

NATURALEZA Y FUNCION JURIDICA DE LA NORMA VIII DEL TITULO PRELIMINAR DEL CODIGO TRIBUTARIO PERUANO

Cesar García Novoa*

SUMARIO

I. La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. I. 1. Un intento frustrado de introducir la interpretación económica en el Derecho Peruano. I.1.1. Introducción a la cuestión de la calificación e interpretación de las normas tributarias. I.1.2 La interpretación económica. Origen y evolución. I.1.3. La Norma VIII y la interpretación económica. II. ¿Es la Norma VIII una cláusula antielusoria de carácter general? II.1. La exclusión de la analogía en la Norma VIII. III. ¿Es la Norma VIII del Código Tributario Peruano un mecanismo para calificar? IV. ¿Se puede utilizar la Norma VIII en supuestos de falsedad constitutivos de simulación absoluta como el previsto en el art. 44 del Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General de Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo?

I. LA NORMA VIII DEL TITULO PRELIMINAR DEL CODIGO TRIBUTARIO

Si nos fijamos en la evolución histórica de esta disposición, conviene señalar que la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario Peruano fue introducida por el Decreto Legislativo n° 816, con fecha de 21 de abril de 1996. Este precepto tenía la siguiente redacción:

“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

* Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela (España). Abogado.

los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. Cuando éstos 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 podrán crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley”.

Si pretendemos dilucidar la *ratio legis* de esta disposición, podemos atender en primer lugar al contenido de la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 816, vemos que éste disponía que la finalidad de la Norma VIII era “(...) *establecer 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 individuales (sic) jurídicas, cuando estas se utilicen fraudulentamente*”.

Si nos atenemos, por tanto, a la Exposición de Motivos, y a su función de revelar, con las armas de la técnica legislativa, la *ocassio legis* o motivo específico de la ley, tenemos que la Norma VIII tendría como finalidad básica introducir en el ordenamiento peruano una cláusula de *substance over form* (la *primacía de la realidad frente a las formas y estructuras jurídicas*) por tanto, una cláusula general antielusoria que permitiese a la Administración fiscal peruana desconocer los negocios utilizados por las partes cuando éstos fuesen manifiestamente inadecuados al fin perseguido y con la finalidad de eludir el pago del tributo. Se trataría de una medida antielusoria, aunque la Exposición de Motivos haga referencia al término “fraude” (*utilización fraudulenta*) que puede hacer pensar en una evasión como la que se contempla en el artículo 44° de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas. En la acepción de “fraude” que se maneja en el Derecho comparado late la idea, expresada por Ferreiro Lapatza en diversas ediciones del *Curso de Derecho Financiero Español*, de que “fraude tributario, en sentido estricto, es igual a no pago ilegal de un tributo”, y de que “el fraude, en este sentido puede realizarse por medio

de una infracción”.¹ O lo que es lo mismo, el uso del término *fraude* se emplea para referirse a lo que sería “fraude tributario” y no como equivalente a “fraude de ley” o “fraude a la ley”. Pero en Latinoamérica es habitual hablar de “fraude” en el sentido de “fraude mediante abuso de las formas”,² lo que constituye un supuesto de lo que entendemos por *elusión* fiscal. Esto es, “aquel proceder que sin infringir el texto de la ley, procura el alivio tributario mediante la utilización de estructuras jurídicas atípicas o anómalas”,³ en circunstancias, añadiríamos nosotros, que el ordenamiento no considera tolerables. Frente a ello, la *evasión* supondría una violación de la norma tributaria, como consecuencia del impago del tributo,⁴ siendo la sanción la reacción ordinaria que el ordenamiento prevé para estos casos.

I.1. Un intento frustrado de introducir la interpretación económica en el Derecho Peruano

La primera cuestión a tratar en relación con la Norma VIII es la que se refiere al abortado intento de introducir, en su redacción inicial, la interpretación económica en el Derecho peruano. A este tema vamos a referirnos a continuación.

I.1.1. Introducción a la cuestión de la calificación e interpretación de las normas tributarias

La verdadera naturaleza de las categorías deriva de su régimen jurídico y ésta ponía en evidencia que la redacción originaria de la Norma VIII pretendía introducir en el ordenamiento jurídico peruano la figura de la interpretación económica. Es verdad que el precepto disponía que “al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho”, y que la norma se refiere a *actos, situa-*

¹ Añade FERREIRO LAPATZA, J.J., “pero el pago ilegal, es decir, contrario a lo que la Ley quiere, puede realizarse también sin incurrir en infracciones, por medio del fraude a la Ley tributaria”; *Curso de Derecho Financiero Español*, 14ª Ed., 1992, Marcial Pons, Madrid, pág. 459.

² VILLEGAS, H.B., *Curso de Finanzas, Derecho financiero y Tributario*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1992, pág. 387.

³ GIULIANI FONROUGE, C.M., *Derecho Financiero*, Vol. II, 5ª Ed., Depalma, Buenos Aires, 1993, pág. 681.

⁴ GIULIANI FONROUGE, C.M., en *Derecho Tributario*, Vol. II, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1993, págs. 611 y ss.

ciones 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, lo que parece hacer referencia al abuso de las formas o negocios abusivos o indirectos, esto es, a la utilización del negocio para perseguir fines que no son los propios de su causa típica. Pero el elemento fundamental del precepto radicaba, a nuestro juicio, en la expresión se prescindirá, en la consideración del hecho imponible real, de las formas o estructuras jurídicas adoptadas, y se considerará la situación económica real.

A nuestro modo de ver no hay ninguna duda de que este precepto intentaba incorporar una pretensión de establecer la interpretación económica como mecanismo de lucha contra la elusión fiscal. Y esta pretensión resulta altamente criticable.

Si entendemos, siguiendo a Martín Retortillo, la interpretación de la ley como “la tarea concreta, dentro del proceso aplicativo del Derecho, de atribuir sentido a las normas que se han de aplicar”,⁵ de ello se desprende que la interpretación es una tarea ineludible en cualquier proceso aplicativo del Derecho objetivo y una exigencia derivada del carácter genérico y abstracto de toda norma, necesariamente alejada en su formulación del casuismo de las situaciones singulares. Como dice Seiler, la finalidad de la interpretación es superar la distancia entre el texto legal y el caso concreto.⁶ En el caso de las normas tributarias, el deber de la Administración de aplicarlas va ineludiblemente precedido de una actividad interpretativa, la cual, como explicó Betti, consiste en una labor cognoscitiva destinada a buscar el sentido y alcance de una norma con el fin de trasladar el Derecho vigente a la realidad.⁷ Y esa actividad interpretativa se llevará a cabo atendiendo a criterios similares a los del resto del ordenamiento jurídico, habida cuenta del logro histórico de la *ordinariedad* de la norma fiscal. La labor interpretativa de las normas tributarias constituye, por tanto, una faceta más del proceso aplicativo de las leyes fiscales.

⁵ MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L., “La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria”, *RDFHP*, nº 54, 1964, pág. 347.

⁶ SEILER, C., *Auslegung als Normkonkretisierung*, C.F.Müller, Heidelberg, 2000, pág. 23; “Ziel jeder Interpretation ist es, die Distanz von Gesetzeswortlaut und konkretem Fall zu überwinden (...)”.

⁷ BETTI, E., *Interpretación de la ley y de los actos jurídicos*, Traducción y prólogo de José Luis de los Mozos, Edersa, Madrid, 1975, pág. 83.

Así lo manifiesta la Norma VIII cuando señala que “al aplicar las normas tributarias podrán usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho”. En realidad, cuando se afirma que las reglas de interpretación de las normas tributarias deben ser similares a las del resto del ordenamiento, lo que se está queriendo decir es que se debe acudir a criterios jurídicos, esto es, a métodos de interpretación que entiendan que las disposiciones fiscales no utilizan los términos técnicos procedentes de otras ramas del Derecho en un sentido diferente al estrictamente jurídico.⁸ Esto puede parecer una obviedad, puesto que la interpretación, en cuanto operación destinada a comprender el sentido de las normas, es una operación jurídica cuya finalidad es desentrañar el sentido jurídico de una disposición. Pero como dice Trimeloni, con afirmaciones como estas no se está proponiendo un discurso tautológico, sino llevar “la indagación interpretativa a su natural fuente genética; el texto normativo”.⁹ En relación con el Derecho Tributario, ello se traduce en algo que con absoluta claridad destaca Sainz De Bujanda al señalar que la norma tributaria, al configurar el hecho imponible, crea una nueva realidad jurídica con una significación y unos efectos específicamente tributarios. Esto es, cualquier relación económica definida en una ley tributaria como hecho imponible sólo puede provocar el efecto jurídico de que nazca la obligación tributaria si dicha relación ha sido configurada por las normas jurídicas. Es decir, si esa relación fáctica de naturaleza económica se ha transformado en hecho imponible.

En cualquier caso, la exigencia de una hermenéutica de las normas tributarias que se base exclusivamente en criterios jurídicos no significa que el aplicador de las normas tributarias, al interpretar los términos contenidos en las disposiciones fiscales, no deba buscar el verdadero significado de los mismos. Como ya hace muchos años dejó sentado con extraordinaria claridad Giannini, una cosa es que, una vez fijados por el legislador los presupuestos materiales de los impuestos, cualquier concepto utilizado en su descripción se convierta en un concepto jurídico, y más específicamente de Derecho Tributario, y otra cosa es que ese concepto pueda discrepar de la noción que de la misma cosa se tenga en el uso corriente o en otras ramas del Derecho. Buscar el verdadero significado de tal concepto for-

⁸ MARTIN QUERALT, J., “Interpretación de las normas tributarias y Derecho Constitucional”, *CT*, nº 64, 1992, págs. 56 a 57.

⁹ TRIMELONI, M., *L'interpretazione nel Diritto Tributario*, *ob. cit.*, pág. 144.

ma parte de la labor exegética del aplicador de la norma.¹⁰

Lo que si debe quedar claro, es que, como consecuencia de esa búsqueda del verdadero significado de los conceptos contenidos en las leyes fiscales, se puede ir más allá de lo expresamente manifestado en su momento por el legislador, de modo que el resultado sea lo que se conoce como “interpretación extensiva”, bien porque así lo impone la atención al espíritu y finalidad de la norma, bien por la necesidad de confrontar la norma con la realidad social del tiempo en que se aplica, bien, en fin, porque así lo exige la valoración de la distinta finalidad de la ley tributaria respecto a la civil o mercantil.¹¹ Para todo ello, incluso para buscar el sentido de los conceptos del Derecho Privado en las normas tributarias, hay que acudir a criterios jurídicos y a una interpretación finalística o teleológica. En suma, una interpretación con criterios estrictamente “jurídicos” no resulta incompatible con tener en cuenta el dato de la realidad social o la *voluntas legislatoris*. Y además, es evidente que el recurso a la interpretación teleológica o al método histórico-evolutivo puede llevar a que un acto, hecho o negocio realizado por los particulares se califique o “recalifique” en un sentido distinto al que las partes le han dado, y ello sirva, de forma directa o colateral, para mitigar un supuesto “efecto elusorio o fraudulento”.

En suma, aunque en el plano teórico quepa afirmar que la “calificación” se refiere a *quaestio facti* y la “interpretación” a *quaestio iuris*, tal diferenciación no puede suponer una distinción radical de ambos procesos aplicativos de la norma. Calificación e interpretación “interactúan”, en tanto fases de una única operación jurídica de delimitación de la trascendencia tributaria de una determinada conducta. Si la interpretación finalista o histórico-evolutiva lleva a entender que el significado dado por una norma fiscal a una categoría jurídica empleada en la misma es más extenso que el que se atribuye a esa categoría en el conjunto del ordenamiento, la calificación de hechos, actos o negocios supondrá determinar si los mismos pertenecen o no a la categoría jurídica previamente “interpretada”. Por eso, la labor interpretadora como tal, sin la actividad calificadora, no constituye por sí misma un instrumento frente a la llamada “elusión” fiscal, salvo, lógicamente, que el propio ordenamiento habilite fór-

¹⁰ GIANNINI, A.D., *Istituzioni di Diritto Tributario*, Giuffrè Editore, Milano, 1965, pág. 150.

