

LA ERRÓNEA REGULACIÓN Y APLICACIÓN DE LA TEORÍA DE LA CALIFICACIÓN ECONÓMICA DE LOS HECHOS IMPONIBLES: LA NORMA VIII DEL CÓDIGO TRIBUTARIO ^(*)

THOMAS THORNDIKE PIEDRA

Alumno del duodécimo ciclo de la

Facultad de Derecho de la Universidad de Lima.

Ex-miembro del Consejo Directivo de **ADVOCATUS** SUCIA CIVICA

SUMARIO

I. Introducción.- II. La Teoría de la Calificación Económica de los Hechos Imponibles: 1. Antecedentes; 2. Contenido de la Teoría: 2.1. El Fraude a la Ley; 2.2. La Simulación; 2.3. Criterios para su aplicación.- III. La aplicación de la Teoría por parte de la Administración: 1. El Tribunal Fiscal peruano; 2. El Tribunal Fiscal de la Nación argentina.- IV. La Ilegalidad y Nulidad de la Aplicación de la Teoría en el Perú: 1. Por qué la manera como se ha venido aplicando la Norma VIII del Código Tributario deviene en ilegal y nula; 2. La inconstitucionalidad de la norma en caso de que la Administración Tributaria sea facultada para la declaración de actos simulados u en Fraude a la Ley; 3. La intervención de la Administración Tributaria en casos de Simulación en México: ejemplo de una aplicación debida.- V. Conclusiones.

*"...the only things we can be
certain of are death and taxes."*

BERNARD FRANKLIN

I. INTRODUCCIÓN

Una empresa extranjera invierte en el Perú ya que como consecuencia de diversos estudios y proyecciones financieras, estima que la utilidad que genere sobrepasará su inversión original. Para ese efecto, la empresa toma en cuenta cientos de factores, tales como la política comercial del gobierno, la intervención en la economía, la política monetaria, la seguridad de los derechos de propiedad, la carga impositiva, entre otros.¹ El efecto de este estudio es determinar o eliminar toda posibilidad de incertidumbre respecto a la inversión a ser realizada (riesgo), pudiendo proyectar un estimado de la utilidad sin factores ajenos o no previstos que perturben dicha proyección.

La proyección que realiza la empresa de la utilidad neta que pretende percibir es consecuencia del planeamiento empresarial que realiza al efecto, tomando en consideración los factores antes mencionados, siendo parte importante de este el planeamiento fiscal o tributario que debe realizarse.

Un adecuado planeamiento tributario² depende básicamente de tres factores:

(*) A Pipo Thomdike Behrén, el mejor Papá que este mundo me pudo ofrecer.

(**) Agradecido a Rafael Pulgones, Fernando Zurazaga, Juan Carlos Zegarra y Jean Carlo Sirota por su apoyo para la elaboración del presente artículo.

¹ O'DRISCOLL, GERALD P., y otros, *Índice de Libertad Económica 2002*, Rosario: The Heritage Foundation, 2002, pp.63.

² Un planeamiento tributario implica el uso de los mecanismos otorgados por el derecho de manera debida para la reducción del costo financiero que los tributos generan, optimizando el Valor Presente Neto (VPN) de la empresa.

primero la estabilidad de la carga fiscal del país; segundo, la estabilidad de la política tributaria que el país adopta y, evidentemente, la capacidad de los asesores que lo realizan.

Dentro de este marco, es que surge la necesidad de evaluar normas que alteren dichos factores, afectando la competitividad del país para efectos de inversionistas extranjeros y locales. Toda norma cuya ambigüedad genere incertidumbre respecto al resultado de una inversión implica un factor negativo para efectos de la competitividad de un país, pues significaría una falta de definición del sistema legal.

II. LA TEORÍA DE LA CALIFICACIÓN ECONÓMICA DE LOS HECHOS IMPONIBLES

1. Antecedentes

La denominada Teoría de la Calificación Económica de los Hechos Imponibles –en adelante la “Teoría”– fue inicialmente concebida en el Derecho Alemán en 1919, con la inclusión del denominado *wirtschaftliche Betrachtungsweise* (enfoque económico), para luego ser adoptada y reconocida en países como Francia, Italia y Suiza,⁵ entre otros. A pesar de que esta ya era discutida desde muchos años atrás,⁶ la Teoría, tal y como la conocemos en el Perú –y en Sudamérica– hoy en día, fue principalmente impulsada y defendida por el profesor Dino Jarach, quien a finales del siglo pasado la definió como el análisis a que tiene derecho la Administración Tributaria respondiendo al principio de la consideración económica, que implicaría la apreciación del legislador de funciones y manifestaciones de riqueza. A su vez, señaló que la consecuencia lógica de la aplicación de la Teoría sería interpretar los hechos imponibles según su naturaleza económica, porque a través de ella se podría identificar la realidad que se ha querido adoptar.⁷

El mencionado autor agrega que debe distinguirse en los actos o negocios jurídicos, entre la voluntad de las partes de realizar una determinada operación económica, es decir, el fin práctico o de hecho que las mueve (intención empírica o *intentioni facti*) y la voluntad de someter sus actos o negocios al régimen jurídico establecido en las leyes del Derecho Privado (intención jurídica o *intentioni juris*). Como veremos más adelante, la postulación del profesor Jarach fue poco precisa, pues se entendería aplicable a supuestos de simulación de los actos o negocios jurídicos –en adelante “Simulación”–.

