

EL CRITERIO DE LA REALIDAD ECONÓMICA Y LA NORMA VIII DEL TÍTULO PRELIMINAR DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

CECILIA DELGADO RATTO

Abogada por la Universidad de Lima.

Catedrática de Derecho Tributario en la Universidad de Lima.

"El Derecho no es una máscara de la realidad económica o, a la inversa, que la sustancia es económica y la forma jurídica; la forma -si es real y efectiva y alude a la perfecta voluntad de las partes- es la realidad sustancial única a la cual se puede atender".

Tullio Rossmberg. "El fraude de Ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario".

SUMARIO:

I. Introducción.- II. Origen, evolución y crisis del criterio de la realidad económica: 1. Origen del criterio de la realidad económica: Erno Becker y la Escuela de Pavia; 2. Evolución del criterio de la realidad económica: la posición de Dino Jarsch y su desarrollo en Argentina; 3. Crisis del criterio de la realidad económica: el principio de capacidad contributiva y la vulneración de los principios de legalidad y seguridad jurídica; 4. El criterio de la realidad económica y las normas anti-elusivas generales en la legislación comparada.- III. Origen, evolución y contenido del segundo párrafo de la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.- IV. La norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario y la Jurisprudencia Nacional.- V. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN

La interpretación no solo pertenece a la disciplina jurídica sino también a la historia, a la teología, al arte y a la vida cotidiana general. Y es que si se tiene presente que el derecho es ciencia y arte a la vez, el virtuoso de la interpretación jurídica debe tener no solo la disciplina del hombre de ciencia sino también la sensibilidad y la intuición del artista para descubrir en cada caso lo que la norma jurídica interpretada tiene de peculiar y hasta de casi inefable.¹

El verdadero sentido y alcance de las normas jurídicas deberá encontrarse en el análisis de la fórmula legal, en la búsqueda de la voluntad del legislador y en la voluntad o espíritu de la ley; el intérprete deberá utilizar, en conjunto, los métodos de interpretación admitidos en derecho para lograr el entendimiento de la norma jurídica.

La norma tributaria no es ajena a la labor de la hermenéutica jurídica, y nuestro Código Tributario, inspirado en el texto del Modelo de Código Tributario para América Latina² establece que en materia de aplicación de la norma tributaria podrán usarse todos los métodos de interpretación admitidos en derecho.

¹ DEL BUSTO VARGAS, Jorge, *La interpretación de la norma en el derecho tributario*, En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Volumen 29, Lima, Diciembre 1995.

² El artículo 5 del Modelo del Código Tributario para América Latina, elaborado por el Programa Conjunto de Titulación OEA/IBID, señala: "Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o expansivos de los términos contenidos en aquéllas...".

De esta forma, se dejó de lado la consideración de la norma tributaria como ley odiosa o excepcional, sometida básicamente al método de interpretación literal, para reconocerle su carácter esencial de norma jurídica y con ello someterla a los mismos criterios y métodos de interpretación aplicables al resto las normas que conforman el ordenamiento jurídico.

Sin embargo, la modificación al Código Tributario en materia de interpretación de normas introducida en 1996 perturba dicho reconocimiento, pues ha llevado a algunos sectores de la doctrina, y especialmente a la Administración Tributaria, a considerar, erradamente, que nuestro régimen tributario permite el desconocimiento de las formas jurídicas de los actos o negocios celebrados por los particulares, aduciendo para ello el criterio de la realidad económica.

Este criterio de calificación de hechos fue desarrollado a principios del siglo pasado por un importante sector de la doctrina germano-italiana, liderado por Enno Becker en Alemania y por los miembros de la Escuela de Pavia en Italia, entre los que destacan Grizzioti y Vanoni, seguidos por Jarach en Argentina y Pugliese en México. Estos autores defendieron la autonomía del Derecho Tributario y postularon el carácter económico especial de las normas tributarias, lo que los llevó a prescindir de los métodos de interpretación jurídica para pasar a desarrollar el criterio de la realidad económica.

La evolución doctrinaria y jurisprudencial del criterio demostró que el soslayar el texto de la ley y dar demasiado margen al intérprete convertía el criterio de realidad económica en un criterio de interpretación a favor del fisco, que generalmente era utilizado para evitar cumplir con las exigencias probatorias del derecho civil, eludir la probanza del ánimo elusivo y vulnerar los principios de legalidad y seguridad jurídica.

Actualmente la doctrina comparada mayoritaria se inclina a considerar que para determinar el verdadero sentido y alcance de la norma tributaria, no es necesaria la aplicación de criterios de interpretación especiales, distintos a los métodos interpretativos generales desarrollados por la hermenéutica jurídica general.³

Si bien otras legislaciones mantienen normas anti-elusivas generales que recogen el criterio de realidad económica, otorgando a la Administración la atribución de develar negocios jurídicos, ello no sucede en nuestro ordenamiento jurídico. En tal virtud, la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal no podrán desconocer la forma jurídica de los actos realizados por el contribuyente, pues el legislador ha dejado expresa su voluntad de no otorgar semejante atribución por considerarla violatoria de los principios constitucionales de legalidad y seguridad jurídica.

No obstante no contar con dicha atribución, en los últimos cinco años se ha venido invocando el criterio de la realidad económica como facultad de la Administración Tributaria a fin de recalificar o desconocer actos jurídicos, relativizando e incluso prescindiendo de la prueba y cuestionando el uso de estructuras legales que den como resultado una imposición menos gravosa.

Consideramos que la Administración Tributaria puede controlar la utilización de negocios anómalos mediante la aplicación de los métodos de interpretación jurídica del derecho común, entre los que se halla el método de interpretación teleológico que puede integrar el modo de consideración económica como un criterio que permite conocer la ratio de la norma, sin que ello

³ "Pensamos que más allá de las buenas intenciones, la invocación a la realidad económica suscite antes que aclarar, provoca más dudas que las que pretende evitar, y que es posible crear una otra medicina jurídica más eficaz y menos invasiva". TARSIANO, Alberto. *Lineamientos para la aplicación de la ley tributaria argentina. En: III Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Interpretación de la norma tributaria. Apogeo y crisis del criterio de la realidad económica*. Universidad Austral. Buenos Aires, 2003, p. 19.

implique el desconocimiento de las formas jurídicas o el distanciamiento de las reglas generales del derecho común.⁴

II. ORIGEN, EVOLUCIÓN Y CRISIS DEL CRITERIO DE LA REALIDAD ECONÓMICA

1. Origen del criterio de la realidad económica: Enno Becker y la Escuela de Pavia

El origen de la teoría de la realidad económica se sitúa en Alemania, luego de finalizada la primera guerra mundial. El gobierno de la posguerra, decidió crear una serie de tributos que afectaron enormemente la economía de los ciudadanos, quienes utilizaron una serie de figuras jurídicas destinadas a evitar o eludir la imposición.

Ante el cuestionamiento de dicha práctica por la autoridad tributaria, la Corte Alemana en lo Fiscal emite un pronunciamiento el 16 de julio de 1919 señalando que no existía en la legislación impositiva ninguna disposición que permitiese gravar las operaciones realizadas para eludir el impuesto.⁵

Es precisamente como consecuencia de dicho fallo que Enno Becker, funcionario a cargo de la Dirección Impositiva del Ministerio de Economía Alemán, redacta la Reich Abgaben Ordnung (R.A.O., Ordenanza Tributaria del Reich) de 1919⁶, la cual contiene en su artículo 4 la primera norma anti-elusiva general a nivel mundial. Dicha norma establecía que "en la interpretación de las leyes tributarias debe tenerse en cuenta su finalidad, su significado económico y el desarrollo de las circunstancias".

