

Cláusula General Anti elusiva Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario

Miguel Mur

A manera de introducción

Todo hace suponer que la entrada vigencia de esta cláusula general es inminente, siendo probable que cuando nuestro Instituto celebre sus Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, el Poder Ejecutivo ya haya tomado una decisión dando respuesta a todas las preocupaciones que motivaron su atraso.

De este modo, el Perú estaría cumpliendo una de las exigencias normativas planteadas por la OECD que condicionan su ingreso a este Foro, en vista que, según el mismo organismo, nos mantenemos rezagados en la adopción de una herramienta ampliamente compartida por la comunidad internacional y que sirve para otorgar confianza al sistema impositivo.

Quienes promueven la inclusión de cláusulas generales anti elusivas (CGA) en los ordenamientos tributarios argumentan que este tipo de normas corrigen las injusticias que las estructuras elusivas generan, pues traen como consecuencia que el impuesto no pagado por sus artífices sea cubierto por el resto de los contribuyentes.

Es de suponer que este argumento suene elocuente cuando se esgrime en economías desarrolladas, sobre todo donde los contribuyentes se caracterizan por su alto nivel de cumplimiento, sustentado en un sistema fiscal que satisface razonablemente las necesidades de infraestructura, salud, seguridad y educación de la población.

Pero argüir la misma reflexión en el Perú, donde el 70% opera en la informalidad y los recursos públicos son gravemente malversados, con las consecuencias que ello genera en la calidad de los servicios públicos, es traer al debate local un argumento descontextualizado.¹

El fraude fiscal en el Perú está estimado en casi 60 mil millones soles anuales², y no lo alimentan los planes tributarios de los primeros 50 contribuyentes. El fraude está alimentado por miles, sino por millones de contribuyentes, que sin ningún nivel de sofisticación y planeamiento tributario defraudan al Estado impunemente, sin sufrir por ello la acción persecutoria de la Administración Tributaria.

Tenemos ya una CGA. Ha llegado, pero ha llegado sola. No viene acompañada de las normas y demás acciones que el Estado debe emprender para reducir la informalidad, verdadero cáncer de nuestra economía y fuente de nuestra pobreza.

¹ Supongo que el origen de las diferencias sobre la aplicación de la CGA en nuestro país pueden explicarse por la distinta visión que uno pueda tener sobre la situación económica del Perú. Eduardo Sotelo nos recuerda, en un artículo publicado en la Revista de Análisis Tributario de Setiembre de 2012, que el economista del BID Alberto Barreix no se explicaba por qué se habían generado tantas controversias en el Perú para la implementación de una CGA, que estaba en línea con los estándares de otros países desarrollados y de los que pertenecen a la OCDE. Según Barreix, dice Sotelo, el Perú cumple todos los requisitos para aplicar unas medidas de este tipo. Tiene una SUNAT muy capaz que está desarrollando una modernización paralela que incluye a todos los sectores. Además la incorporación de una CGA constituiría un paso hacia la madurez en términos de tener un sistema tributario que está en línea con la realidad macroeconómica peruana, de crecimiento fabuloso, de mucho entusiasmo y de mucha inversión.

² Estimado proporcionada por SUNAT, Diario Gestión del 21 de setiembre de 2017

El día de hoy, son más importantes para el Perú la vigencia plena de los principios de legalidad, certeza y seguridad jurídica, pues estos pilares tributarios aplicados consistentemente atraen mejor la inversión, dinamizan la economía y difunden el bienestar, creando así una sociedad justa.

Por coincidencia, estos mismos principios jurídicos son la fuente de los cuestionamientos y reacciones que produce la entrada en vigencia de la CGA, razón por la cual es importante que nuestro Instituto se aboque a definir los verdaderos alcances de este instrumento y los escenarios en que puede aplicarse.

De este modo, contribuimos a que sea una verdadera herramienta de lucha contra el fraude tributario, y no se emplee como "licencia" para que la Administración persiga injustamente a los contribuyentes o extienda la aplicación de los tributos más allá de lo que las leyes establecen.

I. El fraude a la ley y los negocios anómalos

El término "fraude" tiene su origen en el derecho romano, desde donde transita de una simple idea para convertirse en una categoría jurídica.

Algunos autores afirman que el "fraude de ley" es un "concepto jurídico auténtico", pues puede predicarse en todas las ramas del derecho, más allá del derecho civil de donde proviene.

En nuestro medio, los derechos económicos se construyen a partir de la "autonomía privada", de donde resulta que el interés particular prima, salvo en las situaciones de "orden público" expresamente dispuestas por la Ley.

El régimen civil peruano es una consecuencia del modelo económico liberal que nuestra Constitución construye a través de los artículos 58 y siguientes de la Carta Fundamental, a su vez desarrollado por los artículos 1354 y 1355 del Código Civil.

Según estos dos artículos, las personas pueden determinar libremente el contenido de sus contratos, siempre que no sea contrario a una norma legal de carácter imperativo, que podría establecerse por consideraciones de interés social, público o ético.

En este contexto de permisibilidad jurídica, los contribuyentes están en aptitud de adoptar en sus negocios y acuerdos las formas que mejor se ajusten a sus intereses, pudiendo incluso trascender los esquemas típicos.

Así pues, el fraude a la ley civil se resume –básicamente- en la adopción de una de las diversas figuras no prohibidas por la Ley para violentar o incumplir una disposición prohibitiva.

La doctrina ha buscado esquematizar todo este proceso, lo que puede expresarse en los siguientes términos:

1. Existe un interés por alcanzar un resultado prohibido.
2. Existe una norma que permite alcanzar este resultado, y que la doctrina identifica como "norma de cobertura"; y
3. Existe una segunda norma, que es la "norma defraudada".

Para resolver este conflicto, el derecho reacciona a favor de la aplicación de la ley defraudada, restableciendo la vigencia de la norma que debe cumplirse.



Nuestro Código Civil en su artículo 140, inciso 3, condiciona la autonomía de la voluntad a la licitud del fin perseguido, lo que trae a nuestro ordenamiento legal la vigencia del principio de la "causa" en la interpretación y aplicación de los actos jurídicos.

Según el Profesor Taboada, la "causa" es el fin jurídico y objetivo de un negocio, que atendiendo a su contenido es objeto de tutela legal³.

La causa se relaciona con la finalidad objetiva del acto celebrado, lo que marca una diferencia con las razones o motivaciones de las partes.

Estas motivaciones no suelen tener relevancia jurídica, salvo que se inserten voluntariamente en la estructura del negocio, o afecten su validez por ser motivaciones erróneas o ilícitas⁴.

En este escenario, **la "causa" es el elemento necesario de todo negocio jurídico, pues todo negocio persigue un fin, y este fin se individualiza en su "causa"**.

En los negocios unilaterales la causa es siempre "típica", y por tanto todos estos negocios se estructuran sobre la base de actos típicos o "nominados".

Lo mismo ocurre con los negocios familiares y extra patrimoniales donde la voluntad sólo puede formarse a través de negocios típicos y nominados, por ser éstos merecedores de una tutela especial.

La "causa" infunde carácter al negocio, por lo que en los contratos o negocios nominados la causa típica corresponde a su finalidad, lo que no limita el derecho de las partes a introducir ajustes, siempre que no desborden el orden jurídico.

La facultad de celebrar actos "atípicos" o "innominados" es una consecuencia natural de la libertad de contratación, y es producto de no hallar en las fórmulas "típicas", "propias", "ordinarias" o "nominadas" una respuesta adecuada a los fines perseguidos.

Por tanto, aunque la libertad de contratación permite construir nuevas figuras, las innovaciones no soslayan los límites de la "causa", por lo que cualquier figura "atípica" -por creativa que sea- debe ajustarse al parámetro de licitud en sus fines para que pueda recibir protección legal.