En nuestro ordenamiento, la Teoría fue inicialmente incorporada el 22 de abril de 1996, con la entrada en vigencia del Código Tributario aprobado por el Decreto

⁵ Posteriormente fue adoptado por muchos otros países como Argentina, Brasil, Portugal y Japón con su denominada “regla del imperio de la sustancia sobre la forma” (Ver: TOVAR MENDOZA, *Edición del Código Tributario y por qué de la modificación del Código Tributario*. En Cuadernos Tributarios IFA. N° 19-20, Lima, julio-diciembre 1995, pp. 202) y actualmente es parte del ordenamiento tributario de la mayoría de países del mundo (Ver *Form and Substance in Tax Law*, *Cahiers de Droit Fiscal International*, Volumen LXXXVII, Tome I, International Fiscal Association, Otdo, 2002).

⁶ En 1965, las Jornadas Internacionales de la IFA (*International Fiscal Association*) llevadas a cabo en la ciudad de Londres, iniciaron como su principal tema “La Interpretación de las Normas Tributarias con Especial Referencia a su Forma y Forma” (“*The Interpretation of Tax Laws with Special Reference to Form and Substance*”), tratando de manera indirecta el tema materia del presente artículo.

⁷ JARACH, Dino. *Estudios Públicos de Derecho Tributario*. Buenos Aires: ABILEBO-PURRO, 1996, pp. 395-396.

Legislativo N° 816, norma que incluyó en el segundo párrafo de la Norma VIII de su Título Preliminar el siguiente texto:

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

En dicha oportunidad, fue publicado un cuadro explicativo del Decreto Legislativo N° 816, sustentando los fundamentos de las figuras incluidas en aquel Código Tributario, señalando lo siguiente con relación a la Norma VIII de su Título Preliminar:

"(...) 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 formas individuales jurídicas, cuando éstas se utilicen fraudulentamente." (el subrayado es nuestro)

Posteriormente, como consecuencia de diversas críticas por lo irrestricto y amplio del texto del segundo párrafo de la mencionada Norma VIII, el artículo 1° de la Ley N° 26663, publicada el 23 de setiembre de 1996, modificó el referido párrafo, quedando, de esta manera, el texto que actualmente se encuentra vigente, el cual dispone lo siguiente:

"Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imposible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria -SUNAT- tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios."

La Exposición de Motivos del Proyecto que generó la Ley N° 26663 dispuso lo siguiente:

"Se cuestiona la Norma VIII del título preliminar del Código Tributario, en su segundo párrafo, en tanto esta pretende otorgar a la Administración, la facultad de hacer abstracción de la organización jurídica o las relaciones o actos realizados al amparo de normas vigentes, asumiendo como hechos imposibles situaciones económicas que ellos consideran son las reales (...). Al respecto, debemos tener en cuenta que el Derecho es eminentemente formal. En el interés la forma, dado que ella establece criterios objetivos y uniformes, se constituye por ello en la garantía contra la arbitrariedad."

Como veremos a lo largo del presente trabajo, aparentemente, la derogatoria de dicho segundo párrafo no significó mejora ni cambio alguno.

2. Contenido de la Teoría

El concepto antes definido por el profesor Jarach busca que se evalúe, en la aplicación de las normas tributarias, la indiferencia de la administración ante una determinada figura jurídica utilizada de manera irregular, cuando esta última fuese adoptada únicamente por encontrarse gravada en menor medida o por no encontrarse

gravada en absoluto.

En tal sentido, al analizar las formas jurídicas que las partes adopten a través de su manifestación de voluntad, lo que se pretendería es que el Derecho Tributario reconozca únicamente las consecuencias económicas de esta. El sustento de este método es que cuando el presupuesto de hecho de una norma tributaria aparece vinculado a un acto o negocio jurídico, resulta legítimo entender que la voluntad del legislador ha sido abarcar con el tributo todo negocio o figura jurídica a la que pueda atribuirse un mismo contenido económico.⁹

Ahora bien, como podremos ir notando, las definiciones y los sustentos de la Teoría han sido bastante bien fundamentados, sin embargo, el otorgar una facultad de esta magnitud a la Administración Tributaria -a través del ordenamiento positivo- de manera irrestricta, se abren las puertas a posibles abusos por parte de la misma, no sabiendo los contribuyentes a qué atenerse.

Un ejemplo de la errada regulación positiva de la Teoría, es nuestro Código Tributario, el cual no determina expresamente los supuestos en que cabe su aplicación, sus restricciones, ni la manera como esta deberá ser aplicada. Presentada esta situación, la mayoría de la doctrina generalizada, nacional y extranjera, buscó y sigue buscando delimitar, definir y explicar la debida aplicación de la Teoría.

En ese orden de ideas, muchos sectores de la doctrina han establecido que esta era aplicable cuando se presenten supuestos de Fraude a la Ley Tributaria,⁷ lo cual concuerda con el cuadro explicativo del Decreto Legislativo N° 816 antes mencionado. Sin embargo, algunos autores,⁸ legislaciones y entidades públicas⁹ sostienen o dan a entender que la Teoría también debería ser o es aplicable cuando se presenta un supuesto de Simulación.