El artículo 5 de la citada ordenanza, por su parte, disponía expresamente que la obligación no pudiera ser evitada mediante el abuso de las formas, debiendo pagarse en dichos supuestos el impuesto correspondiente a las operaciones económicas efectivamente realizadas.

Becker entendía que todo tributo debía gravar actos o negocios de contenido económico, siendo las formas jurídicas un ropaje sin importancia. Esto implicaba reconocer que el derecho tributario tiene fines propios, lo que explica que cuando una norma impositiva se refiere a un negocio jurídico está aludiendo al mismo en función a intereses fiscales específicos, y por tanto, tomando en consideración sus efectos económicos.⁷

Esta tesis se extiende a Italia y es desarrollada por la Escuela de Pavia. Los antecedentes de dicha evolución doctrinaria se remontan a la Escuela de la Libre Investigación Científica⁸ desarrollada por Geny, que buscaba lo jurídico, no sólo en la ley, sino también en investigaciones derivadas de la "naturaleza positiva de las cosas".

Ezio Vanoni, influenciado por Geny, señala que el intérprete no debe conformarse con averiguar la voluntad del legislador al momento de su emisión, sino que debe investigar la realidad social al momento de la aplicación de la norma, así como las nuevas necesidades y corrientes de pensamiento. La función de la interpretación, según Vanoni, tiene dos momentos:

⁴ AMATUCCI, Andrea, *Tratado de Derecho Tributario*, Editorial Temis - Bogotá, Colombia, 2001, p. 611.

⁵ SALOMÓN, Bernardo, citado por EGLINGUIZ, María José, *La realidad económica y la realidad jurídica. ¿Anticipo o natural correspondencia?*, En: *III Jornadas Nacionales de Derecho Tributario de la Universidad Austral. Interpretación de la norma tributaria. Apogeo y crisis de la realidad económica*, Op. cit., p. 52.

⁶ Dicha norma entró en vigencia el 3 de diciembre de 1919. Nótese, asimismo, que la Constitución de Weimar del mismo año estableció el principio de tributación con arreglo a la capacidad económica.

⁷ GARCÍA NOVOA, César, *El Principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2009, p. 257.

⁸ Dicha escuela es una de las vertientes de la Escuela Histórica del Derecho. cuyo máximo exponente es Savigny.

la realidad de lo que se quiso ordenar al emitirse la norma, lo que incluye la ratio legis, y la adaptación del contenido de esa voluntad al momento en que la norma es aplicada posteriormente.⁹

Esta primera aproximación de Vanoni es recogida por la denominada Escuela de Pavía¹⁰, que surge como reacción al exagerado positivismo o racionalismo jurídico¹¹ de la época, e introduce en el ámbito del derecho tributario el criterio de la realidad social o de la realidad de las cosas.

Los miembros de la Escuela de Pavía desarrollan las teorías de la causa de la imposición y el método sincrético, de las que se desprende un vínculo estrecho entre la capacidad contributiva, el elemento económico y la interpretación de las normas tributarias. Sostienen que la capacidad contributiva es la causa o finalidad del hecho imponible, el cual siempre tiene un contenido económico, apartándose con ello del principio de legalidad.

Como se ha visto, ambas corrientes de pensamiento, sustentándose en la supuesta autonomía del derecho tributario¹², y bajo la premisa que el hecho imponible es de naturaleza económica, dejan de lado la interpretación jurídica para utilizar un criterio de realidad económica bajo el cual se considera incluida en la norma tributaria toda figura jurídica con un contenido económico que coincida con el previsto en esta, aun cuando posea una forma jurídica diferente.

2. Evolución del criterio de la realidad económica: la posición de Dino Jarach y su desarrollo en Argentina

A finales de la primera mitad del siglo pasado, Dino Jarach importa a Argentina el criterio de la realidad económica, señalando que la autonomía dogmática del derecho fiscal tiene por consecuencia que el impuesto deba ser aplicado a la relación económica, prescindiendo de las formas jurídicas en la medida que estas sean inadecuadas para aquella, exista o no la intención de evadir el impuesto y sea este criterio favorable al Fisco o al contribuyente.¹³

En este desarrollo, fue fundamental para Jarach distinguir entre la voluntad privada que tiene importancia para el derecho impositivo y la que no la tiene. Crea así los conceptos de voluntad empírica y voluntad jurídica, asignándole prevalencia absoluta a la primera.

⁹ KRAUSE MURGULONDO, Gustavo, *La interpretación de la Ley y el Derecho tributario*, Ediciones La Ley, 2000, p. 11.

¹⁰ Dicha escuela de pensamiento jurídico tuvo como máximo exponente a Benvenuto Griziotti, quien precisamente dirigió en ese entonces el Instituto de Finanzas de la Universidad de Pavía. También pertenecieron a dicha escuela prestigiosos autores como Ezio Vanoni, Renzo Pomini, Federico Maffezzoni, Dino Jarach y Mario Pugliese (estos últimos influenciaron la doctrina Argentina y Mexicana, respectivamente). A este respecto, ver GARCÍA ETCHEGUYEN, Marcos, *El sistema tributario y la necesaria vigencia del principio de capacidad contributiva*, En: *III Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Interpretación de la norma tributaria, Apogeo y crisis del criterio de la realidad económica*, Op. cit., p. 124.

¹¹ El racionalismo jurídico de los siglos XVII y XVIII consideraba a la ley como expresión suprema del derecho. Normas claras y precisas suministraban la solución a todos los problemas, siendo por tanto la interpretación de las mismas un problema menor. Así, Montesquieu señaló: "que los jueces sólo son la boca que pronuncia las palabras de la ley, arena inanimada que no pueden debilitar ni la vigencia ni el vigor de ella". En: *De l'esprit des lois*, citado por GARCÍA, Beltrame, *Temas de Derecho Tributario*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, p. 133.

¹² En Italia, en la década de los treinta, se suscitó una polémica entre Antonio Beoliti y Ezio Vanoni. Para Beoliti el núcleo del derecho constituye una unidad y ese universo jurídico no puede desmembrarse en minúsculas partículas, de lo que sigue que el derecho tributario debe acomodarse a ese universo. Para Vanoni, por el contrario, el contenido económico de las normas tributarias le dota de singularidad, debiendo el intérprete poseer otro tipo de conocimientos para determinar su sentido y alcance. Posteriormente Ciancini elabora una posición eclectica, afirmando que el derecho tributario goza de autonomía calificada dentro del ordenamiento jurídico, pudiendo dotar a los conceptos del contenido que estime pertinente (Vanoni), pero sin estar obligado a hacerlo (Beoliti). En tal sentido, cuando se utilizan institutos o conceptos de otras ramas del derecho, podrá dárseles un contenido distinto o matarizelos con aquel otorgado por las ramas de donde se le ha tomado. A este respecto ver: SPISSO, Rodolfo S., *El abito de las posibilidades de configuración del Derecho: la simulación, el negocio jurídico indirecto*, En: *III Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Interpretación de la norma tributaria, Apogeo y crisis del criterio de la realidad económica*, Op.cit., p. 90.

¹³ Jarach, Dino, *El hecho imponible*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, p. 161.

