

PONENCIA INDIVIDUAL
TEMA I

**LA INTERPRETACION ECONOMICA DE LAS LEYES
TRIBUTARIAS Y LA CALIFICACION DE LOS
HECHOS IMPONIBLES POR SU CONTENIDO
ECONOMICO**

LUIS ALBERTO ARAOZ VILLENA *

LA INTERPRETACION Y LA APLICACION DE LA LEY TRIBUTARIA

Tradicionalmente se ha definido la interpretación de la ley, en cualquier campo del derecho, como la tarea de descubrir el sentido y alcance de la misma. Para Francisco Geny, “interpretar la ley es simplemente volver a buscar el contenido de la fórmula legislativa, auxiliado por la fórmula que lo expresa”. El mismo autor agrega luego que, “la función del intérprete es aclarar el diagnóstico de la voluntad del legislador, no dirigir o rectificar esa voluntad”. (1)

La doctrina jurídica tradicional considera que la actividad de interpretación de las leyes constituye una labor de recrea-

ción de éstas. El intérprete no debe crear un nuevo derecho, sino simplemente recrear el derecho originalmente establecido por el legislador. El intérprete no puede crear normas legales, porque si ello ocurriera estaría confundiendo su papel con el del legislador. Esto, que es fundamental para poder delimitar el alcance correcto de la actividad interpretativa de la ley, es una cabal consecuencia de la separación de poderes que postulan todas las constituciones importantes del mundo, que asignan al Poder Legislativo la potestad de dictar leyes y al Poder Judicial y a los entes administrativos la función de aplicarlas.

Ahora bien, la ley tributaria, por su propia naturaleza, es una norma igual a la

* Profesor de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad de Lima. Asociado Activo y Miembro del Consejo Directivo del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Miembro de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano.

que existe en cualquier otra rama del derecho. Por esa razón, las normas tributarias deben ser interpretadas utilizando los mismos métodos de interpretación que existen para las normas del derecho común.

Esto lleva a que en la interpretación de la ley tributaria se utilicen tanto el método histórico, que comprende la interpretación gramatical o literal, los trabajos preparatorios y los precedentes históricos de la ley, como el método lógico, que incluye el espíritu de la ley y el elemento sistemático, cuyos resultados, como se sabe, pueden ser restrictivos o extensivos del texto de la ley.

Sin embargo, la importancia de la interpretación de la ley radica no sólo en el descubrimiento de su sentido y alcance por sí mismo, sino también en que la interpretación es un paso previo necesario para la posterior aplicación de la ley. Al respecto, Emilio Betti dice que, “la interpretación de las normas legales no es solamente volver a conocer una manifestación del pensamiento, sino volver a conocerla para integrarla y realizarla en la vida de relación”. (2) El mismo autor señala luego que, “la aplicación de la ley a una determinada situación de hecho presupone una confrontación de ésta con el supuesto de hecho previsto en la norma”, y que, “tal operación lógica se denomina calificación jurídica del supuesto de hecho”. (3) Esto es así porque las normas jurídicas son creaciones abstractas del conocimiento humano que tienen por objeto la regulación de los hechos de la vida de relación. No puede, entonces, concebirse la ley sin la realidad a la que debe aplicarse.

En materia tributaria, no cabe ninguna duda de que la realidad normada, o sea,

los hechos a los que deben aplicarse las leyes tributarias, son de naturaleza económica. Existe, pues, un estrecho vínculo entre la ley tributaria y el hecho económico regulado por aquélla.

Ahora bien, es cierto que hasta podría decirse que también los hechos pueden ser materia de una interpretación. Pero, no hay duda de que tal interpretación no está referida a la norma legal abstracta, sino a los hechos concretos regulados por aquélla. Al respecto, Emilio Betti señala, asimismo, que, “en realidad, la interpretación de actos, aunque relevantes para el derecho, toma el acto en su correcta individualidad y en el sentido que tiene en el ambiente social, despojado de toda calificación jurídica definitiva”. (4)

Como se puede apreciar, este autor pone de manifiesto que, independientemente de la cuestión terminológica, es decir, de la forma en que se denomine el trabajo jurídico que estamos tratando, la real diferencia radica en que, en el análisis de la ley la actividad del intérprete está dirigida a comprender una abstracción que tiene un carácter general, mientras que en el análisis de los hechos esta dirigida a conocer realidades concretas que son individualizables. En otras palabras, la ley aplicable es siempre una sola, mientras que los hechos bajo su ámbito pueden ser innumerables y todos distintos. Preferimos, sin embargo, utilizar el vocablo “interpretación” sólo cuando se trata de analizar la norma legal abstracta, y emplear más bien el de “calificación” cuando se trata de los hechos concretos. De lo que no existe duda es de la vital importancia que tiene la calificación de los hechos concretos, sobre todo en el campo tributario, en que tales hechos tienen naturaleza económica, como hemos visto anteriormente.

LA REALIDAD ECONOMICA

Hasta comienzos del presente siglo, los jueces no podían tener en cuenta la realidad económica para resolver los procedimientos litigiosos sobre cuestiones fiscales, por tener que aplicar los criterios rígidos tradicionales del derecho privado para la interpretación de la ley tributaria.

La primera vez que la realidad económica fue recogida por un texto legal con el objeto de constituir un factor determinante en la actividad de interpretación de las leyes fiscales, fue en el año 1919, al promulgarse el Ordenamiento Tributario Alemán, cuyo artículo 4 estableció que, “en la interpretación de las leyes tributarias debe tenerse en cuenta su finalidad, su significado económico y el desarrollo de las circunstancias”. Como se puede apreciar, el significado económico de la ley y la forma en que se presentaran los hechos regulados por ella, aparecen junto con la finalidad de la norma como factores fundamentales a considerarse en la actividad del intérprete de la ley.