Cabe mencionar que la Teoría no es aplicable en casos en que la Administración Tributaria realice un examen del contenido de un negocio o acto jurídico (o una serie de estos) clasificándolo de acuerdo a su contenido y al Derecho, pues en dicho caso bastaría la simple interpretación del negocio,¹⁰ no existiendo una intención o intención elusiva por parte del contribuyente de beneficiarse con dicho acto.

Al presentarse estos dos supuestos -Fraude a la Ley (tributaria) y Simulación, cabe definirlos de manera que podamos evaluar posteriormente si cabría o no la

⁹ TARSIANO, Alberto. *El Principio de la Realidad Económica y el Exceso de la Potestad Calificadora del Fisco*. En: Gaceta de la Procuraduría del Tesoro Público de la República de Argentina N° 67, Julio de 2002, pp. 5-7.

⁷ Véase: TOVAR MENDOZA, Edward. *Código Tributario, el por qué de la modificación del Código Tributario*. En: Cuadernos Tributarios IFA N° 19-20, Lima-Perú, julio-diciembre 1995, pp. 202; TARSIANO, Alberto. *Op.Cit.* pp. 4; ACOSTA, Eugenio Simón. *El Fraude a la Ley Tributaria en Proceso de Revisión*. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario N° 34, Lima, 1988, pp. 48.

⁸ Véase: PANTIGOSO VELLOSO DA SILVEIRA, Francisco. *Los Avances del Segundo Proyecto de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario*. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario N° 31, Lima, 1995, pp. 49.

⁹ Como explicaremos más adelante, el Tribunal Fiscal peruano ha aplicado la Teoría en casos de Simulación del acto o negocio jurídico.

¹⁰ El análisis de esta afirmación se elabora en el numeral 3.2.2. del presente artículo.

aplicación de la Teoría en ellos.¹¹

2.1. El Fraude a la Ley

En el Derecho Civil, la figura del Fraude a la Ley es definida como la utilización indebida de una norma para evadir otra, existiendo una contradicción entre la causa típica del negocio y el propósito realmente deseado, constituyéndose una operación con la intención de evadir o evitar lo que sanciona la Ley de acuerdo a su espíritu, por y con la propia Ley, concluyendo que esto no debe evitar la aplicación debida de una norma.¹² Al respecto, Messineo comenta que los negocios celebrados en Fraude a la Ley buscan anular el precepto establecido por una norma para efectos de un determinado caso concreto, impidiéndole así alcanzar la finalidad para la que fue concebida.¹³

Ahora bien, la definición de Fraude a la Ley Tributaria no se aleja del concepto civil antes definido, tan solo circunscribe su concepto o descripción al supuesto de una norma tributaria, siendo este definido como el supuesto en que un determinado resultado cuya consecución por los medios jurídicos normales acarrearía el nacimiento de la deuda tributaria o su incremento es alcanzado indirectamente por otros medios jurídicos, que de acuerdo al ordenamiento tenderían al logro de fines distintos, no estando estos gravados o estándolo en medida más reducida que aquellos medios debidos.

En cuanto a los efectos y a la declaración de la figura bajo análisis, los ordenamientos positivos en general no han sido muy explícitos, sin embargo, el criterio generalizado en doctrina es que los negocios celebrados en Fraude a la Ley sean sancionados con la nulidad, pues al ser un comportamiento antijurídico, contrario al "espíritu de la Ley" y, por tanto, al interés público, estos merecerían la sanción más severa, es decir, la nulidad.¹⁴

En ese sentido, de acuerdo con el numeral 4 del artículo 219º de nuestro Código Civil, debe interpretarse que la sanción aplicable es la nulidad, calificando dichos negocios o actos jurídicos celebrados en Fraude a la Ley como unos que persiguen un fin ilícito, debiendo mediar una sentencia declarativa de un juez para su efectiva sanción.

2.2. La Simulación

La Simulación es definida por el profesor Manuel Albaladejo de la siguiente manera:

"Hay simulación de negocio cuando, de común acuerdo, las partes entre sí -o, si aquel es unilateral, de acuerdo el declarante con el destinatario - emiten una declaración (o declaraciones) no coincidente con la voluntad interna, con el fin de engañar a los

¹¹ Cabe mencionar que a pesar de que, en teoría, dichos supuestos son claramente distinguibles, en la práctica resulta muy difícil diferenciarlos para efectos de su calificación.

¹² LACRUZBERDEJO, José Luis y otros. *Curso General del Derecho Civil*. Volumen primero, Barcelona: BOSCH, 1988, pp. 232-241.

¹³ MESSINEO, Francesco. *Doctrina General del Contrato*, Tomo I. Buenos Aires: E.J.E.A., 1986, pp. 505-506.

¹⁴ MOSSET ITURRASPE, Jorge. *Negocios Simulados. Fraudulentos y Ficticios*, Tomo II, Buenos Aires: EDIAR, 1975, pp. 30 y 114.

tenemos” (el subrayado es nuestro) ¹⁵

A su vez, tenemos autores como el profesor Alberto Tarsitano, quien al tratar la Simulación dentro del ámbito de la Teoría, la define como una “*discordancia consciente entre una voluntad aparente que se declara y una voluntad real que permanece oculta*”, haciendo emerger un negocio “*disimulado*”.¹⁶

En ese sentido, la doctrina generalizada y la gran mayoría de legislaciones plantean dos variantes o tipos de Simulación, (i) la Simulación Absoluta o Total y (ii) la Simulación Relativa o Parcial, las cuales son definidas de la siguiente manera:

