
La Interpretación de las Normas Tributarias a la Luz de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario

Roxana Terrones López

*Abogada por la Pontificia Universidad Católica
Asociada del Estudio Hernández & Rosselló*

Como bien recordaremos, el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, según Texto Único Ordenado aprobado por el Decreto Supremo No. 135-99-EF, relativo a la interpretación de las normas tributarias, dispone que “para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, 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”.

A partir de ello surge una afirmación primigenia respecto a que la posibilidad de desentrañar la sustancia o esencia que encierra el “hecho imponible” bajo consideraciones económicas, al parecer, estaría siendo reconocida en la citada Norma VIII exclusivamente a la SUNAT, dejando de lado -sin evidente sustento legal para su exclusión- a otras administraciones tributarias como son los Gobiernos Locales y, más aún, sin tener en cuenta al Tribunal Fiscal, quien como ente resolutor está por demás calificado para llevar a cabo tal labor. Téngase presente que, el Artículo 102° del Código Tributario consagra la competencia del referido órgano colegiado para aplicar, al momento de resolver, la norma de mayor jerarquía, en cuyo caso “...la resolución deberá ser emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 154°”.

Por su parte, el Artículo 154° del Código Tributario a la letra dice que “Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, así como las emitidas en virtud del Artículo 102°, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley”.

Cabe, entonces, preguntarnos ¿cuándo la SUNAT está facultada a interpretar el alcance y sentido de las normas tributarias?. Un primer acercamiento nos

lo da el Artículo 93° del Código Tributario, el cual establece que “Las entidades representativas de las actividades económicas, laborales y profesionales, así como las entidades del Sector Público Nacional, podrán formular consultas motivadas sobre el sentido y alcance de las normas tributarias” (el subrayado es mío). Aunque, valga la precisión, este Artículo 93° más que hablar de una facultad, en realidad de lo que trata es del derecho que tienen determinadas entidades (sean éstas privadas o públicas) a plantear consultas legales, lo que conlleva como contrapartida una “obligación” por parte de la SUNAT de absolver las mismas, no siendo tal actuación administrativa, por ende, discrecional como sí ocurre en relación con la función fiscalizadora.

En efecto, de conformidad con el Artículo 62° del Código Tributario “La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional...”. Pero más allá del carácter discrecional que se hubiera otorgado a esta función, lo sustancial es que este Artículo 62° contempla a su vez una serie de facultades otorgadas al ente administrador de los tributos –entre ellos, la SUNAT- para que éste, dentro del ejercicio de su función fiscalizadora, pueda establecerse en cada situación en particular si los deudores tributarios se encuentran cumpliendo correctamente con sus obligaciones tributarias o no, lo que quedará evidenciado luego de evaluar cada una de las operaciones que dichos deudores hubieran efectuado para finalmente determinar si las mismas encuadran en los supuestos hipotéticos que han sido taxativamente recogidos por las normas tributarias. Sin embargo, ¿puede llamarse ésta una labor interpretativa?. Existen opiniones discordantes sobre el particular.

Así tenemos que, al pretender hurgar con alguna profundidad en los antecedentes de la “Interpretación Económica”, también conocida como “Teoría de la Apreciación Económica de los Hechos”, encontramos que uniformemente los tratadistas tienden a ubicar sus inicios en Alemania a principios de siglo, pese a que en



La Interpretación de las Normas Tributarias a la Luz de la Norma...

dicho país tenía un mayor auge el Método de Interpretación Literal de las normas jurídicas, en virtud del cual la labor del intérprete quedaba supeditada al análisis de si la situación producida *de facto* encajaba en la construcción lógico-jurídica descrita por la norma.

Con todo eso, cierto es que, incluso desde esas épocas ya podían vislumbrarse atisbos en favor de considerar la finalidad y significación económica de las leyes impositivas, en especial por la influencia del pensamiento de muchos estudiosos para los cuales el “hecho imponible” no sólo es de naturaleza jurídica sino que además posee un sustrato económico. De ahí que, en no pocas legislaciones comenzara a hacerse expresa referencia, de diversas maneras, a la denominada “interpretación económica” (Francia, Argentina, Uruguay, antes de culminar los años sesenta; y con posterioridad a esa época, en los respectivos Códigos de Costa Rica, Ecuador, Paraguay, Venezuela y Perú). Sin embargo, conviene resaltar, para los fines del presente análisis, que por más adeptos que esta teoría pudiera haber captado, por lo general se habría mantenido a lo largo de los años el consenso respecto de su aplicación restrictiva así como vinculada, específicamente, al quehacer judicial; quizás, con el claro objetivo de evitar su uso arbitrario y/o abusivo.

¿Por qué este temor de arbitrariedad o abuso? Probablemente, porque una apreciación de los hechos en la interpretación de las normas tributarias supone investigar en cada caso concreto cuál es la consecuencia jurídica derivada del mismo, lo que en ocasiones es dable a motivar un clima de ambigüedad e incertidumbre en el universo de los deudores tributarios, pues dependiendo del intérprete de la norma será bastante factible que puedan reconocerse consecuencias jurídicas distintas para hechos similares.

