

1964  
2014

Tribunal Fiscal: 50 años de justicia, institucionalidad y transparencia.



PERÚ

Ministerio  
de Economía y Finanzas



## 7.2. EL APOORTE DE LA ACADEMIA

El desafío de construir una doctrina antielusión.

A propósito de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario

### 7.2.

## El desafío de construir una doctrina antielusión. A propósito de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario

**Alberto Tarsitano**



Catedrático de Derecho Tributario. Universidad de Buenos Aires y en la Universidad Católica Argentina  
Ex Presidente del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) / Ex Presidente de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF)

### 1. Preliminar

La celebración de los cincuenta años del Tribunal PFiscal peruano constituye una ocasión propicia para destacar el aporte que realiza dicho organismo al afianzamiento del Estado de Derecho y, asimismo, para advertir cómo su rol enfrenta, en la construcción de un sistema fiscal equitativo, el mayor de los desafíos: elaborar una doctrina antielusión en torno a la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

<sup>1</sup> Recién a comienzos de este siglo (in re "Bermúdez G.", Sala A, 25/10/2000; "Feroli, J. O.", Sala C, 19/8/2005), el Tribunal Fiscal argentino comenzó a asignar a la cláusula del artículo 2, de la Ley 11.683, el alcance de norma general "antiabuso", considerando abuso de derecho la noción del artículo 1071 del Código Civil. Sobre el texto del artículo 2, ver nota 3.

<sup>2</sup> Los casos más relevantes fallados por el Alto Tribunal son "Cobo de Ramos Mejía", Fallos: 251:379 (1961); "Parke Davis", Fallos: 286:97 (1973); "Autolatina Argentina S.A.", Fallos: 319:3208 (1996); "San Buenaventura S.R.L.", Fallos: 329:1812 (2006), y "Miyazono", Fallos: 334:784 (2011).

No dudamos en calificar la tarea como el principal desafío de los próximos años, pues una rápida recorrida por el derecho comparado revela más de un intento fallido. Y viene al caso mencionar la experiencia de mi país, en el cual, el Tribunal Fiscal argentino no pudo construir en cincuenta años una doctrina consistente que sirviera para ordenar, o al menos, orientar los procedimientos de la Administración y de los contribuyentes<sup>1</sup>. Como tampoco lo hizo la Corte Suprema de Justicia, que muestra una jurisprudencia errática, con algunos aciertos que todavía distan de construir una tesis orgánica<sup>2</sup>. Y tan magros resultados se exhiben, a pesar de que la Ley de Procedimientos Tributarios (Ley 11.683) tiene una norma general antielusión, vigente desde 1946<sup>3</sup>, y de la circunstancia —no menor— de que, unos años antes (1943), se publicó la primera edición de la obra *El Hecho Imponible*, escrita por Dino Jarach —buena parte de la cual está dedicada a la fundamentación de los criterios antielusivos desde una teoría general del derecho tributario—. O de que el otro gran Maestro del derecho fiscal argentino, Giuliani Fonrouge, ya había contemplado un precepto en los proyectos de códigos tributarios elaborados por él, en 1942<sup>4</sup> y 1963<sup>5</sup>, y que más tarde, con alguna matización, repitió en el Modelo de Código Tributario para la América Latina (1967)<sup>6</sup>. Claro que esta impotencia revela las dificultades de aprehender esa noción esquiva llamada elusión, ahora encubierta con nombre propio en el Código Tributario de Perú. Esto da cuenta del fenómeno complejo que plantea la adopción del negocio jurídico privado como presupuesto de hecho generador de resultados sometidos al impuesto, cuestión que sigue desvelando a la doctrina y a la jurisprudencia, desde el origen del derecho tributario como disciplina autónoma.

