

UNA APROXIMACION AL CORRECTO SENTIDO Y ALCANCE DE LA NORMA VIII DEL TITULO PRELIMINAR DEL CODIGO TRIBUTARIO

Luis Alberto Araoz Villena

1. LA INTERPRETACION DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario regula el apasionante tema de la interpretación de las normas tributarias, las cuales, por ser normas jurídicas, deben interpretarse de la misma manera que cualquiera de estas últimas. Por esa razón, considero que para tener un cabal entendimiento del contenido de esta disposición legal debe abordarse en primer término el concepto de la interpretación de las normas jurídicas.

La cuestión relativa a la interpretación de las normas jurídicas forma parte del todavía más amplio tema de la interpretación jurídica en general, que según Emilio Betti¹ “es una actividad dirigida a reconocer y a reconstruir el significado que ha de atribuirse a formas representativas, en la órbita del orden jurídico que son fuente de valoraciones jurídicas, o que constituyen el objeto de semejantes valoraciones”.

Para el mismo autor,² las normas jurídicas son fuentes de valoración jurídica y son obligatorias en la medida en que son dictadas por un órgano estatal que tiene la competencia para hacerlo. Siguiendo a Betti,³ puede decirse que, a partir de las normas jurídicas resultan objetos de valoraciones jurídicas los distintos comportamientos de los ciudadanos que forman parte de la vida de relación y que en determinado momento requieren de

¹ BETTI, Emilio, *Interpretación de la ley y de los actos jurídicos*, Editorial Revista de derecho privado, Madrid, pág. 95.

² BETTI, Emilio, *ob. cit.*, pág. 95.

³ BETTI, Emilio, *ob. cit.*, pág. 95.

su confrontación con tales normas, lo que pone en evidencia que la interpretación en general y la de las normas jurídicas en especial no tiene un fin sólo teórico o abstracto sino uno eminentemente práctico, pues es el primer paso para valorar la conducta de los ciudadanos con relación a las regulaciones del derecho. Así, normalmente, la interpretación la realiza un operador jurídico que se encuentra en la necesidad de resolver un caso concreto, para lo cual debe aplicar una norma jurídica que debe ser confrontada con ese caso.

De acuerdo con una definición con la que coincide la mayoría de la doctrina, la interpretación de las normas jurídicas y, por consiguiente, también la de las normas tributarias, consiste en determinar su correcto sentido y alcance.

Esto significa que para poder aplicar las normas jurídicas el intérprete debe encontrar previamente el resultado de la voluntad y del trabajo que el legislador ha puesto en evidencia en dichas normas. Para ese efecto, el intérprete debe realizar una labor de recreación de la ley, lo que, en la medida en que dicho intérprete interviene en un momento posterior al de la actuación del legislador, debe excluir, entonces, cualquier intento de creación por parte de aquél. Como dice Francisco Geny,⁴ el intérprete debe encontrar, por regla general, el correcto sentido y alcance de la ley en función del momento en que aquélla se puso en vigor, no del momento en que actúa el intérprete.

Todo lo anterior es propio de cualquier clase de interpretación, sea o no jurídica. Así, por ejemplo, en el campo musical el intérprete debe limitarse a reproducir la anterior creación del autor, siguiendo la partitura original. Para ello, hace uso de su estilo propio de interpretación, que puede ser distinto del que tuvo el compositor, pero siempre deberá respetar lo esencial de la creación. Esto lleva a que el intérprete musical tenga que reconocer inclusive los derechos legales económicos del autor sobre la obra.

Ahora bien, en el campo jurídico, la existencia separada de los campos de la creación y recreación de las normas es una consecuencia de la separación de los poderes del Estado, ya que constitucionalmente se le asigna al poder legislativo la potestad de dictar o crear las leyes y al poder ejecuti-

⁴ GENY, Francisco, *Método de interpretación y fuentes en derecho privado positivo*, segunda edición, Editorial Reus S.A., Madrid, año 1925, pág. 267.

vo y a los entes administrativos la función de cumplirlas y hacerlas cumplir, para lo cual deben interpretarlas y aplicarlas, salvo en el caso de la interpretación auténtica de las leyes, que la realiza el mismo poder legislativo que las dictó. El poder judicial también participa en la interpretación de las leyes cuando las aplica al resolver los procesos judiciales.

En esa medida, para comprender cabalmente en qué consiste la interpretación de las normas jurídicas tributarias resulta fundamental referirse a continuación a su creación, o sea, al momento inicial de su existencia, lo que tiene que ver con la potestad del Estado para dictar dichas normas.

2. LA POTESTAD TRIBUTARIA Y LA INTERPRETACION Y APLICACION DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

En general, las normas jurídicas tienen que cumplir los requisitos que les señalan las constituciones políticas de los Estados, en la medida en que los representantes de los ciudadanos hayan establecido en esas cartas fundamentales la forma en que deben ser gobernados mediante normas legales.

En materia tributaria, las normas jurídicas existen porque constituyen el medio a través del cual el Estado hace uso de su potestad tributaria, que es la facultad que tiene de dictar unilateralmente normas legales para que los ciudadanos le entreguen una parte de sus rentas o patrimonios, con el objeto de poder atender y satisfacer las necesidades públicas. La potestad tributaria la recoge en nuestro país el artículo 74° de la Constitución Política, al mencionarla, aunque sin definirla, y ponerle límites, como es el caso, entre otros, de los principios de legalidad y de reserva de ley.

Para que la potestad tributaria se haga efectiva se requiere que el poder u órgano constitucionalmente idóneo para tal efecto expida las normas legales que contienen los mandatos de pagar los tributos, que en el caso de los impuestos gravan una determinada capacidad contributiva de los ciudadanos. Así, de esa capacidad contributiva, que constituye un valor económico porque representa una expresión de riqueza, el legislador, a través de la ley, manda tomar una parte que el Estado tiene el derecho de recibir para poder atender las necesidades de la colectividad. Hay, pues, un deber constitucional de contribuir, que es de cargo de los ciudadanos.

Sin embargo, estos mandatos solamente pueden hacerse efectivos cuando los ciudadanos, en su vida de relación, realizan los hechos que tales leyes

hayan establecido como generadores de las obligaciones de pagar tributos. Cuando ello ocurre, el Estado queda facultado para tomar una parte de las rentas o patrimonios de esos ciudadanos.

Como resulta obvio, estos hechos, que la doctrina tributaria denomina imponibles, ocurren después de que hayan sido expedidas las leyes que establecen los tributos. Esas leyes tienen, entonces, que aplicarse a los hechos concretos. En ese momento, la ley tiene que estar debidamente interpretada, es decir, recreada, para determinar en forma exacta si efectivamente creó o no un impuesto en la situación bajo análisis. En este proceso de interpretación debe encontrarse el correcto sentido y alcance de la norma tributaria para determinar, en el plano abstracto que corresponde a las leyes, si el hecho al que se refiere la norma está o no gravado, o sea, si es o no imponible.

Más adelante, una vez que la norma tributaria ha sido debidamente interpretada, debe ser aplicada al hecho concreto. Es decir, debe hacerse una confrontación entre el hecho descrito en la norma tributaria y el hecho ocurrido en la realidad. Si existe una total coincidencia entre el hecho abstracto y el hecho concreto y se trata de un hecho gravado, o sea, generador de obligaciones tributarias, se desencadenará la correspondiente relación tributaria para ese hecho concreto, pues éste habrá quedado perfectamente subsumido o encuadrado en la hipótesis de incidencia de la norma tributaria. Se trata, así, de una identificación entre la descripción del hecho descrito en la norma y el hecho mismo, de igual manera en que se identifica el rostro de una persona reflejado en un espejo con el rostro mismo. La identificación debe ser, pues, total.

La cuestión fundamental que debe resolverse para avanzar en el tema de la interpretación y aplicación de las normas tributarias estriba en determinar cuál es la naturaleza de ese hecho que, por un lado, es concreto y perceptible por los sentidos (como el rostro real de la persona) y que, por otro lado, se encuentra descrito en la norma jurídica abstracta (como el rostro en el espejo). Es decir, ¿tiene naturaleza económica?, ¿tiene naturaleza jurídica?, o tal vez, ¿tiene ambas naturalezas?

Sobre este particular, debe indicarse que los hechos que la ley designa como imponibles, es decir, como generadores de obligaciones tributarias, pasan a ser tales en la medida en que ponen de manifiesto una capacidad contributiva determinada. Por consiguiente, es claro que los hechos que

resultan imposables son seleccionados en función de que representan una capacidad económica. Son tomados por el legislador de la realidad económica, lo que evidencia que ésta es su origen y ha dado pie a la teoría de la interpretación económica de las leyes tributarias.