Como puntualiza Miguel Mur¹ “...la aplicación del método se complica cuando su utilización se entiende como la facultad administrativa de interpretar los hechos que caen bajo los alcances de ciertas disposiciones tributarias, autorizándose al intérprete a apreciar los hechos ocurridos, y apartarse de las formas o estructuras jurídicas empleadas por los contribuyentes, con el fin exclusivo de aplicar las normas tributarias que supuestamente corresponderían. En este orden de conceptos, las críticas formuladas han sido múltiples,

pues en muchos países donde se ha aplicado –o aplica– sirve para justificar excesos de la administración, que haciendo tabla rasa de formas jurídicas correctamente adoptadas, y que permiten configurar la realidad de las operaciones económicas, son calificadas como inadecuadas, con el único fin de afectarlas tributariamente”.

En igual línea de argumentación, Ramón Valdés Costa² afirma que “*La experiencia demuestra que la lucha entre los intereses opuestos del fisco y del contribuyente ha derivado en la práctica a interpretaciones abusivas, o por lo menos de dudosa legitimidad, que no siempre han sido resueltas acertadamente por la jurisprudencia”.*

Frente a estas premisas inicialmente esbozadas, surge de nuevo la interrogante acerca de si la apreciación de la realidad económica constituye un método de interpretación de normas tributarias. Para dar una respuesta precisa, es vital que sepamos qué se entiende por “interpretación de una norma”.

Pues bien, considerando que las normas jurídicas representan juicios hipotéticos que están condicionados a que se produzca en la realidad el evento o hecho fáctico descrito en la norma, por consiguiente la interpretación de esta última vendría a estar dada por la atribución de un significado o valor. Tal como lo manifiesta Miguel Mur³ “(...) lo usual debiera ser que el legislador exprese fielmente su voluntad haciendo uso adecuado de los términos, conceptos y expresiones, los cuales deben ser valorados por el intérprete apreciando las características que estos tienen según el caso”.

Esto no quiere decir que la labor del intérprete está circunscrita a las normas que no resultan claras e inequívocas, pues como concluye el maestro Jorge Del Busto⁴ “*Dados los hechos de que, por una parte, no hay legislador perfecto, y por otra, que es consustancial a toda lengua la multivocidad de gran parte de sus palabras y la equivocidad de no pocas, existe siempre una tensión entre la voluntad del legislador y la fórmula: ésta última, a veces no expresa todo el pensamiento y la decisión del legislador; y otras veces, expresa más de lo que el legislador pensó y quiso. Ambas inadecuaciones pueden resultar perjudiciales o, contrariamente, favorables a los llamados a cumplir la norma”.*

1 «Elementos para la interpretación de las normas tributarias». En: Revista del Instituto de Derecho Tributario, Lima, Perú, volumen 24, junio 1993.

2 «Curso de Derecho Tributario», Santa Fe de Bogotá, Colombia, 1996.

3 Ob. cit.

4 «Interpretación de la norma en el Derecho Tributario», En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, Perú, volumen 29, diciembre 1995.

De otro lado, Jorge Bravo Cucci⁵ citando a Paulo de Barros Carvalho nos indica que, “...la interpretación presupone tres ángulos de análisis a) el plano del soporte físico o el de la literalidad textual; b) el plano de los significados o el del contenido de los enunciados (vistos estos aisladamente); y c) el plano de las significaciones normativas. Sólo recién en el último de los planos es que la norma jurídica se revela al intérprete como expresión completa de significación lógico-jurídica, en tanto en esa etapa se agrupan los significados de los enunciados, los que son asignados a los aspectos de la hipótesis de incidencia y de la consecuencia normativa, según correspondan, lo que permite acceder al sentido completo de la norma tributaria”.

A su vez, Ramón Valdés Costa⁶ afirma que “...la labor del intérprete debe tener por exclusivo objeto determinar el verdadero significado de la norma. En este propósito podrá utilizar todos los métodos admitidos por la ciencia jurídica, llegar a resultados extensivos o restrictivos del sentido gramatical de los vocablos utilizados en la ley en forma impropia o imprecisa y colmar los vacíos normativos recurriendo a la integración analógica”⁷.

Siendo así, el intérprete tiene como misión el develar la significación subyacente en cada norma jurídica y para lograr tal objetivo dispone de diversos métodos de interpretación que son admitidos por el Derecho. Léase al respecto el primer párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, en la parte que establece que “Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho”. Doctrinariamente, suelen mencionarse los siguientes métodos de interpretación, atendiendo a la técnica empleada en la creación de la norma, sin que entre ellos se advierta algún orden de prelación para su empleo, a saber:

a) El Método Literal o Interpretación Estricta

Se sustenta en el significado lingüístico y etimológico de las palabras que fueron utilizadas para

describir en la norma el supuesto de hecho, o hecho generador, o hecho de incidencia tributaria.