Según este artículo 4, la realidad económica se presentó como un verdadero método de interpretación de la misma ley tributaria. Al respecto, Ezio Vanoni cita el informe presentado por el Gobierno Alemán al Parlamento con ocasión de la fundamentación del proyecto del referido Ordenamiento, en el que se indicó que, “particularmente en las leyes impositivas es esencial que se tenga convenientemente en cuenta el nexo de la ley con la economía nacional y el fin que debe alcanzarse con la ley. Incluso, debe tenerse en cuenta el cambio de los conceptos dominantes en el transcurso del tiempo si no se quiere incurrir continuamente en el momento de aplicación de la ley en contradicciones con la opinión general”. (5)

El autor del proyecto del Ordenamiento, el jurista Enno Becker, indicó expresamente que el referido artículo 4 no acogía el principio de la escuela de la libre interpretación del derecho, y agregó que, no se pretendía situar al juez más allá de la ley ni acoger el principio del Código Civil suizo que autorizaba al juez a sustituir al legislador en los supuestos de lagunas legales. Sin embargo, en el fondo sí se estaba otorgando al juez tales facultades, y ello lo confirmó posteriormente la jurisprudencia dictada por el Tribunal Supremo Alemán en materia financiera, que dictó fallos en los que realmente se sustituyó al legislador. (6)

Posteriormente, este método se extendió a otros países europeos, como Francia e Italia, para llegar finalmente a nuestro continente, donde bajo la influencia de Dino Jarach se implantó en la legislación argentina a partir de 1947. Para Héctor Villegas, el fundamento de la interpretación según la realidad económica está en que, “el criterio para distribuir la carga tributaria surge de una valoración política de la capacidad contributiva que el legislador efectuó teniendo en cuenta precisamente la realidad económica. Siendo ello así, sólo se logrará descubrir el verdadero “sentido y alcance” de la ley, recurriendo a esa misma realidad económica que se quiso aprehender en el momento genésico del tributo”. (7) Nótese que este autor alude al momento de la creación del tributo por la ley. En ese momento, de los hechos que existen en la realidad, el legislador sólo selecciona a uno, y lo tipifica y describe en la ley. Posteriormente, la realización de ese hecho va a motivar, en cada oportunidad, el nacimiento de la obligación de pagar el tributo. Lo importante para el caso es que la selección de ese hecho efectuada por el legislador se basa en que el mismo representa la apti-

tud económica que tienen las personas que lo realizan de aportar al Estado una porción de su riqueza para que se puedan satisfacer las necesidades públicas. Esta aptitud económica es la capacidad contributiva.

La realidad económica se ha utilizado también como un medio para la aplicación de las normas tributarias, una vez ya interpretadas conforme a los métodos jurídicos tradicionales. En este caso, de lo que se trata es de investigar si los hechos a los que se aplican las normas legales están o no incluidos dentro de la hipótesis de la norma legal, para lo cual no importa la apariencia legal que tales hechos tengan, sino más bien la realidad o contenido económico que les han dado las personas que los han realizado. La forma legal resulta, entonces, desestimada, para dar paso a la realidad de los hechos.

Dino Jarach señala al respecto que, “debe distinguirse en los actos o negocios jurídicos entre la voluntad de las partes de realizar una determinada operación económica, como por ejemplo, una compraventa o una locación, del fin práctico o de hecho que las mueve (intención empírica o *intentione facti*) y la voluntad de someter sus actos o negocios al régimen jurídico establecido en las leyes del derecho privado (intención jurídica o *intentione juris*)”. (8)

Sobre el mismo tema, Héctor Villegas dice que, “la intención empírica es aquella que se encamina a obtener el resultado económico para cuyo fin el acto se realiza, y que, la intención jurídica, es aquella que se dirige a alcanzar mediante el acto o negocio determinados efectos jurídicos, para lo cual se encuadra ese acto o negocio, dentro de un determinado molde o figura del derecho”. (9)

Esto se puede apreciar mejor con el siguiente ejemplo, que es clásico: Si en un sistema legislativo determinado la transferencia de inmuebles a título oneroso estuviera gravada con un impuesto, no existiría duda en ese sistema de que, con la sola interpretación literal de la norma, las compraventas de inmuebles estarían dentro del campo de aplicación del tributo, mientras que las donaciones estarían fuera del mismo. Sin embargo, si las partes intervinientes en una operación específica tuvieran la intención empírica o práctica de efectuar la transferencia de un inmueble a título oneroso, pero optaran por utilizar la forma jurídica de una donación con un cargo tan significativo económicamente que realmente constituyera una contraprestación, resultaría que dicha operación podría quedar fuera del campo de aplicación del impuesto, cuando en la realidad de los hechos existiría la suficiente capacidad contributiva para que el impuesto fuera aplicable.

Para evitar este resultado dañino para el fisco, el juzgador, que es el intérprete en este caso, podría prescindir de la forma legal empleada por las partes para ocultar la verdadera operación económica y tomar solamente la realidad de los hechos económicos que consistirían en una verdadera transferencia a título oneroso, y así aplicar el gravamen. Este resultado se obtendría sin necesidad de modificar la correcta interpretación de la ley, porque el hecho gravado por ella continuaría siendo únicamente la realización de contratos de compraventa y no de los verdaderos contratos de donación. Estos últimos contratos continuarían fuera del campo de aplicación del impuesto, pues la ley creadora del mismo no consideraría a tales contratos como gravados. Únicamente quedarían en ésta situación los contratos en que indebidamente se hu-

biera utilizado la forma de contratos de donación, con un cargo como el que se ha indicado anteriormente. Lo que habría ocurrido en ese caso es que el intérprete, al aplicar la ley y calificar los hechos, habría evitado un fraude a la ley tributaria.