En este contexto, surgen los llamados "negocios anómalos", donde la "causa típica" no condice con los fines prácticos que se pretende alcanzar, lo cual sin embargo no afecta su validez, salvo que se funden en consideraciones falsas o ilícitas, lo que implica, según De Castro "vaciar de contenido la causa del contrato para dejarla reducida a una pura fórmula".⁵

³ El Profesor Taboada de la Universidad Católica explica que en el Perú no le hemos dado mucha importancia a la temática de la "causa" por que no estaba considerado en el Código de 1936 como un elemento para la validez de los actos jurídicos. La situación se modificó con la inclusión del numeral 3) al artículo 140 del mismo Código Civil, habiéndose desarrollado desde entonces una amplia doctrina. Puede leerse sobre el tema en: TABOADA CÓRDOVA, Lizardo. "La causa del Negocio Jurídico". En "Publicaciones". Academia Nacional de la Magistratura 24 de septiembre de 2009 http://sistemas.amag.edu.pe/publicaciones/dere_civil_proce_civil/modu_dere_civil/86-136.pdf Pp. 86-136

TABOADA CÓRDOVA, Lizardo. "El concepto del Negocio Jurídico y relación con la noción de Acto Jurídico". En "Publicaciones". Academia Nacional de la Magistratura. Consulta: 24 de septiembre de 2009: http://sistemas.amag.edu.pe/publicaciones/dere_civil_proce_civil/modu_dere_civil/41-85.pdf Pp. 41-85

⁵ De Castro, F., *El Negocio Jurídico*, Madrid, Civitas, 1985, Página 443.



De este rubro forman parte i) los negocios indirectos, ii) los fiduciarios, iii) los simulados y iv) los negocios con formas abusivas, que han merecido de manera progresiva la atención del Derecho.

En el negocio indirecto las partes recurren a un negocio típico para alcanzar de manera consciente los fines no previstos para esta figura. Por ejemplo, realizan una venta de bienes para llevar a cabo en realidad un préstamo con intereses⁶.

En estos casos, diríamos con De Castro, la causa típica ha sido degradada para convertirse en una mera formalidad.

Esta concepción de negocio indirecto, que torna inviable la figura para nuestro Derecho, no puede llevarnos a desconocer que existen determinadas figuras donde el fin no encaja con la causa típica, razón por la cual se recurre a ciertas figuras anómalas para resolver una necesidad concreta. Por ejemplo, el aporte de un inmueble para recibir a cambio varios pisos de un nuevo edificio.

Algo similar podríamos predicar respecto de los negocios fiduciarios, donde una persona (fiduciante) transmite a otra (fiduciaria) la propiedad de una cosa o la titularidad de un derecho para lograr un fin práctico específico, sea éste la constitución de una garantía, la administración, o la gestión económica de un bien.

En todos estos casos, existe conceptualmente una desproporción entre el fin perseguido y el medio jurídico empleado, pero que se explica por la mutua confianza que se profesan el fiduciante y el fiduciario, además de los beneficios prácticos que se ganan.

Por otro lado, también se puede -bajo la apariencia de un negocio normal- tratar ocultar otro negocio, que podría ser absolutamente contrario a su existencia (simulación absoluta⁷), o un negocio de otro tipo (simulación relativa⁸).

En toda simulación hay falsedad, falsedad que está referida a la "causa" del negocio; si la falsedad afecta otros elementos del acuerdo ya no nos hallamos propiamente ante un caso de simulación.

La simulación se basa en un acuerdo "simulatorio", lo que marca diferencia con las declaraciones unilaterales falsas, y los acuerdos por error.

En el acuerdo simulado la "causa" es la simulación misma (*causa simulationis*) que en el evento de ser ilícita inválida el acuerdo⁹.

⁶ Nos referimos concretamente a los acuerdos donde el prestatario compra primero al crédito un bien al prestamista, para luego venderse a un precio mayor pero al contado, la diferencia de precio entre la última venta y la primera es en realidad el interés.

⁷ Simulación absoluta: Es la situación resultante del acuerdo entre las dos partes interesadas en crear una apariencia de contrato. No habrá contrato porque falta la voluntad de crearlo realmente, pero habrá una apariencia de contrato. Las partes contratantes, en definitiva, deseaban que, pese a lo declarado simuladamente, no se produjera cambio alguno en la situación precedente. Este acuerdo de no crear contrato se denomina contradecisión; y cuando ésta se formaliza por escrito, se llama contradocumento. Con ello, las partes dejan constancia de la simulación, ofreciendo así una versión de contrato no querido. Apartado éste, queda un vacío completo (www.encyclopedia juridica biz 14.com)

⁸ Simulación relativa: Es una de las formas de ineficacia contractual. Se produce cuando las partes pretenden efectivamente modificar la situación de sus respectivos intereses celebrando un contrato; pero, en lugar de perfeccionar el contrato querido, aparentan celebrar otro distinto para disimular el primero. El contrato aparente es el contrato simulado; el contrato efectivamente querido es el contrato disimulado. Tal sería el caso de la donación disimulada bajo una apariencia de compraventa. (www.encyclopedia juridica biz 14.com)

⁹ Código Civil peruano
Artículo 219
El acto jurídico es nulo:
(...)
4. Cuando su fin sea ilícito

Hay simulación absoluta cuando se aparenta la existencia de un negocio que no existe, en cuyo caso el negocio simulado es nulo por "causa" inexistente¹⁰.

En la simulación relativa se produce la apariencia de un negocio que es distinto al que las partes públicamente celebran, en cuyo caso el "acto distinto del aparente tiene efecto entre los contratantes, siempre que concurren los requisitos de sustancia y forma y no perjudique el derecho de tercero"¹¹.

Y para cerrar este punto, existen finalmente los llamados negocios de formas abusivas, cuya implementación supone un uso abusivo del ordenamiento legal para alcanzar ciertos objetivos mediante la implementación de instituciones jurídicas concebidas para otros propósitos.

Por tanto, el abuso del derecho se convierte en un límite a la configuración abusiva de ciertas formas de contratación que son insólitas y abusivas porque no responden a la realidad de los hechos o las relaciones que las partes persiguen¹².

En estos casos, en que la forma adquiere preponderancia sobre el contenido, nos encontramos ante negocios jurídicos con "causa inútil", en palabras de Ferreiro Lapatza, que provoca que sólo tenga relevancia tributaria el verdadero propósito¹³ y con ello, que la elusión no prospere.

En materia de abuso en la configuración de los negocios, todo indica que el ordenamiento latino, en cuanto a los hechos o acontecimientos, está tratando de seguir la línea trazada por la jurisprudencia sajona, donde la sustancia económica prevalece sobre su forma según la expresión inglesa "substance over form".

II. El Orden jurídico tributario peruano

El régimen tributario peruano se construye dentro del marco del régimen económico que la propia Constitución reconoce.

Así resulta de los artículos 74 y siguientes de la Carta Fundamental, cuyo articulado forma parte del Título III sobre el Régimen Económico del país.

Este régimen, según la Constitución, se funda en un sistema de libertades, donde la iniciativa privada es libre, las personas tienen derecho a la libre contratación y la propiedad es inviolable.

Quiere decir, que el modelo económico de la Constitución Peruana es –guste o no– esencialmente liberal, donde la participación del Estado se centra en su rol de orientador y promotor de la economía, protagonista en las labores de promoción social, y partícipe subsidiario en las actividades empresariales¹⁴.