- (i) Simulación Absoluta o Total: Es una declaración de voluntad cuyo contenido no es pretendido por las partes, por consiguiente, tampoco los efectos jurídicos que se derivarían típicamente de la misma, por lo que el negocio absolutamente simulado es únicamente aparente, no respondiendo a la voluntad de las partes intervinientes, quienes realmente no han querido celebrar el acto o negocio jurídico.¹⁷
- (ii) Simulación Relativa o Parcial: Se verifica cuando por medio del negocio simulado o aparente se esconde un negocio disimulado u oculto que entre las partes es efectivo y que produce una normal vinculación entre ellas, teniendo como finalidad ocultar una relación jurídica real, plenamente existente y vigente.¹⁸

En el Perú, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso 5) del artículo 219 y el inciso 3) del artículo 221 de nuestro Código Civil, la sanción para los supuestos de Simulación es la nulidad o anulabilidad de los mismos, dependiendo del tipo de Simulación que se presente (Absoluta o Relativa). En tal sentido, tenemos que de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 219 y 222 de nuestro Código Civil, la aplicación o declaración de una Simulación, sin distinguir quién es tercero perjudicado, requiere una decisión judicial que declare al acto o negocio como uno simulado, tema que comentaremos más adelante.

Ahora bien, a pesar de que un gran sector de la doctrina centraliza el campo de aplicación de la Teoría en la figura del Fraude a la Ley Tributaria -expresa o tácitamente-, ciertos sectores sostienen o no descartan que sí cabría la aplicación de la misma para el caso de los actos o negocios jurídicos simulados, posición a la que aparente se ha adherido la Administración Tributaria en nuestro país, como lo analizaremos en los numerales 3.1. y 4.1. del presente trabajo.

Lamentablemente, quienes sugieren que la Teoría debería ser o es aplicable en casos de Simulación cometen un error involuntario, derivado tanto de la errada regulación de la Teoría, como de la abstracta y abierta definición que autores de la talla del profesor Jarach brindaron en su momento,¹⁹ pues como bien sabemos, en estos casos, lo que se busca es revelar la verdadera forma jurídica que las partes le quisieron dar a una determinada operación, prescindiendo de sus consecuencias

¹⁵ ALBALADEJO, Manuel. *Derecho Civil*. Tomo I Volumen segundo, Madrid: BOSCH, 1980, pp. 240-249.

¹⁶ TARSITANO, Alberto. *Op.Cit.*, pp.7.

¹⁷ LIEHMANN LUCA DE TENA, Guillermo. *El Negocio Jurídico*. Lima: Grifley, 1997, pp. 371.

¹⁸ PALACIOS MARTÍNEZ, Eric. *La Nulidad del Negocio Jurídico*. Lima: Jurista Editores, 2002, pp. 146.

¹⁹ Cabe mencionar que la formulación y sustento del Profesor Jarach, respecto a la Teoría, a sido muchas veces criticado por diversos autores como el Profesor Francisco Martínez.

económicas, es decir, se busca revelar un negocio oculto que realmente ha sido celebrado, o la carencia de un negocio en general.

En tal sentido, si tenemos en cuenta que el real objeto al aplicar la figura de la Simulación en casos particulares es el descrito en el párrafo precedente, no se debe considerar que la Teoría es el mecanismo debido para develar casos de Simulación, pues de manera que se verifique el negocio realmente celebrado, en oposición a un negocio oculto o aparente, no es necesario utilizar métodos que buscan encontrar la verdadera naturaleza económica de estos actos o negocios, sino los métodos de interpretación de los negocios jurídicos planteados por la Teoría General del Derecho,²⁰ recogidos de manera limitada en los artículos 168, 169 y 170 de nuestro Código Civil, mediante los cuales se pueda dar a conocer la verdadera naturaleza jurídica que las partes pretenden en determinados actos o negocios celebrados.²¹

2.3. Criterios para su aplicación

La aplicación de la Teoría, ya sea para quienes sostienen que es aplicable en supuestos de Fraude a la Ley Tributaria o Simulación, no se presenta de manera abierta e irrestricta en doctrina, pues de serlo, podría perjudicarse simples supuestos de planificación tributaria y contravenirse el principio general del derecho recogido por el artículo segundo de la Constitución, el cual señala que *"nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe."*

En tal sentido, diversos autores y legislaciones han planteado que la Teoría requiere o exige el cumplimiento de determinados supuestos fácticos y/o jurídicos – en su conjunto – para su debida aplicación, como son los siguientes:²²

1. **Conducta distinta al hecho imponible defraudado:** La realización de una determinada conducta por parte del sujeto pasivo del tributo que no constituye el hecho imponible de la norma defraudada.

También podría producirse, de evitar dicha conducta, cualquier otro presupuesto de hecho que aumente la carga del tributo o cuando se realiza anormalmente el presupuesto de hecho de cualquier beneficio tributario.