Como se puede apreciar, este medio de calificación de los hechos, sólo se puede aplicar cuando el hecho imponible ha sido creado en virtud de una consideración económica. No se puede aplicar si el hecho imponible ha sido creado por una consideración estrictamente jurídica, como podría ser, por ejemplo, el caso del derogado impuesto al uso del papel sellado. Sin embargo, el que en los casos en que procede se tome en cuenta una consideración económica, como es la capacidad contributiva, no convierte a este medio de calificación en un elemento de la ciencia económica, porque el instrumento que utiliza es la ley, que es un producto jurídico.

Este mecanismo fue recogido por el Modelo de Código Tributario, preparado para el Programa Conjunto de Tributación de la OEA/BID, que, en su artículo 8 estableció que, “cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo. Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien podrá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica. Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a

la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas”.

LA REALIDAD ECONOMICA EN EL CODIGO TRIBUTARIO PERUANO

El Código Tributario Peruano se promulgó en 1966, basándose en varios Anteproyectos, uno de los cuales fue el Modelo del Código Tributario de la OEA/BID. Sin embargo, respecto a la materia de la interpretación de la ley tributaria, la Norma IX del Título Preliminar de nuestro Código tiene un texto diferente al establecido por el artículo 8 del Código de la OEA/BID antes indicado. En efecto, según el primer párrafo de la referida Norma IX, “al aplicar las normas tributarias podrán usarse todos los métodos de interpretación admitidos en derecho”.

Como se puede apreciar, en el tenor literal de dicha norma IX no se hace ninguna mención o referencia al uso indebido de las formas jurídicas por parte del contribuyente como proponía el Modelo de la OEA/BID. Es evidente que durante la elaboración de dicho Código este tema tuvo que ser materia de una evaluación, lo que se puede apreciar por el texto de los otros Anteproyectos del mismo.

Así, según el artículo 30 del Anteproyecto preparado por Jaime García Añoveros, “las normas tributarias se interpretarán por los métodos admitidos en derecho, sin utilización de criterios interpretativos propios”. Este Anteproyecto propuso la prohibición de la utilización del método de la realidad económica, pues el único criterio propio del derecho tributario, es precisamente el que considera a dicha realidad como factor determinante

para la interpretación, para la cual, sin embargo, según García Añoveros, únicamente podrían emplearse los métodos tradicionales, como en el derecho común.

En cambio, el Anteproyecto Sustitutorio preparado posteriormente por Carlos Llontop Amorós, propuso en su artículo 14 que, “las normas tributarias se interpretaran con arreglo a los métodos admitidos en derecho”. Conforme a este Anteproyecto, se eliminó la prohibición de utilizar el método de la realidad económica. El resto de la disposición sí es exactamente igual al Anteproyecto de García Añoveros.

En términos similares, la Norma IX del Anteproyecto Sustitutorio de la Dirección General de Estudios Tributarios del entonces Ministerio de Hacienda y Comercio, elaborado a su vez sobre la base de los Anteproyectos anteriormente señalados, propuso también que, “las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho”.

Como se puede apreciar, la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, que se mantiene vigente desde 1966 hasta la actualidad, difiere en su redacción de todos los Anteproyectos indicados anteriormente, no resultando totalmente claro cuál es el verdadero sentido y alcance de lo dispuesto por dicha Norma IX, lo que paradójicamente nos lleva a tener que interpretar la norma sobre la interpretación de las leyes tributarias.

Para tal efecto, consideramos que deben analizarse previamente el tema de la Seguridad Jurídica, así como los correctos alcances de la interpretación y de la aplicación de las leyes tributarias según el contenido económico.

LA SEGURIDAD JURIDICA Y LA REALIDAD ECONOMICA EN EL CODIGO TRIBUTARIO PERUANO

La función del Derecho es llevar a los hechos concretos la Justicia, que es un valor ideal. Uno de los instrumentos más importantes con que cuenta el Derecho para lograr este objetivo es la Seguridad Jurídica, conforme a la cual los conflictos deben resolverse de acuerdo con normas legales establecidas con anterioridad a la ocurrencia de los hechos. Lo contrario significaría aplicar la sorpresa.

Por esa razón, en materia tributaria, si el Estado desea que un hecho determinado genere la obligación de pagar un tributo, ese hecho debe estar claramente señalado por la ley como un hecho imponible, antes de que el mismo ocurra.

De acuerdo con lo indicado, el contribuyente, que es el realizador del hecho imponible, debe quedar a salvo de la sorpresa de que un hecho que no hubiera sido considerado como imponible por el legislador, sea considerado como tal por el juzgador o por el órgano de resolución, que es quien debe interpretar la ley y aplicarla a los casos concretos.

Esto lo puede garantizar el pilar fundamental de la Seguridad Jurídica, que es el principio de Legalidad recogido por el artículo 139 de la actual Constitución Política del Estado, conforme al cual, no se puede aplicar un tributo sin que éste haya sido previamente establecido por el órgano competente señalado para tal efecto por la propia Constitución. El principio de Legalidad también estuvo recogido en la anterior Constitución Política del año 1933, que era la vigente cuando se promulgó el Código Tributario. El artículo 8 de la misma estableció que, sólo para el

servicio público podía la ley crear, alterar o suprimir impuestos.