En efecto, inicialmente, la consideración económica sirvió de base para el establecimiento del método de interpretación económica de las leyes tributarias. Sus orígenes se remontan al año 1919 en Alemania cuando se promulgó el Ordenamiento Tributario del Reich, que constituyó una reacción legislativa frente a la posición conservadora de la jurisprudencia de los tribunales de ese país, que hasta ese momento venían resolviendo los procesos tributarios aplicando los criterios tradicionales del derecho privado que favorecían a los contribuyentes. Según la exposición de motivos del referido ordenamiento, en la interpretación de las leyes tributarias resultaba esencial tener en cuenta el nexo de la ley con la economía, pues los impuestos se aplican en función de la capacidad contributiva de los ciudadanos, que como se ha señalado, es una aptitud económica.

Así, la consideración económica comenzó a ganar terreno en Europa siendo defendida por los miembros de la Escuela de Pavía. Posteriormente, la consideración económica llegó a América con el profesor Dino Jarach, quien fue determinante para su introducción en la legislación argentina en el año 1947, con la dación de la Ley No. 11683. Dino Jarach⁵ sostuvo al respecto que el fin práctico que recoge el legislador para gravar los hechos imposable es la voluntad de las partes de realizar una determinada operación económica (intención empírica o *intentio facti*), aún cuando la voluntad de éstas sea someter sus negocios a un determinado régimen jurídico establecido en las leyes del derecho privado que produce determinados efectos que también son jurídicos (intención jurídica o *intentio iuris*). Este fin práctico del legislador tiene su fundamento, como se ha indicado, en la capacidad contributiva del ciudadano. Por consiguiente, como la capacidad contributiva es a su vez la base de los principios sustanciales de igualdad y de justicia, la realidad económica constituiría un medio para cumplir y alcanzar tales principios.

En el Perú, si bien la consideración económica no fue acogida expresamente en un comienzo cuando se promulgó el Código Tributario en 1966,

⁵ JARACH, Dino, *Finanzas públicas y derecho tributario*, Editorial Cangayo, primera edición, año 1983, pág. 403.

nuestro Tribunal Fiscal la ha invocado en diversos casos desde esa época, para finalmente ser recogida a partir de 1996 en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, cuando ésta fue modificada por el Decreto Legislativo No. 816.

Sin embargo, es importante tener en cuenta que los hechos que denotan capacidad contributiva no obstante existir en la realidad económica no se convierten en imposables sino hasta que son incluidos por el legislador en una norma jurídica, tal como ocurre en nuestro país en virtud de lo dispuesto por el artículo 74° de la Constitución Política que recoge los principios de legalidad y de reserva de ley. No hay, pues, un tributo sin una ley que lo establezca como tal.

Con el correr de los años, la doctrina tributaria ha ido variando su posición respecto de la consideración económica para entenderla, ya no como un método de interpretación de las leyes tributarias, sino como un medio de calificación de los hechos imposables en el momento de aplicar las leyes después de haber sido debidamente interpretadas.

Inclusive, se ha sostenido y se sostiene que la calificación de los hechos imposables tampoco debe ser realizada en función de su contenido económico sino de su contenido jurídico, porque cuando el legislador selecciona un hecho como imposable lo hace teniendo en cuenta el significado que ese hecho tiene para el derecho. El legislador toma de la realidad económica una expresión de riqueza que para otra rama del derecho constituye el supuesto respecto del cual se puede establecer una situación jurídica o entablar una relación jurídica determinada y lo coloca en la ley como aspecto material de la hipótesis de incidencia tributaria para que cuando se produzca efectivamente genere una obligación tributaria. El legislador realiza así una labor que, si bien parte de la significación económica del hecho, no es una labor económica sino más bien jurídica, en la medida en que recoge en la ley la exacta descripción del hecho gravado, para lo cual se recurre a los conceptos, definiciones y contenidos de las otras ramas del derecho, considerando que el derecho tributario es sólo una rama del árbol jurídico.

César J. Galarza⁶ dice sobre el particular que “el legislador, en un momen-

⁶ GALARZA, César J., “La teoría de la causa en el derecho tributario”, en *Interpretación económica de las normas tributarias*, Editorial Abaco, de Rodolfo Depalma, Buenos

to pre-normativo, toma en cuenta los efectos económicos de un acto o hecho determinado, y si considera que los mismos denotan en el sujeto una capacidad contributiva apta para la tributación los eleva a la categoría de hecho imponible. Una vez que lo ha hecho, la norma jurídica cobra vida, y el hecho imponible invariablemente tendrá ya una naturaleza jurídica”.

El mismo Galarza⁷ señala más adelante que, “siguiendo a Eusebio González García, podemos afirmar que “cuando se hable en las normas de calificación del hecho imponible, de hechos imponibles de naturaleza jurídica o económica, se está diciendo algo que debe expresarse en otros términos. No es que el hecho imponible sea de naturaleza jurídica o económica. El hecho imponible sólo es de naturaleza jurídica. Lo que es de naturaleza jurídica o económica es el presupuesto de hecho”.

Por consiguiente, los hechos imponibles deben calificarse de acuerdo con su naturaleza jurídica. No obstante, ello no quiere decir en mi concepto que la naturaleza económica sea totalmente irrelevante, sino que en la medida en que haya sido incluida por el legislador dentro de la norma jurídica tiene la misma importancia que la naturaleza jurídica, pues a fin de cuentas las cuestiones tributarias recogidas en las leyes no son privativas de una sola de esas ciencias. En ese caso, ambas naturalezas son coincidentes porque tienen el mismo contenido, que es la riqueza recogida por la ley.

Lo que no puede hacerse es tomar en cuenta como definitoria la realidad económica cuando ésta no ha sido recogida por el legislador, por cuanto en ese caso no se estará haciendo una calificación jurídica, sino una calificación económica que colisiona con la calificación jurídica. En este otro caso, habrá una riqueza, pero sin significación alguna para los fines tributarios.

No obstante ello, la actual Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario hace referencia expresa en su segundo párrafo a la realidad económica, cuando señala que para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible la Administración Tributaria debe atender a “los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios”. Esto obliga a desentrañar el correcto sentido y alcance de esa frase respecto de la realidad que

Aires, año 2004, pág. 453.

⁷ GALARZA, César J., *ob. cit.*, págs. 453 y 454.

regula, para lo cual, en mi concepto, debe analizarse íntegramente el texto de la Norma VIII, como paso a hacer a continuación.

3. EL PRIMER PARRAFO DE LA NORMA VIII Y LOS METODOS DE INTERPRETACION

Según el primer párrafo de la Norma VIII, “al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho”. Este párrafo se mantiene prácticamente sin modificación alguna desde la promulgación del Código Tributario en el año 1966. Únicamente se han cambiado, la numeración de la disposición, que anteriormente era la Norma IX, así como los verbos originales “aplicarse”, que se cambió por “aplicar”, y “podrán”, que varió a “podrá”.

Este primer párrafo no ofrece mayor dificultad para su correcto entendimiento, por cuanto, partiendo del reconocimiento de que las normas tributarias son iguales a las que existen en cualquier otra rama del derecho, deben ser interpretadas conforme a los métodos de interpretación que existen para cualquier norma del derecho común.

En ese sentido, para la interpretación de las leyes tributarias en el Perú deben usarse los mismos métodos que la doctrina del derecho común reconoce y respecto de los cuales existen diversas denominaciones y clasificaciones, siendo infaltables en estas últimas, el método literal o gramatical y el método lógico.

Según el método literal o gramatical, que constituye la puerta de entrada a todo proceso de interpretación jurídica, el correcto sentido y alcance de la ley surge de las palabras empleadas por ésta, sin restringir ni ampliar su alcance, tal como señala Héctor B. Villegas.⁸ El mismo autor agrega luego que,⁹ conforme a este método de interpretación se analizan las palabras de acuerdo a la gramática, etimología, sinonimia y cualquier otro método de lenguaje, debiendo apreciarse la forma en que las palabras se relacionan entre sí, o sea, sintácticamente. El resultado de este método de interpretación siempre es declarativo, porque el sentido y alcance de la ley está en su propio texto. Es decir, coincide con él.

⁸ VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, octava edición actualizada y ampliada, Editorial Astrea, Buenos Aires, año 2002, pág. 245.

⁹ VILLEGAS, Héctor B., *ob. cit.*, pág. 245.