En efecto, Jarach asimila un distingo del derecho civil al derecho tributario, señalando que en toda relación jurídica de derecho civil y comercial deben distinguirse dos aspectos: una voluntad empírica (*intentio facti*), y una voluntad jurídica (*intentio juris*), que el negocio encuadre dentro de un determinado molde o figura del derecho civil o comercial. El primer elemento es ineludible a los efectos tanto civiles como tributarios; el segundo elemento no es indispensable, pues las partes no están obligadas a establecer el régimen jurídico de la relación que crean.¹⁴

En su opinión, dicha distinción se sustenta en que la capacidad contributiva no puede ser hallada en los aspectos formales de los hechos y de los actos que surgen, sino en los sustanciales, esto es, en el contenido económico de las relaciones que son las que evidencian capacidad contributiva, siendo justamente el propósito del legislador el de gravar hechos que manifiesten capacidad contributiva. La ley no es interpretable, sino que precisamente lo que es objeto de interpretación es la realidad.

Con este criterio, Jarach pretende sostener la posibilidad de interpretar los hechos cuando estos no encuadran en determinada norma jurídica a fin de extender los alcances de la norma hasta que sean contenidos en ella.

Esta discutida posición fue recogida en el texto del artículo 2 de la Ley 11.683 de 1947 que, como se veremos más adelante, constituye el antecedente normativo más importante del texto original del segundo párrafo de la Norma VIII del Código Tributario peruano.

Sin embargo, la posición de Jarach¹⁵ fue duramente criticada por diversos autores, entre los que destaca el ex Presidente del Tribunal Fiscal argentino, Francisco Martínez, quien reviviendo las viejas polémicas sostenidas sobre la unidad del derecho versus la autonomía del derecho tributario, primero entre Trotabas y Geny, y luego entre Berliri y Vanoni, refuta la tesis de Jarach señalando lo siguiente:

El criterio de la realidad económica incurre en los siguientes errores: (i) Concibe el negocio jurídico como una declaración o manifestación de voluntad vacía de contenido, pasando por alto que el negocio jurídico tiene siempre un sustrato económico o de otro tipo; (ii) No advierte que el derecho es contenido al cual se imprime una forma, puesto que tiene como materia o sustrato relaciones humanas-económicas o de otro tipo- que se convierten en jurídicas, sin perder esa sustancia; (iii) Divergencia o discrepancia consciente entre el tipo de negocio elegido y la finalidad económica que las partes quieren alcanzar, solo puede haberla en el negocio simulado, en el indirecto y en el fiduciario y solo a ellos reconduce el principio calificador contenido en la Ley 11.683.¹⁶

Como consecuencia de este debate entre dos de las figuras más importantes del Derecho Tributario argentino, así como del posterior desarrollo doctrinario y jurisprudencial que siguió al mismo, la Corte Suprema de la Nación de Argentina limitó la aplicación del criterio de realidad económica a aquellos casos en que se demuestre que las estructuras jurídicas empleadas por los contribuyentes son inapropiadas o inadecuadas, en las que la adopción de un negocio jurídico determinado no se condice con la realidad de los hechos que instrumenta, teniendo como finalidad una probada intención de defraudar al Fisco.¹⁷

¹⁴ Jarach, *Diario, Curso superior de Derecho Tributario*, Libro profesional Cinsa, Buenos Aires, 1998, p. 259.

¹⁵ Luego de la polémica sostenida entre Jarach y Martínez, Jarach ajustó su tesis original expuesta en su libro: *El Hecho Imponible*.

¹⁶ MARTÍNEZ, Francisco, *Estudios de Derecho Fiscal*, Editora Contabilidad Moderna, 1973.

¹⁷ Horacio Díaz señala en la ponencia argentina presentada para el Congreso de la International Fiscal Association (IFA) llevado a cabo en Oslo en el 2002: "The National Supreme Court of Justice has invariably held that to apply the economic substance principle as a tool leading to the analysis of a taxpayer's tax situation using only the legal structure used by the parties as a basis for

3. Crisis del criterio de la realidad económica: el principio de capacidad contributiva y la vulneración de los principios de legalidad y seguridad jurídica

Según sus defensores, el criterio de la realidad económica tiene por virtud hacer efectivos los criterios de igualdad y capacidad contributiva que pueden ser utilizados también como criterios de interpretación de la ley fiscal.

A este respecto Jarach sostuvo que "la consideración económica en esta materia no se origina del carácter pecuniario de la obligación como lo dijo el profesor Blumenstein, sino del principio de orden superior que es de nivel constitucional, en casi todos los países: el principio de capacidad contributiva. Si el impuesto es un tributo cuyo carácter fundamental, cuyo criterio causal, es la capacidad contributiva que determinados hechos imponibles manifiestan; si es así, la capacidad contributiva solo puede ser hallada no en los aspectos formales de los hechos y de los actos que surgen, sino en los aspectos sustanciales, del contenido económico de las relaciones, de las circunstancias que evidencian la capacidad contributiva. La llamada consideración económica no es sino el propósito propio del legislador de gravar hechos que manifiestan capacidad contributiva".¹⁸

Diversos autores, sin embargo, cuestionaron la utilización de dicho principio como soporte dogmático del criterio de la realidad económica. Se entendió, correctamente, que si bien el principio de capacidad contributiva puede venir en ayuda del intérprete, no podía constituir el fundamento jurídico del criterio de la realidad económica. En efecto, el principio de capacidad contributiva lleva implícito el criterio de justicia como fundamento del hecho imponible; es una valoración del legislador que no puede identificarse con la relación económica subyacente¹⁹, ni con la causa del impuesto, ni con la naturaleza económica del hecho imponible. Es en realidad un principio que debe ser observado por el legislador al crear la norma y no por el intérprete en su aplicación.

Empezó entonces a deshacerse el hechizo que pretendió sustentar el criterio de la realidad económica en el principio de la capacidad contributiva, que no es otra cosa que la equidad considerada por el legislador en la etapa de creación de la norma, mas no por el intérprete de la misma al momento de la aplicación a un caso determinado.

Asimismo, se cuestionó que el intérprete de la norma pueda desconocer los actos jurídicos realizados y efectúe una calificación de los hechos en base a su fin económico, pues ello implicaba extender el supuesto normativo a supuestos de hecho con un sustento económico similar, pero que no habían sido recogidos por el legislador.

En efecto, el criterio de la realidad económica considera que la hipótesis de incidencia diseñada por el legislador tiene una naturaleza económica, por lo que se deberá gravar la relación económica efectivamente creada por el negocio jurídico (*intentio facti*), siendo irrelevante la forma que hubiesen adoptado las partes (*intentio juris*), por lo que se infiere que todos los hechos jurídicos que posean el mismo contenido económico deben encontrarse sujetos a imposición, extendiéndose con ello el supuesto legal. En esa línea de pensamiento, se argumentó

reporting their taxes, it is first necessary that those structures shall have been shown to be inappropriate; in other words, in line with article 2, that they are not those best suited under private law to the true intent pursued by the taxpayer, or failing that that they do not conform to the economic substance underlying the facts taken into account for analyzing the tax situation". CÁZIZ SIEIRO, Hernán D., *Cahiers de droit fiscal international*, Vol. LXXXVIIa, 2002, p. 82.

¹⁸ JARACH, Dato, *Estudios de Derecho Tributario*, Editorial Cuna, Buenos Aires, 1998, p. 169.