¹¹ FALCON Y TELLA, R., “Interpretación económica y seguridad jurídica”, *CT*, nº 68, 1993, pág. 26.

mulas de interpretación que, por esencia, estén preordenadas a llevar a cabo una recalificación de los actos, hechos o negocios jurídicos de los particulares. Esas fórmulas, consistirán, fundamentalmente, no sólo en superar el formalismo favoreciendo la flexibilidad interpretativa, sino en hacer prevalecer la sustancia económica frente a la forma jurídica adoptada. Es el ejemplo de la originariamente conceptuada en Alemania como “interpretación económica”, o de las fórmulas de los ordenamientos anglosajones, que responden a la regla *substance over form*, a las cuales nos vamos a referir a continuación.

Pues bien; la primera de ellas, la llamada “interpretación económica” debe descartarse completamente del ámbito tributario.

1.1.2. La interpretación económica. Origen y evolución

El origen histórico de la interpretación económica –*wirtschaftliche Betrachtungsweise*– aparece claramente vinculado, en la legislación alemana, a las actuaciones de la Administración tendentes a atacar el abuso de las posibilidades de configuración jurídica.¹² En efecto, en la Ordenanza Tributaria de 1919 se introducen referencias a la interpretación económica, al negocio simulado y al abuso de las posibilidades de configuración, siendo la interpretación económica el principal mecanismo para enfrentarse al abuso de las formas. En efecto, aunque el parágrafo 5 hablaba del “abuso de las formas jurídicas”, la aplicación de esta disposición estaba completamente condicionada al dominante papel antielusorio asignado a la interpretación económica, mencionada en el parágrafo 4. Como explica Tipke, el origen de la interpretación económica está en el art. 134 de la Constitución de Weimar de 1919, donde se establece el principio de tributación con arreglo a la capacidad económica –*Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit*–.¹³ Este principio se asienta en la idea de que los hechos imposables, a partir de los que se determina la obligación de contribuir, han de recaer sobre situaciones del mundo real de carácter económico, las cuales se encontrarán revestidas de una forma que será simplemente un “ropaje jurídico” –*rechtliche Einkleidung*–.¹⁴ Para los primeros teóricos

¹² WALLIS, H.V., “Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht”, En: *Festschrift für O. Bühler*, 1954, pág. 254.

¹³ TIPKE, K. y J. LANG, *Steuerrecht*, 15 völlig überarbeitete Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1996. pág. 104.

¹⁴ LIEBISCH, A., *Steuerrecht und Privatrecht. Ein Beitrag zur Förderung der Rechtsein-*

de la interpretación económica, en lo hechos imponibles las formas jurídico-civiles son irrelevantes –*allgemeinen Irrelevanz der zivilistischen Formen*–, pues lo fundamental es la realidad económica que subyace a las mismas.¹⁵ La consecuencia de esta teoría la explica perfectamente Palao Taboada; “la obligación tributaria surgirá siempre que se halle presente dicho fenómeno económico –el que constituye el substrato de los actos o negocios civiles– aunque revista una forma jurídica distinta de la designada por la ley como presupuesto objetivo del tributo”.¹⁶ O, lo que es lo mismo, se gravarán las relaciones económicas a las que la ley alude como hechos generadores, aunque, eventualmente, no aparezcan revestidas de la forma jurídica exterior que normalmente les corresponde.¹⁷

Aunque históricamente, la razón de que haya surgido la teoría de la realidad económica se justifica por la necesidad de garantizar los específicos fines perseguidos por las normas de Derecho Tributario, distintos del Derecho Privado, o para hacer efectivas las exigencias de capacidad económica, lo cierto es que, tanto el parágrafo 4 de la Ordenanza Tributaria alemana como el parágrafo 11 de la Ley de Adaptación, iban a introducir a través de este principio de la realidad económica un instrumento en manos de la Administración para evitar la elusión del impuesto.¹⁸ Como señala uno de los partidarios de la “interpretación económica”, el Jarach de sus primeros escritos, la “irrelevancia de las formas jurídicas” que se encuentra en el trasfondo de la interpretación económica viene a significar que la elección impositiva que las partes puedan buscar a través del

heit, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, Sanlahaus, 1933, pág. 2. Véase también VANONI, E., *Naturaleza e interpretación de las normas tributarias*, trad. Martín Queralt, IEF, Madrid, 1973, pág. 235. En contra de los postulados sostenidos en su momento por Becker, H. Nawiasky, reprochaba al autor de la Ordenanza Tributaria que con los preceptos en los que se primaba la realidad económica frente a la jurídica, se estaba empujando a la realización del Derecho Tributario, a través de “campos sin fronteras”; *Cuestiones Fundamentales de Derecho Tributario*, IEF, Madrid, 1982, págs. 18 y ss.

¹⁵ Como dice V.E. Combarros Villanueva, la teoría de la interpretación económica es una teoría de la interpretación del hecho imponible, sobre el sentido que el legislador ha atribuido a los caracteres conformadores del mismo; “La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica”, *Civitas, REDF*, nº 44, 1984, pág. 505.; PALAO TABOADA, C., “Economía y Derecho en la aplicación de las leyes tributarias”, *CT*, nº 73, 1995.

¹⁶ PALAO TABOADA, C., “El fraude a la ley en Derecho Tributario”, *RDFHP*, nº 63, 1966, pág. 687.

¹⁷ BÜHLER, O., *Steuerecht*, Th Gabler, Wiesbaden, 1951, pág. 86.

¹⁸ FALCON Y TELLA, R., “Interpretación económica y seguridad jurídica”, *ob. cit.*, pág. 25.

uso de formas inadecuadas, evidentemente, resulta también irrelevante.¹⁹

En la propia Alemania empieza a cuestionarse seriamente la interpretación económica, desde que la Ley Fundamental de Bonn de 1949 no reflejase de modo expreso el principio de capacidad económica que fue, como hemos visto, el erróneo antecedente del principio de la realidad económica. Y también de que, desde los años cincuenta, el *Bundesfinanzhof* diese un importante giro jurisprudencial en el sentido de propender a una interpretación de los conceptos contenidos en las normas tributarias en un sentido lo más cercano posible al que los mismos tienen en el Derecho Privado. Tras la entrada en vigor de la Ordenanza Tributaria de 1977, desaparecerían las referencias a la interpretación económica y se introduciría el parágrafo 42 relativo al abuso de las formas jurídicas, que el *Bundesfinanzhof* iba a aplicar generosamente en los años ochenta, en lo que puede considerarse como una auténtica “reorganización de los instrumentos normativos” para hacer frente a la elusión fiscal. Si bien en Alemania se sigue hablando de interpretación económica, pero en un sentido muy diferente a como se venía haciendo. La interpretación económica se entiende en la actualidad en Alemania como un ejemplo de interpretación teleológica. Y así, por ejemplo, Lehner expresó recientemente su opinión favorable a mantener el principio de interpretación económica, pero reconvertido en un mecanismo de interpretación teleológica, destinado a buscar en el interior de la norma –y por tanto, renegando de su efecto extensivo del ámbito del hecho imponible– su verdadera “finalidad fiscal” –*Fiskalzwecknorm*–, como una exigencia del principio de capacidad económica.²⁰ Se trata, simplemente, de tener en cuenta en el proceso exegético de la norma fiscal, la finalidad perseguida por el legislador a la hora de dotar a determinados conceptos de un concreto significado en el ámbito tributario.

Ahora bien; una cosa es que se hable de “interpretación económica”, cuando en realidad se está postulando una interpretación teleológica, como ocurre en Alemania hoy en día, y otra muy distinta, que se siga

¹⁹ JARACH, D., *Curso Superior de Derecho Tributario*, vol I, *ob. cit.*, págs. 349 y ss. Sobre la postura de Jarach, favorable a la interpretación económica, véase GARCÍA BELSUNCE, H., *La interpretación de la Ley Tributaria*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1959, pág. 70.

²⁰ LEHNER, M., “Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit”, *ob. cit.*, págs. 241 a 245.

admitiendo la interpretación económica. Que hoy en día es claramente rechazable; así en España, la reforma por ley 25/1995 de 20 de julio de la Ley General Tributaria de 1963, derogada por la Ley 58/2003, de 18 de diciembre, General Tributaria, la ha expulsado del ordenamiento.

La fórmula tradicional de interpretación económica es claramente rechazable. Y también lo son las fórmulas actuales que con frecuencia resucitan en los modernos Códigos Tributarios bajo el ropaje de normas que tienden a buscar la *ratio* o “fin práctico” presente en las normas fiscales, que resultaría vulnerado por el fraude o la elusión. Como ejemplo podríamos señalar el artículo 116 del Código Tributario Nacional de Brasil, modificado por *Lei Complementar* 104 de 10 de enero de 2001, denominada *Lei Anti-elisiva*, que permite a la Administración desconocer los actos o negocios realizados con la finalidad de disimular el surgimiento del hecho imponible o de alguno de los elementos del tributo, objeto de duras críticas en la doctrina brasileña.²¹

La búsqueda de ese *espíritu de la ley* permite derivar en una interpretación del hecho imponible que no esté sujeta a una “petrificación en su tenor literal”, es decir, a una interpretación espiritualista o finalista, en el sentido de que el “espíritu y finalidad” son parte del elemento dinámico de la ley que permiten su adaptación a la realidad.²² Pero no puede servir para entender que la finalidad de una ley fiscal que contempla cierto hecho imponible es gravar todos los resultados económicos equivalentes al mismo, incluso los que se obtienen a través de actos o hechos respecto a los que el ordenamiento ha manifestado la “finalidad” de no gravarlos. Si estamos atribuyendo a la ley una finalidad que ésta no persigue estamos cayendo dentro del ámbito de la pura interpretación económica. Y ello es claramente opuesto a las exigencias de tipicidad y seguridad jurídica.

En efecto, la categoría de la “interpretación económica” ha sido uno de

²¹ PITANGA SEIXAS FILHO, A., *A Interpretação economica no Direito Tributario, a Lei Complementar nº 104/2001 e os Limites ao Planejamento tributario (o planejamento tributario e a lei complementar 104)*, Ed. Dialéctica, Sao Paulo, 2002, págs. 18 y 19; NAVARRO COELHO, S.C., *Apreciação critica do Projeto de Lei Complementar de iniciativa do Poder Executivo Federal que procura introduzir no Brasil a “Interpretação economica do Direito Tributario”, ou, o que dá no mesmo, a chamada Norma Geral Anti-Elisiva*, Ed. Del Rey, Belo Horizonte, 2000, pág. 30.

²² VANONI, E., “La ratio legis, o spirito della legge, è lo scopo che si prefigge la legge in sè e per sè”, En: *Opere Giuridiche*, II, Giuffrè Editore, Milano, 1962, pág. 92.

los mecanismos de lucha contra la elusión fiscal que ha merecido mayores críticas. Así Locher lo acusa de menospreciar la unidad conceptual del Derecho, lesionar el principio de legalidad y ser contrario a la seguridad jurídica.²³ Los ataques contra la seguridad jurídica a cargo de la interpretación económica, derivarían del hecho de que, como recuerda Palao Taboada, la interpretación económica conduce a la instauración del más completo de los arbitrios, puesto que la Administración como intérprete, queda autorizada para prescindir de la ley y decidir conforme a su criterio subjetivo acerca de la identidad de la aptitud para manifestar capacidad contributiva de las relaciones económicas subyacentes.²⁴

Por tanto, y frente a unas facultades interpretativas de la Administración tributaria seriamente limitadas por el carácter esencialmente reglado de sus potestades de comprobación y liquidación, los llamados “métodos especiales de interpretación” en materia tributaria chocan abiertamente con imperativos de seguridad jurídica, pues todos los métodos especiales, entre los cuales la interpretación económica es un ejemplo arquetípico como lo son también los llamados “métodos funcionales”, consisten en suma, en soslayar el texto de la ley para dar un margen de libertad al intérprete. Y esa libertad se basa en ignorar un aspecto esencial del ordenamiento tributario, que no es otro que la esencia radicalmente jurídica del tributo y del hecho imponible que determina su nacimiento. Como ya dijimos, todo hecho imponible es un sector de la realidad, normalmente de raigambre o con trascendencia económica, elevado por la ley a la condición de hecho jurídicamente relevante. Por eso, el proceso interpretativo es exclusivamente jurídico, lo que impone salvaguardar la normatividad del hecho gravado y rechazar la búsqueda de sustratos económicos que a lo que tienden es a una suerte de libre creación del Derecho contraria a las más elementales exigencias de tipicidad, previsibilidad y seguridad jurídica. Así lo ha entendido, en Alemania el *Bundesverfassungsgericht*, al afirmar rotundamente la necesidad de excluir métodos de interpretación extrajurídicos. El Tribunal Constitucional recoge así una orientación jurisprudencial que el *Bundesfinanzhof* planteó en los años cincuenta, aunque posteriormente avanzase hacia una relativización de cier-

²³ LOCHER, P., *Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht... ob. cit.*, pág. 167.