En cambio, conforme al método lógico, el correcto sentido y alcance de la ley se obtiene encontrando su espíritu o *ratio legis*, es decir, hallando la finalidad o razón de ser de la norma. De acuerdo con este método, el correcto sentido y alcance de la ley también se obtiene mediante la sistematización de las normas, es decir, relacionándolas unas con otras dentro de la misma ley, con otras leyes sobre el mismo tributo y así sucesivamente. Como expresa Villegas,¹⁰ la base de esta interpretación es que la ley forma parte de un conjunto armónico, por lo que no puede ser analizada por sí sola, sino relacionada con todas las disposiciones legales de un país. El resultado de la interpretación lógica puede ser restrictivo, si las palabras dicen más que lo que la norma quiso decir y eso lleva al intérprete a restringir lo expresado en ella, o extensivo, si las palabras que contiene la norma dicen menos de lo que se quiso decir y eso lleva al intérprete a extender lo expresado en la norma.

Como señala Francisco Geny¹¹ respecto de estos dos métodos de interpretación de la ley, “parece pueril el que se trate de oponer, como se hace con frecuencia, la interpretación *gramatical* a la interpretación *lógica*. Está fuera de duda que una y otra se completan necesariamente, y que las deducciones racionales, según las inspiraciones de una sana lógica, intervendrán para dar su completo desenvolvimiento a la voluntad, de la cual la frase gramaticalmente analizada no puede ser nunca más que el esqueleto. Menos todavía cabe proponer al intérprete la elección un poco inocente entre la *letra* y el *espíritu* de la ley. Tratándose de reconocer una voluntad, el descubrimiento de la intención ha de predominar necesariamente, pero la *letra* interviene como manifestación auténtica y solemne del *espíritu*, inseparable de éste, y cuyo objeto es ponerlo de manifiesto”.

Existen también otros métodos de interpretación, como el histórico, según el cual el correcto sentido y alcance de la ley se encuentra desentrañando la voluntad del legislador, para lo cual, como dice Villegas,¹² deben buscarse las circunstancias que rodearon el momento de la creación de la ley, siendo útiles en este caso las propuestas legislativas del poder ejecutivo, las discusiones en las comisiones parlamentarias, los debates en el pleno del Congreso, los artículos periodísticos, las opiniones de los especialistas, etc.

¹⁰ VILEGAS, Héctor B., *ob. cit.*, pág. 245.

¹¹ GENY, Francisco, *ob. cit.*, pág. 267.

¹² VILLEGAS, Héctor B., *ob. cit.*, pág. 246.

La doctrina también reconoce al método evolutivo, conforme al cual, como sostiene Villegas,¹³ el correcto sentido y alcance de la ley se determina investigando cuál hubiera sido la voluntad del legislador en el momento en que se debe aplicar la ley y cuál sería la solución que habría dado en ese caso, con prescindencia del texto de la norma y de la voluntad del legislador.

Todos estos métodos de interpretación jurídica, como establece el primer párrafo de la Norma VIII, son plenamente aplicables en el caso de las normas tributarias peruanas, debiendo señalarse, sin embargo, que la utilización del método evolutivo en el derecho tributario es criticada por algunos, porque al tratar de actualizar el sentido y alcance de la norma al momento de su intervención el intérprete muchas veces llega a sustituir al legislador, lo cual colisiona frontalmente con los principios de legalidad y de reserva de ley que, como se verá mas adelante, son determinantes en la materia tributaria.

Por último sobre este tema, debo mencionar que durante muchos años se admitió como un método propio y específico de interpretación de las leyes tributarias al de la realidad económica, originado en la reforma alemana de 1919 y al cual me he referido muy brevemente anteriormente, que se basó en la autonomía del derecho tributario y que privilegió la importancia de los fines y del significado económico de las leyes, el cual, sin embargo, con el transcurso del tiempo dejó de tener vigencia como un método de interpretación para dar paso a la calificación económica de los hechos imposables por su contenido económico,

4. EL TERCER PARRAFO DE LA NORMA VIII Y LA ANALOGIA

El segundo párrafo de la Norma VIII se analizará más adelante, tanto porque es el que ofrece las mayores dificultades para su debida comprensión, como también porque para alcanzar tal comprensión, en mi concepto, resulta imprescindible analizar previamente el tercer párrafo de esta norma.

El tercer párrafo, que en el texto original de la norma era su segundo párrafo, establece textualmente que, “en vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos

¹³ VILLEGAS, Héctor B., *ob. cit.*, pág. 246.

de los señalados en la ley” y no tiene ninguna variación con relación al texto original del Código Tributario.

Sobre el particular, es importante destacar en primer término la conexión que existe entre este tercer párrafo de la Norma VIII con lo dispuesto por el artículo 74° de nuestra Constitución Política que, entre otros temas, establece los límites formales y sustanciales que tiene la potestad tributaria.

Los límites formales de dicha potestad son los principios de legalidad y de reserva de ley, en la medida en que cuidan que la potestad tributaria se ejercite únicamente mediante los instrumentos normativos previstos por la Constitución Política y que las actuaciones de los entes administrativos siempre se realicen dentro del marco establecido por la ley. Así, según el artículo 74° de nuestra Constitución Política, 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.

Los principios de legalidad y de reserva de ley han sido desarrollados por la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario que, entre otros aspectos, confirma que, sólo por la ley o por decreto legislativo en caso de delegación de facultades, se puede crear, modificar y suprimir tributos, exoneraciones y otros beneficios tributarios y sobre todo señalar el hecho generador de la obligación tributaria, de lo que se desprende, como se verá a continuación, que según tales principios constitucionales no procede la aplicación de la analogía para resolver problemas de derecho tributario material o sustantivo.

En efecto, en mi concepto, siguiendo tales principios, el tercer párrafo de la Norma VIII prohíbe la analogía en las puntuales materias que indica, como son la creación de tributos, el otorgamiento de exoneraciones y otros beneficios tributarios y el establecimiento de sanciones.

La analogía consiste en aplicar una norma legal a un caso que no se encuentra comprendido en ella, en virtud de la semejanza existente entre el supuesto de hecho al que se refiere la norma y el caso que se desea resolver. Su fundamento radica en la identidad de razón jurídica que existe entre la norma legal y el caso al que aquella se va a aplicar. De esa manera, el ámbito de aplicación de las leyes se extiende más allá de lo previsto por ellas, o sea, a otros hechos no previstos, a condición de que los supuestos de hecho sean similares.

Betti¹⁴ dice que “la función de la analogía es la de la autointegración del orden jurídico en relación con la eliminación de las inevitables lagunas que presenta la disciplina legislativa o consuetudinaria”. El objeto de la analogía es, pues, llenar los vacíos normativos y conforme a ella, a pesar de que la norma legal no incluye dentro de su correcto significado y alcance a un hecho determinado, termina extendiendo su aplicación a dicho hecho, en la medida en que éste, como se ha señalado, tenga un notorio grado de afinidad con los hechos que sí están comprendidos en el correcto sentido y alcance de dicha norma.

Para la doctrina mayoritaria, la analogía no es un método de interpretación sino de integración de las normas jurídicas, en tanto no interpreta una ley para aplicarla a un hecho concreto, sino que a éste, por carecer de regulación legal alguna, le aplica otra ley prevista para un caso similar. Ello no significa, sin embargo, que la analogía no forme parte del proceso interpretativo o que esté fuera del mismo, porque justamente se recurre a ella después de que la confrontación del hecho concreto con la norma jurídica lleva a la conclusión de que no existe coincidencia entre ambos. A partir de ese momento, mediante un proceso lógico tendiente a encontrar el notorio grado de afinidad existente entre el hecho concreto y la norma jurídica prevista para otro supuesto, se lleva a cabo la integración analógica, conforme a la cual, a pesar de que la norma legal no incluye dentro de su correcto significado y alcance al hecho concreto, termina extendiendo su aplicación a dicho hecho.

Como se puede apreciar, la analogía tiene un fundamento lógico. No obstante ello, no puede ser confundida con el método lógico de interpretación cuando éste concluye con un resultado extensivo de la fórmula legal, pues en la interpretación extensiva el hecho al cual se le aplica la ley está comprendido en ésta, aunque la fórmula gramatical de la norma diga menos que su verdadero sentido y alcance. En tal virtud, en la interpretación con resultado extensivo, buscando más allá del texto gramatical de la norma jurídica, recurriendo a su espíritu o a la sistemática que está representada por el resto del ordenamiento jurídico que atañe al caso, se encuentra el verdadero sentido y alcance de dicha norma. La interpretación con resultado extensivo no puede desbordar, sin embargo, tales límites del método de interpretación lógico, o sea, el espíritu de la ley y la sistemática jurídica. Más allá de estos límites se encuentra la analogía, en

¹⁴ BETTI, Emilio, *ob. cit.*, pág. 156.

virtud de la que la norma se aplica a los supuestos de hecho que no están regulados por ella por tener una notoria afinidad con los hechos que sí están regulados.

Como señala Betti,¹⁵ “la interpretación por analogía en ordenamientos como los modernos no necesita, para ser legítima, venir expresamente autorizada –como consideran los secuaces del dogma de la voluntad– sino que es legítima siempre que no esté prohibida, o que sea incompatible con la naturaleza excepcional de la norma de que se trata”.