¹⁹ GARCÍA ETCHEDUYEN, Marcos, *Op.cit.* p. 134.

que la interpretación no era la de la letra de la ley, "la ley no tiene interpretación", concluyendo que lo que era objeto de interpretación era la realidad y no el texto legal.²⁰

Lo expuesto demuestra que uno de los errores incurridos por este sector de la doctrina de la primera mitad del siglo pasado fue precisamente "interpretar los hechos" para incluirlos en la ley, en lugar de interpretar la ley a fin de determinar los hechos que esta comprende. Esta confusión originó que se extendan los alcances de la norma tributaria a actos o negocios jurídicos no contemplados expresamente en ella y se desconozca la voluntad del legislador quien, por acto de plena soberanía, al momento de la creación del tributo, habría decidido dejarlos fuera de la hipótesis de incidencia.²¹

Por lo tanto, es casi unánime la doctrina al considerar que el criterio de la realidad económica vulnera el principio de legalidad al pretender soslayar el texto de la Ley para otorgar un margen de libertad al intérprete de la misma.²²

De lo contrario, la Administración se convertiría en un intérprete con facultades legislativas, llegando a sustituir en la práctica al legislador, pues en virtud de la prescindencia de las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes y la recalificación de estas en base a su contenido económico, terminaría extendiendo, en vía de interpretación, la hipótesis de incidencia legal creando nuevos supuestos normativos.

Y es que si bien el principio de la realidad o significación económica se originó en una comprensible necesidad de prevenir o corregir conductas desviadas, su disponibilidad al alcance de los funcionarios administrativos, siempre propensos a la visión recaudatoria, ha conducido – en Argentina y en todas partes – a excesos de calificación que dieron por resultado una extensión impropia del hecho imponible. Agrega el autor argentino que si los actos jurídicos son legítimos para el derecho privado porque respetan su causa típica y no se han desviado en la finalidad atribuida, generando el conjunto de consecuencias previstas por el ordenamiento jurídico, no hay posibilidad alguna de reconducir los efectos fiscales.²³

Resultó por ello superada la visión tradicional según la cual el modo de consideración económica sería un correctivo general para transformar los conceptos del derecho civil recibidos por el derecho tributario en una entidad más adecuada a la capacidad contributiva.²⁴

En efecto, la autonomía privada que se plasma en el principio de la libertad contractual y la libertad de empresa no puede ser superada por un criterio de interpretación, de suerte que si la ley no contiene determinado supuesto la Administración no lo puede incluir, porque de lo contrario se violentaría el principio de legalidad.

²⁰ JARACH, Dino, *Curso superior de Derecho Tributario*, Op. cit. p. 364.

²¹ Como señala Rosenbluj: "No es que los efectos jurídicos se aprueben por su relevancia económica, sino, al contrario, la relevancia económica se deriva por los efectos jurídicos que producen. La calificación, interpretación e integración de un acto o negocio jurídico exige identificar los efectos (jurídicos) que ezarta y puntualmente acontecen. Al legislador no solamente le interesa la intención factis, la finalidad empírica o espuesta patrimonial, sino, prioritariamente, la intención juris, como manifestación del ordenamiento jurídico encasado a que dicho esquema transcurra por una forma jurídica determinada, porque en el mismo la para finalidad empírica no se aprueba sin alguna expresión que la revele (...). Es desde los efectos jurídicos como se llega a la intención factis que se persigue y no a la inversa". ROSENBLUJ, Tulio, *El fraude de Ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*, MARCIAL PCNS, Madrid, 1999, p.194.

²² TIPKE y LANG, citados por GARCÍA NOVVOA, César, Op. cit., p. 255.

²³ TARSIANO, Alberto, *Tratado de Tributación*, Tomo I, Wolman I, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003.

²⁴ AMATUCCI, Andrea, Op. cit., p. 605.

No es sólo el principio de legalidad el que es vulnerado con la aplicación del criterio de la realidad económica, también se vulnera el principio de seguridad jurídica, el cual constituye una de las bases imprescindibles del estado de derecho y de cualquier sistema tributario que se precie de ser justo.

Adam Smith resaltaba la importancia de la seguridad jurídica en materia tributaria hace ya más de doscientos años en su obra *La Riqueza de las Naciones*²⁵, señalando que *"el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobra, la forma de pago, su cuantía, todo debe ser clara y preciso tanto para el contribuyente como para cualquier otra persona. Allí donde todo esto no ocurre, el contribuyente queda en manos del recaudador, que puede agravar la carga del impuesto para aquellos contribuyentes que le sean molestos, o bien lograr algún beneficio para sí misma mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución estimula la insolencia y favorece la corrupción de aquellos quienes son impopulares por la naturaleza misma de su función, incluso cuando no caen en la corrupción y el abuso. La certeza de lo que cada individuo debe pagar es en la imposición una cuestión de tanta importancia que a mi modo de ver, una gran desigualdad en el reparto de la carga no representa un mal tan grande como la más ligera incertidumbre en lo que se ha de pagar"* (el subrayado es nuestro).

La posibilidad de prescindir de las formas jurídicas utilizadas por los contribuyentes en base al criterio de la realidad económica, conlleva a interpretaciones arbitrarias y a la consiguiente violación del principio de seguridad jurídica, entendido este como la previsibilidad absoluta de la actuación estatal por parte de los ciudadanos.

Resulta así imperativo que las reglas en materia tributaria deben estar determinadas en forma tal que el contribuyente pueda calcular con meridiana certeza la carga tributaria que le corresponde a las actividades que realiza.²⁶

En ese sentido, si se permitiese a la Administración, o eventualmente al juez, calificar económicamente las operaciones realizadas por los contribuyentes,

*"las distintas manifestaciones de capacidad contributiva vienen a constituirse, por vía de interpretación, en recipientes vacíos que el intérprete puede llenar con los más variados contenidos. De esta manera, la interpretación de las normas tributarias se presenta como un instrumento reparatorio, devoluido, que permite a quien aplica la norma desconocer las formas jurídicas utilizadas por las partes. Este desconocimiento de las formas, aplicado de manera ordinaria, afecta irremediabilmente la seguridad jurídica, la protección de la confianza legítima depositada por los contribuyentes en la estabilidad de las relaciones jurídicas y las consecuencias impositivas del desarrollo de su actividad"*²⁷

En consecuencia, la calificación de los hechos o negocios jurídicos en virtud a su contenido económico y su consiguiente asimilación a alguno de los hechos imposables establecidos en la

²⁵ SMITH, Adam. *Investigación sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*, Vol. II, R.H. Campbell y A.S. Skinner. Barcelona, 1988, p. 853.

²⁶ ATALIBA, Gerardo. *Seguridad jurídica*. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, Vol.22, Lima, Junio 1992, p. 5. Por su parte, Isaac López Freyre incluyó a la certidumbre o certeza como uno de los principios que regulan la imposición, al cual se cumplió cuando *"[...] todas las personas naturales o jurídicas de una nación sujetas de manera ilimitada al pago o no sujeto de un impuesto dado, visista es la cantidad que deben pagar de acuerdo con las normas establecidas por las leyes y cuando debe realizarse el pago, para el conocer el estado orgánico de la tributación, sus reglas precisas para determinar la masa imponible, etc., no tienen sino a la arbitrariedad de los funcionarios recaudadores, a pesar de que poseen una autoridad absoluta fiscaliva"*. LÓPEZ FREYRE, Isaac. *Principios de derecho tributario*. Ediciones Larzer, Bogotá, 1962, p. 36.