Como bien señala Jorge Del Busto⁸, “La interpretación gramatical busca el significado de las palabras y de las frases en sí mismas y en sus conexiones sintácticas”. Agrega el mismo autor que, “...en una ley bien estructurada la letra revela el espíritu y el espíritu confirma la letra”; lo que en buena cuenta quiere decir que, el uso exclusivo de este método resulta insuficiente.

b) El Método Lógico

Implica la comprensión de ciertos acontecimientos históricos y su evolución en el tiempo, para hallar el verdadero significado de lo que se quiso contemplar en la norma. Comprende: i) La “Ratio Legis”, que busca conocer la “voluntad del legislador”, el “espíritu de la ley”, a través de cuatro elementos: el gramatical, el lógico, el histórico y el sistemático; así como ii) El “Método Funcional”, que incide en la apreciación de componentes extrajurídicos como serían los aspectos políticos, económicos o sociales para encontrar el fin de la norma, o lo que algunos llamarían su sentido teleológico.

En relación con este método se cree que, en algunos casos, su uso aislado podría llevarnos a aplicaciones extensivas o por analogía de la norma a supuestos no previstos por ella.

Adicionalmente, habría un tercer método para aquellos tratadistas que apoyan la tesis del “Método de Interpretación Económica”, el cual estaría intrínsecamente ligado al “principio de la realidad económica”; puesto que, desde un punto de vista conceptual, para varios autores la interpretación económica parte de la primacía de la realidad económica sobre el negocio jurídico celebrado por las partes o, mejor dicho, representa la prescindencia de las formas y apariencias jurídicas que hubieran sido adoptadas para dar cabida primordialmente a los hechos económicos.

“(...) para varios autores la interpretación económica parte de la primacía de la realidad económica sobre el negocio jurídico celebrado por las partes (...)”

5 «La interpretación de la Norma Tributaria». En: Revista Análisis Tributario. Lima, Perú, marzo 2002.

6 Ob. cit.

7 Aclara el mismo autor que, la interpretación extensiva o restrictiva a la que se refiere, es aquella en donde lo que se extiende o restringe «...es el sentido gramatical de los vocablos para asignar a la norma interpretada su verdadero significado...», más no el sentido de la ley, ya que entiende que no hay creación ni modificación de derechos y obligaciones. Pero en la legislación peruana está prohibido tanto el uso de la analogía como el de la interpretación extensiva de las normas tributarias.

8 Ob. cit.



La Interpretación de las Normas Tributarias a la Luz de la Norma...

No obstante, este “método de interpretación económica de normas tributarias” siempre ha estado circunscrito a contadísimos supuestos tales como la evasión fiscal, abuso del derecho y el fraude de ley.

Otros autores, en cambio, se rehúsan a emplear el término “método de interpretación económica”, y más bien prefieren hablar de “Apreciación Económica de los hechos”, en tanto consideran que toda interpretación sólo puede partir de su ascepción jurídica. En esta última corriente de opinión encontramos, por ejemplo, a Armando Zolezzi Möller⁹ quien, citando a Héctor Villegas, pone de manifiesto su posición en cuanto a que el criterio económico “...es un instrumento legal que faculta a investigar los hechos reales (es decir, la búsqueda de la *intentio facti* de las partes)”. Más aún añade que, “...en lo personal, no me parece correcto que en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario peruano, que trata sobre la interpretación de normas tributarias, se haya intercalado, como segundo párrafo, la posibilidad de aplicar el criterio económico; y menos que se haga referencia expresa a la Administración activa (SUNAT) como si el Tribunal Fiscal no tuviera facultad para hacerlo, lo que resulta absurdo”.

Como quiera que fuere, sea que apoyemos una u otra tesis, lo relevante sigue y seguirá siendo mantener el respeto al Principio de Legalidad consagrado expresamente en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, así como a la prohibición de aplicar analogía en vía de interpretación de normas conforme a lo previsto en el último párrafo de la Norma VIII del mismo cuerpo normativo.

De otro lado, volviendo al principio de la realidad económica, es importante traer a colación lo opinado por Ramón Valdés Costa¹⁰ en cuanto a que el referido principio “...está emparentado con el de la prevalencia de la substancia sobre las formas, que en derecho privado se ha difundido con la denominación de *disregard*, del que se diferencia por su mayor alcance. No solo tiene por objeto anular las simulaciones en perjuicio de terceros, sino que también alcanza a toda discordancia entre la realidad y las formas, con la finalidad de que la ley creadora del tributo se aplique de acuerdo con su verdadero significado, ya sea a favor del fisco o del contribuyente”.

En ese mismo sentido Valdés Costa¹¹, cuando analiza el tema de la interpretación del hecho generador, señala que éste “*Plantea dos tipos de problemas: la validez frente al derecho tributario de las definiciones de ciertas situaciones dadas por otras ramas jurídicas y de las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes*”.

