Alberto Tarsitano(*)

La Elusión Fiscal y la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario(**)

Illegitimate Tax Avoidance and Rule XVI of Preliminary Title of Tax Code

A PARTIR DE LA CONSTITUCIÓN DE CADA PAÍS Y MÁS ALLÁ DE MAYORES O MEJORES CONCRECIONES DE LOS PRINCIPIOS INHERENTES AL PODER IMPOSITIVO, LA LEGÍTIMA REACCIÓN DEL ESTADO CONTRA LA ELUSIÓN DE IMPUESTOS ENCUENTRA JUSTIFICACIÓN EN LOS PRINCIPIOS DE GENERALIDAD, IGUALDAD Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

Resumen: El autor analiza un tema de suma importancia como es el de la elusión fiscal. Se comienza esclareciendo el contenido del concepto de elusión, diferenciándolo de otros conceptos como la evasión fiscal y la economía de opción. Luego, pasa a recoger y comentar el debate en torno al uso de figuras ajenas al Derecho Tributario para dar solución al problema de la elusión fiscal. Finalmente, pasa a explicar el alcance y aplicación de la cláusula general antielusiva peruana estipulada en la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

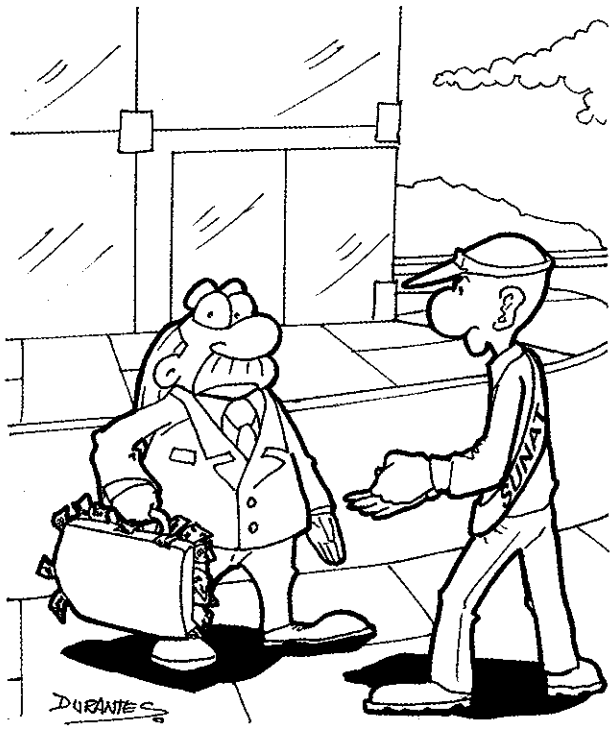
Palabras Claves: Elusión Tributario - Norma XVI - Código Tributario - Clausula General Antielusiva - Economía de Opción

Abstract: The author analyzes a very important issue such as illegitimate tax avoidance. He begins by explaining the content of the concept of illegitimate tax avoidance, and also he points out the differences with other concepts like tax evasion and tax planning. Then, he comments the debate on the use of legal figures which doesn't belong to Tax Law, in order to solve issue of illegitimate tax avoidance. Finally, he explains the scope and the application of the Peruvian general anti-avoidance rule stipulated in the Peruvian Tax Code.

Keywords: Illegitimate Tax Avoidance - Rule XVI - Tax Code - General Anti-Avoidance Rule - Tax Planning

(*) Abogado por la Universidad de Buenos Aires. Estudios de Postgrado en la misma casa de estudios. Catedrático en la Universidad de Buenos Aires y la Universidad Católica Argentina. Fundador de la Maestría en Derecho Tributario de la UCA. Experto en Derecho Tributario. Socio fundador de Bulit, Goñi & Tarsitano, Abogados y Consultores.

(**) Nota del Editor: el presente artículo fue recibido el 15 de enero del 2015 y aprobada su publicación el 30 de enero del mismo año.



1. Preliminar

Los estudios sobre la elusión fiscal y las reacciones de los sistemas normativos han sido desarrollados desde el origen del Derecho Tributario, en particular, en Alemania y en Italia. La evolución de la Economía, la complejidad de los negocios, la mayor presión fiscal y la globalización han acentuado el problema, recalentando un debate que sigue planteado en sus premisas históricas, como si el tiempo no hubiera transcurrido. Franco Gallo constata que la preocupación se ha acentuado en las últimas décadas pues ha aparecido con renovado vigor la tendencia de los particulares a utilizar instrumentos contractuales atípicos para aprovechar los baches del ordenamiento tributario cuanto para rodear la norma, a efectos de evitar una carga más gravosa(1), lo que ha sido puesto de manifiesto al introducirse en Perú la nueva norma general antielusiva por el Decreto Legislativo 1121, cuya exposición de motivos destaca que "el deudor hace una explotación de vacíos o utiliza artificial o inadecuadamente figuras legales para colocarse en la situación que conlleve a no pagar o efectuar un menor pago de tributos".