²⁴ PALAO TABOADA, C., “El fraude a la ley en Derecho Tributario”, *ob. cit.*, pág. 688; en el mismo sentido UCKMAR, V., “Sull’interpretazione delle norme tributarie”, *Diritto e Pratica Tributaria*, 1941, I, pág. 401.

tos rigores formalistas.²⁵

Como se ha señalado, incluso en la propia Alemania se ha intentado *actualizar* el método de la interpretación económica, para convertirlo en método de interpretación teleológica. Pero estos intentos de actualización de la interpretación económica conllevan, al mismo tiempo, la negación de su esencia. La interpretación económica, en el sentido que la hemos expuesto, nada tiene que ver con la interpretación finalista, por lo que, en el fondo, lo que se está haciendo es descartar la interpretación económica, como método para actuar contra la elusión fiscal.

Quizás el intento más serio de rescatar la malhadada interpretación económica se la regla del *substance over form* o principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma. Esta regla, en cuanto mecanismo para afrontar la elusión fiscal por la vía interpretativa, es, como señala Ward, una creación de la jurisprudencia norteamericana de los años treinta, por lo que puede catalogarse como una técnica antielusiva propia de los sistemas de *common law*, aunque en alguna ocasión se ha dicho que también en Estados continentales europeos, como Francia o Alemania esta regla ha tenido cierta aplicabilidad en algunas de sus versiones.²⁶

Lo característico de esta regla *substance over form* es que no constituye en sí misma un mecanismo antielusorio sino que se ha venido manifestando en una serie de medidas, en su mayoría de elaboración jurisprudencial, como el *business purpose test*, que permiten desconocer a efectos tributarios aquellas operaciones concertadas por exclusivos motivos de

²⁵ En la doctrina alemana, entre otros, KIRCHHOF, P., *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Studiensausswahl, 2, JCB Mohr, Paul Siebeck, Tübingen, 1992; en especial, sentencia de 19 de marzo de 1991, pág.563. Sobre la admisión por el Tribunal Constitucional de los “métodos económicos”, véase KRUSE, H.W., quien cita las resoluciones BVerfGE 18, 224,233; 22, 156, 160 y 25, 309, 313. *Steuerrecht*, Allgemeiner Teil, *ob. cit.*, pág. 103. Sobre la evolución del concepto de *interpretación económica* en la doctrina alemana, vid., LEHNER, M., “Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Zur Möglichkeit einer teleologischen Auslegung der Fiskalzwecknorm”, En: *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion. Festschrift für Klaus Tipke*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1995, págs. 237 a 240.

²⁶ WARD, D.A., “The Business Purpose Test and Abuse of Right”, En: *Diritto e Pratica Tributaria*, t. I, 1985, pág. 1235, quien señala que la creación jurisprudencial de la regla de preferencia de la sustancia sobre la forma es mucho más acentuada en USA, que en el Reino Unido.

ahorro fiscal o la muchos menos importante doctrina del *step transaction*, que faculta a catalogar como una única operación compleja, aquel conjunto de operaciones vinculadas entre sí por la persecución de un fin de ahorro fiscal. Aunque, como dijimos, se afirma que el *business purpose test* se aplica también en ordenamientos “continentales” como el de Francia —a través de la figura del *acte normal de gestion* diseñada por el *Conseil d’Etat* en pronunciamiento de 4 de diciembre de 1984—,²⁷ o en Alemania, a través del *vernünftiger wirtschaftlicher Zweck*, en realidad, en el primero de estos supuestos se estaría ante lo que hemos definido como el *abus de droit*,²⁸ y en el segundo, ante un caso puro y simple de abuso de las posibilidades de configuración.²⁹ Por el contrario, el *business purpose test*, como genuina técnica antielusoria, ha adoptado genéricamente la forma de un principio general, como ocurre respecto a Países Bajos o Noruega, y sobre todo, en relación con los sistemas anglosajones.³⁰ Como muestra de este principio, hay que destacar la sentencia *Gregory vs. Helvering* en Estados Unidos y el denominado “*Ramsay principle*” en Gran Bretaña. Ambas técnicas consisten sustancialmente en prescindir del dato jurídico a la hora de calificar los actos, negocios u operaciones realizadas por las partes, para buscar su verdadera *ratio* económica. Y en calificar como inoponibles frente a la Administración los negocios realizados con exclusivos fines de ahorro fiscal. Si no existieran verdaderas motivaciones económicas o propósitos comerciales; algo similar a la ausencia de “motivos económicos válidos” a que se refiere el artículo 11, 1, a) de la Directiva 90/434/CEE.

Por tanto; la regla *substance over form* puede informar una cláusula general antiabuso como ocurre en la mayoría de los países con ordenamientos de corte continental. Si no es así y se limita a constituir una práctica hermenéutica en manos de la Administración no plasmada en una “cláusula

²⁷ El arrêt RMC France (Cass. Com. 10 de diciembre de 1996, nº 49462) afirmaba que una operación de “efectos múltiples” no constituía la categoría general de abuso de derecho; véase GROSCLAUDE, J. y P. MARCHESSOU, *Procédures fiscales*, ob. cit., pág. 179.

²⁸ Que, en realidad, y como ya dijimos, al *abus de droit* se manifiesta como “*simulation*” o como “*fraude à la loi*”. Vid. GROSCLAUDE, J. y P. MARCHESSOU, *Procédures fiscales*, Dalloz, Paris, 2001, pág. 178.

²⁹ CALDERON CARRERO, J.M., “Aspectos internacionales del fraude y la evasión fiscal”, En: *Temas de Derecho Penal Tributario*, (cord. García Novoa-López Díaz), Marcial Pons Madrid-Barcelona, 2000, págs. 196 y 197.

³⁰ UCKMAR, V., “Tax Avoidance/Tax Evasión-General Report”, *Cahiers de Droit Fiscal International*, pág. 161.

legal” suscita las mismas objeciones que, desde el punto de vista de la seguridad jurídica del contribuyente, plantea la interpretación económica.

1.1.3. La Norma VIII y la interpretación económica

Estas reglas que, consideramos tienen validez general para todos los ordenamientos jurídicos, valen también para el ordenamiento peruano; la Norma VIII no resulta admisible en lo que la misma contenga de facultad a favor de la SUNAT para introducir una interpretación económica. Por ello resultan acertadas las críticas del Señor Marcerano Frers, Presidente de la Comisión de Constitución y Reglamento y de la Propuesta de Modificación C 90-NM de la Norma VIII. Ello suponía que sólo cinco meses después de la entrada en vigor de la Norma VIII, el Congreso de la República cuestionaba el texto original de su segundo párrafo de la Norma VIII, por contrariar el principio de legalidad, el derecho a contratar con fines lícitos y el principio de seguridad jurídica. Críticas que consideramos totalmente acertadas.

El principio de legalidad en su manifestación de tipicidad, como dijimos en nuestra obra *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pags. 114 a 121, es una técnica al servicio de la seguridad jurídica en los ordenamientos de injerencia como el tributario. Supone la delimitación a través de la norma de las características objetivas del hecho punible o gravable, de modo que exista un conocimiento previo del ciudadano acerca de las consecuencias jurídicas de sus actos. Tales consecuencias deberán estar fijadas en una norma jurídica que, por definición, será general y abstracta. La *tipificación* es un producto de la abstracción jurídica; las disposiciones de la norma de injerencia tienden a generalizar para contener todos los supuestos de hecho iguales al margen de quien sea el sujeto que los haya realizado. La tipicidad es así una garantía de que las consecuencias jurídicas de la actuación de los particulares van a estar previstas en reglas abstractas. Las exigencias constitucionales derivadas del principio de reserva de ley añadirán el requisito de que la previsión de esas consecuencias se haga a través de una norma con rango de ley formal.

Hay que entender que la reserva de ley y la tipicidad tributaria son valores presentes en el ordenamiento constitucional peruano a través de la Constitución política de la República del Perú que en su artículo 74° dispone que “los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una

exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo”. Al margen de la flexibilización de la reserva de ley en lo concerniente a las tasas, que es una tendencia común en el Derecho Comparado, la presencia del requisito de la *interpositio legislatoris* para la creación de tributos no se fundamenta sólo en motivaciones políticas de autoimposición sino también en exigencias de tipicidad y seguridad jurídica. Por tanto, entendemos que de haberse mantenido en su redacción inicial, el segundo párrafo de la Norma VIII vulneraría el artículo 74º de la Constitución de la República de Perú.

También es cierto que una disposición que implante la interpretación económica contraviene el derecho a la libertad de contratación. Recordemos que el art. 2º, 14 de la Constitución peruana reconoce a toda persona el derecho a “contratar con fines lícitos, siempre que no se contravengan leyes de orden público”. Lo que esta haciendo la Norma Fundamental peruana –de manera similar a otras disposiciones constitucionales como el artículo 38 de la Constitución española– es reconocer y proteger la autonomía privada en su expresión de autonomía patrimonial y económica. Como dice Diez Picazo, la extensión con que ese reconocimiento tenga lugar será fruto de la ordenación jurídica que de las relaciones económicas hacen los poderes públicos³¹ y será consecuencia de la organización económica de cada país en cada momento de su historia.

El ordenamiento peruano reconoce como principios, la libertad económica con las consiguientes reglas de libertad de mercado, libertad de empresa, libre concurrencia económica y libertad de contratación. En suma, ello quiere decir que la producción, intercambio y contratación de bienes y servicios se realiza por los particulares de acuerdo con su voluntad, aceptándose una “espontánea dinámica de la sociedad que el Estado no impide”.³² Y ello abarca la libertad de contratación que rige el Derecho Privado y que supone libertad para concertar relaciones económicas, acogándose a los tipos negociales³³ o bien libertad para los particulares que podrán definir sus propios negocios jurídicos. En la medida en que se

³¹ DIEZ-PICAZO, L., *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, Vol. I, Tecnos, Madrid, 1983, pág. 45.

³² DIEZ-PICAZO, L., *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, Vol. I, *ob. cit.*, pág. 47.

³³ LACRUZ BERDEJO, J.L. y A. LUNA SERRANO, *Elementos de Derecho Civil*, Parte General del Derecho Civil, Ed. Bosch, Barcelona, 1984, t. I, págs. 142 y ss.

reconoce a la voluntad un amplio poder regulador, la autonomía de la voluntad se manifiesta en este punto en la llamada “autorregulación” o libertad para determinar el contenido del contrato, que abarcará la posibilidad de adoptar *las formas jurídicas* que las partes estimen oportunas. Y esta libertad de adopción de formas jurídicas, fruto directo de la libertad de contratación, se vería gravemente amenazada por una disposición como el segundo párrafo de la Norma VIII en su redacción inicial. Esta disposición incitaría a gravar un pretendido “sustrato económico” al margen de las formas, vulnerando a nuestro juicio, el artículo 2º, 14 de la Constitución peruana.

Por último, *but not least*, como señalaba la Propuesta de Modificación C90-NM de la Norma VIII, la redacción inicial de la Norma VIII violaría el principio de seguridad jurídica. Como decíamos en nuestra ya citada obra *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, pags. 29 y 30, la seguridad jurídica forma parte de la base del supraprincipio del Estado de Derecho material, traducido en el art. 20, 3 de la Ley Fundamental de Bonn con *Rechtsstaatlichkeit*. Se trata de un modelo de Estado adoptado por las constituciones democráticas, que establece la primacía del Derecho y que a través de la seguridad jurídica compendia todos aquellos valores a los que será necesario dotar de aplicabilidad práctica para garantizar que el ordenamiento sea un sistema vivo de valores en íntima relación con el ciudadano. Entre estos valores se encuentra el derecho de los ciudadanos a la previsibilidad de las consecuencias económicas de sus actos. La previsibilidad se articula, desde nuestro punto de vista, como un derecho a la previsión objetiva por los particulares de su propia situación jurídica, que en materia tributaria serán las obligaciones tributarias, deberes y sanciones previstas para caso de incumplimiento. Sólo la posibilidad de prever estas consecuencias genera la necesaria confianza, cuya protección, como recordaba Geraldo Ataliba, constituye parte importante del contenido sustancial de la seguridad jurídica.³⁴

Como recuerda la doctora Cecilia Delgado Ratto, si bien la Carta Magna peruana no reconoce de forma expresa a la seguridad jurídica como un principio constitucional, el pleno del Tribunal Constitucional, en sentencia del 30 de abril de 2003 (Expediente N° 0016-2002-AI/TC) le otorga rango constitucional al señalar en su tercer y cuarto considerando lo siguiente: “3. *El principio de la seguridad jurídica forma parte consubs-*

³⁴ ATALIBA, G., *Seguridad jurídica*, Civitas, R.E.D.F., n° 59, 1988, pág. 346.