Bajo esa óptica entendemos que, en principio, se acudiría a la interpretación económica no sólo para combatir los supuestos mencionados de evasión fiscal, abuso del derecho y fraude de ley, sino también cuando se emplean términos que son explicados por otras ramas jurídicas, toda vez que el Derecho Tributario no siempre provee de las definiciones contenidas en la norma que está siendo interpretada. Pero hay una razón adicional: por cuanto se requiere comprobar que los deudores tributarios efectivamente han optado por formas jurídicas que son lícitas, aún incluso en los casos en que la finalidad perseguida haya sido obtener ventajas fiscales.

En Latinoamérica, como se puede apreciar, la doctrina parece mostrarse uniforme respecto a reconocer amplia libertad de acción al intérprete. Esto se hace más palpable aún en el Modelo de Código Tributario para América Latina de 1967, en el cual se establece que:

“Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien podrá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica”. Añade también que, “Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas” (el subrayado es mío).

Igualmente, en la legislación argentina encontramos el siguiente texto:

“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 sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las

9 En el prólogo que redactó al comentar la obra «Interpretación de las Normas Tributarias» de Marcial Rubio Correa, Lima, Perú, junio 2003.

10 Ob. cit.

11 Idem.

que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal 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 mío).

Por su parte, el Código Fiscal uruguayo en la parte pertinente a la interpretación del hecho generador, señala que:

“Cuando la norma relativa al hecho generador se refiere a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente del concepto que éstas establecen, se debe asignar a aquélla el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo. Las formas jurídicas adoptadas por los particulares no obligan al intérprete; éste deberá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, siempre que del análisis de la norma surja que el hecho generador, fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica” (el subrayado es mío).

Nótese que en los textos citados se hace mención a las formas jurídicas “manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados”. Se habla también de encuadrar el hecho económico real “a las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría o la más adecuada a la intención real del hecho”; y, de “atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo”.

Por lo tanto, no estamos frente a una facultad irrestricta que posea el ente administrador de los tributos (la SUNAT, en el caso del Perú) para *decidir sobre la forma jurídica que, a juicio de aquél, “debió” adoptar el administrado* (deudor tributario), sino más bien de la capacidad que se reconoce al intérprete de la norma para abstraerse y dejar de lado el ropaje jurídico empleado por las partes *únicamente* cuando la consecuencia producida en la realidad *no responda* a la consecuencia que el Derecho admite para el negocio jurídico escogido por las partes o, dicho de otro modo, cuando la finalidad que ha previsto el Derecho para una determinada figura jurídica no resulta *coincidente* con el fin querido por las partes; en cuyo caso, es que

recién se preferirá la realidad económica a la forma jurídica, determinándose finalmente el supuesto normativo en el que la operación realizada encuadraría.

Si nos ceñimos a los argumentos que han sido esgrimidos por la mayoría de autores, en cuanto a que no es dable hablar de “interpretación económica de las normas tributarias” sino de una “apreciación económica de los hechos”, concluiremos que lo único que se puede “calificar” es la operación celebrada por las partes, luego de lo cual se determinará cuál es la figura jurídica –ya existente en la normatividad– que comprende perfectamente dicha operación, sin que ello implique violentar los principios de legalidad y seguridad jurídica.

Muy por el contrario, el legislador peruano –no sabemos si en aras de marcar distancia con su antecesor argentino– ha recogido un texto bastante escueto –mutilado, en opinión de los estudiosos en la materia– mediante el cual se dispone que para establecer el contenido del “hecho imponible” se tendrá en cuenta –y no menciona su significado jurídico– los hechos económicos que los deudores tributarios han realizado; sin que se llegue a explicitar en la norma –como sí lo precisan otras legislaciones– cuándo es que válidamente corresponderá preferir la realidad económica por encima de la forma jurídica adoptada.

¿Por qué nos adherimos a esta constante crítica que suele hacer al texto peruano? Sencillamente porque la consideración de la realidad económica debiera estar sustentada exclusivamente en la necesidad de descubrir el sustrato económico de la norma sólo cuando, para una mejor comprensión de la misma, sea insuficiente quedarnos con su significación jurídica. De no ser así, caeríamos entonces en el absurdo de negarle validez a los innumerables negocios jurídicos que sean escogidos por las partes en pleno ejercicio de una economía de opción o que puedan derivarse de planeamientos tributarios elaborados, a conciencia y dentro de parámetros objetivos previstos en la ley, por los deudores tributarios.

No en vano señala Ramón Valdés Costa¹² que “La doctrina está de acuerdo en que los particulares tienen derecho a elegir las formas jurídicas más convenientes para sus intereses, incluso los fiscales, cuando esta posibilidad es admitida expresa o tácitamente por el derecho tributario. O en otros términos, cuando no lesione el derecho del Estado a percibir los tributos de acuerdo a ley. En tales casos se

12 Idem.



La Interpretación de las Normas Tributarias a la Luz de la Norma...

está frente a una elusión y no a una evasión; es decir, a un ahorro impositivo...”.