En consecuencia, es evidente que la interpretación y aplicación de las normas tributarias debe guardar perfecta armonía con el principio de Legalidad debidamente incorporado en los textos constitucionales indicados. Si no se guarda dicha armonía no habrá Seguridad Jurídica.

Ahora bien, para nosotros, esta armonía no se da cuando por la vía de la interpretación de la ley ésta se aplica a hechos no previstos en ella, produciéndose así la sorpresa que señalamos anteriormente.

En el caso de la interpretación económica de las leyes tributarias, éste es un peligro latente, pues el intérprete, basándose en consideraciones de índole económica no previstas en la ley, extiende los alcances de ésta más allá de lo que permiten los distintos métodos interpretativos, incluyendo a la interpretación extensiva.

Naturalmente, hay quienes sostienen lo contrario, pues a partir del Ordenamiento Tributario Alemán, han existido tratadistas que han defendido el método de interpretación de las leyes tributarias en virtud de la realidad económica, basándose en la llamada autonomía científica del derecho tributario, pues en el fondo dicho método es una consecuencia de las posiciones autonomistas. Como se sabe, parte de la doctrina tributaria ha sostenido que el derecho tributario tiene tanto autonomía didáctica como autonomía científica.

La autonomía didáctica permite el estudio separado del derecho tributario por consideraciones de orden práctico y de

enseñanza. Existe unanimidad respecto a la aceptación de este tipo de autonomía. En virtud de la autonomía científica se sostiene, en cambio, que el derecho tributario tendría principios e instituciones propias debido a sus fundamentos económicos y fiscales, de lo que se derivaría, entre otras cosas, que las leyes tributarias tengan que interpretarse de acuerdo con el método propio del derecho tributario, que se basa en consideraciones estrictamente económicas.

Sin embargo, actualmente, las posiciones autonomistas absolutas están en retirada ante el peso de las argumentaciones de quienes sostienen que llevar a extremos la autonomía del derecho tributario, sin duda atenta contra la unidad del derecho como ciencia, que es el único que tiene una verdadera autonomía científica absoluta, que lo diferencia de las demás ciencias.

Héctor B. Villegas, quien anteriormente sostuvo y defendió la autonomía científica del derecho tributario, dice ahora que, “ni de la finalidad de las leyes impositivas ni de su importancia o significación económica, pueden surgir pautas interpretativas que pongan en contradicción el derecho tributario ni con el derecho privado ni con el resto del derecho positivo”. (10) Esto es absolutamente cierto. No hay que confundir la posibilidad que tiene el legislador, cuando regula los hechos económicos y crea la norma tributaria, de apartarse de los conceptos e instituciones del derecho civil, para crear sus propios conceptos e instituciones, precisamente por haberse avocado a tratar una materia económica, con un derecho independiente que solucione todos sus conflictos apartándose del resto del derecho. El derecho es como un árbol con numerosas ramas, una de las cuales es el derecho tributario,

que, por esa razón, depende del tronco principal.

Evidentemente, el legislador está facultado para regular la materia fiscal tomando en cuenta la consideración económica, modificando para ello los conceptos civiles de acuerdo con las necesidades de tal consideración. Existen innumerables casos en que ello ha ocurrido así. Por ejemplo, el concepto de venta que recoge la legislación sobre el impuesto general a las ventas en el país, es mucho más amplio que el concepto de venta según el derecho civil. Esto es así, porque el legislador busca gravar otras situaciones que si bien son distintas a la compraventa, como por ejemplo, la permuta, demuestran una capacidad contributiva o económica similar.

Normalmente, los conceptos tributarios son más amplios que los conceptos civiles. De esta manera, el legislador, con un criterio de justicia, incluye una mayor cantidad de hechos gravados dentro de la hipótesis de incidencia tributaria. Esto demuestra, en nuestro concepto, que es el legislador quien debe aprehender la consideración económica en el momento de crear la ley. Esa tarea no le corresponde al intérprete, porque como ya se indicó al comienzo de esta Ponencia, su misión es únicamente interpretar las leyes, recreándolas. En caso contrario, invadiría las funciones y la competencia que corresponden a otro Poder del Estado, que es el Poder Legislativo.

Esto no puede traer otra consecuencia que la inseguridad jurídica, pues la ley tributaria se interpretaría para ser aplicada a hechos no previstos por el legislador. No se puede, entonces, salvo un mandato absolutamente claro del legislador, en este caso del codificador, interpretar las

leyes tributarias invocando la realidad económica. Ese fue el caso del artículo 4 del Ordenamiento Tributario Alemán, pero dista mucho de ser el de la Norma IX del Título Preliminar de nuestro Código Tributario.

De otra parte, debe tenerse en cuenta que, el segundo párrafo de la misma Norma IX en análisis, establece que, en vía de interpretación no pueden crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Esta disposición prohíbe la analogía en las puntuales materias que señala, pero que sin duda incluyen lo más importante del derecho tributario material que es la misma creación de tributos y exoneraciones.

Como se sabe, el objeto de la analogía es llenar los vacíos de la ley. Mediante ella, la norma legal se extiende a supuestos de hecho que no están comprendidos en la misma, pero que tienen un notorio grado de afinidad con las situaciones reguladas. Debe aclararse, sin embargo, que si bien la analogía tiene un fundamento lógico, no puede ser confundida con el método lógico de interpretación cuando éste concluye con un resultado extensivo de la fórmula legal. En efecto, conforme a este último, el supuesto de hecho está comprendido en la ley, pero la fórmula gramatical tiene un alcance menor que el verdadero sentido de la ley. Por esa razón, más allá de su texto gramatical, recurriendo al espíritu de la ley o al elemento sistemático que está representado por el resto del ordenamiento jurídico, se encuentra el verdadero sentido y alcance de la ley. En la analogía, en cambio, el supuesto de hecho no está comprendido en la ley.

