

Interpretación Económica de las Normas Tributarias Vs. Calificación Económica de los Hechos, Verdades y Mentiras

Jorge Luis Picón Gonzales¹
Abogado.*

Cuando se empieza a dictar clases sobre tributación, es imposible dejar de realizar la siguiente afirmación: “la deuda tributaria es siempre contingente, hasta que prescriba” ¿Por qué? Porque la probabilidad de acotación a la empresa no depende necesariamente de la absoluta corrección en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, sino de factores como pronunciamientos de la propia Administración, del Tribunal Fiscal, la situación de la Caja Fiscal, y en algunos casos, por cuestiones tan ocasionales como la disposición de los auditores, su conocimiento de las normas pertinentes, o la falta de él. Es en función a este último punto que escribimos el presente documento, ante la creciente tendencia de los auditores de la Administración Tributaria a interpretar el alcance de la Norma VIII del Código Tributario como una facultad de interpretar económicamente las normas tributarias.

Interpretación de las normas tributarias

Ante todo, debemos tener claro que la norma tributaria es una norma jurídica ordinaria y por tanto, se

interpreta exactamente igual que cualquier otra norma del ordenamiento jurídico. Como toda norma, la tributaria contiene una hipótesis (de incidencia tributaria) que describe lo que debe ocurrir en el campo de los hechos para generarse el mandato legal, y poder exigir el pago de tributos.

Bajo esta premisa, debemos tener claro que el alcance de la hipótesis de incidencia tributaria se determina a través de su interpretación², y en este proceso la Administración y los Administrados no tienen posiciones privilegiadas³, es decir, pueden aplicar los mismos métodos y seguir los mismos principios.

¿Qué es la Interpretación Económica?

De acuerdo a Enno Becker “la interpretación de las leyes fiscales debe realizarse teniendo en cuenta su finalidad, significación económica y evolución de las circunstancias”. Es decir, sobre la base de la capacidad contributiva se podría extender el alcance de la hipótesis descrita en la norma tributaria.

* Catedrático de la Universidad de Lima, UPC y ESAN Consultor de 2155 escuela de Negocios

- 1) El autor ha sido Intendente Nacional Jurídico de la SUNAT, habiendo desarrollado múltiples proyectos normativos, entre otros, los relacionados al tema materia del presente artículo. Actualmente es consultor en materia tributaria, profesor diversas universidades así como Director de Investigaciones y expositor principal de 2155.
- 2) Según Marcial Rubio, la interpretación se realiza en tres planos: la posición de partida de la interpretación (axiomática); los métodos de interpretación y la extensión del resultado de la interpretación.
- 3) Dentro de los métodos de interpretación, el más apropiado para la tributación es el literal.

En otras palabras, si un auditor encontrara que el hecho realizado por el contribuyente no se encuentra expresamente contenido en la hipótesis descrita en la norma tributaria, pero considera que se manifiesta una capacidad contributiva similar, entonces lo gravará.

En esta línea de ideas se suele utilizar razonamientos como el siguiente: “si bien el contribuyente ha realizado un acto calificado normativamente como no gravado, pudo haber conseguido el mismo resultado mediante un camino gravado”. En otros casos, el auditor puede esbozar argumentos finalistas de la norma, señalando lo que ésta “quiso” decir, aunque no necesariamente dispuso.

Como veremos a continuación, la SUNAT no tiene la capacidad de extender el alcance de la hipótesis de incidencia tributaria.

¿Es la Interpretación Económica un método válido en nuestra legislación?

Debe tenerse presente que no es la realidad económica la que se califica como gravada, dicha realidad estará gravada en tanto sea trasladada al marco de aplicación de la norma, teniendo en cuenta que:

1. El legislador está constitucionalmente obligado a gravar hechos reveladores de riqueza (capacidad contributiva).
2. El legislador NO está obligado a gravar al cien por ciento los hechos reveladores de riqueza.