*tancial del estado Constitucional de Derecho. La predictibilidad de las conductas (en especial, las de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho, es la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad. Tal como lo estableciera el Tribunal Constitucional español, la seguridad jurídica supone “la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en el cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho”.*³⁵

4. La seguridad jurídica es un principio que transita todo el ordenamiento, incluyendo, desde luego, a la Norma Fundamental que lo preside. Su reconocimiento es implícito en nuestra Constitución, aunque se concretiza con meridiana claridad a través de distintas disposiciones constitucionales, algunas de orden general (...) y otras de alcances más específicos (...).”

No podemos más que proclamar nuestra absoluta adhesión a estas manifestaciones del Tribunal Constitucional de Perú que, por otra parte, coincide con afirmaciones que hemos efectuado en reiteradas ocasiones. Y manifestar nuestro acuerdo con la Propuesta de Modificación de la Norma VIII, que alertaba acerca de que el Párrafo Segundo, al permitir que el hecho imponible pueda ser reinterpretado por la SUNAT, “supondría 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”.³⁶

Como consecuencia de ello, mediante Ley N° 26663, publicada el 22 de septiembre de 1996, el Congreso optó por derogar la parte final del segundo párrafo de la Norma VIII, quedando redactado de la siguiente manera hasta la fecha:

“Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria –SUNAT– tendrá en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.”

³⁵ DELGADO RATTO, C., “Origen, evolución y contenido del segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario” (versión cedida por la autora).

³⁶ CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Exposición de Motivos de la Ley N°26663, publicada el 22 de setiembre de 1996, p. 2.

La conclusión es clara; el Congreso –y así quedó claro en los trabajos parlamentarios previos– decidió expulsar del ordenamiento peruano el párrafo segundo de la Norma VIII en cuanto contenía una facultad de interpretación económica a favor de la SUNAT, por contravenir los principios de reserva de ley tributario y libertad de contratación (artículos 2º, 14 y 74º de la Constitución de la República de Perú) y el supraprincipio de seguridad jurídica como exponente de un Estado de Derecho. Y significa, además, que el Poder Legislativo reprueba la interpretación económica por ser contraria a estos principios. Con toda claridad lo manifiesta Cecilia Delgado Ratto: “la intención del legislador fue expresa; pretendía eliminar cualquier atisbo de interpretación en base a criterios exclusivamente económicos que dejara de lado la interpretación jurídica, pues consideraba que dicha atribución vulneraba los principios constitucionales de legalidad y seguridad jurídica”.

La reforma de la Norma VIII mediante Ley N° 26663, publicada el 22 de septiembre de 1996, supone no sólo que se ha eliminado la interpretación económica al suprimirse el segundo párrafo. Por tanto, significa que el segundo párrafo de la Norma VIII vigente no otorga a la Administración la habilitación legal necesaria para desconocer las formas jurídicas de los actos realizados por los contribuyentes. Sino que significa que el Congreso de la República del Perú se ha manifestado en contra de cualquier técnica en manos de la SUNAT que conlleve la posibilidad de aplicar la interpretación económica.

Por eso no podemos más que discrepar del contenido de la Res. 00590 del Tribunal Fiscal de la República de Perú, cuando dice de la Norma VIII que *si bien las normas tributarias se interpretan según los métodos de interpretación admitidos por el Derecho*, se añade la interpretación económica no como un método de interpretación sino como un criterio de calificación, que busca “descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes”, “para lo cual permite la actuación de la Administración facultándola a verificar o fiscalizar los hechos impondibles ocultos por formas jurídicas aparentes”. La Norma VIII no sólo no contiene ningún atisbo de interpretación económica, sino que el legislador la ha repudiado expresamente.

Dicho esto, creemos que el siguiente paso en nuestro razonamiento es intentar desentrañar el significado de la Norma VIII después de la Ley N° 26663 en el marco de los instrumentos antielusorios; ¿estamos ante una

cláusula antielusoria de carácter general o ante una simple norma de calificación de hechos?

II. ¿ES LA NORMA VIII UNA CLAUSULA ANTELUSORIA DE CARACTER GENERAL?

Las llamadas *cláusulas antielatorias* pueden definirse como estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, y al cual se ligan unas consecuencias jurídicas, que, en suma, consistirán en la asignación a la Administración de unas potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio o a aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir.

Las cláusulas antielatorias se pueden clasificar, según el grado de detalle con que aparece formulado su presupuesto de hecho, en “cláusulas generales”, de expresión abierta y abstracta y previstas para aplicar a un número indefinido de casos, y “cláusulas específicas” o *ad hoc*. Se puede detectar también la existencia de fenómenos híbridos, tales como cláusulas dotadas de presupuestos de hecho genéricos, esto es, estructuradas según el modelo normativo de las “cláusulas generales”, pero cuya aplicabilidad aparece restringida por la propia ley que las prevé a un ámbito limitado; a éstas se las suele denominar “cláusulas sectoriales”.

Lo primero que caracteriza a todas las cláusulas antielatorias, aunque nos interesan más las de carácter general, es que las mismas constituyen la gran alternativa frente a las técnicas antielatorias inherentes a la ordinaria aplicación del tributo –calificación, interpretación– o de aplicación jurisprudencial de principios –*substance over forms*–. También frente a la analogía, que puede plantear fricciones con principios constitucionales inspiradores del tributo. Y ello, porque estas cláusulas, formuladas con mayor o menor grado de abstracción, suponen habilitar una vía específica para atacar los actos elusorios a partir de presupuestos establecidos en la ley.

Así, frente a la genérica facultad de “recalificar”, inherente a las potestades de verificación que puede desarrollar la Administración Tributaria, las potestades atribuidas mediante cláusulas generales son vías orientadas exclusivamente a hacer frente a actos o negocios elusorios. *A priori*, resultan más acordes con las exigencias de la seguridad jurídica. Conviene señalar, coincidiendo en este punto con Tesauro, que el modelo “con-

tinental” de cláusulas antielusorias, se revela como mucho más respetuoso con las exigencias de certeza del ordenamiento que las técnicas aplicadas en los países de *Common Law*, basadas en reglas o principios generales.³⁷ Salvo el caso italiano, y algún ejemplo más, como los supuestos de Grecia y Luxemburgo, lo cierto es que los distintos ordenamientos de Derecho Comparado se caracterizan por contemplar este tipo de cláusulas antielusivas aunque, también es necesario afirmarlo, su existencia no es una inherencia de todo sistema fiscal. Por ello hay que evaluar si las distintas medidas presentes en un ordenamiento pueden catalogarse como *cláusula general*. Y en lo que aquí nos interesa hay que ver si esta característica se puede predicar de la Norma VIII del Código Tributario Peruano. Para ello habrá que hacer una breve semblanza de las características de estas cláusulas especiales.

Las cláusulas de carácter “general” en los distintos ordenamientos tributarios en los que existen, son previsiones legislativas que tienen en común un presupuesto de hecho consistente en un fenómeno elusorio formulado en términos genéricos, de manera que dentro del mismo puedan incluirse situaciones relativas a cualquier figura tributaria del sistema. Los caracteres de ese fenómeno elusorio tomado en consideración para habilitar la cláusula general dependerán de circunstancias propias del derecho nacional de cada Estado. Por eso, dentro del concepto de “cláusula general” *antielusoria* se pueden incluir ejemplos tan diversos como el arquetípico de la prohibición del abuso de las formas jurídicas o de las “posibilidades de configuración” –*Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten*– del parágrafo 42 de la Ordenanza Tributaria de 1977.³⁸ O el supuesto del art. 24 de la derogada Ley General Tributaria española de 1963, sustituido por el actual “conflicto en la aplicación de la ley” del art. 15 de la Ley General Tributaria 58/2003 de 17 de diciembre. O el caso del art. 64 del *Livre des Procédures Fiscales*, que articula la *répression de abus de droit*, que, como hemos visto, abarca el “abuso de derecho” por simu-

³⁷ TESAURO, F., *Istituzioni di Diritto Tributario*, I, UTET, Torino, 3ª Ed., 1992, pág. 49.

³⁸ Califican al parágrafo 42 de la Ordenanza Tributaria de 1977, como un ejemplo de “cláusula general”, entre otros, TIPKE, K. y H. W. KRUSE, *Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung*, *ob. cit.*, parágrafo 42; KLEIN, M., *Die nicht “angemessene rechtliche Gestaltung” im Steuervermeidungsstatbestand des § 42, A.D.*, *ob. cit.*, pág. 10. Sobre la *Generalklausen* del parágrafo 42 de la Ordenanza Tributaria Alemana, y su relación con los ordenamientos del entorno, véase FISCHER, J., *Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar*, Hübschman –Hepp– Spitaler, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1999.

lación y el “abuso de derecho” por fraude de ley. O incluso la cláusula de “ineficacia de actos y negocios jurídicos” realizados con fines exclusivamente fiscales, introducida en el art. 38, 2 de la Lei Geral Tributaria portuguesa de 2000, que sigue el modelo de las cláusulas de “inoponibilidad”, en el que también se sitúa la cláusula específica del ordenamiento italiano, introducida por el DL 358/97, de 8 de octubre.

Otros ejemplos, en el panorama latinoamericano, serían la Ley argentina n° 11.683, en la redacción dada a la misma por los Decretos 821/98 y 1334/98, que desarrolla diversas técnicas propias de una “cláusula general”. Es el caso de su art. 12, que prevé la posibilidad de que los particulares sometan sus 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 contribuyentes (...)”, en cuyo caso “(...) 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(...)”. El art. 2° de esta norma desarrolla la “doctrina de la penetración”, lo que supuso llevar al texto de la ley positiva, a través de una cláusula general, la corriente jurisprudencial sentada por la Corte Suprema según la cual en la determinación del hecho imponible se debe atender a la sustancia y no a las formas jurídicas externas de los actos.

Más recientemente, el art. 116 del Código Tributario Nacional de Brasil, modificado por *Lei Complementar* 104 de 10 de enero de 2001, denominada *Lei Anti-elisiva*, permite a la Administración desconocer los actos o negocios realizados con la finalidad de disimular el surgimiento del hecho imponible o de alguno de los elementos del tributo.

También se suelen situar dentro del concepto de “cláusula general” algunas figuras de los ordenamientos tributarios de países de *Common Law*, al margen de aquellos países donde la lucha contra la elusión fiscal se lleva a cabo a través de la aplicación jurisprudencial de ciertos principios. Es el caso de Estados Unidos o Canadá, con relación por ejemplo, a la aplicación de la regla *business purpose test*. Y sobre todo, el caso británico, donde, como señala Pérez Royo, “en ausencia de cláusula legal, la reacción ante las maniobras de elusión fiscal se ha producido por vía judicial mediante diversas acciones que han creado un cuerpo de doctrina en rela-

ción con esta cuestión”.³⁹ En Gran Bretaña existe una amplia y generalizada utilización de este principio por vía judicial –que arranca en la historia reciente con el *new approach* del caso *Furniss vs. Dawson* de 1984–⁴⁰ y que se concreta, a partir de 1981, en la *Ramsay doctrine*, orientado a reconocer en el ámbito fiscal el criterio teleológico o de finalidad de la norma (*purposive construction*)⁴¹ con unos efectos prácticos similares a los derivados del uso de una cláusula general.⁴²

La existencia de cláusulas generales se resuelve, como se puede observar, en la atribución legal de una serie de potestades administrativas a partir de presupuestos genéricos, y, con frecuencia, en función de conceptos indeterminados. El presupuesto de estas cláusulas aparece formulado de manera amplia, de tal forma que se pueden definir como normas “*in fat-tiespecie aperta*”, con un menor grado de definición que las cláusulas específicas o *ad hoc* y, por tanto, aplicables a un número indefinido y extenso de casos concretos. Si tenemos en cuenta el principio general de que la Administración sólo puede obrar desde el momento en que la ley la habilite, la estructura normativa de las cláusulas generales se caracteriza por una prevalencia de la generalidad y abstracción de la norma atributiva de potestades, sin que se proceda a una excesiva concreción de los supuestos en que la Administración puede atacar las operaciones elusorias de los contribuyentes. Esta situación no es la más deseable desde la perspectiva de la seguridad jurídica del particular. Y aquí aparece lo que Trivoli define como la paradoja fundamental de las cláusulas generales; por un lado, imperativos de seguridad jurídica exigen concretar lo más posible el presupuesto de su aplicación. Por otro, dicho presupuesto es por definición “elástico”.⁴³

Además, el presupuesto de hecho que faculta la aplicación de la “cláusula

³⁹ PEREZ ROYO, F., “La doctrina de los lores sobre la elusión fiscal (examen de casos recientes)”, *Quincena Fiscal*, nº 10, mayo 2005, pág. 3.