En materia tributaria siempre se ha discutido si la analogía es o no procedente. Algunos autores, como señala Villegas,¹⁶ se han pronunciado en el sentido de que en esta materia no debe admitirse en ningún caso la aplicación de la analogía. Para otros, quienes constituyen la mayoría según Villegas,¹⁷ la prohibición únicamente debe quedar limitada a la creación de los tributos y algunos otros aspectos del derecho tributario material o sustantivo, porque en ese caso se afectan derechos de los ciudadanos protegidos constitucionalmente.

En efecto, sobre este particular, debe tenerse en cuenta que, si bien cuando por constituir una expresión de riqueza se afecta un hecho determinado con un impuesto se le incorpora en el campo del derecho tributario, ello no significa que deje de pertenecer a otro campo del derecho, en el cual también representa una expresión de riqueza cuya propiedad está garantizada por los distintos ordenamientos constitucionales existentes. En consecuencia, si la ley afecta ese hecho con un tributo, recorta, entonces, el derecho de propiedad garantizado constitucionalmente, pasando la riqueza a ser compartida por el contribuyente y el Estado. En cambio, si la ley no afecta el hecho, éste queda fuera del campo de aplicación del derecho tributario, manteniendo el ciudadano íntegramente la propiedad de la riqueza conforme a la rama del derecho que corresponda. Por consiguiente, si la ley tributaria no afecta el hecho no se produce ninguna laguna ni vacío en el derecho que tenga que ser cubierto por el intérprete aplicando por analogía un tributo inexistente para ese hecho.

Ahora bien, en nuestro país, como se indicó anteriormente, el tercer pá-

¹⁵ BETTI, Emilio, *ob. cit.*, pág. 156.

¹⁶ VILLEGAS, Héctor B., *ob. cit.*, pág. 250.

¹⁷ VILLEGAS, Héctor B., *ob. cit.*, pág. 250.

rrafo de la Norma VIII prohíbe la analogía respecto de las materias más importantes del derecho tributario material o sustantivo, como son la creación de tributos y la concesión de exoneraciones, y del derecho penal tributario, como es el tema del establecimiento de sanciones. En otras partes del derecho tributario, como es el caso del derecho tributario formal y del derecho procesal tributario, la analogía es perfectamente aplicable, igual que en el derecho común y otras ramas del derecho, salvo en el derecho penal y otras regulaciones que tienen carácter excepcional.

Por último, debe señalarse que, considerando que el actual tercer párrafo de la Norma VIII no tiene una redacción que resulte lo suficientemente clara cuando establece que, “en vía de interpretación no podrá extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley”, hay quienes sostienen que dicho párrafo prohíbe también la interpretación lógica cuando, como ya se ha visto, su resultado es extensivo, o sea, cuando el intérprete considera que la norma dice menos que lo que quiso decir realmente el legislador, lo que lleva al intérprete a extender el texto de la norma hasta que se encuentre su verdadero sentido y alcance.

Sin embargo, llegar a esta conclusión implica no tener en cuenta el correcto sentido y alcance del primer párrafo de la norma, según el cual al aplicar las normas tributarias pueden usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho, lo cual, sin lugar a dudas, incluye al método lógico con resultado extensivo. La sistemática jurídica, que es parte de ese método, no puede quedar al margen del proceso de interpretación de las normas tributarias.

En tal virtud, como la misma Norma VIII no puede contradecirse, no cabe sino concluir que su primer párrafo comprende, entre otras, a la interpretación lógica con resultado extensivo y que su tercer párrafo sólo prohíbe la aplicación de la analogía, no la aplicación de la interpretación extensiva. Debe tenerse presente al respecto que, el tercer párrafo literalmente prohíbe “extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley”, lo que significa que los hechos sobre los que debe decidirse si se les aplica o no la norma no están comprendidos en ésta. En cambio, en la interpretación lógica con resultado extensivo, como ya se ha visto, la norma sí alcanza a comprender a los hechos en cuestión, aunque para ello haya sido necesario extender su tenor literal. En este método de interpretación, lo que se extiende es solamente el texto de la norma, no la norma misma.

Hecho hasta aquí el análisis, resulta claro que en nuestro sistema tributario no procede la aplicación de tributos por analogía.

5. EL SEGUNDO PARRAFO DE LA NORMA VIII, LA REALIDAD ECONOMICA Y LA REALIDAD JURIDICA

El segundo párrafo de la Norma VIII actualmente establece que, “para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios” y, sin duda alguna, como se ha señalado con anterioridad, es el que mayores problemas presenta para determinar el correcto sentido y alcance de la Norma VIII.

Este segundo párrafo fue introducido por el Decreto Legislativo No. 816 de 20 de abril de 1996 y originalmente tenía dos partes, cuyo texto completo era el siguiente: “para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria atenderá a 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”.

El propósito del segundo párrafo de la Norma VIII según su texto original aprobado por el Decreto Legislativo No. 816 fue confirmar la posibilidad de que los hechos imponibles pudieran ser calificados de acuerdo con su contenido económico, en la medida en que dicho contenido fuera el fiel reflejo de la capacidad contributiva de los ciudadanos, lo que garantizaba el cumplimiento de los principios de igualdad y justicia tributaria.

En mi concepto, esto ya era posible en virtud del primer párrafo de la Norma VIII que, si bien siempre ha establecido que la interpretación de las normas tributarias debe hacerse aplicando todos los métodos admitidos para ese efecto por el derecho, lo que para la doctrina mayoritaria de la época excluía ya a la interpretación económica, sí permitía, en cambio, la calificación de los hechos en función de su contenido económico, en la

medida en que dicho primer párrafo aludía a la aplicación de las normas luego de su debida interpretación.

No obstante ello, con el objeto de que no quedaran dudas sobre la posibilidad de recurrir al criterio económico para la aplicación de las normas tributarias, dicho criterio fue recogido expresamente en el segundo párrafo de la Norma VIII.

Sobre el particular, la exposición de motivos del referido segundo párrafo señaló que “esta norma establece la primacía de la realidad frente a las formas y estructuras jurídicas que el contribuyente manipule para no estar dentro del campo de aplicación del tributo. Mediante esta norma se aplicará la teoría del develamiento para los grupos económicos, que implica el desconocimiento de las individuales (individualidades) jurídicas, cuando éstas se utilicen fraudulentamente”.

En mi opinión, teniendo en cuenta que existen casos en que los contribuyentes ocultan los hechos imposables que realizan presentando una realidad simulada, el propósito de la modificación parecía correcto. Como expresó la exposición de motivos, para los propósitos tributarios debía primar la realidad oculta y no la forma aparente, lo cual resulta entendible en los casos en que exista simulación, como se verá más adelante.

Sin embargo, la segunda parte de dicho segundo párrafo podía dar lugar a que se desbordaran los alcances del hecho imponible descrito en la norma jurídica, cuando aludía a que si los deudores tributarios recurrían 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 prescindiría, en la consideración del hecho imponible real, de las formas o estructuras jurídicas adoptadas, y se consideraría la situación económica real.

En primer lugar, si bien podría sostenerse que la referencia a las formas jurídicas podía resultar acertada, en tanto tales formas fueran discordantes con relación a la sustancia económica y la sustancia jurídica, no resultaba acertado, en cambio, hacer referencia a las “estructuras jurídicas”, porque indudablemente éstas constituyen la misma naturaleza del hecho imponible que, sin lugar a dudas, tiene una naturaleza jurídica, como se ha visto. Las estructuras son el fondo, no la forma. En tal virtud, la verdadera sustancia jurídica del hecho imponible no puede ser distinta de su propia estructura.

De otra parte, tampoco resultaba clara la referencia a que tales estructuras jurídicas no fueran manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal “intención” económica y efectiva de los deudores tributarios. En realidad, el derecho privado no ofrece ni autoriza ninguna forma jurídica en especial. Sólo contiene un conjunto de actos jurídicos que los contribuyentes pueden utilizar a su libre elección y a los cuales les serán aplicables las normas tributarias que correspondan. Además, no puede dejar de reconocerse que resulta muy difícil conocer adecuada y cabalmente las intenciones de las personas, lo cual necesariamente complicaba la interpretación y aplicación de la norma, pues ello dependía de una apreciación totalmente subjetiva, que siempre presenta dificultades para el análisis jurídico.

Finalmente, ya no desde el punto de vista de la redacción del segundo párrafo de la Norma VIII, sino de su contenido intrínseco, surgía la duda respecto de si la aplicación de la realidad económica era o no irrestricta. No cabe duda que tal aplicación no podía ser irrestricta, pues siempre estuvo limitada por los principios de legalidad y de reserva de ley recogidos por el artículo 74° de nuestra Constitución Política y por la prohibición de la aplicación de la analogía que se deriva de dichos principios y que recoge el tercer párrafo de la misma Norma VIII.