La interpretación extensiva, sin embargo, tiene como límite los factores antes señalados, o sea, el espíritu de la ley y el elemento sistemático. Mas allá de este límite nos encontramos con los supuestos de hecho que no están regulados por la ley, a los que si se les aplicara la norma tendría que serlo por la afinidad existente con los hechos reglados, es decir, por analogía.

Por lo tanto, extender los alcances de la ley por consideraciones de índole económica, más allá de su propio espíritu y de lo que permite el auxilio del sistema legal, significa en buena cuenta aplicar la analogía que está expresamente prohibida respecto a la creación de tributos, precisamente por constituir un factor de inseguridad jurídica.

Por todos estos argumentos, consideramos que la Norma IX del Código Tributario no permite la interpretación económica de las leyes tributarias. No obstante ello, estimamos que es aconsejable que, para que no exista ninguna duda sobre el particular, se modifique el texto de dicha Norma, consignándose de manera expresa que las leyes tributarias no se pueden interpretar de acuerdo con el contenido económico, tal como se propone en las Conclusiones y Recomendaciones de esta Ponencia.

Aclarado lo anterior, nos resta analizar, aún, si dicha Norma IX permite o no calificar los hechos imposables de acuerdo con su contenido económico. Para este efecto, consideramos que es importante precisar primero cual es el concepto de fraude a la ley tributaria.

El concepto de fraude está estrechamente vinculado al de engaño, que consiste en “dar a la mentira apariencia de

verdad” o “inducir a otro a creer y tener por cierto lo que no lo es, valiéndose de palabras o de obras aparentes y fingidas”. (11) Es evidente, en consecuencia, que el derecho no puede ser compatible con el fraude o el engaño. Estas son conductas antijurídicas.

En materia tributaria, la utilización de formas jurídicas inapropiadas, que con el propósito de evitar el pago de los tributos establecidos por la ley no responden a la verdadera esencia económica de las operaciones que se pretende realizar, no puede ser un comportamiento compatible con el derecho, tal como han señalado Dino Jarach, Héctor Villegas y muchos otros tratadistas. Para evitar estos comportamientos, el juzgador debe contar con mecanismos que impidan que los contribuyentes practiquen maniobras fraudulentas o engañosas. Uno de estos mecanismos es la calificación de los hechos imposables por su contenido económico, que permite poner al descubierto los negocios simulados para obtener un resultado fraudulento. Según este mecanismo no se interpreta la ley, sino que, en el momento de su aplicación, el intérprete reconduce nuevamente los hechos hacia la norma legal, neutralizando el propósito fraudulento del contribuyente. Inclusive, el problema del fraude puede darse en situaciones en las que la ley sea absolutamente clara desde el punto de vista literal. Es, pues, un problema que se presenta sólo en el campo de los hechos concretos.

La pregunta que aquí surge es si la utilización de tal mecanismo tiene o no que ser expresamente autorizada por la ley tributaria.

Algunos se oponen a su utilización sosteniendo que como la calificación de los hechos trae como consecuencia en

este caso el desconocimiento de las formas jurídicas utilizadas, sólo se podrá obtener mediante la acción de nulidad de los contratos simulados contemplada por la ley civil o mediante un mandato expreso y muy claro de la ley tributaria.

Sin embargo, no compartimos tal objeción, por cuanto, si bien este mecanismo no aparece autorizado expresamente por el texto gramatical de la Norma IX, sí lo está por su espíritu o “ratio legis” cuando el codificador señaló que: “al aplicar” las normas tributarias pueden usarse “todos los métodos de interpretación admitidos en el derecho”. En efecto, de una parte, la aplicación de la ley, como hemos visto, se da respecto de los hechos y con posterioridad a la interpretación de la norma, y de otra parte, la interpretación puede también referirse a los hechos como hemos visto que señala Emilio Betti. Esto permitiría entender la Norma IX referida tanto a la interpretación de la norma abstracta (con exclusión de la interpretación económica en virtud del segundo párrafo de la misma) como a la interpretación o calificación de los hechos concretos.

Juan del Busto Quiñones dice al respecto que, el criterio de la realidad económica “debe ser aplicado a la investigación de los hechos, donde debe arrojar saludables resultados, investigándose en cada caso cuál es el verdadero hecho o resultado perseguido por el agente para identificarlo con el presupuesto previsto en la ley o hecho imponible, y determinar la tributación”. (12) Mas adelante el mismo autor señala sobre el particular que, “al establecer el artículo IX del Título Preliminar del Código Tributario que al aplicarse las normas tributarias podrán usarse todos los métodos de interpreta-

ción admitidos en derecho, la ley peruana descarta el criterio de la realidad económica como método para interpretar la ley, pero lo acoge como método para calificar los hechos”. (13)

Compartimos plenamente esta posición, pues, como hemos indicado, el espíritu o “ratio legis” de la Norma IX autoriza la calificación de los hechos imponibles por su contenido económico. Por ello, el que no se haya mencionado expresamente en dicha Norma ese mecanismo, no es opuesto a la Seguridad Jurídica ni al principio de Legalidad que recoge el artículo 139 de la Constitución.