¹⁰ Código Civil peruano
Artículo 190

Por la simulación absoluta se aparenta celebrar un acto jurídico cuando existe realmente voluntad para celebrarlo

¹¹ Código Civil peruano: Artículo 191

¹² Palao Taboada C. "El Fraude a la ley en Derecho Tributario", RDFHP, número 63, página, 689, 1966

¹³ Ferreiro Lapatza, José Juan. "El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el anteproyecto de la ley general tributaria", en "La derrota del Derecho", página 377, Marcial Pons, 2012

¹⁴ Constitución Política del Perú

Artículo 58.- Economía Social de Mercado

La iniciativa privada es libre. Se ejerce en una economía social de mercado. Bajo este régimen, el Estado orienta el desarrollo del país, y actúa principalmente en las áreas de promoción de empleo, salud, educación, seguridad, servicios públicos e infraestructura.

Artículo 59.- Rol Económico del Estado

El Estado estimula la creación de riqueza y garantiza la libertad de trabajo y la libertad de empresa, comercio e industria. El ejercicio de estas libertades no debe ser lesivo a la moral, ni a la salud, ni a la seguridad públicas.



Así pues, las normas tributarias peruanas integran lo que se conoce como “derecho público de intervención”, en el sentido que supone una suerte de afectación al derecho de los privados, que sólo puede darse en el marco de lo que la Constitución establece.

El artículo 74 de la Constitución dispone, que en ejercicio de su potestad tributaria el Estado debe respetar los principios de reserva de ley, igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona, estando prohibido que cualquier tributo tenga carácter confiscatorio.

Producto de este “derecho público de intervención”, donde las normas cumplen un rol fundamental, la obligación tributaria se configura con la realización del hecho imponible, cuya selección o tipificación es consustancial en la aplicación del principio de reserva de ley.

La selección o tipificación como parte del proceso normativo convierte a los fenómenos de la realidad en hechos jurídicos relevantes, lo que involucra a negocios o contratos que para estos fines son datos factuales¹⁵.

Así pues, considerando que la norma tributaria se construye a partir de ciertos supuestos que son tipificados, y que tales supuestos se fundan en la libertad privada, la normativa tributaria se diseña a partir de la siguiente contingencia: **“la libre realización de los presupuestos de hecho a partir de la libertad económica”**.¹⁶

La selección o tipificación abstracta es a su vez garantía para la aplicación de las normas según los principios de “igualdad” y “seguridad jurídica”, pues todas las personas comprendidas en la hipótesis legal se obligan a tributar cuando el hecho se configura (igualdad), y todos conocen anticipadamente las consecuencias de sus conductas (seguridad jurídica).

La tipificación, dice Xavier, crea un sistema tributario de obligaciones tasadas donde no existen más obligaciones que aquéllas que el ordenamiento legal establece¹⁷.

A partir de esta exigencia constitucional, resulta que la analogía se torna en incompatible con el proceso de interpretación y aplicación de las regulaciones tributarias, lo que en nuestro ordenamiento se encuentra plasmado en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. Esta norma establece lo siguiente:

“Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

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. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo”.

Dicho todo esto, cabe puntualizar que en las leyes tributarias raramente se suscitan “lagunas” –por lo menos inconscientes- pues a decir por Eusebio Gonzales, **las**

El Estado brinda oportunidades de superación a los sectores que sufren cualquier desigualdad; en tal sentido, promueve las pequeñas empresas en todas sus modalidades.

Artículo 62.- Libertad de contratar

La libertad de contratar garantiza que las partes pueden pactar válidamente según las normas vigentes al tiempo del contrato. Los términos contractuales no pueden ser modificados por leyes u otras disposiciones de cualquier clase.

¹⁵ García Novoa César. “La Cláusula Anti elusiva en la nueva LGT”, Página 79, Marcial Pons, 2004.

¹⁶ García Novoa César. Ob. Cit, Página 79, Marcial Pons, 2004.

¹⁷ Xavier Alberto. “Manual de Derecho Fiscal”, Facultad de Derecho, 1974



lagunas tributarias no suelen ser tales, sino ámbitos del derecho que no han querido regularse.¹⁸

En efecto, si como podemos constatar, el legislador tributario se encuentra en aptitud de crear conceptos autónomos, definir hechos imponibles genéricos, crear hechos complementarios o subsidiarios, y formular incluso presunciones o ficciones, es difícil suponer que una falta de previsión legal califique como "laguna", y que esta supuesta "laguna" no sea más bien un área no alcanzada por la tributación.

Por tanto, si la analogía no procede en la interpretación y aplicación de las normas tributarias, tampoco se puede recurrir a la figura tradicional del "fraude de ley" para contrarrestar al "fraude tributario", en vista que en su aplicación se emplean procedimientos propios de la analogía.

Recordemos que en el fraude a la ley civil se aprovecha la existencia de una norma para dejar de cumplir otra, que es una norma de carácter imperativo. En el derecho tributario no existen normas obligatorias. La obligación tributaria recién se origina cuando el hecho imponible se verifica, con lo que el fraude a la ley tributaria se concreta cuando el hecho imponible no se produce por haberse recurrido a la realización de otro hecho equivalente, que justamente por ser "equivalente" no es el hecho imponible.

Como sentencia García Novoa: **fingir que el hecho imponible se realiza no supone otra cosa que aplicar el tributo por analogía.**

Nuestro Tribunal Fiscal se ha plegado a este criterio en la Resolución 6686-4-2004 al concluir que el combate al fraude tributario no puede ser llevado a los niveles del fraude de ley (en su concepción civil diríamos nosotros), en vista que en tal situación el hecho imponible se evita mediante la realización de un evento equivalente, que requeriría de la analogía para ser gravado, lo cual está expresamente prohibido por la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

Es bueno puntualizar este aspecto en razón a que en la Exposición de Motivos para la introducción de la CGA en nuestro Código Tributario se lee:

*"Es necesario considerar que los ordenamientos legales a nivel mundial continúan haciendo esfuerzos para cerrar **vacíos que impiden combatir la elusión** y el fraude fiscal"*

(...)

*"Las situaciones de ahorro tributario contrastan con aquellas otras que constituyen una "elusión fiscal", **pues estas últimas tratan de comportamientos que el legislador desea controlar, pues el deudor hace uso de determinados vacíos ... para colocarse en la situación que conlleve a no pagar o efectuar un menor pago de tributos**."*

El criterio plasmando en la Exposición de Motivos es incorrecto, afectando innecesariamente la credibilidad de la CGA.

III. Economías de Opción y Elusión Tributaria

Hasta ayer el término "elusión" parecía que expresaba en nuestro medio el legítimo derecho de los contribuyentes a poder organizar sus negocios con el fin de someterse

¹⁸ Gonzales García Eusebio. La interpretación de las normas tributarias, Página 51, Pamplona, Aranzadi, 1997



a la menor carga tributaria posible.¹⁹ ²⁰ Este término tendrá a partir de ahora otra connotación.

Todo hace suponer que en lo sucesivo tendremos que conformarnos con las expresiones de "planificación tributaria", "ahorro fiscal" o "economías de opción" bajo el entendido que sigue siendo legítimo organizar y conducir los negocios al menor costo tributario posible.

Es decir, a pesar que el término "elusión" comenzará a tener un sentido peyorativo, podremos seguir sosteniendo, como lo hacen los británicos, que **"tenemos derecho a pagar lo que la ley no nos deja más remedio que pagar"**²¹.

En este orden de ideas, resulta que el mejor sustento para la planificación fiscal lo da la Constitución, pues la planificación tributaria se sustenta en el régimen de libertades económicas que la propia Constitución consagra.

En efecto, en la esfera privada, la libertad económica sólo tiene como límite la licitud de las conductas, lo que no pone en entredicho la intención de conseguir ahorros tributarios, si por tributo se entiende la realización de un gasto más, que cualquiera tiene derecho a ahorrar²².