²⁷ GARCÍA ETCHEGUYEN, Marcos. *Op. cit.*, p.173.

legislación tributaria, sin tomar en cuenta las formas jurídicas utilizadas, implica una vulneración al principio de seguridad jurídica, pues será imposible para los particulares determinar con antelación las consecuencias tributarias de sus actos.²⁸

Más aún, García Novoa llega a sostener que el relativismo interpretativo al que conduce la realidad económica conlleva en la práctica a la inclusión a nivel legislativo del criterio "indubio pro fisco", esto es, una deferencia a favor de la Administración Tributaria a la hora de aplicar la norma tributaria, situación que contraviene claramente el principio de seguridad jurídica y que constituye una huida del derecho con consecuencias arbitrarias imprevisibles.²⁹

Por ello, en 1962 el Tribunal Constitucional Alemán desvirtuó el uso del criterio de la realidad económica como un supuesto método de interpretación y regresó a la posición inicial de favorecer la interpretación de las normas tributarias conforme a los conceptos propios del Derecho Civil, privilegiándose la unidad del ordenamiento jurídico. Esta tendencia fue seguida en Italia principalmente por Giannini y en España por Sainz de Bujanda.³⁰

Se da de esta manera una segunda etapa en el desarrollo del criterio de la realidad económica, en la que se sostiene la necesidad de excluir los criterios de interpretación extrajurídicos, favoreciendo la interpretación jurídica de las normas tributarias. Esto significó la vuelta a la unidad del derecho y a la llamada civilización del derecho tributario.

Finalmente, nuevos desarrollos doctrinarios permiten la adopción de una posición ecléctica bajo la cual se admite la utilización del criterio de realidad económica cuando se encuentre justificación por motivos fiscales. De esta manera se llega a un tercer estadio que supuso convertir dicho criterio en un mecanismo que permita revelar, caso por caso, el contenido que en el ámbito fiscal se le otorga a los conceptos jurídico-civiles. Esto es una pretendida variación técnica del método de interpretación teleológica.

De este modo, el criterio de la realidad económica pasó a ser una especie de herramienta del método de interpretación teleológica³¹, que lo que busca finalmente es determinar la naturaleza jurídica de los actos realizados por los contribuyentes, pero dentro del marco de la teoría general del derecho común y sin excluir los resultados obtenidos bajo la aplicación de otros métodos de interpretación jurídica.

En ese sentido, compartimos la opinión del profesor Tulio Rosenblu en el sentido que la supuesta sustancia económica no es un problema de interpretación ni calificación, lo que nos lleva a concluir que "no hay entonces sustancialismos o formalismos en la aplicación de la ley: la interpretación establece si se cumple, conforme a su dictado y extensión, o si se incumple, y tanto menos la hay en la calificación que, con todo lo que ella supone, sólo puede tomar de los hechos su precisa configuración jurídica para subsumirlas en la norma aplicable, y no hay, a este fin, otra realidad que la jurídica".³²

²⁸ FALCÓN Y TELLA, Ramón, *Interpretación económica y seguridad jurídica*, En: CT, Número 68, 1993, p.3, citado por GARCÍA NOVOA, César, Op. cit. p. 261.

²⁹ GARCÍA NOVOA, César, Op. cit. p. 257. Por su parte, Topke y Lang sostienen que la interpretación económica constituye una huida del Derecho de consecuencias arbitrarias e imprevisibles, citados por García Novoa, César, Op. cit. p. 255.

³⁰ FALCÓN Y TELLA, Ramón, *Interpretación Económica y Seguridad Jurídica: El Principio de Seguridad Jurídica en la creación y aplicación del tributo*, XVI Jornadas IIADT.

³¹ GARCÍA NOVOA, César, Op. cit. pp. 238 y 239.

³² ROSENBLU, Tulio, Op. cit. p. 190.

4. El criterio de la realidad económica y las normas anti-elusivas generales en la legislación comparada

Según Guillermo Teijeiro, las normas anti-elusión generales buscan prevenir, disuadir o neutralizar el uso de formas legales no naturales para estructurar los negocios y operaciones de un contribuyente de forma tal que se minimice o reduzca el impuesto a pagar.³¹

Ahora bien, como hemos visto, el origen de la teoría del criterio de la realidad económica respondió precisamente a la necesidad de luchar contra la elusión fiscal. Así, dicho criterio se configuró como una norma anti-elusión general, llegando a ser confundido luego como método de interpretación de las normas tributarias.

No obstante, en la actualidad existen en la legislación comparada una serie de mecanismos anti-elusión, ya sean estos generales o específicos. Así, en el Congreso de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) realizado en Oslo en el 2002, se concluyó que resultaba común la incorporación de normas anti-elusivas de carácter general por parte de diversos estados.

Frederik Zimmer, Relator General de dicho Congreso³², señala que los conceptos de forma y sustancia en la ley tributaria en general, y en las normas anti-elusivas en particular, varían de manera importante entre un país y otro, tanto en la manera como abordan estos problemas, como en la preparación de dichos países para dejar prevalecer la sustancia sobre la forma. Algunos países se basan en un criterio de engaño/simulación, otros han desarrollado criterios jurisprudenciales, mientras que varios poseen legislación específica a este respecto. Al mismo tiempo, el estilo de interpretación de la ley varía sustancialmente de una interpretación estricta, casi literal, a concepciones donde prima la intención negocial.

Según Zimmer, no existe una diferencia sistemática importante entre los países del *common law* y los países del derecho codificado, sino que las diferencias se dan dentro de dichos grupos. Así, dentro de los países del primer grupo puede señalarse que los tribunales de Estados Unidos han desarrollado jurisprudencia de un alcance bastante amplio relacionada a la evasión de impuestos, mientras que los tribunales de Australia y Canadá se cuentan entre los más estrictos y opuestos a su aplicación. Entre los países de derecho codificado, Bélgica y quizás Italia, aplican una aproximación estricta y limitada al principio, mientras que Argentina por mucho tiempo ha tenido la norma legal anti-evasiva más amplia. Otros países de América Latina como México o Colombia, mantienen el test del engaño/simulación para la aplicación de dicho criterio. Entre los países nórdicos también existen diferencias: Suecia tradicionalmente aplica una aproximación legalista y posee una norma anti-evasiva, mientras que Dinamarca y Noruega han desarrollado una jurisprudencia extensiva.

A este respecto cabe precisar que, como bien señala Alejandro Altamirano, la doctrina del "substance over form" del sistema legal anglosajón tiene una sensibilidad jurídica distinta a los sistemas que derivan de la tradición romano-germánica.

En efecto, en Estados Unidos, por ejemplo, se ha desarrollado jurisprudencialmente el Test del Propósito Negocial (*Business Purpose Test*), el cual surge a raíz del caso *Gregory vs.*

³¹ TEJEIRO, Guillermo, *Las normas anti-elusión en el derecho tributario argentino: su aplicación y alcances en el contexto internacional*, En: III Jornada Nacional de Derecho Tributario, Interpretación de la norma tributaria. Apogeo y crisis del criterio de la realidad económica, Op. cit., p. 199.

³² ZIMMER, Frederik, *General Report*, En: *Coblers de droit fiscal international*, Vol. LXXXVIIa, 2002, p. 61.

*Heitering*²⁵, y que se ha utilizado en la mayoría de casos para cuestionar operaciones que, de acuerdo con la regulación impositiva vigente, alcanzaban un resultado ventajoso no deseado por el fisco.

Dicho test, al que se recurre ante la insuficiencia del criterio de la realidad económica, implica a grandes rasgos que no solo la operación deberá ser real sino que deberá poseer una motivación real adicional a la potencial ventaja impositiva. En tal sentido, el test del propósito negocial se diferencia del criterio de la realidad económica porque no cuestiona la validez de la figura, sino el propósito de su uso.