Igualmente Eusebio González García¹³ considera que *“Cabe la posibilidad de que existan fines del contribuyente ajenos al propósito de burlar la norma y que le reporten una ventaja económica, es decir, que si existen fines económicos lícitos que llevan a un menor pago de impuestos, pero sin pretender burlar la ratio legis, no se puede objetar nada”.*

En similar sentido, José Manuel Calderón Carrero¹⁴ expresa que *“...resulta unánimemente aceptado que cada contribuyente tiene derecho a organizar o conducir sus asuntos y negocios de una forma que minimice su carga fiscal”.*

Consentimos en que lo ideal sería equilibrar los intereses fiscales con los intereses de los particulares, así como también reconocer el contenido económico que tienen sin duda las normas tributarias; sin embargo, como afirma Miguel Mur¹⁵ citando a Dino Jarach, *“...ningún criterio jurídico o económico de interpretación, puede desconocer el derecho de los contribuyentes a adoptar las formas jurídicas adecuadas con evidente ventaja fiscal, pues no todos los actos que impiden el nacimiento de la obligación tributaria pueden considerarse como evasiones”.*

Es por esta razón que los tratadistas se inclinan por el carácter excepcional que debiera tener la aplicación de este principio de la realidad económica, sea que se le demos cabida como un “criterio de apreciación económica de los hechos” o como un “método de interpretación de normas tributarias”; máxime si con ello buscamos asimismo contrarrestar la marcada predisposición que últimamente viene demostrando la autoridad fiscal en nuestro país al pretender gravar toda manifestación económica, haciéndola encuadrar a como de lugar, so pretexto de aplicar la denominada “interpretación económica”, en algún supuesto generador de afectación de tributos.

Recuérdese en este punto lo expresado con gran acierto por Jorge Del Busto¹⁶, respecto a que *“(...) si en la fórmula vigente no se encuentra la solución de un problema, lo que corresponde hacer no es forzarla para encontrar una supuesta “voluntad del legislador” que cubra las exigencias de los nuevos tiempos, sino modificarla, para adaptarla así a dichas nuevas exigencias”.*

Más aún diríamos, parafraseando a Del Busto, que si un supuesto con todas sus características no fue contemplado en una ley, la solución correcta no es extender los alcances de la misma sino modificarla para incorporar dicho supuesto. Esta afirmación tiene

detractadores, quienes rechazarían esta alternativa amparados, con bastante fundamento, en la excesiva carga legislativa que se generaría y en el clima de zozobra que acompaña a las normas cuando éstas suelen ser tan cambiantes en el tiempo como de hecho ocurre con las normas tributarias.

No es que se pretenda restarle méritos al criterio económico, en tanto que es plenamente justificable la pretensión del fisco de no ver

burladas sus expectativas de recaudación por actos simulados que pudieran realizar las partes, más aún por cuanto una de las funciones primordiales del Estado es cautelar, proteger, el interés público que, de cierta manera, se encuentra vinculado al principio de “capacidad contributiva” por el cual los ciudadanos somos llamados a soportar las cargas del Estado en proporción a nuestra real capacidad de contribuir.

Así lo expresa con suma claridad Marcial Rubio Correa¹⁷ cuando menciona que *“...tras la consideración económica existe el interés de cobrar los tributos, con algunas excepciones. Este es un elemento de interés que, si no se desorbita, resulta perfectamente legítimo de parte de la autoridad tributaria pues ella, dentro de la legalidad vigente, debe recaudar lo que corresponda: ésta es en efecto la finalidad para la que existen las*

“(...) los tratadistas se inclinan por el carácter excepcional que debiera tener la aplicación de este principio de la realidad económica (...)”

13 «La interpretación de las normas tributarias». En: Taller Tributario de Interpretación Económica en el Código Tributario, Lima, Perú, febrero 2002.

14 «Aspectos internacionales del fraude y la evasión fiscal». En: Temas de Derecho Penal Tributario, Madrid, España, 2000.

15 Ob. cit.

16 Ob. cit.

17 «Interpretación de las Normas Tributarias», Lima, Perú, junio 2003.

normas jurídicas". Añade el citado autor que, "... *tras la consideración económica ponderadamente aplicada, hay un criterio valorativo orientado al trato equitativo de las personas: si dos de ellas cubrieron la misma finalidad con los actos que realizaron y, además, mostraron la misma capacidad contributiva a través de sus actos, al tiempo que estos mismos actos difieren solamente en la forma, entonces se producirá una situación en la que, si uno paga tributos y el otro no, se viviría una situación inequitativa en la que las puras formas traen consecuencias disímiles en la realidad económica común, debiendo tenerse en cuenta que la tributación está ubicada en el corazón de la realidad económica de la sociedad*" (el subrayado es mío).

Compartimos sin lugar a dudas lo manifestado por Marcial Rubio Correa, empero, lo preocupante del tema es, más bien, la grave connotación que llega a tener este "criterio de apreciación de la realidad económica", para unos, o "método de interpretación económica de las normas tributarias", para otros; cuando es ejercido como una potestad enteramente discrecional y sin ninguna limitación expresa.