2. **Conducta lícita:** De una interpretación literal del acto o negocio debe concluirse que la conducta realizada es lícita, distinguiéndose así de la figura de la evasión.
3. **Resultado equivalente:** Es necesario que la conducta realizada implique un resultado patrimonial igual o similar al que se obtendría con otra conducta de la que se derivaría una mayor carga tributaria.
4. **Intención fraudulenta ilícita:** El acto o negocio no debe consistir en eludir el pago directo de una obligación tributaria, sino en evadir intencionalmente el

²⁰ Al respecto, el profesor Emilio Betti señala que para determinar cuál ha sido en concreto la común intención de las partes en un determinado acto o negocio jurídico, debe utilizarse los métodos de interpretación de los actos o negocios jurídicos, siendo estos: a) interpretación psicológica (subjetiva) y a ella una interpretación técnica (objetiva), b) interpretación individual y como análoga una interpretación típica y, por último, c) una interpretación en función reconocitiva y como contrapuesta a ella una interpretación integradora. En: BETTI, Emilio, *Interpretación de la Ley y de los Actos Jurídicos*, Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1971, pp. 361-367.

²¹ *Ibid.*, loc. cit.

²² Arnsperger, citado por ACOSTA, Eugenio Sando. Op. Cit. pg. 2.

hecho imponible. Esto no es por sí solo ilícito, su ilicitud deriva de los motivos u objetivos que llevaron a la realización de dicho acto o negocio.

A su vez, tenemos que trabajos más recientes han postulado nuevos requisitos para la aplicación de la Teoría, tal y como se hizo en las ponencias de distintos países durante las Jornadas Internacionales de la IFA del año 2002, en que se postularon criterios como los siguientes:²⁷

- (1) Carencia de razones no tributarias que justifiquen la inadecuación entre la forma y la sustancia económica de la operación: este criterio señala que cabría la aplicación de la Teoría en caso de que no exista un motivo extra-tributario preponderante para la celebración de un negocio.
- (2) Carácter indebido de la ventaja tributaria pretendida: se presenta cuando la ventaja obtenida por el contribuyente mediante formas jurídicas previstas en la legislación, es contraria o incompatible al propósito de esta.

En ese orden de ideas, los citados requisitos buscan delimitar la aplicación de la Teoría, evitando posibles abusos y excesos a través de su errónea aplicación y brindando a la Administración Tributaria criterios objetivos para facilitar su uso como herramienta para detectar determinadas conductas.

III. LA APLICACIÓN DE LA TEORÍA POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN

I. El Tribunal Fiscal peruano

Se ha dicho en varias oportunidades que el Tribunal Fiscal peruano ha venido aplicando la Teoría desde hace ya mucho tiempo, inclusive cuando esta no se encontraba específicamente recogida por el ordenamiento positivo.²⁸ Sin embargo, quienes realizan dicha afirmación no han tenido la oportunidad de percibir la clara distinción entre la aplicación de la Teoría y la aplicación de los métodos de interpretación de los negocios jurídicos que ofrece la Teoría General del Derecho, que ya mencionamos en el numeral 2.2.2 precedente.

En tal sentido, tenemos que el Tribunal Fiscal ha catalogado como "Calificación Económica de los Hechos Imponibles" a diversas interpretaciones que habría realizado a lo largo del tiempo, sin percatarse de que lo que en realidad estaba haciendo era utilizar los métodos comunes de interpretación de los negocios jurídicos para gravar actos ocultos en simulaciones relativas. Al respecto, debemos señalar que de acuerdo a nuestro punto de vista, la declaración de actos o negocios simulados por parte de la Administración Tributaria deviene en ilegal y nunca debió aplicarse, tal y como lo señalaremos en el numeral 4.1. del presente trabajo.

Sin embargo, a pesar de la errónea e ilegal aplicación de la Teoría por parte del Tribunal Fiscal peruano, tenemos que existen determinadas Resoluciones en que aparentemente se habría buscado un mayor acercamiento a lo que en realidad es la Teoría, como lo sería la RTF N° 622-2-2000.

²⁷ *Tax and Substance in Tax Law*, Op.C. II, pp.41-42, 109, 161-162, 219-230 entre otras.

²⁸ Véase por ejemplo el dictamen del Tribunal Fiscal N° 565, de fecha 5 de agosto de 1970.

El caso de la RTF N° 622-2-2000, muchas veces utilizada como ejemplo de la Teoría,²⁵ fue el de la empresa Agropecuaria Esmeralda S.A., la cual pactó la venta de 55,500 Kg de pavos vivos a la Marina de Guerra del Perú. No obstante, a la vez se pactó un "servicio adicional" gratuito, consistente en la matanza, eviscerado y congelado de los pavos, por lo que el producto final a ser entregado no sería pavos vivos sino pavos congelados listos para cocinar.

Lo que Agropecuaria Esmeralda S.A. pretendió hacer, es calificar al "servicio adicional" como un servicio accesorio a la operación no gravada, exonerándolo a su vez del IGV, en aplicación del artículo 13 del Decreto Legislativo N° 666, de manera que toda la operación se encuentre exonerada.²⁶

Ahora bien, como se puede apreciar de los hechos y del análisis que realizó el Tribunal Fiscal en el caso bajo comentario, lo que en realidad ocurría, es que Agropecuaria Esmeralda S.A. pretendía realizar una simulación relativa en perjuicio del Fisco, siendo la venta de pavos vivos y el "servicio adicional", el acto o negocio aparente, mientras que la venta de pavos muertos listos para cocinar, el acto oculto o real.

Si bien el análisis elaborado por el Tribunal Fiscal estuvo bien fundamentado, fue erróneo al señalar que el mencionado análisis era propio de la Teoría,²⁷ pues como se desprende del caso evaluado, para efectos de determinar la verdadera naturaleza del negocio realizado, lo que se realizó fue una interpretación subjetiva, individual y finalista del negocio celebrado (método de interpretación recogido en el artículo 170° de nuestro Código Civil), revelando la verdadera intención de las partes y su interés por que se califique a la operación como exonerada.