Si bien, como se ha indicado anteriormente, con la consideración económica se recurre a la capacidad contributiva con el objeto de alcanzar los principios de igualdad y de justicia tributaria, éstos necesariamente deben ser compatibles con los principios de legalidad y de reserva de ley. El hecho imponible es una creación jurídica porque siempre tiene que estar determinado por la ley. En términos similares, la relación que surge entre el contribuyente y el Estado como consecuencia de haber realizado aquél el hecho imponible, es una relación jurídica. Por consiguiente, para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible no puede prescindirse de los principios de legalidad y de reserva de ley, ni tampoco del de tipicidad, que es una derivación de los primeros.

En tal virtud, desde el punto de vista jurídico, es evidente que se produjo un exceso en esta segunda parte del segundo párrafo de la Norma VIII.

Por todas las razones expuestas y también debido a las críticas que se suscitaron por la amplitud que se pudo apreciar que tenía la segunda parte del segundo párrafo de la Norma VIII, mediante la Ley No. 26663 de 5 de setiembre de 1996, dicha segunda parte fue suprimida.

En efecto, según señaló la exposición de motivos de esta Ley No. 26663, “se cuestiona la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, en su segundo párrafo, en tanto ésta pretende otorgar a la Administración, la facultad de hacer abstracción de la organización jurídica o las relaciones o actos realizados al amparo de las normas vigentes, asumiendo como hechos imponibles situaciones económicas que ellos consideran que son las reales. Ello contraría el propio Código Tributario, en tanto éste establece el principio de legalidad (Norma IV), el cual se extiende al hecho generador de la obligación tributaria, es decir, al hecho imponible. Dicho hecho imponible o supuesto de hecho de una norma puede, en virtud de la Norma VIII, ser reinterpretado, creando inseguridad jurídica, dado que nadie en el país, podría saber si ha pagado sus tributos o no, dado que la Administración tendría el poder de “interpretar” que la situación económica real del contribuyente no es la verdadera”.

Se aprecia aquí, pues, que el legislador se percató, con posterioridad a la promulgación del Decreto Legislativo No. 816, de que el segundo párrafo de la Norma VIII era demasiado amplio y contrariaba el principio de legalidad.

Puede aún discreparse de la primera parte del segundo párrafo de la Norma VIII, que no ha sido derogada por la Ley No. 26663, porque como ya se ha señalado hace referencia a la realidad económica cuando menciona a “los actos, situaciones y relaciones económicas”. Sin embargo, como la norma dice que se recurre a esa realidad “para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible” y ésta siempre es jurídica, el correcto sentido y alcance del segundo párrafo se encuentran más allá de su texto literal y consiste en que ello debe hacerse únicamente cuando tal realidad ha sido recogida por la ley, en estricto cumplimiento de los principios de legalidad y de reserva de ley. En consecuencia, la realidad económica resulta ser sólo un elemento complementario y de ayuda para encontrar la realidad jurídica.

Por consiguiente, en mi concepto, según la correcta interpretación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, la verdadera naturaleza del hecho imponible debe determinarse recurriendo a la realidad jurídica, pudiendo utilizarse la realidad económica sólo como un factor complementario.

Concluido lo anterior, resta determinar, entonces, en el análisis jurídico

de la interpretación y aplicación de las normas tributarias, si determinadas figuras específicas como la simulación, el fraude de ley y el negocio indirecto pueden ser combatidas o reprimidas mediante la aplicación de la Norma VIII y, en todo caso, si ello no fuera jurídicamente posible por esa vía, en cuál otra forma puede evitarse la afectación de la recaudación fiscal por la utilización de fórmulas evasivas. Para este efecto, considero que previamente debe analizarse la figura de la economía de opción, como paso a hacer a continuación.

6. LA ECONOMIA DE OPCION

En términos generales, la economía de opción consiste en no realizar el hecho imponible y obtener así un ahorro tributario.

Como se sabe, para que exista una obligación tributaria y, por lo tanto, el ciudadano común se convierta en contribuyente, tiene que realizar el hecho gravado por la ley.

La pregunta que surge aquí es si el ciudadano está obligado o no a realizar un hecho imponible. Sobre el particular, debe indicarse que las constituciones políticas modernas reconocen el derecho que tienen los ciudadanos de organizar sus negocios en la forma que les resulte más económica y menos gravosa desde el punto de vista tributario. Nadie está obligado, por tanto, a realizar un hecho imponible. Esta es una consecuencia que se deriva de la libertad de los ciudadanos.

En el Perú, nuestra Constitución Política garantiza la contratación con fines lícitos, siempre que no se contravengan leyes de orden público (numeral 14 de su artículo 2º) y la libertad, como consecuencia de lo cual nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe (literal a) del numeral 24 de su artículo 2º).

Ahora bien, la no realización de un hecho imponible puede derivarse simplemente de que al encontrarse ante dos tipos de negocios similares pero con tratamientos tributarios diferentes, el ciudadano realice el hecho que no está gravado, aprovechando lo que algunos equivocadamente denominan como “laguna” del derecho tributario, o que lo está en menor grado; o porque la misma ley tributaria ofrece de manera explícita dos tratamientos tributarios diferenciados. Para lograr estos objetivos el ciudadano no requiere generar ninguna discordancia entre la forma y la sus-

tancia, ni contrariar la norma tributaria. Por el contrario, como señala Alberto Tarsitano¹⁸ “el resultado perseguido se consigue con la operación ejecutada por el sujeto pasivo que es el que típicamente responde al negocio realizado”.

En el primer caso, el legislador frente a dos negocios similares opta por gravar a solo uno de ellos o gravarlo en menor grado. Por tanto, como el ciudadano es libre de escoger cualquiera de los dos negocios, si opta por el negocio no gravado o el que lo está en menor grado, no se puede considerar que está incumpliendo ninguna obligación tributaria, porque en ese caso no realiza el hecho imponible o realiza uno con un menor efecto tributario.

En el segundo caso, como señala Alberto Tarsitano¹⁹ “es el propio sistema fiscal el que ofrece las opciones, de manera tal que existe una coincidencia entre la voluntad del contribuyente y la voluntad querida (o no prohibida) del legislador, así reveladas”.

Por estas razones, la economía de opción constituye una forma lícita que tiene cualquier ciudadano para no pagar o para pagar menos impuestos, pues habrá actuado sin incurrir en ninguna maniobra evasiva, elusiva, simulatoria o fraudulenta.

7. LA SIMULACION

La simulación consiste en presentar algún hecho o acto que sólo es aparente y no real o el ocultamiento de algún hecho o acto y la exposición de otro distinto. Francisco Ferrara, citado por Guillermo Lohmann,²⁰ conceptúa como simulación “aquella declaración de un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes, para producir con fines de engaño la apariencia de un negocio jurídico que no existe o que es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo”.

¹⁸ TARSITANO, Alberto, “Presupuestos, límites y consecuencias de la recharacterización tributaria de actos jurídicos”, en *Interpretación económica de las normas tributarias*, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, año 2004, pág. 100.

¹⁹ TARSITANO, Alberto, *ob. cit.*, pág. 101.

²⁰ LOHMANN LUCA DE TENA, Juan Guillermo, *El negocio jurídico*, Editorial Jurídica Grijley EIRL, segunda edición, Lima, año 1994, pág. 364.

Lohmann²¹ señala al respecto que tras las reglas de la simulación “se esconde –en la teoría y, sobre todo, en la práctica– un delicado problema de autonomía privada, con la creación de un reglamento aparente de intereses que no ha de tener efectos de modo total o parcial, aunque de hecho vincule formalmente a las partes. Esto se traduce en la necesaria delimitación del valor jurídico de las apariencias y de la ocultación y engaño, en precario equilibrio entre intereses de las partes e intereses de los distintos terceros –a veces opuestos entre sí, por su diferente posición jurídica ante los simulantes–; entre realidad estructural carente de efectos típicos queridos y certeza oculta. Es, en suma un problema de buena fe”.

De la anterior definición de Ferrara se desprende que la simulación puede ser absoluta, cuando se finge íntegramente un acto o contrato sin sustancia alguna, o relativa, cuando a un acto jurídico se le da una apariencia que oculta su verdadero carácter.

El artículo 190° del Código Civil peruano dispone que, por la simulación absoluta se aparenta celebrar un acto jurídico cuando no existe realmente voluntad para celebrarlo. Si bien este artículo menciona expresamente sólo a la simulación absoluta, Lohmann²² sostiene que también comprende a la simulación relativa o disimulación, “pues en ésta no existe voluntad de resultado del negocio aparente, sino del oculto”. El artículo 191° del mismo código regula los efectos del acto oculto por la simulación relativa al señalar que cuando las partes han querido concluir un acto distinto del aparente, tiene efecto entre ellas el acto ocultado, siempre que no perjudique el derecho de un tercero.