A pesar de lo expuesto, consideramos conveniente, para mayor claridad, que se modifique el texto de la Norma IX para que se autorice expresamente la calificación de los hechos imponibles por su contenido económico, según el texto que se propone en las Conclusiones y Recomendaciones de esta Ponencia.

Asimismo, consideramos que, con el objeto de evitar que la Administración Tributaria indebidamente pueda argumentar que el contribuyente ha manipulado las formas jurídicas en casos en los que realmente no exista fraude a la ley tributaria, es aconsejable que en dicha modificación se establezca que tal Administración debe acreditar fehacientemente la acción fraudulenta.

APLICACION DE LA REALIDAD ECONOMICA POR LA JURISPRUDENCIA NACIONAL

Nuestra jurisprudencia, en diversas oportunidades, ha resuelto casos tomando en cuenta la realidad económica. En algunos casos, ha empleado dicha realidad como un medio de calificación de los he-

chos imponibles por su contenido económico, mientras que, en otros, la ha utilizado como un método de interpretación de la ley. Veamos algunos de estos casos.

Antes de la promulgación del Código Tributario, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1195, de 22 de abril de 1965, confirmó el fallo de la Administración Tributaria que había declarado sin lugar la reclamación de una sociedad contribuyente, que sostenía que era procedente la amortización de una patente adquirida por compra. Al respecto, debe tenerse presente que, bajo el régimen de la Ley N° 7904, la jurisprudencia aceptaba la amortización de patentes sólo cuando su adquisición se hubiera realizado por compra, pero no cuando se hubiera realizado por medio de otras figuras jurídicas, como el aporte a la sociedad.

En este caso, la Administración Tributaria demostró, con la revisión de la documentación contable de la sociedad, que no se había producido la compra invocada por la contribuyente, pues ésta no había efectuado el pago del precio respectivo, sino que había entregado acciones a la persona natural que era la propietaria original de la patente a través de otra empresa intermediaria. Si bien este caso se ventiló antes de la promulgación del Código Tributario, permite apreciar claramente la manipulación de las formas jurídicas por parte de la contribuyente, que trató de ocultar una operación de aporte mediante una aparente compraventa.

En el caso materia de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4157, de 12 de diciembre de 1968, se examinaron dos contratos presentados por la sociedad reclamante, uno de los cuales se había denominado de arrendamiento de equipos para la fabricación de agua de cola y el otro de

prestación de servicios, por medio del que se proporcionó a otra empresa el personal de trabajadores obreros que operaba ese equipo. La sociedad reclamante había pagado por concepto del impuesto de timbres la tasa de 1% por los ingresos del primer contrato y la tasa de 5% por los ingresos del segundo, mientras que la Administración Tributaria había considerado en la acotación que todos los ingresos debían haber pagado la tasa del 5% por tratarse de una operación única de locación de servicios.

El Tribunal Fiscal, considerando que la rescisión de un contrato traía como consecuencia también la rescisión del otro, resolvió que, en este caso, se había celebrado un único convenio de prestación de servicios de personal, afecto a la tasa del 5% por el impuesto de timbres. Se consideró que el contribuyente había desdoblado en dos contratos, lo que estrictamente era un sólo contrato, con el objeto de que a una parte de la retribución del mismo se le aplicara una tasa menor por concepto del referido impuesto. Esto constituyó en buena cuenta otro caso de utilización indebida de las formas jurídicas.

En el caso resuelto por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4315, de 23 de enero de 1969, se examinó un contrato de suministro de aves celebrado por una sociedad domiciliada en el país con una empresa del exterior, en el cual al precio unitario de las aves se le debía adicionar una cantidad de dinero por concepto de gastos de laboratorio y de investigación.

El Tribunal consideró que, como no se había establecido la obligación por parte de la empresa del exterior de proporcionar los resultados de la investigación a la

sociedad reclamante, en realidad, dicho pago adicional era una retribución por el derecho de usar la marca de las aves durante el término del contrato, derecho por el que no se había pactado ninguna remuneración. En este caso, el Tribunal Fiscal investigando la verdadera naturaleza de los hechos, determinó que el pago adicional constituía una regalía percibida por la empresa del exterior.

En el caso resuelto por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5468, de 3 de agosto de 1970, se analizaron los contratos de arrendamiento que había celebrado la firma reclamante con sus clientes y que la Administración Tributaria había considerado en la acotación como contratos de compraventa a plazos, formulando el reparo correspondiente por haberse producido una disminución de los ingresos por concepto de ventas.

El Tribunal Fiscal confirmó esta apreciación luego de revisar la forma en que operaba la sociedad reclamante, según la cual, si bien extendía los indicados contratos denominados de arrendamiento, una vez que eran canceladas las letras correspondientes otorgaba una factura por el total pagado por el cliente, que quedaba como propietario del objeto.

En el caso resuelto por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 18364, de 4 de mayo de 1984, sobre el impuesto a los bienes y servicios, la empresa reclamante había rechazado la calificación de fabricante por encargar la fabricación de cortinas a otra persona, para venderlas luego por cuenta propia, sosteniendo que no era la propietaria de las telas para hacer las cortinas, pues éstas habían sido vendidas previamente al cliente. La reclamante indicó que sólo se había limitado a gestionar la confección de las cortinas por parte

de terceros como una manera de servir mejor a su clientela.

El Tribunal Fiscal revisó los antecedentes y observó que, en realidad, la apelante encargaba a terceros hacer las cortinas, para luego venderlas, limitándose la intervención del cliente a proporcionar las medidas de las puertas o ventanas a cubrirse con las cortinas. En este caso, el Tribunal Fiscal consideró que la sociedad reclamante estaba incurso dentro de la legislación que consideraba fabricante al que encargaba fabricar bienes a otra persona para venderlos luego por cuenta propia, lo cual quedó evidenciado por el hecho de que las facturas que emitía eran por la venta de cortinas, no por la venta de telas.