Es que, hablar de discrecionalidad nos involucra, adicionalmente, en la bizantina discusión, que no forma parte del presente estudio, de si es válido propugnar una discrecionalidad administrativa sin el riesgo de vernos envueltos en actuaciones arbitrarias, imprecisas, injustas y/o hasta abusivas por parte del fisco. Es claro advertir que, también sobre este aspecto recae cierto halo de resquebrajamiento del Principio de Legalidad, que en buena cuenta es la misma crítica que se hace respecto de la aplicación del criterio económico. En ambos casos apreciaremos que el principal cuestionamiento que se postula es el que los deudores tributarios quedan supeditados al juicio y razonamiento que, en relación con ciertos hechos, efectúe el funcionario fiscal, quien podrá *decidir* si la finalidad perseguida por las partes es otra distinta de la que ellas han manifestado, anulando así la capacidad de los deudores tributarios de anticipar las consecuencias jurídicas de sus actos, en tanto que resulta incierto el significado que la autoridad fiscal finalmente dará a cada negocio jurídico celebrado.

Distinto es cuando la ley de manera taxativa atribuye a determinadas figuras jurídicas algunas consecuencias tributarias y desconoce otras que en circunstancias normales les hubieran correspondido,

puesto bajo este supuesto los deudores ya conocen de antemano lo que les espera al adoptar una u otra forma jurídica escogida a su libre elección.

En este sentido, considero que el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario no puede haberse concebido como una potestad que ha sido otorgada a la SUNAT sin límites en su ejercicio y aplicación, pues la "apreciación económica de los hechos" o "interpretación económica de las normas tributarias", sea cual fuere nuestra postura al respecto, únicamente debe partir de evaluar si el hecho fáctico que está siendo objeto de verificación y/o fiscalización es el que efectivamente figura descrito -con todas sus características- en la hipótesis de incidencia de la norma tributaria, dando origen -recién entonces- al nacimiento del hecho imponible.

Como bien enfatiza Francisco Pantigoso Velloso Da Silveira¹⁸ citando a Geraldo Ataliba, "...*sólo interesan al exégeta en el hecho concreto subsumido en la hipótesis de incidencia, los caracteres que hayan sido contemplados por la ley. Los demás son despreciables por irrelevantes. La multiplicidad de hechos concretos no es abarcada por los conceptos legales. Por el contrario, sólo algunos hechos son objeto de conceptos legales, de lo que resulta que sólo un número muy reducido constituye hecho jurígeno o hecho jurídico relevante*".

Debemos excluir, por ende, cualquier acto de la autoridad fiscal que signifique pretender que los hechos que son observados en una verificación y/o fiscalización encuadren siempre dentro de alguna hipótesis de incidencia contemplada en la normatividad tributaria, con el solo afán de cubrir o subsanar los vacíos que la norma pueda presentar, en tanto que es imposible que esta última contenga la totalidad de supuestos susceptibles de configurarse en la realidad.

Sin embargo, el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar pareciera no contemplar límites. Es por ese motivo que la legislación peruana termina siendo, en este aspecto, peligrosamente amplia y ambigua para los administrados, sea que obren en su calidad de contribuyentes o de responsables, quienes no gozarían de plena libertad para llevar a cabo los negocios jurídicos que, amén de estar permitidos por la ley, resultasen convenientes para sus propios intereses, y siempre que esa búsqueda de obtener una ventaja fiscal no responda a un acto intencional de

¹⁸ «Los alcances del segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario». En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, Perú, volumen 31, diciembre 1996.



La Interpretación de las Normas Tributarias a la Luz de la Norma...

fraude o manipulación de formas o estructuras jurídicas para burlar la ley tributaria.

Como señala acertadamente Julio Fernández Cartagena¹⁹ “...no se puede encasillar a los contratantes para que utilicen solamente las figuras jurídicas previstas por el legislador tributario, considerando que las demás figuras no prohibidas por el derecho privado sean una manipulación de las formas jurídicas con la finalidad de defraudar al Fisco. Esto en realidad sería llevar al intérprete a simples constataciones económicas, con prescindencia de la norma que los regula, lo cual genera un derecho fiscal sin fijeza, certeza y predictibilidad”.

En esa línea de argumentación, Francisco Pantigoso²⁰ concluye que “...la ley tributaria no prohíbe ni veda el resultado económico que puede lograrse por medios lícitos, diferentes a los que prevé el legislador. El ahorro del impuesto en sí mismo, no es un propósito ilegítimo ni inmoral...”.

Por consiguiente, el empleo de una facultad como la consagrada en el segundo párrafo de la citada Norma VIII debiera quedar supeditada –como lo está en otras legislaciones- a supuestos de simulación de actos, abuso del derecho o fraude de ley, que denotan circunstancias de evidente “manipulación” de las formas o estructuras jurídicas.

Lejos de eso, la experiencia nos está enseñando que la autoridad fiscal considera la dación de este segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario como una medida antielusiva, por cuanto intuye con férrea convicción de que si el único propósito del negocio jurídico adoptado por las partes es conseguir una “ventaja fiscal”, dicho negocio será pasible de que sus efectos y consecuencias se desconozcan en el ámbito tributario. Pero, ¿debe ser la elusión fiscal²¹ combatida y rechazada?. No encontramos uniformidad de pensamiento en los diversos tratadistas que han sido consultados.