Sin embargo, a pesar de lo antes dicho, señalamos que en la presente Resolución se logró un mayor acercamiento al correcto contenido de la Teoría, puesto que se buscó recoger algunos criterios que la doctrina postula para efectos de verificar la comisión de conductas en las que cabe la aplicación de la Teoría (similares a los mencionados en el numeral 2.2.3. precedente), lo cual en definitiva es positivo, siempre y cuando se utilicen dentro del marco legal vigente.

2. El Tribunal Fiscal de la Nación argentina

A pesar de que el Tribunal Fiscal de la Nación argentina –en adelante el "TFNA"– se ha presentado divergente en cuanto a la aplicación de la Teoría, existen diversos casos²⁸ en que habría resuelto de acuerdo a la posición que buscamos sustentar en el presente trabajo.

²⁵ LUNA-VICTORIA, César. *La Nación* VIII. En: Gestión. Jueves 13 de marzo de 2003, sección Negocios y Finanzas, pp. 7

²⁶ En aquella época, el artículo 1 de la Ley del Impuesto General a las Ventas –aprobada por Decreto Legislativo N° 666– establecía que la venta de pavos vivos se encontraba exonerada del IGV.

²⁷ El Tribunal Fiscal dispuso en dicha Resolución que: "(...) corresponde determinar si es conforme que la Administración increpando los términos del contrato y en mérito del criterio de la calificación económica del hecho imponible en base a un concepto económico, pueda determinar la existencia de obligaciones tributarias a cargo de la recurrente."

²⁸ Sentencias de la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación Argentina, en los casos N° 8.773-1, 14.851-1 y de la Sala D N° 15.102.

El mejor ejemplo que hemos logrado encontrar, en que el TFNA descartó la aplicación de la Teoría en un supuesto de simulación relativa en perjuicio del Fisco, se presenta en el caso de la causa de Norberto Juan Nardelli, de fecha 21 de febrero de 2000, en la que dicho contribuyente sostenía la existencia de una sociedad de hecho cuyo objeto era construir sobre un inmueble propio para luego venderlo, momento en que nacía el hecho imponible (acto aparente), mientras que el fisco había encuadrado la actividad como obra sobre inmueble ajeno (acto oculto), puesto que el predio era de los hijos del contribuyente, actividad que se encontraba gravado con el impuesto al valor agregado (perjuicio). En dicha oportunidad, la Sala D del TFNA resolvió que era innecesario recurrir a la Teoría cuando el análisis de los hechos y la prueba conducen a sostener la presencia de otra figura con una mayor carga tributaria.³⁹

De esta manera, el TFNA actuó de manera coherente a nuestra posición, estableciendo que los mecanismos aplicables no respondían a la utilización de la Teoría.

IV. LA ILEGALIDAD Y NULIDAD DE LA APLICACIÓN DE LA TEORÍA EN EL PERÚ

1. Por qué la manera como se ha venido aplicando la Norma VIII del Código Tributario deviene en ilegal y nula

Actualmente y a lo largo de los años de vigencia de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, la Administración Tributaria lo ha aplicado para gravar a los contribuyentes que celebraban negocios jurídicos simulados con el objeto de atenuar su carga tributaria o anularla por completo, perjudicando al Fisco, tal y como se muestra de la mencionada RTF N°622-2-2000, entre otras.

Sin embargo, como ya lo mencionamos, en el Perú, al amparo de lo dispuesto por los artículos 219, 221 y 222 de nuestro Código Civil, la calificación de un negocio jurídico como nulo o anulable, ya sea en virtud a una Simulación (Relativa o Absoluta) o a un negocio en Fraude a la Ley (tributaria), requiere de una declaración del órgano jurisdiccional correspondiente (sea esta declarativa o constitutiva de derechos respectivamente), siendo este el Poder Judicial, facultad jurisdiccional que aparentemente desestima tanto la SUNAT como al Tribunal Fiscal.

A la luz de la falta de competencia de la SUNAT para declarar y aplicar la sanción correspondiente a una Simulación o a un negocio en Fraude a la Ley, cabe mencionar algunas normas contenidas en la Ley del Procedimiento Administrativo General -Ley N° 27444- que resultarían aplicables, siendo estas (i) el numeral 1.1 del artículo IV de su Título Preliminar, (ii) el numeral 1 de su artículo 3, y (iii) los numerales 1 y 2 de su artículo 10°.

El numeral 1.1 del artículo IV del Título Preliminar de la citada norma recoge el llamado "Principio de Legalidad" en el derecho administrativo, por medio del cual *"sin una atribución legal previa de potestades la Administración no puede actuar, simplemente"*.⁴⁰ De esta manera, la citada norma dispone que *"Las autoridades*

³⁹ TARSITANO, Alberto. *El Principio de la libertad Es unívoco en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación*. En: Gaceta de la Procuraduría del Tesoro Público de la República de Argentina, pp. 20-23.

⁴⁰ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Thomas-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo I*. Madrid, Editorial Civitas, 1999, pp. 441.

administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le están atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas" (el subrayado es nuestro), estableciendo de esta manera, que el ejercicio por parte de una entidad administrativa de funciones ajenas a aquellas para las cuales se encuentra expresamente facultada, constituiría un acto ilegal.