En todos estos casos, el Tribunal Fiscal procedió a analizar la verdadera naturaleza económica de los hechos, y dejando de lado las formas jurídicas inapropiadas, aplicó los impuestos respectivos de acuerdo con dicha naturaleza, sin que pueda hacerse ninguna observación al método de interpretación aplicado, pues en tal campo no se presentó discusión alguna. Por esa razón, en nuestro concepto, el Tribunal Fiscal procedió dentro del correcto sentido y alcance de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.

Sin embargo, existen otros casos en que no ha sido así, y el Tribunal Fiscal invocando la realidad económica no ha calificado los hechos sino que ha formulado sendas interpretaciones económicas de la misma ley, como ocurrió con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 18464, de 15 de junio de 1984, que resolvió un caso referente al impuesto al patrimonio empresarial, que a continuación detallamos:

El artículo 4 de la Ley N° 19654, de 12 de diciembre de 1972, sobre dicho impuesto, estableció que el patrimonio afecto estaba constituido por la diferencia entre el valor de los bienes que figuraran en el activo y las obligaciones con terceros. Posteriormente, el Reglamento del impuesto, aprobado por el Decreto Supremo N° 096-73-EF, de 29 de mayo de 1973, estableció en su artículo 15, que, las sucursales o agencias de empresas extranjeras debían considerarse como capital el asignado y efectivamente traído al país por la Principal y el saldo acreedor de la cuenta con dicha Principal que apareciera en el balance.

En el caso mencionado, la Sucursal peruana de una empresa domiciliada en los Estados Unidos de Norteamérica obtuvo un préstamo de otra empresa, domiciliada en Argentina, que tenía vinculación económica con la Oficina Matriz o Principal de la Sucursal peruana. La Administración Tributaria formuló una aco-tación contra la sucursal peruana, considerando que el referido préstamo integraba el patrimonio afecto de ésta, y que, por lo tanto, su importe estaba afecto al impuesto al patrimonio empresarial. La Sucursal interpuso la reclamación correspondiente, que se declaró sin lugar en primera instancia, formulando la Sucursal el respectivo recurso de apelación.

Mediante la Resolución N° 18464, de 15 de junio de 1984, el Tribunal Fiscal confirmó el fallo apelado, para lo cual en los considerandos más importantes de dicha resolución indicó textualmente lo siguiente: (i) “que sostener que ese saldo acreedor está limitado a la cuenta con la Principal, excluyéndose por tanto el saldo acreedor con otras entidades vinculadas económicamente con la Principal, tales como sucursales en otros países, subsidia-

rias, filiales, incorporadas o, en su caso, matrices de la propia Principal, sería admitir una utilización indebida de las formas jurídicas con el objeto de disfrazar la realidad económica”; y (ii) “que por tanto, el artículo 15 del Decreto Supremo N° 096-73-EF, al referirse al saldo acreedor de la cuenta con dicha principal que aparezca en el Balance, debe entenderse que comprende a cualquier saldo acreedor con la Principal o con empresas vinculadas económicamente a la Principal”.

Como se puede apreciar, según el primer párrafo de la resolución que se ha transcrito, el Tribunal Fiscal fundamentó su fallo confirmatorio en una consideración de índole económica, que era la vinculación existente entre la Sucursal peruana, su Oficina Matriz y la empresa domiciliada en Argentina. Sin embargo, a pesar de que el Tribunal aludió expresamente a esa consideración, debe advertirse que la misma no sirvió de base para formular un rechazo a las formas jurídicas que utilizaron las entidades del mencionado grupo económico, sino más bien para formular una interpretación de la ley.

En efecto, la calificación de los hechos imponentes por su contenido económico, como hemos visto anteriormente, es un medio jurídico para la aplicación de las leyes tributarias a los hechos concretos o específicos, y en este caso, el Tribunal Fiscal no calificó los hechos, pues no verificó si los fondos materia del préstamo eran propios de la empresa argentina o eran fondos de la Oficina Matriz remesados previamente a la empresa argentina para destinarse finalmente a la Sucursal peruana. Mucho menos cuestionó si la operación constituía o no un préstamo, pues era obvio que sí lo era.

La labor jurídica del Tribunal, entonces, no se desarrolló en el nivel de los hechos, sino por el contrario, en el nivel de la norma jurídica abstracta, es decir, que interpretó el artículo 15 del Reglamento de la Ley del impuesto al patrimonio empresarial, incluyendo dentro de éste a los préstamos otorgados por empresas vinculadas a la Oficina Matriz. Esta situación, sin embargo, no había sido prevista en la ley, pues su texto claramente se refería únicamente a los préstamos otorgados por la Casa Matriz, y no existían antecedentes de la norma ni rastros de la voluntad del legislador que demostraran lo contrario. De otra parte, no existió tampoco ningún dispositivo de la legislación sobre este tributo y de la tributaria en general que permitieran incluir en la norma a los préstamos de empresas vinculadas. Inclusive, si nos atenemos a la legislación mercantil, era lógico suponer que por constituir la Casa Matriz y la Sucursal una sola entidad jurídica, entonces, los préstamos de aquella no pudieran ser deducibles, pero nada inducía a considerar que ello se debía extender a otras entidades de la organización. Es cierto que esto último pudo haber sido tomado en cuenta por el legislador, pues constituye precisamente una consideración económica, pero como éste no lo hizo, tal consideración no entró en el campo jurídico, estando impedido el intérprete de aplicar la norma a casos que ella no comprende.