En la simulación absoluta no existe ningún negocio jurídico real. Sin embargo, con el objeto de engañar se crea una apariencia, que sólo es formal y carece totalmente de sustancia. Por tanto, en términos reales no existe ninguna relación jurídica entre las partes. En tal virtud, si una ley tributaria establece que un hecho determinado goza de una exoneración y las partes sin realizar en la realidad el hecho previsto en la ley presentan una apariencia del mismo con el objeto de beneficiarse, entonces, tal presentación implica el goce indebido del beneficio. Se trata de una cáscara que envuelve totalmente una ficción. Por esa razón, el intérprete debe determinar la real naturaleza jurídica del hecho ocurrido con el objeto de

²¹ LOHMANN LUCA DE TENA, Juan Guillermo, *ob. cit.*, pág. 363.

²² LOHMANN LUCA DE TENA, Juan Guillermo, *ob. cit.*, pág. 370.

no aplicar la exoneración.

En la simulación relativa, en cambio, sí existe un negocio jurídico real, pero éste es distinto del que se expone a los terceros. El acto ocultado o disimulado por las partes tiene plenos efectos para ellas. Por consiguiente, si una ley tributaria establece que la ocurrencia de un hecho resulta imponible, entonces, ocultar ese hecho mediante una simulación relativa implica el incumplimiento del deber de tributar. En este caso también estamos ante una cáscara, pero la ficción no es total porque sí existe un acto, aunque distinto del aparente o simulado. La realidad gravada se oculta, razón por la cual el intérprete debe determinar la real naturaleza jurídica del hecho ocurrido con el objeto de aplicar el tributo cuyo pago se pretende evitar.

Como se indicó anteriormente, al aplicar la ley tributaria se deben calificar los hechos buscando su verdadera naturaleza jurídica. En el caso de la simulación existe coincidencia entre la naturaleza jurídica sustancial y la naturaleza económica del hecho ocurrido. Ambas difieren de la forma jurídica adoptada. Por esa razón, al aplicarse la ley debe prescindirse de ese ropaje jurídico que no es real sino aparente. Es un caso típico de abuso de las formas jurídicas. Sin embargo, ello no implica que no se tenga en cuenta la sustancia jurídica. En la simulación la forma y la sustancia jurídica son distintas, debiendo preferirse la sustancia jurídica a la forma jurídica.

En el caso peruano existe numerosa jurisprudencia del Tribunal Fiscal que ha aplicado este principio desde por lo menos los años sesenta hasta la actualidad.

Un ejemplo al respecto es el caso de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 622-2-2000 de 21 de julio de 2000, en el cual en el año 1992 un contribuyente argumentó haber celebrado con su cliente un contrato para venderle pavos vivos, operación que estaba exonerada del Impuesto General a las Ventas, y prestarle en forma adicional un servicio gratuito de matanza, eviscerado y congelado de tales pavos. Consecuentemente, los productos a entregarse finalmente no serían pavos vivos, sino pavos beneficiados, operación que sí estaba gravada con dicho impuesto.

En este caso, la Administración Tributaria trascendió los términos del contrato y, en aplicación del criterio de la calificación del hecho imponible en base a su contenido económico, determinó la existencia de la obli-

gación de pagar el Impuesto General a las Ventas.

Al resolver el caso en la vía administrativa, el Tribunal Fiscal consideró que, aún cuando en el año 1992 no existía el segundo párrafo de la Norma VIII que permite expresamente la aplicación del criterio económico, con anterioridad, en diversas ocasiones, había resuelto controversias tomando en cuenta la realidad económica, basándose en que el primer párrafo de dicha norma señalaba que al aplicar las normas tributarias podrían usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho, sin hacer expresa mención al uso indebido de las formas por parte de los contribuyentes, y “que a nivel doctrinario igualmente se reconoce la posibilidad de emplear el criterio económico, el que sin embargo, debe ser asumido con cautela a fin de preservar el principio de legalidad y seguridad jurídica”. De ello resultó para el Tribunal Fiscal que, “si bien formalmente se dio al negocio la apariencia de una operación de venta de pavos vivos con un servicio adicional de matanza, eviscerado y congelado, se trataba en sí, de una distorsión de la realidad económica, la venta de pavos beneficiados, que es la que debe prevalecer”.

Sobre el particular debe tenerse presente que, no obstante que el Tribunal Fiscal señaló que su fallo se basó en la calificación económica del hecho imponible, no es menos cierto que en el fondo también calificó los hechos por su verdadera sustancia jurídica, en la medida en que determinó que la relación jurídica que realmente se dio fue la de un contrato de venta de pavos beneficiados.

Ahora bien, sobre la simulación es importante tener en cuenta que el artículo 193° del Código Civil señala que la acción para solicitar la nulidad del acto simulado, o sea, el acto aparente, puede ser ejercitada por cualquiera de las partes o por el tercero perjudicado. Por tratarse de una acción, para que se obtenga tal nulidad para los fines civiles o privados es necesario recurrir al poder judicial, lo cual ha servido de base para que se cuestione la facultad de la Administración Tributaria para combatir directamente la simulación sin necesidad de recurrir a la vía judicial.

Sin embargo, en mi concepto, esto no es correcto porque esa facultad de la Administración Tributaria está expresamente recogida desde 1996 en el segundo párrafo de la Norma VIII, que establece, como se ha señalado anteriormente, que para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tendrá en cuenta los actos, situaciones y relaciones

económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

Inclusive, también es válido sostener que esta facultad es anterior a la inclusión en el Código Tributario del referido segundo párrafo, porque el hecho cuya verdadera naturaleza jurídica y económica se busca determinar es el hecho oculto, que es el que tiene valor entre las partes contratantes por ser el efectivamente realizado, no pudiendo en consecuencia dejar de aplicarse sobre ese hecho los efectos tributarios dispuestos por una ley.

Por todo lo expuesto sobre este tema y teniendo en cuenta que, como se ha visto, según la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible debe recurrirse a su naturaleza jurídica o atenderse a su naturaleza económica recogida en su naturaleza jurídica, que en los casos de simulación es la del acto oculto, resulta claro que la referida Norma VIII es un medio idóneo para combatir esa figura jurídica.

8. EL FRAUDE DE LEY

El fraude de ley suele confundirse con el fraude fiscal o defraudación tributaria, la que se produce cuando el contribuyente realiza el hecho imponible pero lo oculta con el objeto de no pagar el tributo, recurriendo a maniobras engañosas y artificios que inducen a las autoridades tributarias a tener por cierto lo que no es. El fraude o defraudación fiscal constituye una violación de la ley tributaria, porque oculta el hecho imponible ya realizado, razón por la cual constituye un delito.

El fraude de ley, en cambio, proviene del derecho civil y en palabras de Augusto Belluscio, citado por Guillermo A. Lalanne,²³ “consiste en hacer que opere una norma jurídica con el fin o propósito de eludir, evitar, la aplicación de otra. Se dice, pues, que un acto jurídico es *fraudulento* cuando, si bien sus otorgantes obran legitimados formalmente en una norma legal, en realidad eluden otra u otras que les impedirán obtener el resultado o fin práctico que se proponen. Desde este punto de vista, el fraude se obtiene por lo que se ha dado en llamar la *circunvenio legis*: la

²³ LALANNE, Guillermo A., “El fraude a la ley tributaria y economía de opción”, en *Interpretación económica de las normas tributarias*, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, año 2004, pág. 203.

utilización de una norma “de cobertura” para obtener a la postre, el fin prohibido por otra norma: la ley defraudada”.

El Código Civil peruano sólo regula un tipo específico de fraude de ley en el artículo 195°, que es el fraude denominado pauliano y que según esa norma se produce cuando el deudor realiza actos de disposición de su patrimonio con el objeto de causar un perjuicio al derecho del acreedor, cuando concurren determinadas condiciones. En esos casos, conforme al mencionado artículo 195°, el acreedor puede pedir que se declaren ineficaces respecto de él tales actos de disposición. No obstante haberse regulado expresamente sólo este tipo de fraude, la doctrina civilista sostiene que el fraude es un concepto genérico que excede las particulares regulaciones de los ordenamientos legales, porque está comprendido dentro de la teoría general del acto jurídico. Por esa razón, en nuestro derecho civil puede invocarse cualquier otro tipo de fraude de ley reconocido por la doctrina civilista.