A partir de la Constitución de cada país y más allá de mayores o mejores concreciones de los principios inherentes al poder impositivo, la legítima reacción del Estado contra la elusión de impuestos encuentra justificación en los principios de generalidad, igualdad y capacidad contributiva. En paralelo, es necesaria una doctrina clara para distinguir entre *elusión*, *evasión* y *economía de opción*, y con ello asegurar el equilibrio entre las prerrogativas conferidas a la Administración Fiscal por la cláusula general y las garantías del contribuyente. No es una tarea sencilla, debido a las inocultables dificultades que en los hechos plantea la correspondencia entre negocio jurídico y resultado económico, a lo que se suma la siempre conflictiva relación entre el Derecho Público y el Derecho Privado, o entre la ley y la autonomía de la voluntad.

2. La elusión fiscal y la economía de opción. El correlato entre forma y sustancia en el Derecho Tributario

Para definir las técnicas antielusivas y hasta la noción misma de elusión suelen emplearse con toda naturalidad los términos "forma" y "sustancia" (y sus equivalentes "contenido" "materia", "esencia" o la redundancia "contenido material") como dos polos (positivo y negativo), como categorías opuestas, contradictorias, dando por entendido que el propósito de la ley o del interprete es dar prevalencia a la sustancia sobre la forma. Nos parece oportuno advertir que el Derecho Tributario usa el término "forma" no como las "formalidades del acto" sino para referir las categorías jurídicas típicas concebidas por el derecho objetivo, o a las atípicas a las que el intérprete puede adjudicar una función económico-social tutelada por el mismo

(1) GALLO, Franco. *Prólogo a la Segunda Edición del libro El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario.* Madrid: Marcial Pons, 1999; p. 13.

derecho objetivo. Es bastante curioso el hecho de que los términos sean empleados empero sin una definición previa, con la asunción de que poseen una extensión indiscutible. Sin embargo, esto no siempre es así. Conviene recordar que estas nociones provienen de la filosofía general, y son empleadas con sentidos muy diversos y hasta opuestos a cómo se los pretende emplear por la ciencia jurídica. Poseen allí un grado importante de ambigüedad, la que lleva a Ferrater Mora a advertir sobre la necesidad de explicar qué se quiere significar en cada caso(2), como lo hemos hecho nosotros en la forma precedente.

Los sistemas fiscales generan distintas estrategias para enfrentar las conductas que afectan su equidad y eficiencia mediante la actividad negocial. Al respecto, García Novoa precisa que el concepto amplio de medidas contra la elusión refiere a la actividad de los poderes públicos, tanto en lo relativo a la corrección de las deficiencias del ordenamiento jurídico, como a las dirigidas sobre la actuación de los particulares. Y agrega que el legislador puede reaccionar contra la elusión a través de un diseño preventivo en la estructura del impuesto (hechos imponibles genéricos, complementarios, presunciones y ficciones) o puede hacerlo al dotar a la Administración de potestades para que logre atacar los comportamientos elusivos de los particulares. A su juicio, es solamente en este último caso cuando, en puridad, corresponde hablar, con propiedad, de "medidas antielusivas", pues lo primero obedece más bien a una correcta técnica legislativa(3). Por fuera de la faz normativa dirigida a la estructura de la obligación tributaria, la elusión se combate con lo que a nuestro juicio constituye su remedio natural en la faz aplicativa de la ley: la interpretación, la cual también incluye el alcance de los criterios antielusión normativizados.