De la misma manera, tenemos que el artículo 3 de la norma bajo comentario recoge los requisitos de validez de los actos administrativos, estableciendo en su numeral 1 que es requisito de validez de un acto administrativo que este sea "*...emitido por el órgano facultado en razón de la materia, territorio, grado, tiempo o cuantía, a través de la autoridad regularmente ruminada al momento del dictado...*"

Al respecto, cabe citar al profesor Bacacorzo,³⁴ quien manifiesta como requisito esencial de validez del acto administrativo que este sea emitido por un órgano competente que cuente con legitimidad para ello. En tal sentido, define que la competencia del funcionario público para realizar un determinado acto administrativo, debe entenderse como la "*Atribución para el ejercicio de la autoridad o de la representación jurídica, fijada por Ley...*" (el subrayado es nuestro). En cuanto a la legitimidad del acto administrativo, señala que tal calificación responde a que "*Todos los actos y cada uno de ellos en sí deben estar arreglados a derecho. El abuso, exceso y la desvinculación de poder es ilícito y conducen a la nulidad y responsabilidad consiguientes*" (el subrayado es nuestro).

Del texto de los dos párrafos precedentes, se desprende que cualquier acto administrativo emitido por una entidad administrativa que no se encuentre expresamente facultada para realizarlo, devendrá en inválido, pues dicha entidad carecería tanto de legitimidad como de competencia para la realización de dicho acto.

Finalmente, tenemos que el artículo 10 de la mencionada norma recoge las causales de nulidad del acto administrativo, estableciendo como causales a (i) la contravención a la Constitución, a las leyes o a las normas reglamentarias y (ii) el defecto o la omisión de alguno de sus requisitos de validez.

En vista del análisis realizado, consideramos que la aplicación directa de la Norma VIII del Código Tributario, por parte de la SUNAT o el Tribunal Fiscal, en casos de Simulación o Fraude a la Ley, deviene en ilegal, inválida y nula, considerando no solo que ni la SUNAT ni el Tribunal Fiscal se encuentran expresamente facultados para declarar dichas categorías jurídicas, sino que el Código Civil (de manera expresa) e indirectamente la Constitución, en su artículo 138, establecerían que solo un órgano que ejerza función jurisdiccional puede declarar dichas situaciones, siendo este el Poder Judicial.

Habiendo establecido lo anterior, surge una pregunta evidente: ¿cómo se debe aplicar entonces la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario en casos de Simulación o Fraude a la Ley (tributaria)? Consideramos que si la SUNAT o el Tribunal Fiscal consideran que existen suficientes indicios para considerar que existe un negocio o acto jurídico simulado en perjuicio suyo o un negocio celebrado en Fraude a la Ley (tributaria), debería tener las facultades suficientes para iniciar un proceso judicial solicitando la nulidad del negocio particular, como cualquier otra

³⁴ BACACORZO, Gustavo. *Derecho Administrativo del Perú*. Tomo I, Lima: Editorial Cuzco, 1992, pp. 306-307.

persona de derecho privado o público.

2. La inconstitucionalidad de la norma en caso de que la Administración Tributaria sea facultada para la declaración de actos simulados o en Fraude a la Ley

Al analizar el contenido del segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario para efectos del presente artículo y discutirlo con distintas personas, algunas de ellas consideraron que una interpretación del contenido de este implicaría el otorgamiento a la Administración Tributaria de la facultad para interpretar, declarar y gravar actos simulados en perjuicio suyo e inclusive actos en Fraude a la Ley –a pesar de que en virtud a lo dispuesto por el tercer párrafo de la misma Norma VIII, en vía de interpretación no puede extenderse las disposiciones tributarias a supuestos distintos a los señalados expresamente en la Ley-, desconociendo las consecuencias tributarias del acto o negocio aparente o en Fraude a la Ley.

Al respecto, consideramos que la Administración Tributaria, de acuerdo al tenor del segundo párrafo de dicha norma, sí puede interpretar un negocio concluyendo que es simulado, sin embargo, para efectos de gravarlo, debe mediar una declaración de derecho que así lo califique, siendo el órgano facultado para dicho acto el Poder Judicial en razón a su función jurisdiccional.

Ahora bien, a pesar de que no compartimos esta interpretación, imaginemos que lo que hace el segundo párrafo de dicha norma es efectivamente otorgar a la Administración Tributaria la facultad de interpretar, declarar y gravar un negocio oculto, en el caso de una Simulación o un negocio en Fraude a la Ley.

De ser ese el caso, debemos tomar en consideración lo establecido por el primer párrafo del artículo 138 y el inciso 1) del artículo 139 de la Constitución. La primera de estas normas recoge lo que propiamente debe ser entendido como la función jurisdiccional, siendo esta la potestad de administrar justicia, es decir, la capacidad de decir y declarar derecho,⁹ la cual es ejercida exclusivamente por el Poder Judicial.

El inciso 1) del artículo 139 de la Constitución recoge el Principio de Unidad y Exclusividad de la Función Jurisdiccional, mediante el cual se establece que la potestad del Estado de resolver conflictos y declarar derecho, se ejerce únicamente a través del Poder Judicial, los Tribunales Militares y los Tribunales arbitrales (adicionalmente, de acuerdo a los artículos 178, 142 y 202 de la Constitución el Jurado Nacional de Elecciones, el Consejo Nacional de la Magistratura y el Tribunal Constitucional, también ejercen función jurisdiccional dentro de sus respectivas competencias).