Finalmente, como bien indica Gabriel Gotlib²⁶, prácticamente todas las operaciones que han sido cuestionadas mediante su uso han sido luego abordadas mediante legislación específica lo que en cierta forma es un reconocimiento de la inutilidad o de la peligrosidad de un enfoque general anti-elusión. Más aún, desde el año 1986, con la llegada del juez Scalia, la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos no ha pronunciado fallos basados en el criterio de la realidad económica. Existe pues una tendencia a la interpretación literal -opuesta a criterios como el de la realidad económica o el Test del Propósito Negocial-, pues se considera que permitir a los jueces resolver en base a criterios generales, ambiguos o basados en meras intenciones implicaría concederles atribuciones de legislador.

Más allá de los cuestionamientos expuestos al criterio de realidad económica, entendemos que de la utilización de las reglas de interpretación como medio de reacción contra el fraude fiscal en la etapa de aplicación de la ley, surge la relación de este tema con la distinción entre la elusión, la evasión y el fraude fiscal.²⁷ Es en definitiva, una respuesta a los negocios atípicos, indirectos y no formales.

Al respecto, Eusebio González señala con meridiana claridad que:

"si se trata de combatir el fraude a la ley, el juez puede hacerlo acudiendo a la verdadera naturaleza del contrato propuesto por las partes. Consecuentemente, la referencia a la significación económica es jurídicamente irrelevante, aunque metodológicamente perturba. Es un mero instrumento orasmental, que sustantivamente no quita ni pone nada, porque si el elemento económico está normativizado, es de obligada observación; y si no está normativizado, el juez no puede sustituir la norma por la realidad económica. La forma de luchar contra el fraude de ley, bien en Derecho Civil o en Derecho Tributario, es la misma y no hace falta recurrir a la significación económica para librar este combate, sino que basta con develar la verdadera naturaleza jurídica de los contratos".²⁸

²⁵ En *Gregory vs. Heitring* (35-1 USTC 9043, 293 U.S. 463, 466) el contribuyente era el único accionista de una sociedad que tenía como activo acciones de otra empresa, las cuales quería vender. En lugar de que la sociedad vendiera el activo (las acciones) y luego distribuyese las ganancias en forma de dividendos, se optó por dividir la sociedad y quejar las acciones a la nueva sociedad, la cual fue vendida posteriormente. De esta manera la operación se benefició de la exención dispuesta por ley para la transferencia de activos entre sociedades relacionadas.

La Corte, sin embargo, entendió que si bien el contribuyente había cumplido con las formalidades establecidas por la norma, la exención se refería a transferencias realizadas de acuerdo a un plan de reorganización empresarial. En este caso concluyó que la única motivación de la reorganización había sido tributaria, por lo que optó por tratar la operación como una distribución de dividendos y no como ganancia de capital.

²⁶ GOTLIB, Gabriel, *El examen del propósito negocial (Business Purpose Test)*, En *III Jornada Nacional de Derecho Tributario, Interpretación de la norma tributaria, Apogeo y crisis del criterio de la realidad económica*, Op. cit., p. 270 y ss.

²⁷ KRAUSE MURQUINDO, Gustavo, Op. cit., p. 114.

²⁸ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *La interpretación de las normas tributarias*, Edición Acazuañi, 1997, p. 67.

Es con base en los mismos argumentos que gran parte de la doctrina contemporánea sostiene la conveniencia de controlar los negocios anómalos que pudiesen llevar a cabo los contribuyentes mediante la utilización de los métodos de interpretación de la teoría general del derecho, los mismos que permitirán determinar la verdadera naturaleza del acto o negocio jurídico realizado, lo cual se logra a través de la comparación entre la voluntad de las partes y la causa típica del contrato traído a colación.

Podemos concluir entonces, utilizando las palabras de García Echebgoyen, que *"la realidad económica, utilizada como método ordinario de interpretación y con fines recaudatorios, es el talón de Aquiles de un sistema tributario justo"*.²⁸

III. ORIGEN, EVOLUCIÓN Y CONTENIDO DEL SEGUNDO PÁRRAFO DE LA NORMA VIII DEL TÍTULO PRELIMINAR DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

El criterio de la realidad económica, tal como fue recogido por primera vez en nuestro Código Tributario mediante Decreto Legislativo 816 del 21 de Abril de 1996, corresponde al desarrollo doctrinario efectuado por la Escuela de Pavía y tiene como antecedente normativo, además de la Ordenanza Tributaria Alemana de 1919, la norma argentina de 1947 regulada por la Ley 11683 y el Modelo de Código Tributario para América Latina²⁹ elaborado por el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID en 1967.

En ese entonces, el criterio de la realidad económica contenido en el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario tenía inicialmente la siguiente redacción:

"Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todas las métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

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

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

²⁸ GARCÍA ECHEBGOYEN, Marcos. Op.cit., p. 128.

²⁹ El artículo 8 de OEA/BID establece: "Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otros ramos jurídicos, 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 surge que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.

Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inadecuadas a la realidad de los hechos generados y ello se traduce en una distorsión de la causa de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará a pesar (subrayado de esta forma)" (el subrayado es nuestro).

La exposición de motivos del Decreto Legislativo 816⁴² señaló que el segundo párrafo de la Norma VIII del Código Tributario tenía por finalidad "(...) establecer la primacía de la realidad frente a las formas y estructuras jurídicas que el contribuyente manipule para no estar dentro del campo de aplicación del tributo. Mediante esta norma se aplicará la teoría del desdoblamiento para los grupos económicos, que implica el desconocimiento de los individuales (sic) jurídicas, cuando estas se utilicen fraudulentamente".

De acuerdo a lo expuesto, el segundo párrafo de la Norma VIII, bajo su redacción original, concedía a la Administración Tributaria la facultad de prescindir de las formas o estructuras jurídicas utilizadas por las partes cuando estas fuesen manifiestamente inadecuadas, recogiendo de este modo el criterio de la realidad económica.

Sin embargo, cinco meses después, el propio Congreso de la República, cuestionó el texto original del segundo párrafo de la Norma VIII por contrariar el principio de legalidad, el derecho a contratar con fines lícitos y el principio de seguridad jurídica⁴³, toda vez que, al permitirse que el hecho imponible pueda ser reinterpretado por la SUNAT, "(...) nadie en el país podría saber si ha pagado sus tributos o no, dado que la Administración tendría el poder de "interpretar" que la situación económica real del contribuyente no es la verdadera".⁴⁴

En tal sentido, mediante Ley 26663, publicada el 22 de setiembre de 1996, el Congreso optó por derogar la parte final del segundo párrafo de la Norma VIII, quedando redactado de la siguiente manera hasta la fecha:

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

La intención del legislador fue expresa, pretendía eliminar cualquier atisbo de interpretación en base a criterios exclusivamente económicos que dejara de lado la interpretación jurídica, pues consideraba que dicha atribución vulneraba los principios constitucionales de legalidad y seguridad jurídica. De lo expuesto se desprende que el segundo párrafo de la Norma VIII vigente no otorga a la Administración la habilitación legal necesaria para desconocer las formas jurídicas de los actos realizados por los contribuyentes.

En ese sentido, la Administración Tributaria podrá determinar la naturaleza –jurídica– del hecho imponible, utilizando los métodos de interpretación admitidos por el derecho, pudiendo tomar en cuenta la finalidad económica que tuvo el legislador al plasmar el hecho imponible en la norma, y no la finalidad económica buscada por las partes.