La noción de *elusión* no siempre es usada con el mismo sentido. El Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), en las XXIV Jornadas celebradas en Margarita (Venezuela, 2008), la definió con sentido amplio: "La elusión es un comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, por ejemplo: el abuso de la norma, de la forma o la vulneración de la causa típica del negocio jurídico, sin violar directamente el mandato de la regla

(2) FERRATER MORA, José. *Diccionario de Filosofía*, Nueva edición revisada, aumentada y actualizada por TERRRICABAS, Josep María. Tomo II. Barcelona: Ariel, 1999; pp.1374 y subsiguientes. Enseña el filósofo catalán que la noción de forma admite un sentido filosófico, un sentido lógico, un sentido epistemológico, un sentido metodológico y un sentido estético. Aristóteles (Física y Metafísica) entendía la Forma como la causa formal, a diferencia de la causa material. Pero a diferencia de lo que sucede en nuestro campo tributario, para la filosofía clásica mientras la materia es aquello con lo cual se hace algo, la Forma es aquello que determina la materia para ser algo, esto es, aquello por lo cual algo es lo que es. En una mesa de madera, la madera es la materia con la cual está hecha la mesa, y el modelo que ha seguido el carpintero es su Forma. Siendo la Forma lo que es aquello que es, la Forma será la actualidad de lo que era potencialmente. El par materia-Forma en sentido platónico, concibe la materia como lo indeterminado (No Ser) y la Forma como lo determinado (Ser). Estas nociones fueron poco a poco migrando hacia la idea de que el término Forma refiere a lo que es susceptible de abarcar cualquier contenido y de allí la idea de que la Forma se asocia a ciertas propiedades o notas contingentes o accidentales, como si careciera de contenido, por oposición a una Substancia inalterable y permanente. Nos parece más útil al cometido de nuestra disciplina y de nuestro objeto de estudio la discusión planteada en la Estética sobre las relaciones entre Forma y Contenido. Para una doctrina, la Forma es separable de contenido. Para otra, son inseparables, se hallan fundidas en la obra. Los primeros pueden diferir en la importancia dada a la Forma o al contenido: el "estilo literario", "la manera" (Forma) o "el asunto", "el significado" (contenido). Para nosotros, el sentido jurídico de Forma y Sustancia o Contenido, como lo empleamos en nuestra tesis –asociado a categorías-, puede encontrar un buen paralelismo en la relación Forma Contenido que a nivel estético expresa una pintura, un cuadro. Allí son inseparables el "formosus" del qué se pinta (la "Técnica") de qué se pinta (el "Motivo") para configurar el juicio sobre el "arte" del autor. Lo mismo sucede a nuestro juicio con el negocio jurídico.

(3) GARCÍA NOVOA, César y José Juan FERREIRO LAPATZA. *La Cláusula Antielusiva en la Nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2004; p. 175.

jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario"(4). Esta definición aleja la noción referida del concepto anglosajón de *tax avoidance*, referido a la reducción tolerada de la carga fiscal, y la acerca al de *illegitimate tax avoidance*(5).

A diferencia de la elusión, la economía de opción (planificación fiscal) conlleva la evitación del hecho imponible mediante el uso de formas jurídicas que generan un resultado económico al que el legislador tributario no intentó alcanzar. En este caso, las personas actúan en el ámbito de la libertad otorgado por la ley. Entonces, no se produce tensión alguna entre la conducta del sujeto y el fin de la ley tributaria. En cambio, la elusión involucra la obtención de un resultado que la ley se propuso alcanzar con el tributo. No obstante, ocurre que cierto déficit legislativo permite que el contribuyente lo evite con figuras negociales alternativas. Es la artificialidad de ese camino alternativo y su falta de correspondencia con la causa típica de todo acto jurídico los dos elementos que definen la elusión. Así pues, *economía de opción* y *elusión* son conceptos diferentes, que no corresponde identificar. De la misma manera debe distinguirse entre el negocio real, aunque sirva a la elusión, y la apariencia de realidad exhibida en la *simulación*, que no es más que una pantalla para ocultar el negocio verdadero.

Sin embargo, estas afirmaciones tan categóricas pierden fuerza a la hora de trazar los límites entre una y otra categoría, ya que los contornos son difusos, y la puesta en escena de las distintas transacciones puede hacer evaporables sus diferencias.

Estas tribulaciones intentan hacer pie en el resbaladizo terreno de ciertos interrogantes que están asociados a la idea misma de elusión y al rol de las cláusulas generales para contrarrestarla. ¿Se elude o no, en definitiva, el hecho imponible? ¿La conducta de quien lo evita es o no antijurídica? Porque si se lo elude, no hay obligación. Y si se lo evita con fórmulas reprochables, se intentó evitarlo, pero en la realidad se lo verifica. ¿Es posible hablar de la elusión (como se la define en forma habitual) diciendo que es una violación indirecta de la ley? Nosotros creemos que la ley se cumple o se infringe, y es irrelevante si la transgresión es directa o se logra mediante un atajo. Quienes piensan que se evitó el hecho imponible deben contestar otra pregunta: ¿cómo se llega a la obligación tributaria? La respuesta no se hace esperar: por vía *analógica*, por la fijación de un *hecho complementario* o por una *ficción*. Pareciera que aquí sí es necesaria la norma antielusiva, pues se requiere una norma que faculte a la Administración para habilitar este proceder sin violar el principio de legalidad. Ahora bien, si como nosotros consideramos, el sujeto no evitó el hecho imponible, ¿es indispensable una cláusula de este tipo para aplicar el impuesto? La respuesta es tan rápida como la anterior: no, porque la dogmática jurídica es suficiente para redireccionar el negocio jurídico hacia el hecho imponible con los métodos de interpretación de la ley.

