria al fin de la ley (artículo 1071º del CC).

Sólo cuando la divergencia consciente entre medio y resultado pueda ser constatada por el desajuste objetivo entre el negocio jurídico exteriorizado y su sustancia real podrá aplicar el intérprete su potestad para reconducir los efectos fiscales de la transacción.

La desestimación de las formas suele ser más fácilmente identificable cuanto mayor es el desvío causal; los problemas surgen cuando se trata de establecer la transgresión que se ampara en la legitimidad provisoria que, a la acción, le confiere las normas del derecho privado, y que le otorgan al resultado económico tutela legal.

En suma, la tensión entre forma y contenido ha intentado ser resuelta mediante la recalificación de las formas jurídicas que se consideran abusivas. La ley argentina no ha incorporado las doctrinas del *business purposes* o *razones económicas válidas*, para llevar a cabo una transacción ajenas a la fiscal. De hecho, si se considera que existe un derecho del contribuyente al ahorro de impuesto, la búsqueda de tal ahorro no puede, por sí misma, ser la razón que se esgrima para tachar la forma jurídica.

## V. ¿CÓMO OBJETIVAR LA DISCORDANCIA ENTRE SUSTANCIA Y FORMA?

Las pautas objetivas son necesarias porque luego de muchas idas y vueltas, el intérprete debe definir cómo concretar una fórmula indeterminada. En este escenario, la respuesta a los siguientes interrogantes pueden ayudar a transitar la huella que recorre la calificación:

1. ¿Existe un cauce jurídico predeterminado para el logro de un resultado económico?
2. ¿La elección de una fórmula negocial alternativa es legítima para el derecho común?
3. ¿Existen razones económicas ajenas a la fiscal que justifiquen la elección?
4. ¿Produce el negocio jurídico alternativo otros efectos jurídicos frente a los terceros?
5. ¿Existe perdurabilidad en la forma asumida, o el esquema será abandonado una vez lograda la huida del impuesto?
6. ¿Las estructuras empleadas son típicas o atípicas?
7. ¿Existen otros órganos del Estado encargados de verificar la adecuación de la forma elegida con su causa típica? (por ejemplo, Bancos Centrales, Comisiones de Valores, autoridades regulatorias, etc.).
8. ¿Son justificadas las formas empleadas a través del acto o conjunto de actos coligados, porque agregan algún valor para las partes en la relación negocial?
9. ¿Obedece la forma elegida a prácticas comunes a cierto tipo de operaciones comerciales, sectoriales o de mercado?
10. ¿Depende el ahorro de impuesto de otras circunstancias ajenas al contribuyente?
11. ¿La evitación del impuesto computa, además del directamente considerado, cualquier otra clase de costo fiscal asociado, de manera que contemple la presión fiscal total sobre la transacción?
12. ¿En la consideración de esa ecuación fiscal de incidencia, tiene relevancia que el impuesto se desplace de un sujeto a otro?
13. ¿Se considera que la conducta ha sido guiada por el interés individual de una empresa, o se computa el interés del conjunto económico al que ella pertenece?

## VI. LÍMITES A LA POTESTAD CALIFICADORA DE LA ADMINISTRACIÓN

Frente a las acciones y reacciones que conlleva el fenómeno de la elusión, constituye un desafío actual fijar las consecuencias de los esquemas de planificación tributaria, que utilizan construcciones jurídicas que la Administración Tributaria considera “inadecuadas” en distintos grados. Establecer esas pautas contribuirá a limitar, como alguien señaló, el abuso de la cláusula antiabuso. Es necesario, pues, crear conciencia sobre este punto, para evitar que legítimas economías de opción sean re-

(21) HENSEL, *Diritto tributario*, traducción de la Segunda Edición alemana de Dino Jarach, Milán, 1956, pág. 146.

(22) Sostiene ROSEMBUJ que el planteamiento de HENSEL sobre el no uso de las formas legales típicas es, no obstante, la otra faceta del abuso de derecho, que puede consistir en el comportamiento por acción u omisión (el no uso del derecho); que se completa con la persecución del fin inmediato –el móvil– del resultado económico, a través del uso de formas distintas a las típicas y amparadas por la ley (ROSEMBUJ, Tulio, *El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, 1994, pág. 180).

calificadas no solamente a los efectos de obtener un mayor impuesto, sino, lo que es más grave, con la indeseable secuela de ser denunciados ante los tribunales criminales por evasión.

El errático comportamiento de las administraciones y tribunales frente a esta cuestión queda bien demostrado por los repertorios de jurisprudencia que exhiben sentencias definitivas que terminaron declarando la existencia de ahorro legítimo de impuestos, allí donde el Fisco y otros jueces inferiores creyeron advertir fórmulas negociales no solo elusivas, sino destinadas a ocultar la realidad de manera dolosa.

Frente a los desvíos que alimentan cláusulas de este tipo, vuelve, con recurrencia, la duda que divide a la doctrina acerca de si los valores en juego no encuentran mejor satisfacción con el simple expediente de recurrir a los institutos generales del derecho.

La tarea de calificación y recalificación de formas jurídicas inadecuadas debe ser realizada con extremo cuidado de las circunstancias de tiempo, causa, motivación, documentación y exteriorización de los hechos. En particular si se pretende extraer de aquéllas consecuencias no sólo fiscales, sino sancionatorias.

Dos advertencias extraídas de un fallo dictado por un tribunal argentino<sup>(23)</sup> deben ser formuladas:

La primera nos recuerda que la autonomía del derecho tributario no implica dejar de lado la unidad total del orden jurídico ni volver irrelevantes las formas del derecho privado. Las formas jurídicas consideradas válidas para el derecho privado no pueden, sin más, ser desconocidas por el derecho tributario en los efectos que generan.