En otros países, el fraude de ley civil se regula con mayor amplitud. Así, por ejemplo, el artículo 6.4° del Código Civil español establece que “los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiera tratado de eludir”. Es una regulación mucho más general que la del Código Civil peruano y consiste en la realización de una conducta prohibida o contraria al ordenamiento jurídico, pero que tiene una apariencia de legalidad derivada de la ley de cobertura.

Guillermo Lalanne²⁴ dice sobre el fraude de ley en la materia fiscal que, “la doctrina tributaria, por su parte, no se ha apartado mucho de lo que ha sido entendido y desarrollado en este punto por la doctrina civilista. De esta manera, y si se analizan las distintas definiciones dadas por la doctrina se observa que se hace mención a la necesaria existencia de dos normas: la norma defraudada y la norma de cobertura a la cual recurre el contribuyente a la hora de evitar el nacimiento de la obligación tributaria”.

Así, pues, el fraude de ley tributaria se deriva del fraude de ley civil y consiste en escoger negocios alternativos más beneficiosos que los realmente queridos, pero que permiten conseguir fines económica y legal-

²⁴ LALANNE, Guillermo A., *ob. cit.*, págs. 205 y 206.

mente similares a estos últimos que son fiscalmente más gravosos. Se produce cuando una persona utiliza una norma jurídica para obtener un resultado que el ordenamiento prohíbe o que es más favorable que el establecido por otra norma. Tanto en el fraude de ley civil como en el fraude de ley tributaria existen una norma defraudada y una norma de cobertura, a la cual se recurre para obtener un beneficio, que en el caso del fraude de ley tributaria es evitar el nacimiento de la obligación tributaria, obtener un pago menor al que correspondería según la ley defraudada o acceder a una exoneración total o parcial del tributo no prevista para el negocio que se deseaba realizar originalmente sino para un negocio similar que es el que finalmente se realiza.

En España, la actual Ley General Tributaria aprobada en diciembre de 2003 ha eliminado la figura del fraude de ley y la ha sustituido en su artículo 15° por “el conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, según el cual se entenderá que esta nueva figura ocurre “cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios (...) que individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido” y “que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios”, debiendo aplicarse en tales casos “la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones”.

Por su parte, el artículo 24° de la anterior Ley General Tributaria española disponía que, para evitar el fraude de ley debía entenderse “que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados en el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible” y que “los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos”, aplicándose “la norma tributaria eludida y liquidándose los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones”.

La razón doctrinal del cambio habría sido que un importante sector de la doctrina española consideraba que la regulación del fraude de ley tributaria era inadecuada, porque al no realizarse el hecho imponible la actuación del ciudadano no debía merecer objeción alguna. Sin embargo, si bien la nueva disposición no dice que debe aplicarse la norma eludida como lo hacía la disposición derogada, alude ahora a la aplicación de la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales, lo que deja entrever que en ambos casos la norma que contenía o contiene el hecho imponible era o es una norma diferente, por lo que el cambio no habría sido sustancial.

Ahora bien, en el Perú no existe ninguna disposición que literal y expresamente permita combatir de manera general el fraude de ley en materia tributaria. Por tanto, sólo cabría aceptar que este tipo de fraude puede ser combatido de manera general si el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario pudiera ser interpretado extensivamente en ese sentido.

Para encontrar la respuesta a esta interrogante resulta determinante establecer si el fraude de ley en materia tributaria implica o no la realización del hecho imponible. Según lo expuesto líneas arriba sobre la teoría del fraude de ley tributaria, en éste la cuestión se plantea respecto de dos negocios jurídicos. Uno, que las partes desean realizar pero que finalmente no realizan porque resulta más gravoso tributariamente; y otro, que sin ser el querido por las partes termina siendo realizado porque permite obtener un resultado fiscal más favorable que el primero. No se realizan, entonces, dos negocios jurídicos, como sí ocurre en la simulación. En el fraude de ley tributaria, por el contrario, sólo se realiza un negocio jurídico, no obstante haber sido la intención civil de las partes realizar el otro.

La cuestión se centra en determinar, entonces, si ese único negocio jurídico realizado es o no un hecho imponible. En mi concepto, si como ya se ha señalado, el negocio jurídico realmente realizado fue utilizado justamente por no estar gravado fiscalmente o por estarlo en un grado menor al negocio pensado originalmente, resulta claro que dicho negocio no constituye un hecho imponible o es un hecho imponible en menor grado que el original.

El tratadista español Eugenio Simón, siguiendo al profesor Falcón y Tella, confirma lo anterior cuando señala que, existe una “radical diferencia del

fraude de ley tributaria y los supuestos previsto por el artículo 6.4º del Código civil” y que “para entender correctamente el fraude de ley tributaria hay que partir de la afirmación básica de que las conductas en fraude de ley tributaria suponen necesariamente la no realización de un hecho imponible, sino de un hecho equivalente. La respuesta del ordenamiento al fraude de ley es la aplicación analógica de la ley tributaria defraudada, ley que no es aplicable al hecho realizado de no mediar la declaración del fraude”.

Además, si se observa detenidamente la redacción del anterior artículo 24º de la ley tributaria española sobre el fraude de ley tributaria, puede advertirse que el hecho realizado por el contribuyente no era el hecho imponible, sino otro hecho, que no estaba gravado o lo estaba en menor grado, pero que producía un resultado equivalente al del hecho imponible. Los resultados eran similares, pero los hechos distintos. Lo que ocurría es que la norma que contenía el hecho imponible se aplicaba sobre otro hecho no gravado o que lo estaba en menor grado. La respuesta, entonces, cae por sí sola: en la ley española, en los casos de fraude de ley, la norma que contenía el hecho imponible se aplicaba por analogía, tal como lo han reconocido la legislación y la doctrina de ese país, razón por la cual, en el sistema tributario español en los casos de fraude de ley se cobraba el tributo con intereses, pero no se aplicaba ninguna sanción, pues el hecho imponible nunca se había realizado.

Similar situación se da actualmente con el artículo 15º de la nueva Ley General Tributaria española, que si bien no utiliza ya la figura del fraude de ley para evitar la elusión fiscal, tampoco impone sanciones en los casos de conflicto en la aplicación de las normas tributarias.

Todo lo anterior nos conduce a concluir, sin lugar a dudas, que en los casos de fraude de ley tributaria, la norma eludida que contiene el hecho imponible se aplica por analogía, porque el negocio jurídico efectivamente realizado no resulta comprendido en dicha norma.

Ahora bien, en el Perú, como se ha visto, la analogía está prohibida por el artículo 74º de la Constitución Política cuando recoge los principios de legalidad y de reserva de ley con el objeto de preservar la seguridad jurídica. También impiden la aplicación de la analogía, el literal a) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario y el tercer párrafo de la Norma VIII.

En consecuencia y de acuerdo con una interpretación sistemática de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario con las disposiciones constitucionales y legales antes mencionadas, puede concluirse que dicha Norma VIII no incluye mecanismos para evitar el fraude de ley.

Así lo ha entendido el Tribunal Fiscal, en posición que comparto en este tema, en su Resolución No. 06686-4-2004 de 8 de setiembre de 2004, en la que ha concluido que “el supuesto de fraude a la ley no se encuentra comprendido en los alcances del criterio de la calificación económica de los hechos recogido en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario”.

Para llegar a esta conclusión, el Tribunal Fiscal consideró que “(...) la intención del legislador al suprimir el segundo acápite del segundo párrafo de la Norma VIII fue eliminar la posibilidad de que la Administración Tributaria verificara la intención o finalidad de los contribuyentes al momento de adoptar una figura jurídica determinada, a efectos de reinterpretar ésta con arreglo al criterio de calificación económica de los hechos;” que “(...) la corrección del fraude a la ley no se logra por el mecanismo de descubrir la real operación económica, dejando de lado la forma jurídica, toda vez que el acto realizado por el sujeto es real (ha sido puesto de manifiesto) y supone la única operación efectuada, sino que dada la incongruencia entre la finalidad propia de la figura adoptada y el resultado perseguido, todo ello con un propósito elusivo, exige dejar de aplicar la norma de cobertura, que describe el hecho imponible efectuado, y extender la aplicación de la norma eludida o defraudada a dicho hecho imponible;” pero que, “(...) sin embargo, el tercer párrafo de la mencionada Norma VIII impide extender las disposiciones tributarias a supuestos distintos de los señalados en la ley, procedimiento que precisamente resulta necesario a efecto de corregir el fraude a la ley que se produjera en un caso dado, (...)”.

En el caso a que se refiere esta resolución se discutió la aplicación de los beneficios otorgados por la Ley N° 26283 y su reglamento aprobado mediante Decreto Supremo N° 120-94-EF, respecto del costo computable resultante de una escisión realizada al amparo de esa ley, debido a que la Administración Tributaria argumentó que dicha escisión no era real, por lo que aplicó al caso el criterio de la realidad económica, alegando el uso indebido de una forma jurídica (escisión) y que en todo caso la escisión había sido efectuada con el único propósito de acceder a los beneficios de esa ley.