Por encima de las disquisiciones teóricas, no se ignora que una cláusula general puede ser útil, no sólo como técnica para recalificar conductas disfuncionales sino también para prevenirlas, con la advertencia de que la eficacia de la norma no depende tanto de la fórmula adoptada, siempre más o menos indeterminada, como de su recta aplicación.

(4) Antes, las IV Jornadas Luso Hispano Americanas celebradas en Estoril (Portugal, 1970) habían entendido que "la denominación de elusión debe reservarse a aquellas conductas que por medios lícitos, nada o menos gravados, llegan a un resultado económico equivalente al contemplado por la ley". Y observaba que el estudio de los fenómenos de "elusión tributaria" presupone, ante todo, problemas jurídicos, sociales y económicos acerca de los fines y valores que el ordenamiento positivo debe tutelar. En la práctica y con frecuencia, los principios de reserva de ley (legalidad) y seguridad jurídica entran en colisión con los de capacidad contributiva e igualdad tributaria, lo que hace inevitable una opción política general.

(5) La bibliografía sobre este punto es abrumadora. *Véase* GARCÍA NOVOA, César. *Relato General de las XXIV Jornadas del ILADT*. Tema I. *La elusión fiscal y los medios para evitarla*; pp. 54 y subsiguientes. También GARCÍA NOVOA, César. *Op. cit.;* pp. 97 y subsiguientes.

3. Interpretación y calificación jurídica. Un debate esclarecedor

La interpretación se dirige a actualizar, en el caso, el interés tutelado que se expresa en la letra y en la finalidad de la norma. Toda norma requiere ser interpretada para fijar su sentido y su alcance, en un proceso que procura captar la capacidad contributiva expresada por la hipótesis de incidencia como causa jurídica del impuesto y subsumir en ella los hechos con relevancia a fin de generarlo. Así entonces, la interpretación presupone la calificación jurídica, o sea la individuación de la situación de hecho en el juicio hipotético descripto en la norma. Al respecto, se diferencian dos momentos: la comprensión del texto genérico y la determinación cierta de los hechos que caen bajo el alcance de la ley(6). La circunstancia de que esos hechos estén constituidos o expresados por actos y negocios jurídicos, que instrumentan manifestaciones de la vida económica, agrega una complejidad adicional a la interpretación tributaria. Y, aunque no modifica su naturaleza, advierte al intérprete de que si el negocio jurídico vale en tanto expresa un contenido o una sustancia económica subyacente, la captación de la función económica social, que es la causa de dicho negocio jurídico, se conecta con la capacidad contributiva, que es la causa del impuesto.

Para el Derecho Civil, el negocio jurídico se concibe como un acto de autonomía privada destinado a crear, modificar o extinguir relaciones jurídicas de contenido personal o patrimonial (conforme artículos 140 del Código Civil peruano y 944 del Código Civil argentino) al que el derecho objetivo protege, en tanto no procure fines prohibidos o ilícitos.

El gran jurista Betti sostuvo que el análisis de los elementos del negocio da lugar a tres cuestiones distintas: (i) Cómo es (forma); (ii) Qué cosa es (contenido); y (iii) Por qué es (causa)(7). Las dos primeras cuestiones atañen a la *estructura* del negocio jurídico. La tercera, a la *función*.

A la primera cuestión se responde que el negocio jurídico es un acto consistente en una declaración, en un comportamiento. A la segunda, se responde que aquel contiene y da vida a un precepto de la autonomía privada en orden a un concreto interés, propio de quien lo formula. A la tercera, debe responderse que todo tipo de negocio sirve a una función económico-social que le es característica (típica en ese sentido). La causa del negocio es la función económico-social que caracteriza el tipo de negocio como acto de autonomía privada y determina su contenido mínimo necesario. Entonces, la causa es distinta para cada tipo de negocio y sirve para diferenciar uno de otro; por ejemplo, la distinción que se establece entre la función económico-social de la venta, del arrendamiento y del mutuo(8).