La segunda ratifica que el Fisco no puede invadir el campo de la libertad de contratación prescribiendo qué contratos deben suscribir los particulares, si los que han suscrito se juzgan adecuados para el cumplimiento de los fines tutelados por el derecho.

## VII. ¿ES PUNIBLE LA ELUSIÓN?

Si la elusión "evita" el hecho imponible, la cláusula general lo recrea desde la analogía, o la ficción, y por ello no corresponden sanciones de ninguna especie. Por el contrario, la conducta elusiva constituye un intento de evitarlo, pero en sustancia lo verifica, queda abierta la posibilidad de sanciones contravencionales, porque se ha omitido declarar en forma correcta el impuesto.

Constituye motivo de atención determinar en qué medida la recalificación, efectuada por el fisco o los tribunales, puede terminar deslizando la conducta del plano de los efectos fiscales a las consecuencias penales<sup>(24)</sup>. Y la atención se transforma en preocupación por la amenaza al principio de Seguridad Jurídica que traduce el hecho de que personas decentes se encuentren, de repente, expuestas no ya a una mera sanción pecuniaria, sino a un proceso penal.

Ni los sistemas positivos ni la doctrina mantienen una posición uniforme sobre la aplicación de sanciones al elusor. Pero advertimos que la discusión gira en torno a la posibilidad de aplicar sanciones de tipo pecuniario, porque parece ya un tema superado en todos lados que la elusión no puede confundirse con la evasión, ni constituye un delito.

El análisis debe iniciarse con la afirmación de una idea muy básica: *no hay hecho punible si no hay hecho imponible*, toda vez que sólo puede ser punible "el obligado", es decir aquel deudor de la obligación tributaria que nació como consecuencia de la verificación del hecho imponible.

De ahí que parece fácil resolver por la negativa la pregunta del acápite si es que se considera a la norma antielusiva como creadora de un hecho imponible análogo, complementario o de una ficción legal.

Por encima del encumbramiento de esta tesis, la aplicación de sanciones a la recalificación de formas jurídicas no parece respetar el principio de Tipicidad Legal en materia sancionatoria.

Señalamos en la materia una particularidad de la ley procesal argentina. Declara que cuando se hagan valer a los efectos fiscales formas jurídicas inadecuadas o impropias de la práctica de comercio, siempre que ello oculte la sustancia económica real de los actos, *se presumirá que existe la intención de defraudar al Fisco (Ley 11.683j art. 47 e)*.

Si por forma jurídica inadecuada se identifican sólo las conductas elusivas, la ley argentina consagrará un precedente probablemente único en el mundo<sup>(25)</sup>. En efecto, desde una lectura literal, el texto parece indicar, en principio, que toda forma inadecuada (incluidas las elusivas) conducen a la defraudación fiscal (infracción). Y si, como se vio, se asume la identidad entre defraudación fiscal (infracción) y evasión fiscal (delito de la Ley N° 24769), el razonamiento podría incluso consagrar la presunción de que la elusión puede terminar en defraudación fiscal.

Esta conclusión es inadmisibles. En su reemplazo, la norma debe ser analizada desde una perspectiva más acorde a la indeterminación que traduce la expresión *forma jurídica inadecuada*. Lo que la ley administrativa hace es agregar un indicio del dolo requerido por la figura típica que se describe como *declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas*. No se agrega un tipo penal especial. Se crea solo una presunción, que va acompañada de la exigencia de que la forma jurídica inadecuada se haga valer como construcción ardidosa que vehiculice la evasión. La *forma inadecuada* a que se refiere la norma es aquella que tiene la aptitud de ocultar, disimular, desfigurar, la realidad de los hechos que caen bajo el alcance de la ley. Con este agregado, el contribuyente puede probar que no se aplica la presunción de dolo si lo que existe es una distinta consideración sobre los alcances impositivos de negocios jurídicos y cláusulas que se exhiben abiertamente, con sinceridad, a la consideración de las autoridades fiscales.

Es más, desde una interpretación sistemática, puede entenderse que la ley no sancionó como "omisión de impuesto" (figura culposa que requiere de la "declaración jurada inexacta") el uso de *formas jurídicas inadecuadas o impropias del comercio*, porque solo se castiga el uso instrumental cuando tenga por objeto *ocultar la sustancia económica real de los actos*, supuesto claramente identificado con la "simulación". Y como tal ajeno a la noción de elusión.

(23) Tribunal Oral Penal Económico N° 3, 13.8.2004, causa "Eurnekian, Eduardo s/infracción leyes 23.771 y 24.769".

(24) Al respecto ver mi trabajo: "Las formas jurídicas inadecuadas en el derecho tributario y en el derecho penal tributario". EN: *Suplemento de Derecho Económico*, La Ley, febrero 2004, págs. 169 y sgtes.

(25) Refiriéndose a esta disposición, JARACH observó: "... señalamos también que en ningún país, ni en aquellos que expresamente establecen normas para reprimir la evasión fiscal, en el sentido de declarar sujetas a impuesto las situaciones económicas, cuando las formas jurídicas sean inapropiadas o anormales por la intención de evitar el gravamen, se llega tan lejos como para considerar esta situación como un caso de defraudación, a menos que no intervengan otras omisiones, ocultaciones, etc. Así lo dice expresamente el Ordenamiento tributario del Reich" (JA, Sección Doctrina, 1946-111-20).