⁴⁰ CIPOLLINA, S., *La legge civile e la legge fiscale. ob. cit.*, pág. 42, nota 70.

⁴¹ PEREZ ROYO, F., “La doctrina de los lores sobre la elusión fiscal (examen de casos recientes)”, *ob. cit.*, pág. 4.

⁴² Así lo entiende PISTONE, P., *Abuso del Diritto ed elusione fiscale*, Cedam, Padova, 1995, págs. 20 y 21.

⁴³ TRIVOLI, A., “Contra l’introduzione di una clausula generale antielusiva nell’ordinamento tributario vigente”, En: *Diritto e Pratica Tributaria*, 1992, I, pág. 1388.

general” puede ser una circunstancia puramente objetiva –como, aparentemente, ocurre con el ejemplo del “abuso de las formas jurídicas” del párrafo 42 de la Ordenanza Tributaria Alemana– o venir caracterizado por la concurrencia de un elemento subjetivo, de más difícil apreciación, como ocurría con el art. 24,1 de la LGT española de 1963, donde se hablaba de “propósito de eludir el pago del tributo”. Naturalmente, la garantía de certeza de estas cláusulas dependerá de la mayor o menor concreción del presupuesto de hecho y, sobre todo, de que las mismas se ejerciten a través de cauces procedimentales en los que se garanticen adecuadamente los derechos del sujeto pasivo. En cualquier caso –y ello es una característica genérica de la aplicación de las cláusulas generales– la prueba de la concurrencia del presupuesto aplicativo ha de correr siempre a cargo de la propia Administración.

Las cláusulas generales parecen un instrumento óptimo para hacer frente a la elusión fiscal, aunque las mismas no están exentas de críticas. Así, en el supuesto del párrafo 42 de la Ordenanza Tributaria alemana, cuyo presupuesto es, como vimos, el “abuso de las posibilidades de configuración”, ha sido Kirchhof uno de los autores que con más rotundidad se ha enfrentado a la misma; para este autor no se justifica una potestad en manos de la Administración para apreciar una diferencia tan evanescente entre “uso” (*Gebrauch*) de las formas jurídicas, y “abuso” (*Missbrauch*) de las mismas. Sobre todo porque el “uso” de las formas jurídicas es un derecho inherente a la garantía de la propiedad –*Eigentums garantie*–, de tal manera que son las “formas jurídicas” adoptadas libremente por los particulares como consecuencia de esa “garantía”, las que deben ser tenidas en cuenta por el legislador tributario. Para Kirchhof, la búsqueda lícita de ventajas fiscales forma parte de la “libertad de configuración” –*Gestaltungsfreiheit*– por lo que es el propio Derecho Privado el que se manifiesta como límite al derecho a la “planificación fiscal”. Por tanto, las “formas” de Derecho Privado adoptadas por los ciudadanos, que pueden haberse perseguido por razones de índole fiscal, deben ser interpretadas por la Administración Tributaria desde la perspectiva del Derecho Civil, es decir, teniendo en cuenta si son válidas y eficaces desde la óptica del Derecho Privado. En este contexto resulta altamente criticable una institución como la cláusula general del párrafo 42 de la Ordenanza Tributaria, que lo que hace es establecer una “imposición correctiva” –*Korrektur Besteuerung*– a partir de un presupuesto de hecho tan indeterminado como el “abuso de las formas”.⁴⁴ En un

⁴⁴ KIRCHHOF, P., “Steuerungsumgehung und Auslegungsmethoden”, *Steuer und Wirtschaft*, nº

sentido similar, Leite De Campos, en relación con el art. 38, 2 de la Lei Geral Tributaria portuguesa, señala que este modelo de cláusulas generales antiabuso supone en la práctica, hacer tributar al contribuyente por el “negocio fiscal más oneroso”. Aunque la cláusula portuguesa es una cláusula de “ineficacia” del negocio que el particular realiza con el principal objetivo de reducir o eliminar impuestos, la misma se complementa con la facultad de la Administración para hacer tributar el “negocio jurídico de resultado económico equivalente”, lo que para este autor resulta “constitucionalmente insustentable”.⁴⁵

Otra línea de crítica muy importante a las “cláusulas generales” es la que se basa en que las mismas propenden a introducir fórmulas de “interpretación económica”, cuando no se configuran abiertamente como técnicas de aplicación analógica del tributo; así, como señala Lobo Torres, estas cláusulas “abiertas e indeterminadas, también acaban por deslizarse hacia el argumento analógico”.⁴⁶ La tendencia de estas cláusulas, como mecanismos a través de los cuales aplicar la analogía en el Derecho Tributario, ha sido puesta de manifiesto por autores como Leite De Campos.⁴⁷ Frente a estos reproches que se refieren a la utilización, a través de las cláusulas generales, de técnicas analógicas se han manifestado Tipke (precisamente para defender la analogía en materia tributaria), quien entiende que estas cláusulas no contemplan la extensión analógica del hecho imponible, en tanto la norma que regula el hecho imponible “defraudado” tiene la “decisión implícita” de gravar el hecho realizado por el particular y que expresamente no está gravado o lo está en cuantía inferior.⁴⁸ Aunque, en realidad, esta hipotética decisión “implícita” de gravar lo que expresamente no está gravado, sólo puede manifestarse a través del mecanismo analógico.

Frente a las cláusulas generales antielusorias, se sitúan las llamadas “cláusulas especiales” o cláusulas *ad hoc*, configuradas a veces como

60, 1983, págs. 174 a 179.

⁴⁵ LEITE DE CAMPOS, D., B. SILVA RODRIGUEZ y J. LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributaria, Lei Geral Tributaria*, 2ª Ed., Vislis, Lisboa, 2000, pág. 165.

⁴⁶ LOBO TORRES, R., *Normas de Interpretação e Integração de Direito tributario*, Ed. Renovar, Rio de Janeiro-Sao Paulo, 2000, pág. 149.

⁴⁷ LEITE DE CAMPOS, D., B. SILVA RODRIGUEZ y J. LOPES DE SOUSA, J., *Lei Geral Tributaria, ob. cit.*, pág. 165.

⁴⁸ TIPKE, K., *Steuerrecht, ob. cit.*, pág. 260 y ss.

“alternativas” a las cláusulas generales, aunque suelen figurar en los ordenamientos “combinadas” con una cláusula general. En palabras de Pistone, las cláusulas *ad hoc* presentan una estructura normativa basada en un presupuesto de hecho “rígido, detallado y taxativo”, lo que lleva a calificarlas como cláusulas *a fattispecie chiusa*.⁴⁹ Lo más habitual será que la cláusula especial se articule por medio de una ficción, o de un hecho imponible complementario, esto es, de disposiciones configuradoras del tributo que operen en el plano normativo. Conviene tener en cuenta que si la estructura normativa que adopta la cláusula es la de un hecho imponible complementario o la de una ficción, existirá una *verdad normativa* para integrar legalmente las “zonas no gravadas”. Ello supondrá la imposibilidad de aplicar la cláusula general en los supuestos en que proceda utilizar algunas de estas cláusulas específicas, por haberse realizado el presupuesto de hecho de la misma. También la cláusula especial puede construirse en torno a una “presunción legal” (no confundir con la prueba de indicios o *presuncion hominis*). Aunque en este caso la cláusula especial, como tal presunción legal, desenvuelve sus efectos en el terreno probatorio, y no en el estrictamente *normativo*, lo que significa que esta forma de estructurar las cláusulas *ad hoc* no suponen la creación de una verdad normativa específica. Pero por su propia naturaleza probatoria, y por no suponer la definición de una *verdad normativa*, las cláusulas estructuradas como presunciones legales deben ceder ante la evidencia de una verdad material distinta de la contemplada en su texto, ya que la búsqueda de la verdad material vincula plenamente a la Administración a la hora de aplicar el sistema tributario.

Señalados estos caracteres propios de las cláusulas generales, creemos que de un simple contraste de los mismos con la Norma VIII del Código Tributario podemos llegar a la conclusión de que esta disposición no puede catalogarse como la cláusula general antielusiva del ordenamiento peruano.

En efecto; parece evidente que no nos encontramos ante una cláusula general si la entendemos en los términos expuestos. Recordemos que las notas de las cláusulas generales serían; su condición de atribución legal de una serie de potestades administrativas a partir de presupuestos genéricos. Estos presupuestos pueden basarse en anomalías negociales –fraude de ley, abuso del derecho– que la ley fiscal tomaría del Derecho Privado o “anomalías” propias del Derecho Tributario, como la ausencia de un

⁴⁹ PISTONE, P. *Abuso del Diritto ed elusione fiscale*, ob. cit., págs. 20 y 21.

motivo económico válido o *business purpose test*.

Su presupuesto aparece formulado, a diferencia de lo que ocurre con las cláusulas especiales, de manera amplia, de tal forma que se pueden definir como normas “*in fattiespecie aperta*”, con un menor grado de definición que las cláusulas específicas o *ad hoc* y, por tanto, aplicables a un número indefinido y extenso de casos concretos.

La consecuencia que se liga a la atribución de estas potestades es la asignación a la Administración de la posibilidad de desconocer desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio o a aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir.

Toda cláusula antielusoria constituye una alternativa frente a las técnicas antielatorias inherentes a la ordinaria aplicación del tributo –calificación, interpretación–. Si bien las facultades de ordinaria aplicación de la norma como la interpretación de la ley y la calificación de los hechos son una inherencia de todo sistema tributario, de manera que la posibilidad de interpretar y calificar forma parte de las facultades de verificación que puede desarrollar la Administración Tributaria, las cláusulas especiales deben establecerse expresamente en la medida en que son un medio específico de lucha contra la elusión que todo ordenamiento tiene. Habrá que ver si la norma peruana atribuye a la SUNAT ese poder especial.

Y del texto de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario Peruano se ve que las potestades que se atribuyen a la SUNAT son potestades ordinarias de aplicación del tributo; así se habla “aplicar las normas usando los métodos de interpretación admitidos por el Derecho” (interpretación) y de “determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible (calificar) a lo que hay que unir la expresa prohibición de la analogía en el último párrafo. No se está atribuyendo ninguna potestad especial que se sobreponga con las ordinarias potestades de aplicación del tributo. No estamos pues, ante una cláusula general antielusoria y, mucho menos ante una cláusula especial (huelga cualquier tipo de argumentación al respecto).

En suma, y como dice la doctora Delgado Ratto, el Código Tributario Peruano no contiene una norma anti-elusiva general. Sin embargo, ello no implica que la Administración Tributaria posea otras herramientas para combatir la elusión tributaria. En efecto, además de los métodos de interpretación admitidos en derecho y en la teoría jurídica general, cuenta con la

posibilidad de aplicar normas anti elusivas especiales.⁵⁰

II.1. La exclusión de la analogía en la Norma VIII

Adviértase finalmente que el último párrafo de la Norma VIII prohíbe que en vía de interpretación se extiendan las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley lo que, a nuestro juicio, supone la exclusión de la analogía.

En este sentido, conviene señalar respecto al uso de la analogía en materia tributaria que, a nuestro modo de ver, su prohibición (véase que hablamos de prohibición y no de limitación) es una de las consecuencias más claras de la regla de tipicidad que preside la fijación de hechos impositivos y la configuración de “tasadas obligaciones de dar” en que consiste este sector del ordenamiento.