La doctrina tributaria señaló desde el comienzo los efectos relativos de las figuras del derecho privado en la naciente disciplina, con la intención de reforzar la autonomía. Sin embargo, como ha de verse, el derecho es uno, y los criterios de calificación de los actos jurídicos y contratos, referidos al presupuesto de hecho, no pueden prescindir de la metodología ni de la dogmática jurídica, la que, anticipamos, no conduce, como se endilga por la postura opuesta, a un resultado formalista o contrario al verdadero propósito de la ley fiscal.

Jarach fundó la autonomía del Derecho Tributario frente al Derecho Civil afirmando que cuando en éste último se dice que una relación jurídica tiene como presupuesto un *negocio,*

(6) Sostiene Jarach que no hay interpretación de la ley tributaria fuera de la aplicación concreta de la propia ley. Interpretación y aplicación no son términos desvinculados y menos, antitéticos; ni el segundo es consecuencia del primero, porque la interpretación es siempre la descripción fiel de la realidad de los hechos a la luz de los conceptos normativos de la ley, para su aplicación en el caso concreto. JARACH, Dino. *Curso de Derecho Tributario*. 3era. edición. Buenos Aires: Cima, 1980; pp. 264 y subsiguientes.

(7) BETTI, Emilio. *Teoría General del Negocio Jurídico*. 2da. edición. Madrid: Revista de Derecho Privado, 1959; pp.132 y subsiguientes.

(8) BETTI, Emilio. *Óp. cit.*; pp.132 y subsiguientes.

se quiere afirmar que la ley reconoce una manifestación de voluntad como *fuente* de la relación jurídica. En cambio, el Derecho Tributario no considera como presupuesto de la obligación un negocio jurídico, sino la relación económica que este crea. De ello concluye en que lo relevante para el Derecho Tributario no es la *intentio iuris*, sino solamente la *intentio facti*[9].

Como puede advertirse, Jarach construyó una doctrina sobre el criterio de la "realidad económica" partiendo de una distinción propia del Derecho Civil a fin de ponderar los efectos del negocio jurídico, teoría que lo enrola en la escuela denominada "jurisprudencia de conceptos" (*Begriffjurisprudendz*), evolucionando sobre la doctrina alemana, que ya había planteado el dilema de la forma y substancia, pero por consideraciones cercanas a la *Interessenjurisprudenz* ("jurisprudencia de intereses").

Ciertamente, este autor partió de la doctrina civil y, sobre la base de la naturaleza económica del presupuesto de hecho, concluyó en que la ley debía ser aplicada atendiendo fundamentalmente a la "intención práctica" o a los resultados perseguidos por los otorgantes de un acto, pues dicha intención era la que, en definitiva, revelaba la capacidad contributiva, verdadera causa del impuesto.

De esta manera, defendió con vigor la preeminencia que al intérprete de la ley tributaria le marca el resultado práctico perseguido por las partes intervinientes en un negocio jurídico. Una de las tesis derivadas de esta doctrina (la que levantó las mayores objeciones) es la que sostiene que cuando el presupuesto de hecho aparece vinculado a un acto jurídico, resulta legítimo entender que la voluntad de la ley ha sido abarcar con el impuesto todo otro negocio o figura jurídica a la que pueda atribuirse un mismo contenido económico, salvo que el presupuesto venga definido por características formales (el impuesto de sellos, por ejemplo).

De las bases así echadas, el jurista citado consideró que su tesis no solo daba fundamento dogmático al criterio de la realidad económica en la consideración de la elusión, sino también, a la autonomía misma del derecho tributario[10].

En esta materia, Jarach tuvo entre otras destacadas oposiciones, la de un ex presidente del Tribunal Fiscal argentino, el doctrinario tucumano Francisco Martínez[11], quien lo rebatió con sustento en la concepción civilista sobre la causa del negocio jurídico. Martínez sostuvo: (i) El principio de la realidad económica 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, y que cuando se habla de la función económica o social del negocio y se dice que ella es su causa no se hace sino definir, identificar o describir el singular negocio de que se trata, diferenciándolo por su contenido de todos los otros; (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[12].