Los problemas se suscitan cuando este tipo de ahorro se constituye en el único fin de nuestros actos, lo que suele provocar el diseño de negocios sin "causa", negocios con "causa impropia" o "negocios con formas manifiestamente inadecuadas".

La economía de opción, en su versión original, sólo contemplaba que este derecho pueda ejercerse ante posibilidades explícitas de la ley, considerando que al propio legislador a veces le interesa ofertar más de una alternativa legal con diferentes costos tributarios.

Sin embargo, no existe razón para suponer que todas las ofertas tributarias deben ser explícitas, o que éstas se encuentran limitadas a las situaciones que la ley pone de manifiesto.

Como indica Ferreiro, no *"puede decirse que la economía de opción sólo puede darse cuando la Ley ofrezca explícitamente dos fórmulas jurídicas con resultado económico (sin tener en cuenta el diferente trato fiscal) equivalente"*.

Por tanto, en la economía de opción se presentan "alternativas explícitas" y "alternativas implícitas" a las cuales se puede recurrir al organizar negocios o adoptar decisiones.

¿Cuáles son estas alternativas implícitas? ¿Cómo pueden reconocerse?

El consenso jurídico es que la obligación tributaria se configura recién con la ocurrencia del hecho imponible.

Para ello el legislador selecciona y tipifica los hechos imponibles.

¹⁹ Algunos piensan que es demasiado afirmar que se trata de un derecho. Lo plantean como una simple posibilidad.

²⁰ El Profesor Humberto Medrano acostumbraba a explicar en sus clases de la Universidad Católica, que entre ambas figuras se suscitaba la misma diferencia que existe entre el aborto y la anticoncepción. La primera conducta constituye un delito en la mayoría de los ordenamientos. En la segunda, más allá de las críticas éticas y religiosas, no implica la violación de ninguna norma. Puede leerse su ilustrativa explicación en el comentario al artículo del Profesor José Juan Ferreiro Lapatza *"Impuesto al tonto, castigo al listo y premio al delincuente"* publicado en el Libro *"La Derrota del Derecho"*, Página 405, Marcial Pons, Madrid 2012.

²¹ Carta de los derechos del contribuyente británico, citado por César García Novoa en su obra *"La Cláusula Anti elusiva en la nueva LGT"*.

²² No existe el deber patriótico para uno mismo incrementar sus impuestos, así lo sentenció el Juez Learned Hand en el famoso fallo americano de *"Helvering vs. Gregory"* del año 1935.



Para la tipificación de los hechos imponible el legislador puede recurrir al empleo de técnicas jurídicas que podrían ser insólitas en otras ramas del derecho, pero que en materia tributaria se estiman absolutamente pertinentes.

Así, el legislador tributario puede:

- Desarrollar sus propios conceptos.
- Recurrir a la descripción genérica del hecho imponible.
- Prever la aplicación de hechos imponible complementarios o subsidiarios; y
- Recurrir a la técnica de las presunciones o ficciones.

Por ello, en estas condiciones no es fácil sostener que en el régimen tributario se suscitan “vacíos”, y que estos vacíos no son más bien “áreas tributarias libres” conformadas por el propio legislador; “fiscally free areas” dirían los sajones.

Por tanto, al referirnos a “economías de opción”, debemos considerar la posibilidad de escoger entre diferentes alternativas tributarias, que van desde realizar o no el hecho imponible, hasta escoger entre las ofertas explícitas o implícitas contenidas en el mismo ordenamiento.

Los expertos sostienen que la economía de opción acaba donde arranca la elusión, lo cual lamentablemente no implica que esta distinción no quede sujeta dificultades prácticas, sobre todo si ambos conceptos comparten una misma característica: **“intentan el ahorro fiscal evitando la ocurrencia del hecho imponible”**.

Partamos de un ejemplo: Existe un hecho cualquiera no gravado por la ley, que el particular puede o no puede realizarlo. Luego de evaluar sus opciones, decide realizarlo. Este hecho, por ser real, lícito y verdadero, aunque se realice por consideraciones exclusivamente fiscales, no cumple las características para calificar como elusión.

Y nada cambia, si el acto no está gravado por defecto o deficiencia de la ley, en vista que tal deficiencia tiene que resolverse a través de una corrección prospectiva de la propia ley, que obliga a la dación de una nueva ley con efectos hacia el futuro.

Así pues, **los beneficios de la economía de opción empiezan a diluirse desde el momento en que el negocio no gravado se trata de implementar mediante la deformación de otro negocio -generalmente gravado- que se construye para escapar del impuesto.**

Esta es la esfera de los comentados “negocios anómalos”, donde la causa de todos ellos es falsa, impropia, vacía, simulada o inexistente.

Desde esta perspectiva, la aplicación de la norma tributaria supone, dice Bravo Cucci²³, dos procesos indivisibles:

- a) la interpretación de las normas jurídicas y;
- b) la calificación de los hechos.

De este mismo parecer es el Profesor español Palao Taboada²⁴, cuando indica que las dos operaciones se encuentran íntimamente relacionadas; lo que parece lógico en la medida que corresponde primero, conocer el sentido y alcance de las disposiciones, para luego incluir o no a las situaciones concretas²⁵.

²³ Bravo Cucci, Jorge. “Algunos comentarios con relación a la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario”, en la Revista 53, Febrero 2013 del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Página 70.

²⁴ Palao Taboada C. “Interpretación y aplicación de la norma tributaria” en CEF, Número 155, 1996, Página 18.

²⁵ “junto con la interpretación, cuyo objeto son normas y, por tanto, hipótesis abstractas previstas en las mismas, la fijación y la calificación de hechos constituye un fase previa e imprescindible del proceso de aplicación del Derecho objetivo en permanente interacción con la norma” En García Novoa C. ob. cit., Página 234.

La interpretación de las normas tributarias aplicando criterios jurídicos es casi una verdad universal, lo que no es incompatible con valorar la realidad económica y la voluntad del legislador²⁶.

Por eso, la interpretación normativa viene acompañada de un proceso de calificación de los hechos, que es el mecanismo por el cual se procura combatir el fraude fiscal.

Para entender qué es calificación, es ilustrativa la definición de Palao quién se expresa como sigue:

"Calificar es poner etiqueta a un acto o negocio, (es) establecer a qué tipo normativo corresponde".

Así pues, la calificación de los hechos, actos o negocios se integran al proceso de fiscalización de la Administración Tributaria, para lo cual las leyes le confieren amplias atribuciones encaminadas a tomar conocimiento de las situaciones que fiscaliza²⁷. Estas atribuciones de la Administración, nos recuerda Altamirano, suelen venir acompañadas del deber de colaboración de los contribuyentes²⁸.

En la actualidad, la calificación primaria está confiada al propio contribuyente, con lo que en realidad lo que el proceso de fiscalización suscita es un acto de verificación y de eventual "recalificación" de los actos declarados.

Como es natural, ninguna atribución administrativa es ilimitada. La validez de los actos de la Administración está condicionada a que se ejerza dentro de ciertos límites, que aplicados consistentemente confieren "respetabilidad" a las instituciones²⁹.

Así lo advierte García Novoa cuando dice:

"El no haber valorado suficientemente estos límites es, desde nuestro punto de vista, una de las razones que justifican el rechazo generalizado a la utilización de la recalificación como mecanismo anti elusorio ...la doctrina que rehúsa a aceptar el instrumento de calificación en manos de la Administración, se encuentra especialmente sensibilizada por la práctica administrativa espuria consistente en adulterar su sentido para calificar directamente los actos fraudulentos de acuerdo con la norma defraudada"

¿Cuáles son esos límites? ¿Qué límites debe aplicar consistentemente la Administración para que la recalificación gane respeto?