⁴² Diario Oficial "El Peruano", 21 de Abril de 1996. Exposición de motivos del Decreto Legislativo 816.

⁴³ Si bien nuestra Carta Magna no reconoce de forma expresa a la seguridad jurídica como un principio constitucional el pliego del Tribunal Constitucional, en sentencia del 30 de abril de 2003 (Expediente 0016-2002-AI/TC) le otorga rango constitucional al señalar en su tercer y cuarto considerando lo siguiente:

"3. El principio de la seguridad jurídica forma parte sustancial del estado Constitucional de Derecho. La predictibilidad de las conductas (en especial, las de las poderes públicos) frente a los asuntos previamente determinados por el Derecho, es la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que convalida la intervención de la arbitrariedad. Tal como lo estableciera el Tribunal Constitucional español, la seguridad jurídica supone "la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en el cual ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho" (STCE 36/1994, F3).

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

⁴⁴ Congreso de la República, Exposición de Motivos de la Ley 26663, publicada el 22 de setiembre de 1996, p. 2.

Esto obedece a que es la norma la única que puede ser objeto de interpretación jurídica. De este modo, el segundo párrafo de la Norma VIII solo permitirá al intérprete (contribuyente, Administración o juez) acudir a la consideración económica, siempre que se garantice una verdadera interpretación jurídica y se someta el acto o negocio bajo análisis a los principios del derecho común, sin alterar su estructura sustancial.⁴⁴

Al respecto, debemos tomar en cuenta, como bien ha señalado García Novoa, que en la teoría del derecho administrativo moderno existe una vinculación positiva entre la administración y la ley, en tanto que *"la administración no podrá actuar si no tiene la previa y expresa habilitación legal llevada a cabo por el legislador"*.⁴⁵

Horacio Ziccardi⁴⁶ coincide al señalar que es la ley el fundamento mismo de la actuación de la Administración, donde no solo se establece un límite a su hacer, sino que cualquier acto debe encontrar causa en una norma que le conceda al órgano la facultad correspondiente.

De esta manera puede concluirse que la Administración no se encuentra autorizada a prescindir de las formas cuestionadas y a recalificar o desconocer el negocio jurídico, aduciendo el criterio de la realidad económica. Menos aún cuando, como hemos visto, tal atribución fue expresamente suprimida del texto legal en aras de salvaguardar los derechos constitucionales de los contribuyentes.

Asimismo, como sostiene Eusebio González⁴⁷, aún cuando pueda inferirse que la pretensión de la Norma VIII es combatir el fraude de ley en materia tributaria, su actual redacción es pésima, guardando dicho precepto un absurdo jurídico.

Y es que en opinión del profesor español, tener en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, denota ausencia de lógica y de técnica legislativa.

La razón de ello es simple: todo hecho imponible contempla una realidad económica, que es aquella que ha querido recoger el legislador, por lo que si existe otra realidad económica no contemplada en la ley, esta será indiferente al ordenamiento y a su intérprete. En ese sentido, cabe afirmar que el segundo párrafo de la Norma VIII es una simple directiva carente de sentido que no autoriza la descalificación de los negocios jurídicos llevados a cabo por los particulares.

Por otro lado, la carencia de facultades para prescindir de las formas utilizadas por las partes y desconocer o recalificar el negocio jurídico por parte de la Administración Tributaria resulta más evidente si se compara la actual redacción de nuestra Norma VIII con las reglas anti-elusivas generales de otros países latinoamericanos, en los que sí se otorga a la Administración Tributaria la facultad de prescindir de las formas jurídicas empleadas por los contribuyentes.

Así, por ejemplo, el artículo 2 de la Ley argentina 11683 establece claramente lo siguiente:

⁴⁴ AMATUCCI, Andrea, *Op.cit.*, p. 615.

⁴⁵ GARCÍA NOVOA, César, *Direccionalidad en el Código Tributario Peruano - Norma IV del Título Preliminar*. Conferencia organizada por el IPIDET. *Sistema Tributario Peruano. Camino a la Globalización*, Lima, Mayo 2003.

⁴⁶ ZICCARDI, Horacio, *Derecho tributario administrativo a formal*. En: *Tratado de Tributación*, Tomo I, Volumen 2, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, p. 204.

⁴⁷ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *Fraude de Ley en materia tributaria - Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario*. Conferencia organizada por el IPIDET. *Sistema Tributario Peruano. Camino a la Globalización*, Lima, Mayo 2003.

"Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos someten esos actos, situaciones y relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrece o autorice para configurar adecuadamente la causal intención económica y efectiva de los contribuyentes, se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría, con independencia de las escogidas por los contribuyentes, o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos" (el subrayado es nuestro).

Lo mismo sucede con el segundo párrafo del artículo 16 del Código Tributario de Venezuela:

"(...) Al calificar los actos o situaciones que configuren los hechos imponibles, la Administración Tributaria, conforme al procedimiento de fiscalización y determinación previsto en este Código, podrá desconocer la constitución de sociedades, la celebración de contratos y, en general, la adopción de formas y procedimientos jurídicos, cuando éstos sean manifiestamente inapropiados a la realidad económica perseguida por los contribuyentes y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones tributarias".

Asimismo, el artículo 8 del Código Orgánico Tributario de Bolivia establece que:

"Las formas jurídicas que adopten los contribuyentes y responsables no obligan –sola a efectos impositivos– a la Administración Tributaria. La misma podrá atribuir a las situaciones y actos invocados por aquellos una significación distinta cuando dichas formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad económica de los hechos gravados. En este caso la ley impositiva se aplicará prescindiendo de todas formas, sin perjuicio de la eficacia que éstas tuvieren en el ámbito civil u otro".

Adviértase finalmente que el último párrafo de la Norma VIII prohíbe que en vía de interpretación se extiendan las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley, por lo que resulta contradictoria la interpretación de la Administración en el sentido que goza de la facultad de desconocer las formas jurídicas adoptadas, puesto que lleva implícita la interpretación prohibida. No puede conciliarse la realidad económica con la prohibición de una interpretación extensiva⁴⁸ y menos aún con el principio de legalidad contenido a nivel constitucional.

Sin embargo, ello no implica que la Administración Tributaria posea otras herramientas para combatir la elusión tributaria. En efecto, además de los métodos de interpretación admitidos en derecho y en la teoría jurídica general, cuenta con la posibilidad de aplicar normas anti-elusivas especiales.⁴⁹ Lo que debe quedar claro es que un sistema tributario bien estructurado no requiere de la aplicación del criterio de realidad económica para el control de los negocios anómalos.

Esta tendencia corresponde a la adoptada por las legislaciones de diversos países, tales como Italia, México y España. En este último, por ejemplo, la reforma de la Ley General Tributaria

⁴⁸ Entendemos que el Código se refiere a la interpretación analógica, pues, a decir de Amateo: "Resalta igualmente toda tentativa de predicar una prohibición de interpretación restrictiva y obligación de hermenéutica extensiva, por cuanto se remanentará de igual modo a la lógica".

⁴⁹ Un ejemplo de norma anti-elusiva específica es la contenida en el artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, que regula qué debe entenderse como dividendos o cualquier otra distribución de utilidades.

mediante la Ley 25/1995 trajo consigo la expulsión del principio de la consideración económica en materia de interpretación de normas tributarias que había estado vigente en el régimen fiscal español desde 1963.²⁰

Lo expuesto nos lleva a concluir que el segundo párrafo de la Norma VIII del Código Tributario no constituye en estricto una norma anti-elusiva general que permita desconocer los negocios jurídicos adoptados por los particulares en base a un supuesto criterio de la realidad económica, por lo que la Administración Tributaria deberá recurrir a los métodos de interpretación admitidos en derecho a efectos de determinar la verdadera naturaleza jurídica del hecho imponible.