Es claro que a través de un argumento como el “significado económico de las normas” NO se puede sustituir la voluntad del legislador por la del intérprete, objetando al legislador que la realidad económica contemplada debió haberse gravado en más o en menos. Una afirmación como ésta atentaría contra un principio tributario tan básico como el de Reserva de Ley (amparado tanto en la Constitución como en la Norma IV del Código Tributario) o la Prohibición de interpretar por analogía (Norma XIX del Código Tributario).

Calificación Económica de los hechos

Los auditores fiscales carecen de facultad para extender el alcance de la hipótesis de incidencia tributaria sobre la base del “parecido” del contenido económico de los hechos. No obstante, los fiscalizadores de la SUNAT tienen la facultad de buscar la verdadera naturaleza jurídica del negocio realizado por el contribuyente, tratando de buscar la coincidencia entre

la voluntad de las partes y la causa típica del contrato realizado. Así se encuentra plasmado en la Norma VIII del Código Tributario:

“Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.”

Esto queda más claro cuando revisamos la Exposición de Motivos de esta norma:

“Esta norma establece la primacía de la realidad frente a las formas y estructuras jurídicas que el contribuyente MANIPULE para no estar dentro del campo de aplicación del tributo.”

Es decir, la SUNAT no puede decirle al contribuyente que debió utilizar otros caminos para obtener el resultado deseado, ni mucho menos gravarlo como si hubiera realizado el hecho gravado, aun cuando no lo haya hecho efectivamente. Recordemos que nadie está obligado a recorrer el camino más gravoso para llegar a su destino. Sin embargo, si puede calificar los actos del contribuyente y determinar si el hecho recalificado se encuentra comprendido dentro de la hipótesis de incidencia tributaria, cuyo contenido deberá ser determinado en función a los procesos de interpretación de las normas ordinarias. Para llegar a dicho resultado, debe PROBARSE que ha existido una MANIPULACIÓN de las formas jurídicas por el contribuyente, debiendo mantenerse la forma mostrada o declarada en tanto no se logre demostrar dicha manipulación.

¿En qué casos puede recalificarse los hechos?

La doctrina señala que existen tres figuras que configuran la elusión (más adelante analizaremos si la SUNAT tiene facultades para cubrirlas todas o no):

- Simulación.
- Abuso de las formas jurídicas.
- Fraude de Ley.

Debe tenerse claro que el objetivo del uso de estas medidas es reducir o anular la carga impositiva del contribuyente, generándose un perjuicio al fisco, al no poder recibir el monto de tributos que correspondería.

Antes de comentarlas brevemente, cabe indicar que aún cuando los conceptos son en la teoría claramente distinguibles, en la práctica puede resultar sumamente

complicado diferenciarlos. Asimismo, tómesese en cuenta que si bien los ejemplos que desarrollamos a continuación, expuestos de manera resumida se manifiestan claramente como elusión tributaria, es su forma de ejecución en la práctica la que puede dificultar no sólo su detección sino también su calificación.

- Simulación

Es una figura del Derecho Civil, que presenta dos modalidades: absoluta y relativa; para efecto de este artículo, nos interesa la segunda. La simulación relativa es una figura mediante la cual el contribuyente realiza un hecho gravado, pero lo rodea de formalidades que permiten aparentar un hecho distinto, que no está gravado o que lo está en menor proporción.

En la simulación hay dos hechos, el real y el simulado. La labor de la Administración consistirá en develar el hecho real y someterlo a imposición.

Presentamos el caso de una norma tributaria que grava la transferencia onerosa de autos. El dueño de los bienes realiza la donación de vehículos a un sujeto, quien por su parte realiza una donación de una cantidad de dinero. Es claro que si la donación fuera el hecho real, como declara el sujeto, no estaría gravada, pero al demostrarse que realmente la donación de dinero ha servido de contraprestación por la entrega del auto, nos damos cuenta que el hecho real es un transferencia onerosa y en consecuencia, gravada.

Una aplicación de esta figura es el caso de la llamada "simulación subjetiva" o apariencia de la existencia de varios sujetos, cuando realmente hay sólo uno, cuya consecuencia es el temible develamiento de la personalidad jurídica.