Ante todo, la recalificación debe venir de la ley y aplicarse dentro de la ley. Es decir, la recalificación debe respetar la tipicidad del hecho imponible, admitiendo que se trata de un dato de la realidad seleccionado por el legislador.

Por tanto, si el hecho imponible es un negocio o acto jurídico, es éste –y sólo éste– el negocio o acto que debe calificarse jurídicamente, salvo que la norma haya desarrollado un concepto autónomo.

Dicho de otra manera, cuando la ley selecciona un acto jurídico, dicho acto es el que constituye el hecho imponible, sin importar la posible relación económica

²⁶ Conclusiones y Recomendaciones de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Isla Margarita, Venezuela 2008

Sexta: La norma tributaria debe interpretarse conforme a los métodos generalmente admitidos en el Derecho. Por ello, son improcedentes los criterios hermenéuticos contrarios a la esencia jurídica de la norma tipificadora del tributo.

²⁷ En esta materia la discusión se centra en si la recalificación debe llevarse a cabo dentro del proceso normal de fiscalización o si debe ser objeto de un proceso especial que garantice su adecuada aplicación.

²⁸ Altamirano Alejandro. "Derecho Tributario. Teoría General", Editorial Marcial Pons, Buenos Aires, 2012, Página 466.

²⁹ Gómez Cabrera C., "El fraude a la ley tributaria a la luz de su nueva regulación, RDFHP, Número 246, Página 859, 1997

²⁹ Conclusión y Recomendación Sexta de la Resolución de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Isla Margarita, Venezuela 2008

subyacente³⁰; y si por el contrario, el concepto tributario es autónomo y difiere del acto jurídico típico, la calificación debe ajustarse a esta realidad, aunque no coincida con el resto del derecho.

De este modo se evita lo siguiente:

- La calificación arbitraria.
- La afectación del derecho de los contribuyentes a organizar sus actividades por la vía menos onerosa considerando los actos gravados por la ley.
- La imprevisibilidad de las decisiones de la Administración.
- La aplicación por analogía del régimen tributario³¹.
- La recalificación a partir del resultado económico, que conlleva la aplicación de las leyes a supuestos no tipificados³²; y,
- La sustitución administrativa del régimen legal, so pretexto del combate a la elusión.

Lo dicho trae a colación, el tema sobre si la Administración puede realmente estar en aptitud de verificar la validez de los actos, o si esta atribución sólo compete a la judicatura, con lo que se invaden fueros ajenos.

Nuestra opinión es que la atribución es consustancial al proceso de calificación, pues de lo contrario la Administración carecería de una facultad esencial para verificar la "causa" de los contratos, y establecer de este manera el verdadero fin de los negocios.

Dice al respecto Ferreiro:

(Negarle esta atribución) "*Llevaría a la Administración a calificar los negocios...de acuerdo con los elementos del negocio declarado, aunque éstos no correspondiesen en absoluto con la realidad*".

Sin embargo, como la calificación no es una atribución ordinaria de una Administración, la atribución sólo puede ejercerse si la Administración cuenta con autorización legal, lo que torna a este tipo de disposiciones en normas de derecho sustantivo al aplicarse.

En resumen:

La calificación es el proceso que consiste en establecer la verdadera naturaleza jurídica de los negocios, encuadrándolos en los tipos reconocidos o en otros, que sean expresión de la libertad contractual, para lo cual la Administración actúa sobre la base de los hechos y no de las denominaciones empleadas, pues los negocios son lo que son, y no lo que lo contribuyentes necesariamente dicen³³.

³⁰ Conde Conde, M. "*El principio de calificación: análisis global del hecho imponible y de las técnicas para su calificación*", citado por César García Novoa en "*La Cláusula Anti elusiva en la nueva LGT*", Página 245, Marcial Pons, 2004.

³¹ Conclusiones y Recomendaciones de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Isla Margarita, Venezuela 2008
Novena: La analogía no es un medio adecuado para combatir la elusión.

³² Según la tesis de la realidad económica, es vinculante para el interprete la situación económica real sobre ciertos efectos producidos por los actos jurídicos o 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 toda otra figura jurídica a la que pueda atribuirse el mismo o análogo resultado económico". Explicado por Alberto Tarsitano en "*Teoría de la Interpretación Tributaria*" artículo recogido en la obra de César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez (Coordinadores) "*El Tributo y su aplicación: perspectivas para el Siglo XXI*", Editorial Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, Página 866.

³³ Conclusiones y Recomendaciones de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Isla Margarita, Venezuela 2008

IV. Cláusulas anti elusivas

Por varios años hemos venido discutiendo y difiriendo la adopción en nuestro país de una "cláusula general anti elusiva", conocida en otros medios como "cláusula anti abuso".

La discusión se ha prolongado por la supuesta dificultad de conciliar dos valores esenciales para el derecho tributario constitucional.

De un lado, la legalidad y "tipicidad" de los hechos imposables, que impide extender sus alcances más allá de lo que la norma establece, y por otro, la vigencia de los principios de justicia o igualdad, por el cual todas las manifestaciones de riqueza tipificadas por la ley deberían quedar sujetas a su alcance.

En el Reporte General de IFA del año 1983 se afirma, que esta dificultad podría derivar de la visión que uno pueda tener sobre la relación entre el derecho privado y tributario, ya que existen, dice el Reporte, dos grupos de países: uno basado en la teoría jurídica y otro en la teoría económica.

Para la teoría jurídica, prima la ley y las formas jurídicas elegidas por los particulares. De acuerdo al enfoque económico, el contribuyente explota los formalismos y las lagunas legales, con lo que pretende lograr un resultado equivalente sin pagar impuestos, lo que la ley o los tribunales deben gravar.³⁴

En línea con lo dicho, lo concreto ha sido que en el Perú la elusión ha sido contrapuesta a la evasión para expresar que se trata de un proceso lícito, sin desconocer que la supuesta habilidad por esquivar las normas tributarias ha supuesto muchas veces distorsionar los negocios con el fin de alcanzar una ventaja tributaria.³⁵

Como dice Calvo, la licitud del procedimiento no ha sido siempre garantía en la licitud del resultado, siendo posible encontrar resultados ilícitos dentro de la aparente licitud que tiene la elusión.³⁶

Para frenar las consecuencias de esta tendencia, es cierto que los ordenamientos han apelado en gran número a la inclusión de "cláusulas anti elusivas", que en términos generales representan: **normas con un presupuesto de hecho formulado con cierta amplitud que confiere a la Administración Tributaria la facultad de desconocer el acto o negocio realizado para aplicar la norma que el contribuyente pretende eludir.**

Cabe precisar que a pesar de la amplitud que suelen tener los conceptos usualmente incorporados en las CGA, **sus normas sólo pueden aplicarse a los actos o**

Sexta (Segundo Párrafo): La calificación sirve como criterio elusivo y tiene como finalidad fijar la relación jurídica sustancial que subyace en cada negocio jurídico
La prevalencia de la sustancia sobre la forma debe establecer la verdadera naturaleza jurídica del acto o negocio gravado.

³⁴ Reporte General del Congreso Internacional de IFA Association 1983, citado en la Exposición de Motivos para la modificación del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo 135-99-EF

³⁵ Rosembuj Tulio. "La Simulación y el fraude en la nueva LGT", Marcial Pons, Madrid, 1996, Página 14

³⁶ Calvo Vértiz Juan. Ob. Cit, Página 23.



negocios elusivos, pues el fin de estas normas es conferir una atribución a la Administración para neutralizar los efectos de la elusión³⁷.

En efecto, **en todos los ordenamientos legales con CGA se coincide en indicar que las técnicas de ahorro fiscal sólo son reconducibles cuando dichas técnicas se tornan en procedimientos de elusión.**

Como no podría ser de otro modo, la CGA también se encuentra sujeta al principio de "reserva de ley", y con ello a la definición de los actos o negocios que permiten ser aplicada por la Administración Tributaria.