En tal sentido, tenemos que para efectos de que la Administración Tributaria decida gravar “directamente” un acto o negocio simulado, debe mediar una declaración de derecho por su parte que lo califique como simulado, sancionándolo por tanto con una supuesta “invalidez para efectos tributarios”.

Es en el supuesto descrito en el párrafo precedente donde surgiría el problema, pues de acuerdo a lo establecido por la Constitución, el órgano facultado para la

⁹ RUBIO CORDERA, Marcial. *Estudio de la Constitución Política de 1993*. Tomo 5, Lima, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 1999, pp. 73.

declaración de una categoría de derecho como lo son la Simulación, el Fraude a la Ley, la invalidez y la nulidad es el Poder Judicial, en razón a su función jurisdiccional, siendo esto aún más evidente si tomamos en cuenta que de acuerdo al Código Civil, dichas categorías deben ser declaradas por dicho órgano.

En tal sentido, tenemos que el otorgamiento a la Administración Tributaria de la facultad aquí avalizada devendría en inconstitucional, en tanto contravendría lo establecido por el primer párrafo del artículo 138 y el inciso 1) del artículo 139 de la Constitución y, a su vez, se constituiría en un exceso a sus facultades como entidad administrativa.³³

3. La intervención de la Administración Tributaria en casos de Simulación en México: ejemplo de una aplicación debida

Al revisar las ponencias presentadas por los juristas que participaron en las jornadas Internacionales de la IFA en el año 2002, llegamos a la ponencia del profesor Moreno Gómez de Parada, quien elabora un trabajo en cuanto a la "forma y el fondo" en el derecho tributario mexicano,³⁴ con particular énfasis respecto a los casos de Simulación.

En tal sentido, de la ponencia antes mencionada, tenemos que el régimen legal mexicano en lo que concierne a la Simulación es muy similar al peruano, conteniendo las mismas categorías (Simulación Absoluta y Relativa) y el mismo mecanismo para su declaración: que el tercero perjudicado (en este caso, la Administración Tributaria) acuda al Poder Judicial, como órgano jurisdiccional competente, para su declaración.

Al respecto, el mencionado autor señala que en caso de que la Administración Tributaria mexicana considere de acuerdo a ciertos criterios preestablecidos, que se ha presentado un caso de Simulación en perjuicio suyo, debe acudir al Poder Judicial, de manera que se inicie un proceso para efectos de declarar la nulidad o anulabilidad del negocio jurídico.

Los efectos tributarios de dicha declaración son evidentes, en caso de una declaración de nulidad por Simulación Absoluta, la Administración Tributaria deberá tomar los hechos como inexistentes, mientras que si se declara una Simulación Relativa, la Administración Tributaria deberá gravar los hechos realmente acontecidos u "ocultos" mediante el acto simulado.

V. CONCLUSIONES

Dentro de este orden de ideas, cabe concluir que:

1. La derogatoria del segundo párrafo de la Norma VIII del Código Tributario por la Ley N° 26663 no significó mejora alguna en la aplicación de dicha disposición.
2. De acuerdo al contenido doctrinario de la Teoría (la cual vendría a ser recogida por el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código

³³ De acuerdo al profesor Parada, la Administración ostenta únicamente poderes "cuasi-judiciales", siendo estos la potestad sancionadora, arbitral y el privilegio de decisión ejecutiva. En: PARADA, Ramón. *Desarrollo Administrativo*. Tomo I. Madrid: Marcial Pons, 1996. pp. 19.

³⁴ "Form and Substance in Tax Law". *Op'n*, pp. 431-435.

Tributario), esta sería aplicable únicamente a supuestos de Fraude a la Ley Tributaria.

3. No cabría la aplicación de la Teoría en casos de clasificación de negocios o actos jurídicos y de Simulación, pues para efecto de gravar los verdaderos negocios celebrados o negocios ocultos, bastaría con aplicar los métodos de interpretación del acto o negocio jurídico que ofrece la Teoría General del Derecho.
4. La aplicación de la Teoría para efectos de actos en Fraude a la Ley (tributaria) es válida, sin embargo, su efectiva sanción, de acuerdo al ordenamiento jurídico peruano vigente, debe ser declarada por el órgano competente para dicho efecto, siendo este el Poder Judicial en virtud a su función jurisdiccional.
5. No debe interpretarse que el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario implica el otorgamiento a la Administración Tributaria de la facultad para interpretar, declarar y gravar actos simulados en perjuicio suyo, desconociendo directamente las consecuencias tributarias del acto o negocio aparente y gravando las consecuencias del acto o negocio oculto, pues dicha interpretación devendría en ilegal e inconstitucional.
6. La aplicación que le han venido dando y que actualmente dan la SUNAT y el Tribunal Fiscal, al segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario es ilícita, inválida, nula e inconstitucional, pues excede de las facultades que les han sido otorgadas por Ley.
7. Deben incluirse en la mencionada norma o a través de criterios jurisprudenciales de observancia obligatoria, parámetros y requisitos objetivos para efectos de determinar supuestos en los que cabría aplicar la Teoría a un caso concreto, tales como los planteados en el numeral 2.3 del presente trabajo.
8. Toda referencia directa o indirecta a actos o negocios simulados debe ser eliminada del segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario peruano.