A partir de la Constitución de cada país y más allá de mayores o mejores concreciones de los principios inmanentes al poder impositivo, la legítima reacción del Estado contra la elusión de impuestos encuentra justificación en los principios de generalidad, igualdad y capacidad contributiva. Como contrapartida, es necesaria una doctrina jurisprudencial que sirva para distinguir entre elusión, evasión y economía de opción, lo cual no es una tarea sencilla, debido a las inocultables dificultades que en el terreno práctico de los hechos plantea la correspondencia entre negocio jurídico y resultado económico, o entre ley y autonomía de la voluntad.

El Tribunal Fiscal tiene ahora un nuevo punto de partida. No debe empezar de cero, pues lleva en la materia un camino recorrido, en tanto ha sentado determinados criterios que deberá contrastar con la norma XVI. Llevará tiempo: Roma no se construyó en un día.

## 2. La elusión fiscal y la economía de opción. El correlato entre forma y sustancia en el derecho tributario

Los sistemas fiscales generan distintas estrategias para enfrentar las conductas que afectan su equidad y eficiencia mediante la actividad negociada. 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 impositivos 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

<sup>3</sup> El artículo 2, de la Ley 11.683, inspiró la anterior norma VIII del Código Tributario peruano, sancionada en 1996 por el Decreto Legislativo 816 y derogada, en lo sustancial, cinco meses más tarde por la Ley 26.663 por contrariar, según establecen sus considerandos, los principios de legalidad y seguridad jurídica. Dice el artículo 2 de la ley argentina: "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 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".

<sup>4</sup> El artículo 2 del Anteproyecto de Código Fiscal elaborado por GIULIANI FONROUGE en 1942, decía: "Los actos, hechos o circunstancias sujetos a tributación, se interpretarán conforme a su significación económico-financiera, prescindiendo de su apariencia formal, aunque ésta corresponda a figuras o instituciones del derecho común".

<sup>5</sup> El artículo 5 del Anteproyecto de Código Tributario Nacional de 1963, elaborado por GIULIANI FONROUGE dice: "Para determinar la verdadera naturaleza de los hechos generadores de tributos, podrá atenderse a las situaciones o actos verdaderamente realizados con prescindencia de las formas jurídicas que lo exterioricen. Cuando se adopten formas o estructuras manifiestamente inadecuadas y ello se traduzca en apreciable disminución impositiva, se prescindirá de tales formas o estructuras y se apreciará su contenido de acuerdo con su significación económico-financiera".

<sup>6</sup> Así lo establece el Modelo de Código Tributario para la América Latina, elaborado por GIULIANI FONROUGE, GOMEZ DE SOUZA y VALDÉS COSTA, bajo el programa conjunto de la Organización de Estados Americanos (OEA) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), en 1967, que dispone en su artículo 8: "Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo. Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien podrá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica. 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".

## 7.2. EL APOORTE DE LA ACADEMIA

El desafío de construir una doctrina antielusión.  
A propósito de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario

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<sup>7</sup>. 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

**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.

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 jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario”<sup>8</sup>. 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<sup>9</sup>.

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, en abuso de la ley tributaria, 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 afirma-

<sup>7</sup> César GARCÍA NOVOA, La Cláusula antielusiva en la Nueva Ley General Tributaria, Marcial Pons, 2004, p. 175.

<sup>8</sup> 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.

<sup>9</sup> La bibliografía sobre este punto es abrumadora. Ver César GARCÍA NOVOA, Relato General de las XXIV Jornadas del ILADT, Tema I, La elusión fiscal y los medios para evitarla, p. 54 y ss. También del mismo autor, en ob. cit., La cláusula general antielusiva... p. 97 y ss.

ciones 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 necesaria una cláusula de este tipo? La respuesta es tan rápida como la anterior: pareciera que

no, porque los principios generales del derecho —privado y tributario— son suficientes para redireccionar el negocio jurídico hacia el hecho imponible bajo la interpretación de la ley.

### 3. Interpretación y calificación jurídica. La causa del impuesto y la causa del negocio jurídico

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 descrito 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<sup>10</sup>. 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 (confor-

<sup>10</sup> 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. (Dino JARACH, Curso de Derecho Tributario, 3ª edición, Buenos Aires, Editorial Cima, 1980, p. 264 y ss.)