Fue justamente observado por Martínez el hecho de que, para los seguidores de una y otra teoría en el campo civil, no existe una diferencia fundamental en la manera de entender los negocios empleados de manera anómala o contrarios al fin institucional, pues

(9) JARACH, Dino. *Óp. cit.*; p.144.
(10) Jarach se inspiró en la obra del civilista GRASETTI, *Rilevanza dell'intento giuridico in caso di divergenzenza dall'intento empírico*. Milán: Giuffre, 1936; y en la doctrina allí citada.
(11) La polémica quedó reflejada en el libro publicado por MARTÍNEZ, Francisco. *Estudios de Derecho Fiscal*. Contabilidad Moderna, 1973; cuyo prólogo fue escrito por Dino Jarach.
(12) MARTÍNEZ, Francisco. *El criterio económico. La importancia que para el derecho fiscal tiene la divergencia en el negocio jurídico entre la intención empírica* (intentio facti) *y la intención jurídica* (intentio iuris). En: *Revista Derecho Fiscal*. Tomo XX. Contabilidad Moderna; p. 849.

ambas doctrinas terminan por imponer las normas de *ius cogens* para corregir el desvío entre la intención práctica de los particulares y los efectos jurídicos fijados por el derecho objetivo en consonancia con la causa típica(13).

En sustancia, los dos grandes juristas coincidieron en la descalificación de las figuras jurídicas centrales, a las que Jarach agregó, luego de la polémica, los *negocios innominados*. El ámbito de disidencia se constituye en aquellos casos en que el Fisco podía recalificar una forma jurídica perfectamente regular y válida para el derecho privado, pero que, sin embargo, podía resultar inoponible al intérprete tributario bajo la doctrina de la consideración económica. Esta es la parte de su tesis que atrajo las mayores críticas de sus contemporáneos (Fernando Sainz de Bujanda y Alfredo Augusto Bécker) y la que coincide, aunque con distinto fundamento, con la jurisprudencia y doctrina alemana de las primeras décadas del siglo pasado. Hoy, al menos en la doctrina, podría considerarse superada esa visión extrema de la "realidad económica", como la entendía Jarach, mas, sería injusto no adjudicarle el mérito de una temprana justificación dogmática para recalificar el uso de formas jurídicas inadecuadas en el Derecho Tributario, válida para las expresiones más comunes de la elusión.

4. El alcance de la Norma XVI del Título Preliminar

En 2012, se sancionó el Decreto Legislativo N.º 1121, por el cual se incorporó al Título Preliminar del Código Tributario la norma XVI, destinada a combatir la elusión tributaria y la simulación. Dice la norma:

> "Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realice, persigan o establezcan los deudores tributarios.
>
> En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria –SUNAT- se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente.
>
> Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base o la deuda tributaria, o se obtenga saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT:
>
> a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
>
> b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventajas tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.
>
> La SUNAT aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el primer párrafo, según el caso.
>
> Para tal efecto se entiende por créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario, recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, devolución definitiva del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, restitución de derechos arancelarios y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituyan pagos indebidos o en exceso.
>
> En caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en

(13) MARTÍNEZ, Francisco. *Estudios de Derecho Fiscal. Óp. cit.*; p. 177.

el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendido a los actos efectivamente realizados".

El precepto aportó la novedad de consagrar la elusión como categoría jurídica de recepción expresa ("en casos que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias") al considerar como presupuesto de hecho no el negocio creado por las partes, sino el que ellas normalmente hubiesen creado para obtener los resultados económicos alcanzados, si no hubiese existido el intento de evitar el impuesto u obtener otras ventajas fiscales. Esta descripción identifica la elusión con el fraude de ley tributaria, aunque esta última no la agote.

Nos parece claro que el segundo párrafo de la norma, que menciona el sustantivo *elusión*, sin definirlo, guarda una íntima conexión con el párrafo tercero, que sí lo hace, al predicar que es un resultado al que se arriba por formas artificiales o impropias, sin motivos jurídicos o económicos no fiscales.

La cláusula exigirá a la SUNAT la comprobación de un doble estándar: la desadecuación objetiva del negocio con sus fines y la ausencia de otros efectos jurídicos o económicos que lo justifiquen[14].

Esta combinación mejora la inevitable indeterminación de este tipo de cláusulas generales, y se muestra como un instrumento alineado con los principios de certeza y seguridad jurídica.

La SUNAT posee el impulso de acreditar los extremos sin margen de discrecionalidad, los que, a falta de una reglamentación diferente, se deberían hacer valer en el procedimiento de determinación de oficio.