Al resolver el caso, el Tribunal Fiscal estimó que el contribuyente acreditó en el proceso administrativo que la escisión sí había sido real, porque las dos empresas intervinientes habían explotado como unidades de negocios el patrimonio cuya titularidad les correspondió con posterioridad a la escisión y que la Ley N° 26283 y su reglamento únicamente establecieron como requisitos para el acogimiento a los beneficios que concedían, la existencia de una reorganización de sociedades (fusión o escisión de personas jurídicas) y la capitalización del excedente en caso de revaluación voluntaria de activos, sin establecer condicionamientos adicionales, tales como la existencia de una motivación económica que sustentara la reorganización, o la obtención de un determinado nivel de ingresos, como sí ha ocurrido en otras latitudes, como la Comunidad Económica Europea, cuya Directiva del Consejo No. 90/434/CEE de 23 de Julio de 1990, estableció que si no se cumplen los condicionamientos que tal Directiva señala puntualmente, los beneficios resultan inaplicables por tener como objetivo el fraude.

El legislador peruano pudo haber establecido mayores condicionamientos para el goce de los beneficios como la Comunidad Económica Europea, pero no lo hizo, y tampoco en los años siguientes modificó la norma original. Este caso pone de manifiesto el valor que tiene la seguridad jurídica, porque si el Tribunal Fiscal hubiera declarado infundada la reclamación basándose en la existencia de fraude de ley tributaria hubiera rechazado la aplicación de los beneficios que legalmente le correspondían al contribuyente. De esa manera, el intérprete habría sustituido al legislador, con la consecuente inseguridad jurídica. Por esa razón, la ineficiencia del legislador que algunos sostuvieron y su inacción posterior para corregirla, no podían perjudicar al contribuyente que actuó dentro del marco establecido por la ley. Obviamente, en otros casos los beneficios podrían no haber sido aplicables a las empresas que hubieran hecho fusiones irreales, o sea, existentes sólo en documentos y no en la realidad económica ni en la realidad jurídica.

Todo esto pone en evidencia que el mecanismo jurídico más adecuado para evitar el fraude de ley tributaria es aplicando una esforzada eficiencia legislativa que permita incorporar en la norma tributaria en la forma más amplia que sea posible los hechos reveladores de capacidad contributiva y utilizando en cada ley específica mecanismos antielusivos como, por ejemplo, normas que regulan los efectos de la vinculación económica, los precios de transferencia, etcétera.

9. EL NEGOCIO INDIRECTO

Alberto Tarsitano²⁵ señala que “en la clásica definición de Messineo, el negocio indirecto se caracteriza por el hecho de que se emplea un determinado negocio para conseguir, mediante éste, no la finalidad típica que se vincula a él por el ordenamiento jurídico, sino finalidades ulteriores, mediatas; es decir, precisamente indirectas, las cuales asumen el aspecto de motivos y no de causa del negocio empleado”.

Rodolfo R. Spisso²⁶ dice sobre el mismo particular que “el negocio indirecto es el negocio jurídico utilizado por las partes para realizar una función diversa de la que corresponde a su causa: se trata de conseguir un fin distinto al que se obtiene típicamente con la clase de negocio empleado, porque hay una discordancia entre el medio adoptado y el fin que se persigue. El negocio indirecto no es un tipo específico de negocio jurídico, sino un resultado del empleo instrumental de un negocio típico existente o de la combinación de varios de ellos, pero con fines diferentes”.

En el negocio indirecto el motivo del negocio específico no coincide con su causa típica. El resultado jurídico que se busca y obtiene es distinto de su causa jurídica típica y coincide más bien con la causa típica de otro negocio. Eugenio Simón Acosta,²⁷ citando a Santoro Pasarelli, señala que “en el negocio indirecto concurre un motivo “que va más allá de la causa del negocio”. Las partes quieren y consiguen un efecto ulterior y distinto del que es propio del negocio, siendo ese efecto consecuencia, en sentido jurídico o incluso solamente económico, del mismo efecto típico del negocio, o de varios negocios realizados conjuntamente con ese fin. Por tratarse precisamente de un motivo, que es extraño al negocio y a su causa, el negocio indirecto no constituye una categoría jurídica”.

Como se puede apreciar, en el negocio indirecto se recurre a un tipo de

²⁵ TARSITANO, Alberto, “Interpretación de la ley tributaria” en *Tratado de tributación*, Tomo I, “Derecho tributario”, Volumen I, Editorial Astrea, Buenos Aires, año 2003, pág. 483.

²⁶ SPISSE, Rodolfo R., “Fraude de ley, abuso de las formas y simulación”, en *Interpretación económica de las leyes tributarias*, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, año 2004, págs. 255 y 256.

²⁷ SIMÓN ACOSTA, Eugenio, “El fraude a la ley tributaria en proceso de revisión”, en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, Volumen 34, editada en diciembre de 1998, pág. 43.

contrato que jurídicamente no corresponde al negocio que se realiza. Un ejemplo que es clásico de negocio indirecto es el de dos personas que quieren transferirse recíprocamente dos bienes, es decir, permutarlos, y que en lugar de hacerlo en esa forma optan por aportarlos a una sociedad y luego disolverla, adjudicándose cada uno el bien que quería incorporar a su patrimonio. En este caso, el resultado que se obtiene después de la disolución de la sociedad y la adjudicación de los bienes, es exactamente igual al que se habría obtenido con la permuta directa de los mismos. Sin embargo, resulta claro que la causa típica del contrato de sociedad no es la transmisión de bienes, que es en este caso el resultado buscado por las partes, lo que pone en evidencia que dicho resultado se obtiene recurriendo a un negocio que tiene una causa típica distinta.

El negocio indirecto no implica necesariamente un fraude de ley tributaria, porque puede hacerse por razones ajenas a las fiscales. Sin embargo, si la razón del negocio indirecto es tributaria ambas figuras se identifican. Eugenio Simón²⁸ dice sobre el particular que, “el negocio indirecto no es, en sí mismo fraudulento. Sólo lo será cuando exista una norma, imperativa o prohibitiva, aplicable al negocio normal, cuya aplicación se elude mediante el negocio jurídico anómalo. Por tanto, aunque todo fraude implique un negocio indirecto, no todo negocio indirecto es fraudulento. En el fraude concurre además una norma de derecho necesario que afecta al negocio normal y no al negocio indirecto”.

El negocio indirecto puede hacerse recurriendo a un solo negocio o mediante varios negocios hechos sucesivamente con el objeto de obtener el resultado buscado. En ambos casos existe una motivación para realizar un negocio cuya causa típica es distinta a la del negocio que se pretendía hacer inicialmente. Si esa motivación no tiene como propósito eludir la norma tributaria, entonces, el negocio indirecto será irrelevante para los fines fiscales. En cambio, si el propósito del negocio indirecto es evitar el pago de un tributo o efectuar un menor pago al previsto conforme al negocio original, entonces, el negocio indirecto sí tendrá implicancias fiscales y, en ese caso, equivaldrá a un fraude de ley tributaria. En ese sentido, en la medida en que en tales casos el negocio indirecto se identifica con el fraude de ley tributaria, los efectos que en mi concepto tendrá ese negocio indirecto son los mismos que los que ya he mencionado al tratar sobre el fraude de ley tributaria.

²⁸ SIMÓN ACOSTA, Eugenio, *ob. cit.*, pág. 44.

10. COMENTARIO FINAL

Para concluir, debo indicar que la calificación de los hechos imponibles debe realizarse en función de su contenido jurídico. La realidad económica, que ha permitido durante muchos años combatir el indebido comportamiento de los contribuyentes en los casos de simulación y ha sido recogida expresamente en el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, puede ser utilizada con el objeto de determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible cuando el legislador la ha comprendido en la ley.

Sin embargo, la utilización de la realidad económica puede ofrecer dificultades cuando ella no es incorporada a la ley que establece el aspecto material del hecho imponible, porque en tales casos se produce una divergencia entre la realidad económica y la realidad o sustancia jurídica que puede conducir a resultados equivocados en la aplicación de las normas tributarias, en la medida en que por aplicación de la analogía el intérprete puede terminar gravando hechos que no fueron gravados por el legislador, con lo cual la certeza y la seguridad jurídica pueden quedar gravemente comprometidas.

Por esa razón, con el objeto de evitar que los contribuyentes recurran a maniobras elusivas, el legislador al momento de establecer cada hecho imponible debe incluir en la ley la realidad económica en la forma más amplia que sea posible.

Lima, abril de 2006