Lo cierto es que, a mi entender, la autoridad fiscal no tiene competencia para establecer la forma

jurídica que “debió” elegir el deudor tributario para conseguir la finalidad económica querida, pues atendiendo a la libertad de contratación, debemos concluir que la labor del ente administrativo se limita específicamente a calificar si la realidad económica producida responde en concreto a la consecuencia prevista por el Derecho para la forma jurídica elegida.

Como bien puntualiza Marcial Rubio Correa²² “(...), si la forma elegida por las partes no es la prevista en la legislación tributaria para configurar el hecho imponible, pero sí es normal para la relación económica que se desea obtener y no contraría la voluntad legis, entonces en tal caso la consecuencia doctrinal consiste en que se debe respetar la forma elegida por las partes y no se debe hacer ni interpretación extensiva ni, mucho menos, analogía. En tal caso, deberá primar el principio de legalidad o de reserva de la ley tributaria y no podrá aplicarse el principio de consideración económica”.

Siendo esto así, el legislador peruano debió preguntarse al momento de creación de la norma cuyo estudio nos ocupa ahora ¿en qué casos debió contemplarse taxativamente la aplicación del principio de la realidad económica?

La respuesta tendría que haber sido una que no implicase la inobservancia de lo estipulado en el tercer párrafo de la antes glosada Norma VIII, respecto a la expresa prohibición de aplicar *analogía*²³ o de efectuar *interpretaciones extensivas*²⁴ de las normas tributarias, por cuanto su aplicación colisionaría frontalmente con el Principio de Legalidad o Reserva de Ley.

En opinión, que compartimos, de Marcial Rubio Correa, si la forma jurídica adoptada es adecuada a la relación económica que subyace a la misma, debe respetarse dicha forma y no establecer un hecho imponible allí donde no lo hay. Añade el citado autor que, si en un caso concreto la Administración Tributaria aplica el criterio de “consideración económica” y lo opone al “Principio de Legalidad” que esgrima en su defensa el deudor tributario, no es posible que la misma Administración Tributaria sea quien resuelva este

19 «La seguridad jurídica y la teoría de la apreciación económica de los hechos imposables». En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, Perú, volumen 23, diciembre 1992.

20 Ob. cit.

21 Para Marcial Rubio Correa, ob. cit., «El significado de elusión fiscal es el de eludir la aplicación de la norma tributaria que determina el hecho imponible». Asimismo, señala este autor que, tal situación ocurrirá en la medida que la finalidad dominante de las partes al elegir una forma jurídica haya sido el de evitar la realización del hecho imponible y, por ende, la aplicación de la ley tributaria. Pero, además, se requiere que dicha forma jurídica haya sido adoptada en contra de la razón de ser de la norma tributaria.

22 Idem.

23 Marcial Rubio Correa, ob. cit., al referirse a la analogía sostiene que «... en la analogía sabemos positivamente que la situación planteada en la realidad no existe dentro de la norma a aplicar, y que sólo hacemos la aplicación analógica porque consideramos que hay una semejanza grande entre el hecho previsto y el hecho ocurrido».

24 Marcial Rubio Correa, ob. cit., al definir la interpretación extensiva señala que la misma «... consiste en dar mayor flexibilidad al contenido de la norma a aplicar, para así incorporar al caso dudoso».

conflicto de intereses, pues ello supondría violentar el principio de que nadie puede ser juez y parte a la vez, por un tema de imparcialidad.

A mayor abundamiento, citamos lo expresado por José Juan Ferreiro Lapatza²⁵ en el sentido que “(...) cuando la Administración no haya podido probar la inexistencia del negocio puesto de manifiesto ante ella, debe considerarlo válido, eficaz y efectivamente realizado además de adecuar su actuación a esta circunstancia”.

En varios puntos del presente análisis he mencionado la concordancia de diversos autores cuando señalan que la aplicación del criterio económico debiera quedar supeditado a los supuestos de i) Simulación (cuando se pretende realizar un acto jurídico cuando no hay la voluntad real de celebrarlo, o cuando se oculta el acto jurídico celebrado bajo la apariencia de otro acto jurídico) ii) Abuso del derecho (comienza como un ejercicio legítimo de un derecho para terminar en una acción contraria a Derecho) y iii) Fraude de ley (es amparar un resultado no querido por la ley utilizando una forma jurídica prevista en una norma de cobertura que tiene una consecuencia distinta pero semejante a la que se pretende obtener).

En lo que se refiere al “abuso del derecho”, apoyamos la tesis esbozada por Marcial Rubio en cuanto a que “(...) la Administración Tributaria no puede, en virtud de sus propias atribuciones, acotar por sí y ante sí en virtud de la aplicación de la institución del abuso del derecho: ello excede sus atribuciones y competencias en materia de aplicación de la ley”²⁶. Sustenta su posición en que “(...) las resoluciones sobre aplicación de la institución del abuso del derecho deben ser (y sólo pueden ser) de naturaleza jurisdiccional porque dicha figura consiste en decir que, en virtud del agravio a un principio general, una tal norma del Derecho positivo no es aplicable (en el caso tributario, esta norma de Derecho positivo es la que permite al contribuyente utilizar una forma jurídica para su acto,

que impida considerarlo como un hecho imponible)”²⁷.