Es decir, **a pesar que este tipo de normas tienen necesidad de recurrir a presupuestos genéricos es inevitable que tales presupuestos tengan una cierta objetividad para impedir que su aplicación constituya en una suerte de "espada de Damocles" o "fuente de incertidumbre"**.³⁸

Por esta razón en el Reporte General del Congreso de IFA del año 2002 se comenta que la eficacia de las reglas anti elusivas deba fundarse en la capacidad de saber adoptar legislativamente algún test de comprobación que no tenga una base abierta de subjetividad³⁹.

Por ello, no en vano existen también sectores de la doctrina que prefieren promover la inclusión de cláusulas específicas o "ad hoc" contra la elusión, donde el presupuesto de hecho es detallado y taxativo respetándose el derecho a la libre contratación de los particulares, sin perjuicio que el legislador pueda intervenir "a posteriori" cuando el fenómeno elusivo adquiere dimensiones preocupantes⁴⁰.

A esto llama Simón "diligencia legislativa", o reacción inmediata del legislador para cerrar las brechas que permiten la elusión, que es siempre -en opinión del mismo Simón- el medio prioritario para combatir el fraude.

La experiencia sin embargo es que casi todos los ordenamientos legales han preferido adoptar ambas alternativas, es decir, incluyen una CGA sin descartar la opción de normar expresamente ciertas situaciones elusivas, aprovechando así el efecto disuasivo que generan las cláusulas generales.

Lo que no está muy claro, es si la aplicación de una cláusula específica sustrae el presupuesto particular a la aplicación de la cláusula general.

El Profesor Sotelo explica que la "data" suele ser variada entre los diferentes países, pues en algunos operan como complementarias, en otros son excluyentes, y existe un grupo de países en que funcionan como subsidiarias⁴¹.

³⁷ En efecto, ese el fin de las CGA, aplicarse sin quebrar la tipicidad jurídica y tributaria de las instituciones previstas en las leyes, lo cual supone que sólo aplique en situaciones de elusión, esto es, cuando la estructura diseñada es artificial y sólo tiene como propósito el ahorro tributario.

³⁸ Gallo F. Y Melis G., "L'elusione fiscale internazionale nei processi di integrazione tra Stati: l'esperienza della Comunità Europea", en *Giustizia Tributaria*, 1er Congreso Internacional de Derecho Tributario, IBET, Sao Paulo, Ed. Parma, 1998, Página 187.

³⁹ El reporte hace alusión a que el test de objetividad pueda lograrse a través del desarrollo jurisprudencial. Nos parece que esta mención sólo aplica a los ordenamientos que encuentran su principal fuente de evolución en la jurisprudencia.

⁴⁰ Gallo F. Y Melis G., "L'elusione fiscale internazionale nei processi di integrazione tra Stati: l'esperienza della Comunità Europea", Página 172.

⁴¹ Excluyente significaría que abordado un supuesto en la CGE, ya no puede ser materia de la CGA; subsidiario, cuando de no resultar aplicable la CGE es necesario recurrir a la CGA, y; complementario, cuando ambas cláusulas interactúan para operar de manera conjunta.

El mismo Profesor Sotelo sostiene que no encuentra objeción para que se apliquen al mismo tiempo como complementarias o subsidiarias ⁴².

Nosotros entendemos que la CGA sustrae de la elusión el acto que no cumple las características que esta cláusula contempla, lo que no significa que el mismo acto no pueda ser calificado como elusivo pero por otras consideraciones, aplicándose para ello la CGA⁴³

V. Cláusula General anti elusiva y Constitución

La justicia en la recaudación ha sido confiada a todos los peruanos, quienes tienen la obligación de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo a sus posibilidades.

Se trata por tanto de un compromiso social que involucra a todos, no existiendo base ética ni legal para que un sector de la población se considere excluido de este compromiso.

Por tanto, el supuesto principio de solidaridad que algunas veces ha sentenciado el Tribunal Constitucional debe empezar a predicarse para el 70% de la economía peruana que no tributa, y no asume por tanto ningún compromiso solidario con el resto de los peruanos

Ahora bien, la confianza depositada por el Estado a los particulares se concreta en las disposiciones legales que han venido delegando progresivamente en ellos la función primaria de liquidar y pagar los tributos.

Por tanto, **la falta de justicia y solidaridad en la tributación se da en todos los supuestos de fraude tributario, y de manera cuantitativa en los sujetos que operan impunemente en la informalidad negociando mercadería que proviene del contrabando o la producción clandestina.**

El marco para el combate al fraude fiscal lo da igualmente la Constitución, lo que implica –entre otros aspectos- respetar los límites o principios tributarios que la Constitución impone.

Por ello, la supuesta dificultad en conciliar la vigencia de dos o más principios tributarios que entran en conflicto no puede resolverse a través de la preeminencia de algunos de ellos frente al resto, en vista que dicha solución no condice con el mandato constitucional.

Nuestra Constitución establece en el artículo 74, que **ninguna norma tributaria dictada en violación de los principios tributarios surte efecto.**

La concluyente sentencia de la Constitución no da espacio –a nuestro entender- para que de manera “razonable y proporcional” el principio de reserva de ley pueda quebrarse al compararse con el deber de contribuir y el principio de igualdad.

En la Sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el Expediente 6626-2006-PA/TC, se advierte que el criterio de ella se funda en una visión política y

⁴² Mesa Redonda entre Eduardo Sotelo, Fernando Zuzunaga y Rocío Liu, sobre “Norma XVI: Calificación, Elusión de normas tributarias y Simulación” publicada en la Revista Ius Et Veritas 45, Página 45, Diciembre 2012.

⁴³ Esta sería también la opinión de la Profesora Rocío Liú según los comentarios que vertió en la referida Mesa Redonda sobre “Norma XVI: Calificación, Elusión de normas tributarias y Simulación” publicada en la Revista Ius Et Veritas 45, Página 45, Diciembre 2012.

circunstancial del Estado (Estado Social dice la sentencia), lo cual no está necesariamente en línea con la propuesta que formula la misma Constitución.

Como se sabe, el ordenamiento tributario no grava la capacidad contributiva en general. Sólo afecta la capacidad contributiva tipificada como hecho imponible por las leyes.

Por eso, no cabe decir, como lo hace Ecker, que la Administración debe buscar el subyacente económico de los hechos al margen del "ropaje jurídico".⁴⁴

Ello supondría, en palabras del recordado Profesor Eusebio Gonzales, que "la capacidad contributiva" deje ser un principio y pase a convertirse en una bula para que la Administración Tributaria persiga la riqueza donde la riqueza se encuentre⁴⁵.

Considerando esta limitación constitucional, resulta que **la CGA no confiere a la Administración Tributaria una atribución que le permita extender los supuestos legales más allá de lo que las leyes disponen, aún cuando en el proceso de verificación la misma Administración detecte la existencia de supuestos equivalentes no gravados por la ley.**

Es decir, la CGA no resuelve por analogía los defectos o vacíos legales (si se puede hablar de ellos). La facultad es delegada para aplicar la "ley correcta" en las situaciones donde la presentación de los hechos es manipuladas para evitar su aplicación.

¿Cómo se produce la manipulación?

La libertad contractual se ejerce dentro de los siguientes límites:

- 1) La licitud en los fines del acto celebrado; y
- 2) El ejercicio regular, no abusivo del derecho.