## 7.2. EL APOORTE DE LA ACADEMIA

El desafío de construir una doctrina antielusión.

A propósito de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario

me 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. Según el gran jurista Betti, a quien seguimos en esta parte de la exposición, en el análisis de los elementos, el negocio da lugar a tres cuestiones distintas: 1. Cómo es (forma); 2. Qué cosa es (contenido); y 3. Por qué es (causa)<sup>11</sup>. 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<sup>12</sup>.

**P**ara 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.

La doctrina tributaria señaló desde el comienzo los efectos relativos de las figuras del derecho privado en la nascente disciplina.

Jarach sostuvo que cuando en el derecho privado se dice que una relación jurídica tiene como presupuesto un negocio, se quiere afirmar que la ley reconoce una manifestación de voluntad como fuente de la relación jurídica. En cambio, el derecho impositivo 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*.<sup>13</sup>

Como puede advertirse, Jarach construyó una doctrina sobre el criterio de la realidad económica alineada a la jurisprudencia de conceptos (*Begriffjurisprudenz*), evolucionando sobre la doctrina alemana, que ya había planteado el dilema de la forma y substancia, pero por consideraciones cercanas a la jurisprudencia de intereses (*Interessenjurisprudenz*).

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

<sup>11</sup> E. BETTI, *Teoría General del Negocio Jurídico*, 2ª edición, Madrid, Ed. Revista de Derecho Privado, 1959, p.132 y ss.

<sup>12</sup> E. BETTI, *ob. cit.*, Teoría... p.132 y ss.

<sup>13</sup> Dino JARACH, *ob. cit.*, Curso... p.144.

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<sup>14</sup>. En esta materia, Jarach tuvo como principal opositor al presidente del Tribunal Fiscal argentino, el destacado doctrinario y jurista tucumano Francisco Martínez<sup>15</sup>, quien lo rebatió con sustento en la doctrina 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<sup>16</sup>.

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 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<sup>17</sup>.

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 Sáinz 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 dogmáti-

<sup>14</sup> Jarach se inspiró en la obra del civilista C. GRASSETTI, *Rilevanza dell'intento giuridico in caso di divergenza dall'intento empirico*, Milano, Giuffrè, 1936, y en la doctrina allí citada.

<sup>15</sup> La polémica quedó reflejada en el libro publicado por Francisco MARTÍNEZ, *Estudios de Derecho Fiscal*, Ed. Contabilidad Moderna, 1973, cuyo prólogo fue escrito por Dino Jarach.

<sup>16</sup> Francisco MARTÍNEZ, *El criterio económico. La importancia que para el derecho fiscal tiene la divergencia en el negocio jurídico entre la intención empírica (intento facti) y la intención jurídica (intento iuris)*, en *Rev. Derecho Fiscal*, Tomo XX, Ed. Contabilidad Moderna, p. 849.

<sup>17</sup> Francisco MARTÍNEZ, *ob. cit.*, *Estudios de...*, p. 177.

## 7.2. EL APORTE DE LA ACADEMIA

El desafío de construir una doctrina antielusión.

A propósito de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario

ca para recalificar el uso de formas jurídicas inadecuadas en el derecho tributario, que da respuesta eficaz a las formas más comunes de elusión.

### 4. Sobre 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 obtengan 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 el 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 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 este último 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 inadecuación objetiva del negocio con sus fines y la ausencia de otros efectos jurídicos o económicos que lo justifiquen<sup>16</sup>.

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 debe-

**L**a 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.

rían 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 identifica-

ble, 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 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

<sup>16</sup> 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." (César GARCÍA NOVOA, ob. cit., La Cláusula antielusiva..., pp. 376, 377.

## 7.2. EL APOORTE DE LA ACADEMIA

El desafío de construir una doctrina antielusión.