IV. LA NORMA VIII DEL TÍTULO PRELIMINAR DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y LA JURISPRUDENCIA NACIONAL

Del análisis de la jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal en las últimas cuatro décadas, se desprende que el supuesto "criterio de calificación o realidad económica" ha sido utilizado cuando la legislación no había establecido aún una norma similar a la contenida en el segundo párrafo de la Norma VIII.

No obstante, en algunos casos el Tribunal Fiscal simplemente ha utilizado los métodos generales de interpretación admitidos por el derecho para determinar la naturaleza jurídica –no económica– de determinados actos o negocios, aunque haya invocado erradamente, para sostener su posición, una supuesta calificación económica del hecho imponible.²¹

En otros casos, sin embargo, tanto SUNAT como el Tribunal Fiscal han recurrido a la Norma VIII para justificar la recalificación de ciertos negocios jurídicos aduciendo que la "forma de contratación adaptada por las partes reportó una ventaja desde el punto de vista tributario", criterio que invalida sin fundamento la posibilidad de establecer economías de opción o el derecho del contribuyente a organizar sus actividades en función a la estructura menos gravosa dentro de la ley. Es decir, no se cuestiona la validez de la figura jurídica utilizada, sino más bien el propósito de su uso (de forma similar al criterio del *Business Purpose Test* desarrollado por la jurisprudencia norteamericana).²²

Así también existen casos en los que la Administración ha desconocido completamente un negocio jurídico determinado por considerar que la transacción jamás existió, basándose para ello en indicios y sirviéndose de la Norma VIII para trasladar la carga de la prueba sobre la realidad de las operaciones al contribuyente.²³

Finalmente, y no menos preocupante, es la proliferación de un uso indiscriminado de la Norma VIII por parte de la Administración Tributaria en el que va no solo se limita supuestamente a determinar "la verdadera naturaleza del hecho imponible", sino a calificar otras relaciones o situaciones jurídicas con relevancia tributaria.

²⁰ ROSENBUJ, Tallo, Op cit., p. 195.

²¹ Ver RTF 1195 del 23 de abril de 1965, y asimismo la RTF 2637-4-2002. En ambos casos, sobre la base de los propios contratos analizados y de las obligaciones pactadas por las partes, el Tribunal llegó a determinar la verdadera naturaleza del negocio jurídico. Así en el primer caso, estableció que no había existido un compromiso de período (lo que permitía amortizarse), sino más bien se trató de un aporte de capital debido a que el supuesto vendedor obtuvo como contraprestación acciones emitidas por la sociedad adquirente de la patente. En el segundo supuesto, un contrato de transferencia de cartera bajo la modalidad de cesión de créditos fue desvirtuado debido a que los cláusulas de dicho contrato establecían que el riesgo de incobrabilidad era de cargo del cedente, contraviniendo la transferencia del riesgo inherente a toda transferencia de propiedad.

²² Ver la RTF 622-3-2000 en la que un contrato de compraventa de aves vivas (exonerado del IGV) más la prestación posterior de un servicio de beneficio de dichas aves a título gratuito, fue recalificado como un solo contrato de compraventa de aves beneficiadas gravado con IGV. Un criterio similar se encuentra en la RTF 4157 del 12 de diciembre de 1968, en la que el Tribunal estableció que un contrato de arrendamiento de equipos y otro de cesión de personal eran un único convenio de prestación de servicios.

²³ Ver RTF 06590-2-2003.

Así ha sido invocada por SUNAT a efectos de determinar si a un contribuyente le alcanzan o no los beneficios tributarios contenidos en un convenio de estabilidad tributaria²⁶, e inclusive para atribuir responsabilidad solidaria sobre la deuda tributaria de una empresa a una persona que se había desempeñado como director de la misma.²⁷

De lo expuesto, podemos apreciar que tanto SUNAT como el Tribunal Fiscal vienen sosteniendo en los últimos años que el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario constituye una norma anti-elusiva de carácter general que permite dejar de lado la apariencia jurídica de las formas para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, desconociendo así los alcances reales del contenido de dicho precepto e irrogándose de este modo una atribución que, como hemos visto, no se encuentra contemplada en la ley.²⁸

V. CONCLUSIONES

- Las normas tributarias son normas jurídicas que se interpretan de acuerdo a los métodos de interpretación jurídica y a la teoría general del derecho.
- La determinación de la verdadera naturaleza jurídica de los actos o negocios realizados por los particulares se efectúa según los conceptos del derecho privado, la teoría general del derecho y los métodos de interpretación jurídica, sin necesidad de recurrir a criterios de interpretación especiales.
- El criterio de la realidad económica tiende a extender lo establecido por las normas legales, afectando el principio de legalidad y seguridad jurídica.
- El criterio de la realidad económica, consagrado legislativamente como norma anti-elusiva general, permite al intérprete relativizar la exigencia de prueba del ánimo elusorio del derecho civil, empleándose así en la mayoría de los casos para concluir en una interpretación pro fisco.
- El límite al legítimo derecho de opción de los particulares se presenta cuando el negocio jurídico no corresponde a su causa típica o a su naturaleza jurídica, lo cual puede ser analizado bajo los métodos de interpretación admitidos por el derecho.
- El Código Tributario no contiene una norma anti-elusiva general. En consecuencia, la Administración no se encuentra habilitada legalmente para desconocer las formas adoptadas por los contribuyentes en sus negocios jurídicos, ni invocar para ello como fundamento el criterio de la realidad económica.
- Los negocios jurídicos que son legítimos para el derecho privado no pueden ser desconocidos por la Administración bajo el pretexto de por no cumplir con la finalidad económica que se le atribuya, debido a que el Código Tributario no incorpora el test del propósito negocial (*business purpose test*).
- La Administración podrá utilizar frente a un caso concreto la finalidad económica que tuvo el legislador al emitir la norma tributaria, siempre que sea un elemento del método de interpretación teleológica, y ello no importe la vulneración del principio de legalidad, ni desplace o deslegitime los resultados que puedan obtenerse bajo la aplicación de otros métodos de interpretación jurídica.

²⁶ Ver RTF 03043-1-2001.

²⁷ Ver RTF 01448-2-2003, del 22 de diciembre de 2003. SUNAT consideró que había evidencia que demostraba que dicha persona había desempeñado las funciones correspondientes a su cargo aún después de su renuncia, por lo que en aplicación de la Norma VIII debía imputarle responsabilidad solidaria. Afortunadamente, en este caso el Tribunal Fiscal revocó la Resolución de SUNAT.

²⁸ Tanto SUNAT como el Tribunal Fiscal recurren al desarrollo del criterio de calificación económica que hacen la doctrina y la legislación comparada para fundamentar y consolidar la aplicación de la Norma VIII. Se ignora que si bien la doctrina es fuente de derecho, no puede estar por encima de las potestades reguladas que nuestro ordenamiento legal atribuye a la Administración. Cabe recordar que ya en 1951, el entonces Consejo Superior de Contribuciones, por Resolución 6110, revocó una notación en virtud de que "el principio del conjunto económico, sostenido por la doctrina, no se encuentra consagrado por la legislación positiva".