Por tanto, **el derecho a configurar situaciones con contenido económico no puede ejercerse mediante el empleo inadecuado de las instituciones jurídicas, configurando modelos que carecen de fin, que son impropios para los fines, o que esconden fines falsos, pues todas estas conductas llevan a un abuso de las figuras jurídicas adoptadas, que califican como elusión cuando tienen como propósito lograr una ventaja tributaria.**

Bajo este entendido, no existe razón para reprochar la entrada en vigencia de una CGA, siempre que:

- i) Los supuestos de elusión se definan y apliquen sobre bases objetivas, y;
- ii) No se conceptúe que la CGA confiere una licencia a la Administración para que pueda extender las obligaciones tributarias más allá de lo que las leyes establecen.

VI. Norma XVI

La CGA incorporada a través de la Norma XVI del Título Preliminar nuestro del Código tiene el siguiente texto:

⁴⁴ Citado por García Novoa, Ob.Cit, Página 295.

⁴⁵ González García E. "El Fraude a la Ley Tributaria en la Jurisprudencia", Pamplona, Ediciones Aranzadi, 1997, Página 53.



"NORMA XVI: CALIFICACIÓN, ELUSIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS Y SIMULACIÓN

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente.

Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT:

a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.

La SUNAT, aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el segundo párrafo, según sea el caso.

Para tal efecto, se entiende por créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario, recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, devolución definitiva del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, restitución de derechos arancelarios y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituyan pagos indebidos o en exceso.

En caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados.

Esta Norma comparte varias características de la legislación española y del Modelo de Código Tributario para América Latina que promueve el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).⁴⁶

46

Ley General Tributaria Española

Artículo 15

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración Tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones.

Modelo de Código Tributario CIAT

Artículo 11. Forma jurídica de los actos.

1. Cuando se realicen actos que, en lo individual o en su conjunto, sean artificiosos o impropios para la obtención del resultado conseguido, las consecuencias tributarias aplicables a las partes que en dichos actos hayan intervenido serán las que correspondan a los actos idóneos o apropiados para la obtención del resultado que se haya alcanzado.



En este sentido, nuestra CGA, al igual que aquellas en las cuales se inspira, no afecta el derecho de los particulares a desarrollar sus planes de ahorro tributario, con lo que la facultad de organizar y gestionar todo tipo de negocios aprovechando los beneficios del régimen tributario se preserva intacto.

Como enseña el Profesor Ferreiro, **en el ámbito de los tributos es jurídicamente intachable el derecho de actuar libremente en la elección y ejecución de un negocio lícito, que es susceptible de generar resultados equivalentes pero a un menor costo tributario**⁴⁷.

En línea con lo dicho en algunos párrafos anteriores, el problema del ahorro fiscal se suscita cuando se abandona la economía de opción y se recurre al empleo de actos que ocultan, difrazan o simulan sus fines, traspasando la frontera de lo lícito para arribar en lo ilícito.

Como ocurre en la mayoría de los países, la cláusula peruana es también una norma que contiene un presupuesto de hecho relativamente amplio, establecido para conferir a la Administración Tributaria la facultad de desconocer el acto o negocio realizado por el contribuyente y aplicar la norma que pretendía eludir.

Para ello, la CGA no consagra la técnica de la analogía para gravar las situaciones o hechos equivalentes, o el método de interpretación económica para que los hechos se identifiquen en función a su subyacente económico. Su propósito es indentificar los elementos de una elusión para abrir la puerta a la recalificación y aplicación del régimen tributario que se pretendía eludir.

A pesar del claro propósito que tiene la CGA, resulta que los supuestos de elusión considerados –como ocurre también en la mayoría de los países– son “indeterminados”, lo que se explica por la aparente dificultad de contemplar normativamente todos los supuestos que podrían presentarse para manipular la ocurrencia de los hechos imposables.

Se suscita en este sentido lo que Kruse llama la “*paradoja de las cláusulas generales*”, esto es, la necesidad por un lado de contar con presupuestos genéricos para asegurar la flexibilidad en su aplicación, y a su vez, que estos presupuestos genéricos no pongan en riesgo la seguridad jurídica de los contribuyentes.

En el campo del derecho administrativo, los conceptos indeterminados se presentan cuando los supuestos de hecho son definidos de manera abstracta o genérica, concretándose recién al momento de ser aplicados.

Vale decir, la indeterminación conceptual se aplica cuando la realidad no puede ser precisada, en vista que tal realidad no admite cuantificación o determinación.

El Profesor Eduardo García de Enterría define los conceptos “indeterminados” en contraposición a los “determinados” que se refieren a una realidad precisa, delimitada e inequívoca, como podría ser el plazo de una norma.

En cambio, son ejemplos de conceptos “indeterminados”, la buena fe, el abuso del derecho, la fuerza mayor, el caso fortuito, el hecho irresistible, el interés social o el

2. Lo dispuesto en el párrafo anterior únicamente se aplicará cuando los actos artificiosos o impropios produzcan los efectos siguientes:

- a) Que de dichos actos deriven efectos económicos iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos idóneos o apropiados. Se considera que se producen efectos iguales o similares cuando los resultados económicos, distintos de los tributarios, no tengan diferencias relevantes.
- b) Que los efectos tributarios consistan en la eliminación o disminución de obligaciones tributarias.

⁴⁷ Ferreiro Lapatza José Juan. “*El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de la Ley General Tributaria*”, artículo recogido en “*La derrota del Derecho*”, página 375, Marcial Pons, 2012



justiprecio, que son algunos de los conceptos que la Administración puede aplicar en sus procedimientos y decisiones.

En cualquier caso, **la aplicación de un concepto indeterminado no puede llevar a la arbitrariedad y discrecionalidad en la aplicación de las normas, pues para todos ellos existe un amplio desarrollo jurídico conceptual que permite arribar a una sola solución correcta, a "la única solución justa" como sostienen varios autores.**

Según la Norma XVI, para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT debe tomar en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

Es decir, en la calificación de los hechos imposables realizados por los contribuyentes, la Administración debe considerar los "fines" que efectivamente persigan o establezcan sus actos, pues para determinar de qué hecho imponible se trata, más valen estos fines que sus formas.

Para que la evaluación sea objetiva, nuestra opinión es que la Administración Tributaria tiene que centrarse en los "fines" y no en las motivaciones de los actos realizados, pues las motivaciones son subjetivas e irrelevantes para el derecho, y los fines, que son la "causa" de todos los actos, son una realidad objetiva⁴⁸.

En este orden de ideas, la Norma XVI dispone que la elusión tributaria se configura cuando concurren las siguientes situaciones:

- a) El carácter "artificioso" o "impropio" de los actos realizados para el logro de los fines que se persiguen; y,
- b) La utilización de los actos "artificiosos" o "impropios con el único propósito de obtener un ahorro o ventaja tributaria, considerando que los demás fines jurídicos o económicos también podrían obtenerse mediante el empleo de actos usuales o propios.

Sobre el alcance del término "artificioso", nuestra opinión es que su sentido no es el del derecho penal, considerando que conforme al artículo 1 de la Decreto Legislativo 813 el delito de "defraudación tributaria" también se configura, cuando a través de un "artificio" se deja de pagar los tributos que las leyes establecen.

En efecto, los mismos "artificios" empleados para una evasión no pueden constituir elementos para un elusión, en vista que en el primer caso el dolo sería fundamental, y en el segundo no existe.

Dicho de otra manera, los "artificios" penales están representados por todos los actos cometidos maliciosamente para engañar al Fisco, en tanto que lo "artificioso" para los fines de una elusión, es básicamente todo lo "artificial" o "no natural" que un contribuyente puede construir para obtener una ventaja, lo que no es necesariamente falso, malicioso o engañoso.

Como dice el Profesor Palao Taboada, lo artificial podría ser incluso el rasgo de las muchas de actividades de la planificación tributaria, con lo que no constituye una

⁴⁸ Conclusiones y Recomendaciones de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Isla Margarita, Venezuela 2008

Primera: La elusión es un comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria 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.

característica necesariamente objetable en estos procesos, considerando que a menudo se encuentra presente en las operaciones altamente complejas⁴⁹.