A propósito de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario

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 normales 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<sup>19</sup>. 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 éste 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<sup>20</sup>.

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

<sup>19</sup> Eusebio GONZÁLEZ GARCÍA dice: "Llegamos así a la conclusión de que los hechos objeto de calificación son fundamentalmente tres: 1º, 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); 2º, el negocio indirecto, donde se quiere el negocio con todas sus consecuencias, pero para obtener fines incongruentes con su causa típica; y, 3º, la simulación, consistente en crear un negocio aparente, que encubre el realmente querido por las partes". (En *El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia*, ed. Arazandi, Pamplona, 2001, p. 31.)

<sup>20</sup> E. BETTI, *op. cit.*, Teoría... p. 132 y ss.

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 comunitario europeo (V.gr. Directiva 90/434 sobre Régimen de Fusiones<sup>21</sup>).

Creemos que la referencia a los móviles subjetivos 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”.

El tema de la intencionalidad de la conducta elusiva nace con el derecho tributario como rama autónoma. Jarach, que se oponía a la teoría de la elusión como abuso, sostuvo que no hay razón jurídica para que la concurrencia de la finalidad de evadir el impuesto, mediante el uso de formas jurídicas anormales, debía sumar los motivos de las partes para hacer imponible un hecho que, por sí mismo, no lo sería o lo sería de otra manera. Como ya vimos, bajo su teoría, el impuesto debe ser aplicado a la relación económica prescindien-

do 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<sup>22</sup>.

El eminente tributarista, el suizo Blumensteiñ, 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<sup>23</sup>.

La noción de efectos jurídicos o económicos es, a nuestro juicio, un elemento perturbador, migrado de la tradición anglosajona al derecho continental europeo, y es, además, fuente de conflictos. Dudamos que esos motivos económicos o jurídicos que se pregonan puedan alguna vez superponerse a la presunción de elusión ya implícita en la inadecuación objetiva entre forma y resultado.

## 5. La elusión fiscal no es punible

En la elusión, se produce una extensión del hecho imponible, y la ilegitimidad de la conducta, derivada del contraste entre el resultado y el fin de la ley tributaria, no puede merecer reproche penal.

La diferenciación entre elusión y evasión señalada por Blumenstein, y también por Hensel, se tradujo en un aporte fundamental: evitar la extensión de las consecuencias penales a las conductas elusivas o en fraude de ley. A pesar de que el distingo lleva ya casi un siglo de existencia, en diversos países, a falta de regulación expresa, las administraciones y los tribunales siguen empeñados en derivar consecuencias penales de la elusión.

<sup>21</sup> Derogada por la Directiva 2009/133/CE

<sup>22</sup> Dino JARACH, op. cit., Curso..., p. 146.

<sup>23</sup> Dino JARACH, op. cit., Curso..., p.147.

## 7.2. EL APOORTE DE LA ACADEMIA

El desafío de construir una doctrina antielusión.

A propósito de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario

La elusión no puede ser punible, aun cuando se considerara que el hecho evitado en realidad no se evitó —porque el medio empleado no es idóneo para obtener el resultado—, la conducta elusiva carecería de la tipicidad necesaria para configurar un ilícito penal.

En este sentido, afirma García Novoa que la tipicidad de las conductas sancionables exige una descripción de las acciones u omisiones constitutivas de infracción que cumpla con las exigencias del principio de seguridad jurídica<sup>24</sup>.

A lo anterior, todavía podría agregarse que si se consintiera que hay tipicidad y antijuridicidad, incluso, podría eximirse la culpabilidad basada en el error excusable de quien pudo creerse con derecho a obrar dentro de los límites de la economía de opción<sup>25</sup>.

---

<sup>24</sup> Dino JARACH, *ob.cit.*, Curso..., p. 313.

<sup>25</sup> Dino JARACH, *La Elusión de Impuestos*, en *Rev. La Información*, Tomo XLVIII, p. 861.