La analogía debe definirse como aquella actitud del aplicador de la norma que, en su proceso de verificación acerca de si un determinado supuesto de hecho del mundo real se incluye en la descripción normativa del hecho imponible, constata la inexistencia de una norma específica para ese supuesto y recurre a una norma diferente.⁵¹ Como consecuencia de ello se tiene en cuenta para aplicar el tributo, no la identidad entre el supuesto real y el descrito por la norma, sino una *relación de semejanza*. De esta manera se aplica un supuesto de hecho regulado por una norma jurídica a otro supuesto no regulado, en función de la semejanza que guarda con el primero; es lo que, normalmente, se conoce como *analogía legis*.

El recurso a la *analogía legis* en materia tributaria tropieza con un insalvable impedimento. Se opone frontalmente a las reglas de tipicidad por su función “creadora de Derecho”. En efecto, el rechazo radical al recurso de la analogía en materia fiscal tendría su principal fundamento en la circunstancia de que la analogía vendría a suponer la creación de una norma jurídica no expresamente formulada en el ordenamiento, lo que significaría que la Administración se convertiría en “creadora de Derecho”, en un ámbito reservado a la ley y sujeto al principio de tipicidad. Así lo mani-

⁵⁰ DELGADO RATTO, C., “Origen, evolución y contenido del segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario” (versión cedida por la autora).

⁵¹ Véase al respecto, FALCON y TELLA, M. J., *El argumento analógico en el Derecho*, Civitas, Madrid, 1991, págs. 15 y ss.

fiesta un sector importante de la doctrina,⁵² para la cual la analogía supondría definir una obligación nueva no prevista en la ley, y, por tanto, agravar la posición del contribuyente a partir de una decisión administrativa. A ello se refiere la Norma VIII cuando, en su último párrafo, señala que “en vía de interpretación no podrán crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley”.

En segundo lugar, esta *analogia legis*, rechazable por su aparente finalidad creadora de Derecho, sólo tendría sentido a partir de la constatación de la existencia de una laguna. Entendemos que la aplicación del concepto de “laguna” al ordenamiento tributario es otra de las circunstancias que generan dudas acerca de la admisión de la analogía en el campo fiscal. Sin entrar ahora en la discutida cuestión de la plenitud del ordenamiento fiscal, lo que resulta innegable es que la tipicidad y la reserva de ley suponen, entre otras cosas, que en el orden tributario no hay más obligaciones que las expresamente previstas a través de concretos mandatos legales.⁵³ El ordenamiento tributario es un sistema tasado de creación de obligaciones, por lo que la idea de laguna no encaja en un orden jurídico en el que las ausencias de regulación pueden presumirse queridas por el legislador o, al menos, no expresamente rechazadas. Esto es; podemos entender que en el ámbito tributario, la “laguna” que presupone el eventual recurso a la analogía no puede entenderse como equivalente a un tipo de silencio legislativo que suponga ausencia de gravamen, o, lo que es lo mismo, en el cual la norma no contempla un determinado acto, hecho o negocio como generador de la obligación tributaria.⁵⁴ Este tipo de “lagunas” equivaldrían, por regla general, a lo que Tipke-Lang denominaron

⁵² HENSEL, A., “Zum Dogmatik des Begriffs Steuerumgehung”, En: *Festgabe für E. Zitelmann*, 1923, pág. 237; FLUME, W., “Der gesetzliche Steuertatbestand und die Grenzstatbestände in Steuerrecht und Steuerpraxis”, En: *Steuerberater - Jahrbuch*, 1967-68, pág. 84; KRUSE, H.W., “Steuerspezifische Gründe und Grenzen der Gesetzesbindung”, En: Klaus Tipke (ed.), *Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht*, Otto Schmidt, Köln, 1982, pág. 76, FRIEDRICH, W., “Gedanken zur verschärfenden. Analogie im Steuerrecht” En: *Festschrift für Hugo von Wallis*, 1985, pág. 151.

⁵³ Véase BUTRAGUEÑO SANCHEZ, R., “Los fundamentos de la analogía en el Derecho Tributario”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, nº 196, 1999, pág. 65.

⁵⁴ La existencia de estos hechos *suplementarios* la trata BLUMENSTEIN, E., con relación a las posibilidades de elusión lícita de hechos no expresamente tipificados; vid., *Sistema di Diritto delle imposte*, Giuffrè Ed., Milano, 1954, pág.26.

“vacíos legales conscientes” –*Bewusste Gesetzeslücken*–,⁵⁵ en los que hay que presumir que el “no gravamen” es querido por el legislador.

A partir de estas consideraciones, parece deducirse el rechazo de la aplicación de la analogía en materia tributaria de una manera bastante clara. Sólo cabría aceptar la integración analógica cuando nos hallásemos ante una de las llamadas “lagunas inconscientes”, entendiéndose por tales las que pueden provocar resultados “fuera de la ordenación” o contrarios al “plan del legislador” fiscal.

La inexistencia de lagunas en el Derecho Tributario supone que la analogía no se liga necesariamente a la concurrencia de un vacío normativo. En tanto para hablar de laguna no nos referimos a la aplicación de una norma a un supuesto no regulado, bastará con que se produzca la aplicación de una norma, que grava un determinado hecho de la realidad, a otro hecho, *no expresamente previsto en la misma*. Es decir, habrá analogía prohibida en el Derecho Tributario cuando se extienda el hecho de una norma a otro supuesto no previsto en tal norma. Y esto se haga yendo más allá del sentido jurídico del texto de la norma. Ello supondrá una diferencia importante con la interpretación extensiva, que nunca estará en contradicción con el sentido jurídico de los preceptos contenidos en la Ley. Y ello dependerá de cómo se articule el tipo fiscal. Así (y refiriéndonos a un caso que en la práctica judicial española se ha dado recientemente), si una norma grava los actos inscribibles en Registros Públicos podemos entender, con una interpretación extensiva, que el legislador no se ha querido referir sólo a registros públicos que acreditan titularidades (a los que se suele hacer referencia habitualmente cuando se habla de registros públicos) como el de la Propiedad o el Mercantil, sino a todo registro que tiene la condición de público, incluyendo los que no acreditan titularidades, como los de automóviles. No se ha superado el sentido del término “registro público”, simplemente la Administración no ha sucumbido a una interpretación restrictiva que equipara “registro público” con “registro que acredita una titularidad”. Pero si el tipo fiscal grava los actos inscribibles en el Registro de la Propiedad o Mercantil, no se puede extender el gravamen a los actos inscribibles en el Registro de Ventas a Plazos o de Hipoteca Mobiliaria, por ejemplo.

En nuestra opinión, no es posible admitir la analogía en Derecho Tributa-

⁵⁵ TIPKE, K., J. LANG, *Steuerrecht, Ein systematischer Grundriss, ob. cit.*, pág. 64.

rio, a pesar de las tendencias doctrinales que han llevado a proponer una recuperación de la misma en Alemania a través de la obra de Tipke, el cual se refiere a *analogia iuris* en oposición a *analogia legis*, o los intentos de Bobbio argumentando que la analogía no constituye una labor de creación normativa, sino que se inserta dentro de las labores de interpretación.⁵⁶ En ambos casos se está haciendo referencia, en realidad, a la interpretación extensiva que es algo diferente. Y el argumento de que el recurso a la analogía es necesario para combatir la elusión es un argumento que, al final, no tiene más justificación que la afirmación tautológica de que la analogía es legítima “porque existe la elusión”.

En suma, entendemos, como ya hemos señalado al describir los caracteres del ordenamiento tributario, que no cabe aceptar la analogía cuando la misma suponga la determinación del gravamen de un acto o hecho no expresamente previsto por la norma tributaria y no es posible, tampoco, habilitarla como mecanismo para enfrentarse a la elusión fiscal.

A ello responde la Norma VIII en su último párrafo, al prohibir las dos modalidades de analogía que pueden estar presentes en el Derecho Tributario. Por un lado, la analogía que tiene como presupuesto una ausencia de gravamen, cuando dice “en vía de interpretación no podrán crearse tributos” (sería más correcto decir “en vía de aplicación”). Por otro, cuando se prohíbe “extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley”, se hace referencia a la analogía más habitual en Derecho Tributario. Lo que hace la Norma VIII, a nuestro juicio, es descartar la analogía que consiste en la aplicación de una norma que grava un determinado hecho, a otro supuesto fáctico no expresamente previsto en dicha norma; esto es, la “extensión analógica”. Eso es lo que se excluye en la Norma VIII, y no la “interpretación extensiva”.

III. ¿ES LA NORMA VIII DEL CODIGO TRIBUTARIO PERUANO UN MECANISMO PARA CALIFICAR?

Lo expuesto nos lleva a concluir que el segundo párrafo de la Norma VIII del Código Tributario no constituye en sentido estricto una norma anti-

⁵⁶ Es lo que BOBBIO, N., denomina “lagunas impropias”, véanse las voces “Analogía”, *Novissimo Digesto Italiano*, t. I, UTET, Torino, 1957, pág. 604, y la voz “Lacune di Diritto”, en el tomo IX, pág. 419, de la misma obra.

elusiva general que permita desconocer los negocios jurídicos adoptados por los particulares. Y desde luego tampoco faculta a aplicar un supuesto criterio de la realidad económica que ha sido expresamente expulsado del ordenamiento tributario peruano. Por ello, la Administración Tributaria peruana deberá recurrir a los métodos de interpretación admitidos en derecho a efectos de determinar la verdadera naturaleza jurídica del hecho imponible. Eso es lo que viene a facultar la Norma VIII; no es otra cosa que una regla de calificación. Permite calificar los hechos gravables y subsumirlos en la correspondiente norma, que será interpretada, como dice su primer párrafo “usando todos los métodos de Administración admitidos en el Derecho”.

La Norma VIII, a nuestro juicio, es una disposición que forma parte de los instrumentos aplicativos de la norma tributaria de que dispone la Administración Fiscal peruana. La aplicación de la norma era entendida por la jurisprudencia de conceptos como un “proceso lógico” de subsunción de hechos, de “ajuste” o “encaje” del caso concreto en alguno de los supuestos hipotéticos previstos en la ley, lo que suponía establecer una diferenciación en el plano teórico con la interpretación. Esta desempeñaría el papel de actividad precedente de comprensión de la norma, como un proceso mental exclusivamente lógico, orientado, como señala Trimeloni, al “análisis-descomposición de una determinada objetividad normativa”.⁵⁷ Esta diferenciación radical, propia del formalismo y del conceptualismo, entre el plano de la interpretación y el de una aplicación entendida casi como un silogismo, se vería pronto superada por una mayoritaria corriente de opinión, sobre todo de origen germánico, según la cual la interpretación –*Auslegen*– debe integrarse como parte del “fenómeno hermenéutico” de aplicación de la norma –*Anwendung*–, que abarcará la valoración de hechos y la comprensión y exégesis de las normas.⁵⁸ A la primera le llamaremos *calificación* y a la segunda, *interpretación*, consistiendo ambos en “procesos mentales u operaciones intelectuales, sólo diferenciables en un plano ideal o abstracto”.

⁵⁷ TRIMELONI, M., *L'interpretazione nel Diritto Tributario*, Cedam, Padova, 1979, pág. 10.

⁵⁸ GADAMER, H.G., *Wahrheit and Methode*, Tübingen, J.C.B Mohr, 1975, págs. 291 a 323; WALZ, W.R., *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung*, R.V.Decker, Heidelberg, 1980, pág. 136; ESSER, J., *Vorverständnis und Methodenwahl in der Rechtsfindung*, Athenäum, Frankfurt, 1972, pág. 127.

En realidad, dentro de lo que es el proceso aplicativo de la norma, ambos elementos, el fáctico y el jurídico, interactúan el uno sobre el otro, condicionando su mutuo entendimiento, estando ambas operaciones “íntima y dialécticamente relacionadas”. Tanto la interpretación como la calificación forman parte del proceso de comprensión del alcance y del sentido jurídico de la norma en su proyección y aplicación al caso concreto. Para calificar un hecho como incluido o excluido en el presupuesto descrito en una norma, hay que interpretar ésta primero. Asimismo, la interpretación de una disposición, que no se hará en abstracto sino *in casu*, nunca será del todo ajena a los condicionantes impuestos por el hecho del mundo real ante el que nos encontremos. Así Tipke entiende que la interpretación de la ley –*Gesetzesauslegung*– y la valoración de los hechos –*Sachverhaltsbeurteilung*–, son dos aspectos del mismo problema,⁵⁹ hasta tal punto que resulta complicado dilucidar si se interpreta primero la norma y después se califican los hechos, o si primero se califican los hechos, en función de categorías jurídicas comúnmente aceptadas, y luego se interpreta.⁶⁰

Por tanto, interpretación y calificación forman parte del inescindible proceso aplicativo de la norma, que lleva a cabo la Administración, aunque en un plano teórico ambas operaciones puedan deslindarse.