Por tanto, en una elusión los actos o negocios "artificiosos" son básicamente los realizados sin mayor "fin", y que se diseñan para generar alguna ventaja tributaria.

Desde este punto de vista, un acto califica como "artificioso" cuando no cumple un propósito económico específico (*bussines purpose*) lo cual está en línea con los procesos de validación que suelen seguirse en los sistemas anglosajones para confirmar que el objetivo de las operaciones no es fiscal.

El calificativo "impropio" tiene una connotación similar, aunque es necesario precisar que "impropio" básicamente incluye a los actos o negocios realizados para un "fin" diferente al que fueron concebidos, lo que trae como resultado un abuso en el empleo de tales figuras para aprovechar únicamente alguna ventaja tributaria.

Como se advierte, en ambos casos nos encontramos dentro de la órbita de los negocios anómalos -comentados en la primera parte de este trabajo- **donde la forma adoptada no corresponde a sus fines, o donde los fines no tienen ninguna importancia, quedando reducidos a una pura formalidad** que tienen como propósito el ahorro tributario.

En este orden de ideas, los incisos a) y b) de la Norma XVI vienen a configurar un set de dos evaluaciones que deben realizarse para establecer si los actos constituyen o no elusión, siendo imprescindible que el producto de ambas evaluaciones lo confirme.

- El primero de ellos es un test de "causalidad", cuyo propósito es acreditar que el acto o los actos realizados van o no en línea con sus fines, esto es, si **los actos corresponden o no a sus fines, o si los fines carecen de importancia, en cuyo caso son pura forma.**
- Segundo, es un test de "suficiencia", cuyo objeto es confirmar o no que el único propósito de los actos es tributario, pues las otras ventajas económicas o jurídicas que resultan de los actos indebidos también se podrían alcanzar a través de la realización de actos típicos.

En cuanto al "primer test", la evaluación no involucra a los actos simulados, pues este tipo de actos tienen su propia regulación.

Si los actos carecen de "causa" son artificiales, y si la "causa" no corresponde a los actos, entonces son impropios, sin que nada aparezca oculto, porque sino nos encontramos ante una simulación.

Si se trata de actos atípicos, lo que tocaría establecer es si efectivamente alguna figura típica no es capaz de cumplir los mismos "fines", o si hubiese bastado introducir algunas cuantas adecuaciones a los actos típicos para que los fines puedan cumplirse.

En términos prácticos, puede sostenerse que "artificioso" e "impropio" son a su vez el anverso y reverso de una misma realidad, pues cuando el acto es "artificioso" el tipo es inadecuado, y cuando es inadecuado, el acto es "impropio".

⁴⁹ Palao Taboada C. "Fundamento y límites del delito fiscal, una perspectiva armonizadora del ordenamiento jurídico tributario", citado por García Novoa César en "La Cláusula Anti elusiva en la Nueva Ley General Tributaria", Página 368

El "segundo test" nos aproxima a la metodología también anglosajona del "*tax driven transaction*", donde se evalúa la relevancia del resto de los efectos jurídicos o económicos de los actos, con prescindencia del ahorro tributario.

Para tal fin, la CGA peruana opta por el mecanismo de comparar los efectos jurídicos o económicos de los actos realizados con los actos típicos ("usuales" o "propios" en la expresión de la norma) para sostener que si los resultados son iguales o similares queda acreditado que el único propósito era la ventaja fiscal.

Los españoles llaman a este proceso "juicio de diferenciación", que no es otra cosa que acreditar que los actos realizados deben responder a una finalidad jurídica o económica, no fiscal, que no puede conseguirse a través de la realización de los actos típicos.

Como se advierte, la CGA no descarta al ahorro tributario dentro de sus fines. El problema se suscita cuando no se puede acreditar la existencia de otros fines igualmente relevantes, junto con la falta de "propiedad" de los actos realizados.

Por tanto, **la aplicación de la CGA pasa por la verificación de dos situaciones, absolutamente imprescindibles para que la Administración pueda calificar a los actos como elusivos, y aplicar el régimen tributario que toca a los actos propios o usuales** (típicos en nuestra opinión):

1. El examen de adecuación o propiedad de los actos realizados, que gira alrededor de la "causa" -no de las motivaciones- que sustentan a estos actos. Si el negocio realizado no es concordante con sus fines, surge un primer indicio de que se trata de actos elusivos.
2. El examen de diferenciación de los actos realizados, que gira sobre los resultados de los actos impropios. Si los efectos de estos actos son los mismos o similares a los que se obtendrían con la realización de actos usuales o propios, se confirma que los actos desplegados son elusivos.

Conclusiones

Las GGA fundan su aplicación en uno de los conceptos y técnicas más antiguos del derecho, el mismo que aplicaron los romanos para proteger a los esclavos de sus amos y que en siglo XIX desarrollaron los franceses, esto es, las leyes no amparan el abuso del derecho.

Las instituciones jurídicas no son concebidas para que sean indebidamente aprovechadas o usadas unas en perjuicio de otras, logrando que las leyes obligatorias sean defraudadas.

A este nivel, es altamente probable que entre los profesionales del derecho no se susciten discrepancias, pues todos coincidiremos en sostener que el derecho debe ser usado conforme a sus fines.

El problema se presenta cuando en la práctica es necesario identificar y probar el abuso, lo cual puede explicar las pocas demandas judiciales que se fundan en el supuesto abuso del derecho del demandado.

Este podría ser un resultado anticipado de una norma tributaria que pretende corregir las conductas abusivas de cierto sector de contribuyentes.

No estaría mal, porque se trata de una medida extraordinaria destinada reencausar el empleo de actos manifiestamente artificiales o impropios que sólo se justifican por el provecho tributario que pretenden alcanzar.

Una norma en sí puede que no sea inconstitucional, lo que no quita que pueda ser aplicada inconstitucionalmente.

El riesgo que detectan los detractores de las CGA no se resuelve descalificando a los "mensajeros", sobre todo cuando los riesgos son ciertos, como es el caso de la seguridad jurídica.

Para evitar que las diferencias conceptuales se ahonden innecesariamente, sería bueno tratar de empezar a coincidir en los siguientes puntos:

- ¿Que cosa no es una CGA?
- ¿Qué cosa es?
- ¿En que escenarios se aplica?
- ¿Qué efectos conlleva?

¿Qué cosa no es una CGA?

No es una atribución conferida a la Administración para extender las leyes tributarias a supuestos no comprendidos en ellas. Por tanto, no es una licencia para aplicar la analogía o criterios económicos en la interpretación y aplicación de las normas tributarias

¿Qué cosa es?

Es una atribución conferida a la Administración Tributaria para calificar a los hechos realizados por los contribuyentes en función a los fines de sus actos, y aplicar el régimen tributario que corresponde cuando se acredite que tales actos tienen un propósito elusivo.

¿En qué escenarios se aplica?

Sólo cuando los actos realizados por los contribuyentes califican como elusión, y sólo califican como elusión si no soportan el resultado de los siguientes exámenes:

1. El examen de adecuación o propiedad de los actos realizados, que gira alrededor de la "causa" y no de las motivaciones de tales actos.
2. El examen de diferenciación de los actos realizados, que gira sobre los resultados económicos y jurídicos de los actos impropios o artificiales.

¿Qué efectos conlleva?

La aplicación del régimen tributario que se pretendía eludir.

Estoy seguro que si tenemos la habilidad de confluir en estas nociones básicas, y generar una base objetiva para la aplicación de la CGA, aseguraremos que la norma se aplique correctamente y no afecte la seguridad jurídica de los contribuyentes.