El mandato calificador contenido en la norma XVI del Código Tributario absorbe conductas que denuncian distintos niveles de desajuste entre forma y contenido, como son la elusión y la simulación, lo cual significa la prescindencia de la forma jurídica en las conductas *contra legem* y en *fraude legem*. En las primeras, la desestimación de las formas suele ser más fácilmente identificable, debido al mayor desvío causal. Las mayores dificultades surgen cuando se trata de establecer la transgresión indirecta que se ampara en la legitimidad provisoria que, a la acción, le confiere una norma de cobertura. Porque en este caso, se pretende alcanzar un resultado económico que, en el plano fiscal, a diferencia del civil, no se trata de un resultado *prohibido,* según la definición tradicional del acto *in fraude legis,* sino de un resultado liberado, total o parcialmente, del impuesto.

En la práctica, la convalidación de esquemas de planificación fiscal observados por la SUNAT dependerá, no tanto de la fidelidad a los fines tutelados por el derecho abstractamente considerados, como de la justificación del recorrido por caminos, *prima facie,* irregulares (cuestión que ha sido normativizada con anclaje en otros efectos jurídicos o económicos). Esta justificación exigirá una valoración circunstanciada de cada negocio en particular. Y solamente cuando la divergencia entre medio y fin pueda

(14) Refiriéndose al artículo 15 de la Ley General Tributaria española, dice GARCÍA NOVOA: "Por tanto, el presupuesto del conflicto se define a partir de la combinación de dos test en los actos o negocios; por un lado, el negocio persigue unos efectos jurídicos que, normalmente, se alcanzan con otro negocio jurídico, lo que supone la inadecuación objetiva de los fines perseguidos a los efectos civiles y mercantiles típicos. Este control será el que se efectuará en especial respecto a los actos o negocios típicos y se completará con la verificación de que la impropiedad se efectúa para '*evitar total o parcialmente la realización del hecho imponible o minorar la base o la deuda tributaria*'. En segundo lugar, si se trata de un negocio atípico, se valorará especialmente si el mismo cuenta con rasgos diferenciadores que justifiquen la innovación y si esos rasgos diferenciadores tienen relevancia al margen de los propios del negocio típico (si existe) y del simple ahorro fiscal. Si tales rasgos diferenciadores concurren, de manera que el negocio atípico responde a una necesidad social y a una motivación económica –existen ejemplos indicativos de contratos atípicos como el *factoring* o el *renting*- tampoco se podrá aplicar la cláusula". GARCÍA NOVOA, César. *Óp. cit.*; pp. 376 y 377.

ser constatada junto al ánimo de eludir el impuesto, podrá la SUNAT aplicar su mandato calificador. La referencia al fin del derecho o a los intereses tutelados por la norma fiscal no debería hacer olvidar que cohabitan en la norma general antielusión dos fuerzas de sentido contrario: una, la autonomía de la voluntad para obtener un legítimo ahorro; la otra, la inderogabilidad de la ley tributaria por dicha autonomía.

La norma XVI fija desde el primer párrafo la prevalencia del contenido real sobre el medio instrumental que no lo respeta, al que se conecta un estándar objetivo, que, como ya se dijo, es el abandono de los caminos naturales previstos por el derecho para la obtención de un determinado resultado económico. Conviven allí, el principio y la prueba de su acreditación, la que indiciariamente se demuestra con razones ajenas a la fiscal, ya que no otra cosa parece indicar la exigencia, concurrente, "que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieren obtenido con los actos usuales o propios".

Estas dificultades, empero, no relevan al intérprete de reconstruir la voluntad declarada con su causa típica, y de esa valoración jurídica surgirá la posibilidad de reconducir hacia el hecho imponible los negocios en fraude de ley, indirecto, anómalo o simulado, que pretendieron evitarlo[15]. En última instancia, deberá el Tribunal Fiscal ponderar el conjunto de circunstancias precedentes, concomitantes y posteriores, con valor probatorio sobre el *animus* que sirve para denunciar la divergencia querida entre el móvil determinante del negocio y su causa típica.

De ello se desprende que, según nuestra opinión, no existe en el Derecho Tributario una manera diferente de enfocar la proyección del negocio jurídico que sirve de presupuesto de hecho. Esta concepción se extiende a los negocios contra la ley y en fraude a la ley. Son estos últimos los que trasuntan el margen más estrecho entre actividad lícita e ilícita (asumimos que el acto en fraude de ley es ilícito) y que mayor esfuerzo exigen del intérprete para identificar, dentro de la estructura y la función del negocio, si los fines prácticos perseguidos merecen la tutela del derecho privado y tributario.