- Abuso de las formas jurídicas

Supone la selección de formas jurídicas que no reflejan la estructura del contrato celebrado, siendo la elusión del impuesto (eliminación o reducción) la motivación del abuso, pues la carga tributaria que hubiera soportado en consideración a la situación y a la actividad efectivamente realizada, habría sido superior.

- Fraude de Ley

Es un mecanismo mediante el cual se persigue un resultado que la ley tributaria prohíbe (no pago de impuestos) y para no violentar directamente la norma, se recurre a actos, negocios o contratos lícitos que permi-

tan conseguir un resultado idéntico o equivalente al que estaba prohibido.

Por ejemplo, una empresa recibe una propuesta de compra de un inmueble respecto del cual guarda la condición de "constructor" (IGV). Sus abogados, luego de un análisis de la situación, consideran que en vez de vender el inmueble, sería conveniente realizar una "reorganización de sociedades", escindiendo un bloque patrimonial cuyo contenido principal es dicho inmueble, de tal manera que la transferencia del citado inmueble no pagaría ni Impuesto a la Renta ni Impuesto General a las Ventas. De esta manera, se ha conseguido la transferencia del inmueble mediante una figura permitida por la Ley General de Sociedades, pero con la finalidad de no pagar los impuestos que corresponderían a dicha transferencia onerosa.

- Planificación Tributaria

Es el uso de los mecanismos ofrecidos por la legislación para la reducción del costo financiero y/o económico que los tributos suponen a la empresa (en términos financieros, supone la optimización del Valor Actual Neto de la empresa o proyecto). Es importante aclarar que la planificación, no necesariamente supone el uso de beneficios expresados directamente en la norma tributaria, ya que estos podrían obtenerse mediante el uso de las figuras negociales requeridas por la norma (puede ser la constitución de una sociedad nueva) que no supongan una manipulación de formas jurídicas.

Además, cabe precisar que tal como dispone el artículo 2° de la Constitución, nadie está obligado a hacer lo que la ley no le manda, ni "impedido de hacer lo que ella no prohíbe". Este último punto se plasma para el contribuyente en el hecho que no tiene la obligación de recorrer el camino más gravado por el Estado, y perfectamente podría recurrir a opciones menos gravosas.

¿La Norma VIII se puede aplicar en todos estos casos?

Del texto de la norma resulta clara su intención de ser aplicada a la simulación. No obstante, existen posiciones encontradas respecto a la posibilidad de su uso ante un fraude de ley, pero la mayoría tiende a negar esta posibilidad a la SUNAT. No obstante, recordemos que como indicamos anteriormente, en la práctica las figuras señaladas pueden confundirse.

¿Cómo debería aplicarse la Norma VIII?

Aún cuando pueda ser una osadía de nuestra

parte dar una limitada respuesta a tan compleja pregunta, les plantearemos lo que desde nuestro punto de vista debería ser advertido y manifestado en la Resolución de Determinación:

1. Planteamiento de la estructura negocial establecida por los contribuyentes.

Usualmente la elusión se presenta ante el uso de figuras legalmente permitidas que se conjugan de manera especialmente compleja, y con criterios que no resultan normales en el mercado. Para tal fin, citemos al autor español Eusebio González García⁴:

“En el fraude a la ley se suceden cosas muy graves. Hay una apariencia de legalidad, porque nada se oculta. Todo lo contrario, quien comete un fraude de ley debe poner todo a la luz, tratando de parecer el mejor contribuyente de la nación. Es la fachada de legalidad lo peligroso; y junto a la fachada de legalidad, la dificultad de dismantelarla... Quienes cometen fraude de ley no son pequeños contribuyentes, sino grandes empresas...”

2. Comparación de figura y resultado obtenido por los contribuyentes vs. el hecho gravado o no beneficiado.

La sumatoria de las operaciones complejas presentadas genera un resultado igual o similar a aquél previsto en la norma como gravado o como no beneficiado.

3. Determinación de presunto perjuicio fiscal

Antes de entrar en el complejo proceso de la probanza, la Administración Tributaria debe determinar el presunto perjuicio fiscal. Muchas veces los mecanismos utilizados por los contribuyentes no están referidos a la reducción del pago de sus impuestos, sino a la postergación del nacimiento de la obligación tributaria o al adelanto del derecho a la devolución. En otros casos, el planeamiento no genera ningún perjuicio a la caja fiscal, que no haya estado previsto en la norma tributaria.