Todo esto lo confirma el texto del segundo párrafo de la misma resolución del Tribunal que se ha transcrito anteriormente, en el que se señala que dicho artículo 15 debe entenderse que comprende a cualquier saldo acreedor con la Principal o con empresas económicamente vinculadas con la Principal. Esta parte de la resolución, que es en realidad la más importante, no se refiere a hechos, sino que

es una interpretación extensiva de la norma, que resulta indebida porque la disposición no comprendía el caso como ya se ha indicado, y en el fondo constituye una integración analógica, tal como señala el doctor Jorge del Busto Vargas. (14)

Tan cierto es esto, que, posteriormente, el artículo 30 de la Ley N° 24030 de 14 de diciembre de 1984, con el objeto de convalidar el fallo del Tribunal y dentro de la apariencia de una interpretación auténtica por parte del Poder Legislativo, interpretó el artículo 4 del Decreto Ley N° 19654, señalando que no constituían obligaciones con terceros, las contraídas con entidades económicamente vinculadas con la empresa o con su Casa Matriz. Es evidente que, si el fallo del Tribunal Fiscal hubiera sido correcto jurídicamente, esta norma no se hubiera expedido por ser innecesaria. En realidad, este artículo 30 constituyó una modificación del artículo 4 del Decreto Ley N° 19654, cuyo correcto sentido y alcance solo era limitar la deducción de los préstamos otorgados por la Casa Matriz, razón por la cual, estrictamente, el referido artículo 30 debió ser de aplicación recién a partir del ejercicio gravable de 1985.

Por último, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 18463, de 15 de junio de 1984, contiene un fallo similar al comentado anteriormente, en el que al resolverse una reclamación sobre el mismo impuesto al patrimonio empresarial se efectuó también una interpretación económica del artículo 15 del Reglamento de ese impuesto, posición que no compartimos por todo lo expresado anteriormente.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1. Las normas tributarias se deben inter-

pretar utilizando los mismo métodos de interpretación del derecho común, esto es, tanto el método histórico, que comprende la interpretación gramatical, los trabajos preparatorios y los precedentes históricos, como el método lógico, que incluye el espíritu de la ley y el elemento sistemático.

2. La realidad a la que deben aplicarse las leyes tributarias es de naturaleza económica, pues los hechos imposables son designados teniendo en cuenta la capacidad contributiva.
3. La realidad económica se ha venido utilizando tanto como fundamento de un método de interpretación de la misma ley tributaria, como un medio para calificar los hechos imposables de acuerdo con su contenido económico.
4. Para que tenga valor jurídico, la realidad económica debe ser incluida en la ley por el legislador en el momento de la creación de ésta.
5. La interpretación de las leyes tributarias por el contenido económico extiende los alcances de la ley más allá de lo que permiten los distintos métodos interpretativos, incluyendo a la interpretación extensiva. En el fondo significa aplicar la ley tributaria por analogía, lo que constituye un factor de inseguridad jurídica. La Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario peruano no admite este tipo de interpretación de la ley tributaria.
6. La calificación de los hechos imposables por su contenido económico se da en el momento económico, se da en el momento de aplicarse la ley tributaria y luego de haber sido ésta debidamen-

te interpretada, constituyendo un medio de defensa contra el fraude a la ley tributaria que es compatible con la Seguridad Jurídica. La Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario peruano sí admite este medio de calificación de los hechos imposables.

7. Sin embargo, con el objeto de evitar distintas interpretaciones sobre la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, y para que la Administración Tributaria no utilice en forma inadecuada el argumento de la realidad económica, se propone aclarar su texto de la manera siguiente:

“Norma IX: Las normas tributarias se interpretarán por los métodos admitidos en Derecho, sin utilización de criterios interpretativos propios.

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

En la aplicación de la ley tributaria, las formas jurídicas adoptadas por el contribuyente no obligan al intérprete, quien podrá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica. Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley

tributaria se aplicará al caso concreto prescindiendo de tales formas. La Administración Tributaria deberá acreditar fehacientemente el

uso indebido de las formas jurídicas”.

Lima, 24 de agosto de 1992

NOTAS BIBLIOGRAFICAS

- 1 Geny, Francisco, “Método de Interpretación y Fuentes en Derecho Privado Positivo”, Segunda Edición, Editorial Reus, Madrid, 1925, página 257.
- 2 Betti, Emilio, “Interpretación de la Ley y de los Actos Jurídicos”, Madrid, página 96.
- 3 Betti, Emilio, obra citada, página 102.
- 4 Betti, Emilio, obra citada, página 103.
- 5 Vanoni, Ezio, “Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias”, Madrid 1961, página 235.
- 6 Loc. Cit.
- 7 Villegas, Héctor B., “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, Tomo I, Cuarta Edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, año 1987, página 168.
- 8 Jarach, Dino, “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, Editorial Cangallo, Primera Edición, año 1983, página 403.
- 9 Villegas, Héctor B., obra citada, página 169.
- 10 Villegas, Héctor B., obra citada, página 147.
- 11 Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, Vigésima Edición, Tomo I, página 554.
- 12 Del Busto Quiñones, Juan, “La Teoría de la Realidad Económica en la Interpretación de la Ley Tributaria”, Tesis Universitaria, año 1970, página 76.
- 13 Del Busto Quiñones, Juan, obra citada, página 98.
- 14 Del Busto Vargas, Jorge, “Interpretación de la Norma en el Derecho Tributario”, en Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Volumen N° 11, Diciembre de 1986, página 53.