Y a ambas operaciones se refiere la Norma VIII del Código Tributario Peruano, aunque no de modo expreso en ambos casos. Por un lado se refiere a la interpretación de la norma, señalando que la misma se llevará a cabo a través de los métodos de interpretación admitidos en Derecho (teleológica, gramatical, histórico-evolutivo...). En segundo lugar, y en su apartado segundo, hace referencia a la “determinación de la verdadera naturaleza del hecho imponible”, que no es otra cosa que la “calificación”.

En efecto, cuando hablamos de *calificación* podemos entender el conjunto de operaciones que se realizan por parte de los aplicadores del Derecho con el fin de analizar, desde el punto de vista jurídico, aquellas circunstancias del mundo real que pueden ser incluidas en los supuestos de

⁵⁹ A lo que añade el propio TIPKE, K., que no es posible una valoración de los hechos por sí mismos, “eine Beurteilung des Sachverhalts aus sich selbst ist nicht möglich”; *Steuerrecht, ob. cit.*, pág. 265.

⁶⁰ Esta segunda opción es la que parece defender, por ejemplo, MORA LORENTE, A., “La inaplicación administrativa del fraude en materia tributaria”, *ob. cit.*, pág. 105.

hecho de la norma. Mucho más gráficamente, Palao Taboada dice que “calificar es poner una etiqueta a un acto o negocio, establecer a qué tipo normativo corresponde”.⁶¹ Junto con la interpretación, cuyo objeto, como vimos, son normas y, por tanto, hipótesis abstractas previstas en las mismas, la fijación y calificación de hechos constituye una fase previa e imprescindible del proceso de aplicación del Derecho objetivo, “en permanente *interacción* con la norma”.⁶²

En el ámbito tributario, la calificación de hechos –a la que también se ha asignado una función de lucha contra la elusión fiscal– plantea problemas que no derivan de la concurrencia de condiciones especiales en la norma tributaria, sino, en primer lugar, del sujeto “calificador”; es la Administración Tributaria quien procede a calificar, dotada de especiales facultades que para esta labor le atribuye la ley. Pero la generalización de las autoliquidaciones lleva a que la calificación como tal se lleve a cabo por los particulares, tanto al realizar las declaraciones-liquidaciones propias como las declaraciones informativas sobre terceras personas. Lo que suscita la cuestión de si la función tradicional de la Administración para “calificar”, se convierte en una función “recalificadora”, en la medida en que la primera “calificación” corresponde al contribuyente. A esta cuestión volveremos más adelante.

En segundo lugar, las especificidades de la calificación fiscal radican en los hechos a calificar. Con carácter general, se entiende por “hechos a calificar” las circunstancias del mundo real de carácter objetivo o personal, aunque en el caso más común, el objeto de la calificación será el hecho imponible, y por tanto, un “elemento fáctico” indicativo de riqueza. Un hecho con un sustrato económico, aunque aparezca en el mundo jurídico revestido de una determinada “forma”. Desde este punto de vista, la calificación por parte de la Administración formará parte de su función aplicadora del Derecho, tal y como la define la ley. A la Administración tributaria corresponde lo que podemos denominar “aplicación del tributo”, para lo que dispone de una serie de potestades exorbitantes. Y así, las funciones de aplicación del tributo se delimitan atendiendo a una de las manifestaciones del privilegio de autotutela: la Administración

⁶¹ PALAO TABOADA, C., “Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria”, *ob. cit.*, pág. 4.

⁶² Sobre la conexión entre interpretación y aplicación; RECASENS SICHES, L., *Nueva Filosofía de la interpretación del Derecho*, Ed. Porrúa, 3ª Ed., México, 1983, pág. 216.

acreedora está facultada para determinar la existencia y cuantía de su crédito y eso se hace a través del procedimiento de gestión, entendido en su sentido más amplio.

La calificación es, por tanto, una actividad que tiene por objeto todos los elementos de hecho, y que en un sentido amplísimo podría abarcar los elementos cuantitativos del tributo, incluyendo la comprobación de valores cuando el parámetro venga determinado por el valor de algún bien. Sin embargo, el estudio de la calificación dentro de los mecanismos para combatir la elusión impone centrarse en la que tiene como objeto el hecho imponible. Y ello porque la elusión, en su versión más genuina, consiste en evitar la realización del hecho imponible, lo que puede tener lugar a través de manipulaciones de figuras negociales. Así, son muchos los autores que entienden que el objeto de la calificación es, en exclusiva, el hecho imponible, en tanto las disposiciones relativas a la calificación pueden tener como finalidad, como señala Ruiz Toledano, “que las maniobras dirigidas a eludir el tributo tratando de manipular las formas o negocios jurídicos para que no se incluyan en el hecho imponible sean estériles, ya que la Administración atenderá a la verdadera naturaleza jurídica del presupuesto de hecho con independencia de la forma o denominación utilizada por las partes o los defectos que puedan afectar a su validez”.⁶³ Así, en su función calificadora, la Administración tendrá que caracterizar hechos y el negocio jurídico lo es si tenemos en cuenta la significación puramente fáctica del hecho imponible.

En el caso concreto de que la función recalificadora recaiga sobre hechos y actos jurídicos o negociales, la calificación habrá de llevarse a cabo en términos jurídicos. Lo que no puede hacer la Administración fiscal al amparo de estas normas es “atribuir al negocio la naturaleza que le corresponde de acuerdo con la realidad económica”⁶⁴ si ello supone extender la ley más allá de sus límites. Esta restricción a la norma tributaria se

⁶³ RUIZ TOLEDANO, J.I., *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*, CISS, Valencia, 1998, págs. 102 y 103. La independencia de la calificación respecto al nombre que las partes atribuyan al acto, negocio o contrato es una muestra del principio “los contratos son lo que son y no lo que las partes dicen que son”, consagrada por el TS en sentencia de 8 de marzo de 1957.

⁶⁴ PALAO TABOADA, C., “Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria”, Seminario Fernando Sáinz de Bujanda, “*Las nuevas medidas frente al fraude de ley tributaria*”, IEF, Madrid, 8 de junio de 2001 (inédito).

cumple en relación con la Norma VIII, en la que se ha producido la clara expulsión de cualquier atisbo de interpretación económica. Este es el principal límite con que se encuentra la labor “recalificadora” de la Administración. Y es un límite que deriva de las exigencias de tipicidad que informan el Derecho Tributario. La calificación ha de hacerse “desde la ley” y con los límites que la ley impone. Así, teniendo en cuenta la significación puramente fáctica del hecho imponible, cuando el mismo consista en un acto o negocio jurídico, la calificación habrá de llevarse a cabo en términos jurídicos, partiendo de la que proceda con arreglo al Derecho privado, lo que supondrá intentar reconducir el acto o negocio realizado a alguna de las características tipificadas en la hipótesis normativa. Pero si la norma tributaria incluye una definición de la realidad o de algunos de sus aspectos –que no tienen porqué coincidir con la que ofrecen otros sectores del ordenamiento–, la calificación habrá de ajustarse inexorablemente a esta tipificación de la realidad.

Eso significa que la Administración, a la hora de aplicar el tributo, tendrá que atender a las vicisitudes que afectan a la existencia del negocio. Entre ellas, la falsedad de la causa, que puede llevar a su declaración de nulidad, y por tanto, a la inexistencia del hecho gravado, sin que ello suponga enjuiciar su validez desde la perspectiva del Derecho Privado, función que no le corresponde a la Administración Tributaria. A diferencia de lo que ocurre en el plano estrictamente civil, en el ámbito fiscal la tributación no dependerá de la regularidad del hecho o negocio gravado, porque no es a la Administración Fiscal a quien corresponde analizar la validez de un negocio civil.

De lo dicho, se desprende con meridiana claridad, que las “calificaciones” realizadas por la Administración Fiscal no tienen porqué coincidir, a efectos fiscales, con las efectuadas por los particulares ya que la Administración no tiene porqué calificar los negocios jurídicos realizados por los administrados de acuerdo con los elementos del “hecho-negocio jurídico” declarado, sobre todo si éstos no se correspondiesen en absoluto con la realidad.⁶⁵ La Administración, por el contrario, a la hora de calificar, debe tener en cuenta que expresión literal y contenido efectivo pueden no coincidir y la función calificadora, en tanto apreciación de hechos desde una perspectiva jurídica, supondrá poder llegar a la conclusión de

⁶⁵ FERREIRO LAPATZA, J.J., “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”, *Revista de Técnica Tributaria*, nº 52, 2001, pág. 44, nota 22.

que la naturaleza jurídica de un contrato no es la que las partes le atribuyen. En eso consiste el calificar el negocio en cuanto “hecho”, sin convertir la calificación en una operación puramente formalista;⁶⁶ que la Administración pueda afirmar que realmente concurre un negocio distinto.

Y la estimación de la verdadera naturaleza del contrato puede suponer tener que tomar en cuenta la inexistencia de la causa típica del negocio que las partes dicen estar concertando. Como hemos dicho, dentro de la función calificadora, la Administración fiscal puede apreciar en el negocio que está comprobando la falsedad de su causa, considerándolo y determinando la inexistencia del hecho gravado. Esta actividad de la Administración, orientada a desentrañar la verdadera causa concurrente en los negocios, forma parte de la función calificadora y abarcará la determinación de la existencia de una *causa simulationis*, que es un ejemplo de causa falsa. La cuestión es si a esta conclusión de que concurre “un negocio distinto” se puede llegar por la vía de la calificación es decir, a través de la técnica de apreciar la naturaleza de los hechos o negocios jurídicos como consecuencia de considerar la “verdadera causa” de los mismos. Lo que en suma, significa saber si es posible determinar la existencia de simulación, a partir de la calificación y proceder a gravar mediante la “recalificación” el negocio realmente realizado.

A nuestro modo de ver no habría mayor inconveniente en utilizar la vía de calificación para determinar supuestos de simulación relativa, esto es, no los casos en que la simulación encubre un negocio aparente que no existe en absoluto, sino los supuestos en que un negocio es distinto de cómo aparece. En estas situaciones de *simulación relativa* (simulación en la causa) la Administración tributaria estará poniendo en práctica su función calificadora al afirmar que realmente concurre un negocio distinto al que las partes declaran. En la simulación lo que se grava es el verdadero negocio y este objetivo podría perseguirse a través de las facultades ordinarias de calificación, pero los ordenamientos suelen reconocer una potestad específica o cláusula de simulación –es el caso de la legislación española, con el artículo 16 de la Ley 58/2003, General Tributaria–.

Diferente será el caso de la simulación absoluta. Aquí no existe una “realidad” disimulada, un objeto diferente. La Administración no podrá, en este

⁶⁶ PALAO TABOADA, C., ¿Existe el fraude a la ley tributaria?, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, nº 182, 1998, págs. 7 a 9.

caso, decidir que el negocio es distinto y que se grava el que de verdad las partes han concertado. En la simulación absoluta no hay nada detrás de la fachada negocial. Por eso no es imaginable que la calificación de la Administración en la simulación absoluta derive en una resolución que determina “que no se grava nada pues no hay nada detrás de la apariencia”. La simulación absoluta juega en el terreno de las falsedades absolutas y éstas se crean, no para tributar por un negocio con un gravamen más benigno, sino para crear una apariencia de realidad que permite obtener una ventaja por parte de la Administración –una reducción en la base imponible, un beneficio fiscal, una subvención o un crédito de impuesto–.

Dicho esto, cabe concluir que la Administración a la hora de calificar puede también “recalificar”. A nuestro modo de ver, la cuestión de la posible existencia de una función recalificadora en manos de la Administración ha de tomar como punto de partida una primera evidencia y es la profunda transformación operada en las relaciones entre el sujeto pasivo y la Administración a partir del fenómeno de la masificación del tributo. En tanto se confía a los particulares, tanto la aplicación de la ley como la cuantificación y cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias, queda en manos de la Administración una función de integrar la actuación de los particulares para regularizarla o sancionarla. No olvidemos, además, que esta calificación tributaria que la ley obliga a efectuar al particular tiene como presupuesto las facultades de configuración de sus relaciones económicas a partir de la libertad negocial y de la autonomía de la voluntad, lo que puede generar desacuerdos de la Administración con la calificación efectuada por el particular. Así, la actividad recalificadora de la Administración sería consecuencia de sus posibilidades de “regularizar” la situación tributaria declarada y calificada por el contribuyente. La Administración podrá “recalificar” la calificación fiscal efectuada por los particulares de los hechos o datos comunicados.