Es decir, resulta un requisito indispensable para poder aplicar la Norma VIII, determinar cuál es el perjuicio fiscal generado por la presunta manipulación de formas jurídicas, dado que en muchos casos éste no resulta claro y en otros no existe.

4. Probanza de la manipulación de la estructura negocial

Esta es la principal diferencia “práctica” entre la interpretación económica y la calificación económica de los hechos, pues si el auditor tuviera plenos poderes para extender la norma tributaria a los hechos que él creyera tienen la misma capacidad contributiva, no tendría nada que probar.

Esta es la etapa más difícil para ambas partes, la Administración y el Administrado, dado que a pesar que debiera ser carga de la Administración probar su imputación, el Administrado, en la etapa de fiscalización, debe dejar todas las huellas posibles de la razonabilidad empresarial de las figuras utilizadas (radical importancia de los documentos).

Las pruebas que debe utilizar la Administración deben restringirse a las permitidas por el Código Tributario, siendo pertinente el concepto de “prueba indiciaria”. Resulta absurdo pensar o sugerir que existe una sola manera de probar la elusión; pero ante determinados esquemas hay algunos estándares que trataremos en futuras publicaciones.

5. Determinación de la verdadera naturaleza jurídica del negocio

Habiendo probado la manipulación, debe tenerse en cuenta que se trata de una facultad de “calificar” el hecho imponible, lo que supone desconocer toda o parte de la forma mostrada por el contribuyente, y señalar cuál es la forma que según SUNAT corresponde a la realidad mostrada por el contribuyente.

Aunque al lector puede no quedarle tan claro, éste es un punto muy complicado, porque supone un claro conocimiento de las figuras negociales, que en muchos casos no son del claro dominio del auditor fiscal.

Alguna jurisprudencia sobre este tema

En la muy escasa casuística que sobre estos temas existe en nuestra jurisprudencia, cabe destacar las Resoluciones N° 18.463 y N° 18.464, ambas del 15 de junio de 1984, y versan sobre el Impuesto al Patrimonio Empresarial. En este caso, la Dirección General de Contribuciones y luego el Tribunal Fiscal consideraron que sí estaba gravado el “saldo acreedor de la oficina

4) GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. La Interpretación de las Normas Tributarias. Editorial Aranzadi. pp. 78-79.

principal”, y que también deberían gravarse los saldos con las empresas vinculadas a la principal, en atención a que cuando la norma de aquel tributo hacía referencia al capital de las sucursales de empresas extranjeras, “tenía carácter de calificación económica, por lo cual al referirse a la principal, está incluyendo, dentro de ésta todas las modalidades y conceptos económicos en los cuales existe una relación o dependencia originada por un interés común de capitales y una vinculación económica directa”.

Aunque de acuerdo con el fallo, no necesariamente con sus fundamentos, los cuales prácticamente señalaban que a través de la interpretación de la norma la Administración Tributaria podría suplir las deficiencias del legislador, recurriendo a lo que éste quiso decir, pero no dijo, lo cual como hemos indicado no es un método de interpretación válido en nuestra legislación.

Otro caso interesante es el de la Resolución N° 622-2-2000, mediante la cual un contribuyente, ante la necesidad de entregar una determinada cantidad de pavos, utiliza la exoneración del IGV para pavos vivos y da un servicio adicional aparentemente en forma gratuita (y por lo tanto no gravado). El Tribunal Fiscal consideró que si bien “formalmente” se dio al negocio la apariencia de una operación de venta de pavos vivos con un servicio adicional de matanza, eviscerado y congelado, se trataba en sí de una distorsión de la realidad económica, la venta de pavos beneficiados era la que debía prevalecer.

En futuras publicaciones, aplicaremos los conceptos vertidos a un caso previsto expresamente en la Exposición de Motivos de la Norma VIII, el desconocimiento de la personalidad jurídica, el caso de la sociedad instrumental. **D&S**