La figura del fraude a la ley no tiene esencialmente otro sentido que el de una reacción con la que el Derecho combate un abuso de la función instrumental del negocio, cuando a este se lo hace servir para una ilicitud indirecta. Ello explica que en los países en que ha florecido la teoría del abuso del derecho, las dos figuras se han aproximado entre sí[16].

Así pues, el fraude de ley aparece identificado con el abuso de derecho institucional, cuando el abuso no es considerado desde el lado de quien ejercita un derecho subjetivo en forma irregular o antisocial, sino desde el punto de vista de la ley, cuyo espíritu es violado procurando fines que la exceden. Pero más allá de estas nociones generales, cada país debe matizar y contrastar estas nociones con su propio ordenamiento, con su doctrina y su jurisprudencia. Lo mismo cabe decir respecto a si existe una coincidencia entre el abuso de derecho y el fraude de ley civil y la categoría *elusión*, creada por la norma XVI.

La cláusula exige la constatación de propósitos ajenos al ahorro de impuesto, adentrándose en el siempre resbaladizo terreno de las motivaciones a través de los otros "efectos jurídicos o económicos", que nos recuerda aquella otra expresión de "motivo económico válido" empleada antes por el derecho

(15) González García dice: "Llegamos así a la conclusión de que los hechos objeto de calificación son fundamentalmente tres: (i) el fraude a la ley, que esencialmente consiste en esquivar el hecho imponible más gravoso o indeseable (norma defraudada), que naturalmente contemplaba la operación realizada, sirviéndose de normas inadecuadas, pero más beneficiosas, para obtener los fines deseados (norma de cobertura); (ii) el negocio indirecto, donde se quiere el negocio con todas sus consecuencias, pero para obtener fines incongruentes con su causa típica; y, (iii) la simulación, consistente en crear un negocio aparente, que encubre el realmente querido por las partes"; GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia*. Pamplona: Aranzadi, 2001; p. 31.

comunitario europeo (v.gr. Directiva 90/434 sobre Régimen de Fusiones).

Creemos que la referencia a los "otros efectos" auguran un sinnúmero de conflictos sobre el alcance y la carga de la prueba (la norma dice que la SUNAT "sustentará") y, también, sobre la admisibilidad de las excusas liberatorias ante la presencia del elemento objetivo. No es necesario reiterar la dificultad que ofrece la objetivación de los designios o de las intenciones aun en el supuesto que la norma refiera a "efectos tangibles".

Nutriéndose de la experiencia española, el legislador peruano ha pretendido desligar la elusión de toda "intención" dirigida a provocar el resultado dañoso a la Hacienda pública, criterio comprensible con solo advertir que la prueba de esa intención es muy difícil, y termina por atar las manos de la Administración fiscal, como sucedió en España bajo el texto de la Ley General Tributaria previa al 2003.

El tema de la intencionalidad de la conducta elusiva se remonta a los orígenes del Derecho Tributario como disciplina autónoma. Jarach sostuvo que no hay razón jurídica para que la concurrencia de la finalidad de evadir el impuesto, mediante el uso de formas jurídicas anormales, deba sumar los motivos de las partes para hacer imponible un hecho que, por sí mismo, no lo sería o lo sería de otra manera (y por tal razón se oponía a la combatir la elusión como un "abuso"). Como ya se dijo, bajo su tesis el impuesto debe ser aplicado a la relación económica prescindiendo de las formas jurídicas toda vez 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(17).

El eminente tributarista suizo Blumenstein, en cambio, creía que la anormalidad de las formas jurídicas elegidas por las partes puede corresponder a razones objetivas, es decir, a particulares finalidades económicas, diferentes de las fiscales, que las partes no podían conseguir con formas jurídicas normales, y por ello, la elusión requería de la intencionalidad del agente dirigida a evadir el impuesto(18).

En suma, esta vieja polémica es reeditada ahora bajo la expresión de "efectos jurídicos o económicos" distintos al ahorro de impuesto, y aunque ella se presente como un estándar objetivo, se nos ocurre un elemento perturbador, fuente de conflictos. Dudamos que esos motivos económicos o jurídicos que se proyectan puedan alguna vez sobreponerse a la presunción de elusión ya implícita en la inadecuación entre forma y resultado.

(16) BETTI, Emilio. *Óp. cit.*; pp.132 y subsiguientes.
(17) JARACH, Dino. *Curso de Derecho Tributario. Óp. cit.*; p. 146.
(18) JARACH, Dino. *Curso de Derecho Tributario. Óp. cit.*; p. 147.