Y esta función es lo que está detrás, a nuestro modo de ver, de la Norma VIII. Después de afirmar que la Administración ha de interpretar las normas tributarias usando todos los métodos de interpretación admitidos en Derecho, y antes de excluir, en su último párrafo, la analogía, la Norma VIII obliga a la SUNAT a determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible atendiendo a los actos, situaciones y relaciones económicas que realmente se realicen, persigan o establezcan. La referencia a “relaciones económicas” no puede entenderse como una pretensión de introducir la interpretación económica. Huelga recordar que la misma ha

sido taxativamente expulsada del ordenamiento peruano y que la Norma VIII comienza invocando para la interpretación de las normas tributarias, exclusivamente, “los métodos de interpretación admitidos en Derecho”, lo que excluye la interpretación económica. La referencia a las “relaciones económicas” debe entenderse como la función económica de los tipos civiles; a la *causa típica* de los negocios privados. La “causa típica” representa el fin o propósito práctico del negocio típico, al servicio del cual se regula ese tipo negocial. La causa representa una finalidad económica porque encarna la función del negocio típico como instrumento al servicio del orden público económico, pero incorporada a una categoría jurídica como es el negocio típico (compraventa, arrendamiento, préstamo...) y con una función de control sobre el ejercicio de la autonomía de la voluntad. En efecto; la SUNAT puede desempeñar ese control comprobando si el negocio realmente realizado por las partes encaja en las notas definitivas de la causa típica del que las partes dicen estar realizando. Y valorando para ello las finalidades económicas perseguidas para contrastarlas con las que son propias del negocio típico que dicen llevar a cabo.

IV. ¿SE PUEDE UTILIZAR LA NORMA VIII EN SUPUESTOS DE FALSEDAD CONSTITUTIVOS DE SIMULACION ABSOLUTA COMO EL PREVISTO EN EL ART. 44 DEL NUEVO TEXTO DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL DE VENTAS E IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO?

Aunque razonaremos nuestra respuesta en las líneas que siguen, adelantamos que la misma es negativa; si bien, como queda dicho, las facultades de calificación que se recogen en la Norma VIII pueden emplearse en supuestos constitutivos de simulaciones relativas y de simulación en la causa, no podrá emplearse en casos de simulación absoluta que integran situaciones de evasión fiscal y no de elusión.

Partiendo de un sentido vulgar o coloquial de lo que es simulación, según el cual podemos entender por tal “hacer aparecer lo que no es, mostrar una cosa que realmente no existe”, Ferrara ha venido dando una definición de negocio simulado en el sentido de entenderlo como aquel negocio que “tiene una apariencia contraria a la realidad, o porque no existe en absoluto o porque es distinto de cómo aparece”.⁶⁷ Al primer supuesto se

⁶⁷ FERRARA, F., *La simulación de los negocios jurídicos*, trad. Atard y De la Puente, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1961, pág. 43.

le suele catalogar de *simulación absoluta*, mientras que el segundo se denomina *simulación relativa*, y abarca, sobre todo, la simulación relativa referida a la naturaleza del negocio, pero incluye otros supuestos importantes como son la simulación referida al objeto del negocio, al precio y los sujetos, en especial la actuación mediante persona interpuesta.⁶⁸

En esta misma línea se manifiestan de forma reiterada otros muchos autores. Así para De Castro, la simulación negocial existe cuando se oculta bajo la apariencia de un negocio jurídico normal otro propósito negocial, ya sea contrario a la existencia misma del negocio (simulación absoluta), ya sea el propio de otro tipo de negocio (simulación relativa).⁶⁹ En su esencia, por tanto, la simulación encierra “una apariencia jurídica simulada para encubrir la verdadera realidad disimulada”.⁷⁰ Esa apariencia puede ser la de un negocio que las partes no han querido realizar, lo que determina su falsedad e inexistencia jurídica. En cualquier caso, como dicen Diez Picazo y Gullon Ballesteros, se trata de un “disfraz”, puesto que aparentemente se realiza un negocio jurídico, queriendo y llevando a cabo en realidad otro distinto, en la simulación relativa o no queriendo realizar ninguno en la simulación absoluta.⁷¹

La simulación se sitúa, por tanto, en el plano de las apariencias, lo que no supone otra cosa que una contradicción entre lo que se declara y lo que realmente se quiere.⁷² Pero la doctrina civilista suele añadir como requisito esencial para que se pueda hablar de simulación, además de un negocio o declaración de voluntad simulados, el llamado “acuerdo de simular” o *consilium simulationis* alcanzado entre las partes o entre declarante y destinatarios, en los negocios unilaterales recepticios.⁷³ Este *consilium*

⁶⁸ DE CASTRO, F., *El negocio jurídico*, Civitas, Madrid, 1985, págs. 334 y 335.

⁶⁹ La simulación absoluta sería un ejemplo de “falsedad en la causa”: DE CASTRO, F., *El negocio jurídico*, *ob. cit.*, pág. 334. También BETTI, E., *Teoría General del Negocio Jurídico*, *ob. cit.*, págs. 37 y 38. GOMEZ CALLE, E., Voz “Simulación”, *Enciclopedia Jurídica Básica*, T. IV, *ob. cit.*, pág. 6217.

⁷⁰ HENSEL, A., *Diritto Tributario*, trad. Dino Jarach, Giuffrè Editore, Milan, 1954, pág. 149.

⁷¹ DIEZ PICAZO, L. y A. GULLON BALLESTEROS, *Sistema de Derecho Civil*, Vol. I, Tecnos, Madrid, octava edición, 1993, pág. 556.

⁷² GULLON BALLESTEROS, A., *Curso de Derecho Civil*. El negocio jurídico. Ed. Tecnos, Madrid, 1969, pág. 119.

⁷³ El llamado “acuerdo simulatorio” se erige así en uno de los elementos determinantes de la teoría de la simulación, hasta tal punto que suele afirmarse que sin ese acuerdo o

abarca una “intención simulada que sólo los intervinientes conocen”.

Admitido esto, lo realmente importante es determinar si la simulación es una cuestión que afecta al consentimiento negocial y a sus vicios –discordancia entre lo querido y lo declarado– o a la causa. Y en este punto, la doctrina mayoritaria viene entendida, dentro de la concepción subjetivista de la causa que deriva de la obra de De Castro, como algo que afecta a ésta y no al consentimiento. Como acertadamente afirma Diez Picazo, en la simulación no hay un consentimiento viciado, sino una “voluntad negocial de crear la apariencia”.⁷⁴ El negocio simulado es, valga la paradoja, una *realidad aparente*, en tanto la *verdadera realidad* es el negocio “disimulado”, constituyendo el ejemplo más ilustrativo de negocio anómalo, en el sentido de negocio sin causa, o con una causa –la *causa simulationis*– que puede catalogarse como una causa falsa.⁷⁵ Adoptando esta concepción de la causa, el negocio simulado resulta ser un tipo de negocio que se desnaturaliza para lograr una finalidad prohibida por el ordenamiento o contraria a él, por lo que puede catalogarse como un negocio con causa ilícita, aunque diferenciado del negocio en fraude de ley, que es un negocio real y no aparente.

Al constituir la simulación un ejemplo de “apariencia”, lo simulado podrá reestablecerse en su verdadera naturaleza jurídica. En la simulación relativa, habrá que gravar el negocio que se ha realizado realmente; el negocio disimulado. Ello puede ser resultado de una labor calificadora de la Administración o bien de la habilitación de una facultad específica para que la Administración aplique la simulación. Y al respecto, las técnicas habilitadas por los distintos ordenamientos y orientadas a hacer prevalecer la realidad frente a la apariencia, son de los más variadas. Desde

concerto voluntario entre los que intervienen en el negocio no hay propiamente simulación. Así, la resolución del TEAC de 26 de junio de 1991, entendía que en el supuesto de los “seguros de prima única”, “la calificación de las operaciones en cuestión (...) como si se tratase de negocios simulados relativamente carece de fundamento y no ha sido probada, porque no es fácil, por no decir imposible, concebir, dadas las dimensiones del caso, que hayan concertado sus voluntades todas las partes intervinientes para cooperar en la producción de un acto aparente”.

⁷⁴ DIEZ PICAZO, L., *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, Vol. I, Tecnos, 1983, pág. 158.

⁷⁵ Sobre la calificación de la *causa simulationis* como causa falsa, véase BUEYO DIEZ-JALON, M., “La simulación contractual y su tratamiento en los procedimientos tributarios”, *Fiscal Mes a Mes*, nº 51, 2000, pág. 43.

soluciones legales como la del párrafo 117 del *Bürgerliches Gesetzbuch (BGB)*, que dispone que en los casos de simulación, (*Scheingeschäft*), se tomará en consideración el negocio disimulado (*verdeckte Geschäft*). O la doctrina anglosajona del levantamiento del velo (*to lift the veil*) que permite penetrar en la realidad subyacente de una persona jurídica –*disregard of legal entity*– en el supuesto de abuso de utilización de la figura societaria con ausencia de causa.⁷⁶ Hasta la existencia de “potestades antisimulatorias específicas” como la contemplada en el art. 16 de la nueva Ley General Tributaria española 58/2003, de 17 de diciembre, que dice “en los actos o negocios en que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes”. En todos estos casos, la simulación a la que hacen referencia los ordenamientos que la contemplan de manera específica entre las medidas antielusorias, es la simulación relativa. La simulación relativa que es la única que puede utilizarse como un instrumento elusorio y es la única en la que el particular se extralimita en el ejercicio de su derecho de opción, realizando un negocio que no corresponde con su causa típica porque se ampara a una *causa simulationis*.

Cuando, por el contrario, la simulación es absoluta, el negocio es, como dice Pistone, “*improduttivo degli effetti giuridici*”, es decir, no produce efecto alguno.⁷⁷ Por tanto, en el caso de simulación absoluta, lo procedente será la declaración de inexistencia del negocio simulado,⁷⁸ lo que significa desconocer los efectos que se derivarían del mismo a partir de la apariencia eliminada.

Pues bien; la Norma VIII incluye un supuesto que legitima a la SUNAT a calificar los actos o negocios realizados por las partes según su verdadera naturaleza, apreciando la causa y determinando la posible existencia de

⁷⁶ Como explica ALTAMIRANO, A., “el *disregard of legal entity* surgió de manera que desarticular el intento dirigido a defraudar a los acreedores varios – particulares y el propio Fisco – a través de sociedades interpuestas; este criterio demanda un equilibrio entre la eficacia de la persona jurídica y evitar el abuso o fraude de ley”; “Normas tributarias para la previsión de la elusión internacional”, En: *II Coloquio Internacional de Derecho Tributario*, 11-12 de agosto de 2000, Buenos Aires, Argentina, La Ley-IOB, Buenos Aires, 2001, pág. 416.

⁷⁷ PISTONE, P., *Abuso del Diritto ed elusione fiscale*, ob. cit., pág. 45.

⁷⁸ Según la sentencia del TS de 26 de marzo de 1997, “la simulación absoluta da lugar a un negocio jurídico que carece de causa (...) el negocio simulado es inexistente” – Aranzadi, 1996–.

causa simulationis. La Norma VIII, además, permite a la SUNAT gravar el hecho o negocio atendiendo al efectivamente realizado, por lo que presume la existencia de un negocio que las partes dicen haber realizado y de un negocio que es el realmente realizado. Por tanto, la Norma VIII sólo es aplicable en los supuestos de simulación relativa, nunca a la simulación absoluta.

Tomemos como ejemplo el artículo 44 del Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General de Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. Esta disposición permite denegar el crédito a la exportación en un supuesto de simulación absoluta (que el comprobante emitido no corresponda a una operación real). Por tanto, no podrá aplicarse la Norma VIII para determinar los presupuestos de su aplicación. Pero, aunque la Norma VIII fuese una verdadera cláusula general antielusoria, tampoco podría aplicarse, pues como dijimos, en este tipo de cláusulas y a diferencia de las especiales, la Administración debe acreditar todas las circunstancias fácticas que legitiman su aplicación.

Santiago de Compostela, julio 2005