Asimismo, en cuanto al “fraude de ley”, Marcial Rubio señala que se trata de un caso de evasión tributaria y no de elusión, pues “Lo que el sujeto ha hecho es buscar una finalidad predeterminada (...), que es evadir el pago del tributo y lograr un resultado equivalente o similar al que se produciría con la norma que genera el hecho imponible, todo ello utilizando la norma de cobertura y absteniéndose de usar la defraudada”²⁸. Entiende además el autor, con ocasión de analizar el Código Civil español, que “...la norma de cobertura tiene que ser insuficiente por ella misma para convalidar el negocio jurídico que busca su protección (...) cualquiera de las formas normales de obtener el resultado bastará porque nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella prohíbe (...) por lo que si el sujeto actuante puede elegir entre más de una norma permisiva, es perfectamente constitucional que elija cualquiera (...) basta que sea la norma que otorga protección suficiente”²⁹.

Al igual que en el abuso de ley, Marcial Rubio concluye que tampoco en el caso de fraude de ley la Administración Tributaria podría aplicar el criterio de consideración económica en la medida que ello significa desconocer una norma jurídica (la

de cobertura) y reconocer efectos a la otra norma jurídica (la defraudada), competencia que es propia de un juzgador.

Nos quedaría, por consiguiente, la simulación como único supuesto comprendido en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario peruano.

A nivel jurisprudencial tenemos que el Tribunal Fiscal ha mostrado disparidad de criterios, en cuanto a los casos en que correspondería la aplicación del criterio económico, a saber:

- En la RTF No. 00344-2-2004, del 27 de enero de 2004, se resuelve un caso en el cual la

**“A nivel jurisprudencial
tenemos que
el Tribunal Fiscal ha
mostrado disparidad de
criterios, en cuanto a los
casos en que
correspondería la
aplicación del criterio
económico (...)”**

25 Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal. En: Tratado de Derecho tributario. Lima, Perú, 2003.

26 Ob. cit.

27 Idem.

28 Idem.

29 Idem.



empresa recurrente tenía suscrito contratos con empresas vinculadas con el objeto de recibir servicios en diferentes áreas especializadas en las que no se contaba con personal especializado. La SUNAT había considerado que mediante tales contratos se estaba disfrazando el pago de dietas a directores, pero el Tribunal Fiscal señaló que *“El presupuesto para la aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario es la utilización de una forma jurídica aparente, distinta a la realmente querida, con el único objeto de disminuir o evitar la incidencia impositiva; sin embargo, en el presente caso, la empresa no ha disimulado el hecho económico de fondo mediante la distorsión de una forma jurídica”*. No se aplica el criterio de la realidad económica por considerar que no estamos frente a un supuesto de simulación.

- En la RTF No. 06686-4-2004, del 8 de setiembre de 2004, se resuelve el caso de una previa revaluación voluntaria de activos que fueron transferidos por la recurrente con motivo de llevar a cabo una reorganización empresarial, estableciéndose que no resultaba de aplicación lo establecido en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, pues más allá de sancionar el goce de ventajas fiscales obtenidas lo que debe primar es si la operación (escisión) era real. Asimismo, se reconoció que nuestro ordenamiento jurídico no regula el fraude de ley.
- En la RTF No. 00590-2-2003, del 4 de febrero de 2003, se resuelve un caso en el cual Tribunal

Fiscal reconoce el criterio de la realidad económica no como un método de interpretación sino de una apreciación o calificación del hecho imponible, *“...que busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes, razón por la cual permite la actuación de la Administración facultándola a verificar o fiscalizar los hechos impositivos ocultos por formas jurídicas aparentes (...) la Administración al amparo de la citada Norma VIII califica los hechos económicos (actos, situaciones y relaciones) que efectivamente han realizado la recurrente y los proveedores de primer y segundo nivel, dejando de lado las formas jurídicas que daban cobertura a los mismos, a fin de determinar si efectivamente hubo real transferencia de oro a la recurrente...”*. En base a ello, consideró que como los comprobantes de pago que sustentaban las adquisiciones de oro no correspondían a su entrega física, las operaciones alegadas por la recurrente no eran reales y se desconoció el crédito fiscal del IGV así como el saldo a favor del exportador correspondiente. Al parecer estaríamos ante un supuesto de fraude de ley que ha merecido la aplicación del criterio económico.

Como bien se puede apreciar, no nos queda claro si el Tribunal Fiscal estaría optando por validar la aplicación del segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario sólo el supuesto de simulación, con lo cual quedarían excluidos los casos de abuso del derecho y de fraude de ley. Lo dejamos, por el momento, abierto al debate