

La cláusula antielusiva general prevista en la Norma XVI del Código Tributario*

Carla Mares**

1. Antecedentes

La Norma XVI tiene como antecedente la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, aprobado mediante el Decreto Legislativo 816 (21.04.1996). La Exposición de Motivos de este Decreto señala que la Norma VIII pretende “establecer la primacía de la realidad frente a las normas y estructuras jurídicas que el contribuyente manipule para no estar dentro del campo de aplicación del tributo”. Esto es, se configura como una medida antielusiva general que a la letra señalaba lo siguiente:

“Norma VIII. Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria –SUNAT– atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los deudores tributarios, se prescindirá, en la configuración del hecho imponible real, de las formas o estructuras jurídicas adoptadas, y se considerará la situación económica real. (El subrayado es nuestro).

En vía de interpretación no podrán crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley”.

La dación de esta norma generó gran polémica y el Congreso, a los pocos meses de su publicación, derogó la parte final del segundo párrafo que aparece subrayado¹. Esto bajo el entendimiento que la cláusula *substance over form* contenida expresamente en la Norma VIII, además de crear una situación

• Artículo publicado en la Revista *Actualidad Jurídica*, tomo 235, junio 2013, pp. 209-213.

•• Abogada titulada en la Universidad de Piura. Doctora en Derecho por la Universidad de Navarra (España) y la Universidad de Bolonia (Italia). Gerente de Tax en EY Perú. Profesora del Módulo de Tributación Empresarial del Máster de Empresas de la Universidad de Piura. Profesora Ordinaria de la Universidad de Piura. Se ha desempeñado como funcionaria de Sunat en la Intendencia Nacional de Principales Contribuyentes en el Área de Recaudación y Cobranza (2001-2004).

¹ El Código Tributario que contiene la original Norma VIII fue aprobado por el Decreto Legislativo 816 del 20.04.96 y su modificación se produce el 22.09.96, mediante el artículo 1 de la Ley 26663.

de inseguridad jurídica, contrariaba los principios de reserva de ley y tipicidad legal, así como el derecho a contratar con fines lícitos.

Al amparo de la Norma VIII, la Administración podía desconocer los negocios utilizados por las partes cuando éstos fuesen manifiestamente inadecuados al fin perseguido, con la finalidad de eludir el tributo. No sólo eso, podía crear y extender los alcances de las disposiciones tributarias, por vía de interpretación, a personas o supuestos distintos a los señalados por la ley, contraviniendo el principio de reserva de ley².

No obstante la reforma de la Norma VIII, la Administración mantenía la facultad para calificar económicamente los hechos³. Esto es, podía prescindir de las formas o estructuras jurídicas adoptadas por las partes y considerar la situación económica real a fin de configurar el hecho imponible. De este modo, se mantenía vigente la interpretación económica de los hechos como un mecanismo de lucha contra la elusión fiscal y ello podía poner en riesgo el principio de reserva de ley y el principio de tipicidad legal.

Es sabido que el hecho imponible debe estar claramente definido en la norma a fin de que el ciudadano sepa las consecuencias jurídicas de sus actos, y éstas deben estar establecidas también en una norma general y abstracta. La reserva de ley, en este sentido, refuerza lo dicho al prescribir que la norma que recoge el hecho imponible y la obligación tributaria que se origina de su ocurrencia sea una ley en sentido formal. Es así como se salvaguarda la seguridad jurídica⁴.

La libertad de contratar, reconocida en el artículo 2.14 de la Constitución, también podía verse afectada con lo dispuesto en la Norma VIII. Nuestro ordenamiento jurídico reconoce y protege la autonomía privada en su expresión de autonomía patrimonial y económica. Adicionalmente, reconoce que el

² Principio que, justamente, tiene una fuerza aún mayor en aquellos ámbitos del Derecho donde se pueden poner en riesgo ciertos derechos fundamentales (libertad, propiedad); pensemos, por ejemplo, en los “derechos de injerencia” —según los denominó JELLINEK—, como el Derecho penal y el Derecho tributario. Concretamente, la intervención del Legislativo en el caso de la materia tributaria —a efectos de definir el hecho imponible y los aspectos esenciales del tributo— es imprescindible si se quiere proteger al contribuyente de una indebida afectación de su patrimonio.

³ El texto del segundo párrafo, tras la derogación, quedó como sigue: “Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria —SUNAT— tendrá en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios”.

⁴ Si bien este principio no se encuentra recogido expresamente en nuestra Constitución, el TC lo define y reconoce en su sentencia del 30 de abril de 2003 (Exp. 0016- 2002-AI-TC), al decir que “la seguridad jurídica forma parte consubstancial del Estado Constitucional de Derecho. La predictibilidad de las conductas (en especial, la de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho, es la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad. Tal como lo establecería el Tribunal Constitucional español, la seguridad jurídica supone la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho. La seguridad jurídica es un principio que transita en todo el ordenamiento, incluyendo, desde luego, a la norma fundamental que lo preside. Su reconocimiento es implícito en nuestra constitución, aunque se concretiza con meridiana claridad a través de distintas disposiciones constitucionales, algunas de orden general (...) y otras de alcances más específicos (...)”.

particular rige su conducta de acuerdo al principio dispositivo (“puede hacer todo aquello que la ley no le prohíbe”) y, en este escenario, tiene un amplio margen para regular y determinar el contenido de los contratos que pueda celebrar. Lógicamente, ello comprende también la posibilidad de adoptar las formas jurídicas que estime pertinentes. Si la Administración puede desconocer lo pactado por las partes y gravar el sustrato económico de los hechos al margen de las formas jurídicas empleadas, es claro que se atentaría contra el derecho a contratar libremente.

2. La elusión fiscal

Al desarrollar este tema queremos partir de la siguiente premisa: el ahorro fiscal es lícito. No obstante, se puede llegar a este resultado, es decir a un no pago o a un pago menor de tributos, utilizando medios que no son lícitos. Entendemos que entre estos medios se encuentra la elusión fiscal, que evita el nacimiento de la obligación tributaria a través de artificios y/o el abuso de formas válidas y preestablecidas en el ordenamiento jurídico⁵.

El siguiente punto que debemos tener presente es que, en nuestro medio, el fraude a la ley fiscal se identifica con la elusión fiscal. Según FONROUGE, ésta podría definirse como aquel proceder que sin infringir el texto de la ley, procura el alivio tributario mediante la utilización de estructuras jurídicas atípicas o anómalas⁶.

Para seguir en nuestro análisis consideramos importante distinguir tres situaciones:

- Una persona, con el fin de no pagar impuestos, evita realizar la actividad gravada. Aquí estaríamos ante una elusión.
- Una persona, con el fin de no pagar impuestos o pagar menos impuestos, oculta total o parcialmente los hechos o actos que originan la obligación tributaria. Aquí estaríamos ante una evasión.
- Una persona, con el fin de no pagar impuestos o pagar menos impuestos, opta por no realizar un hecho o negocio, no gravado o menos gravado, para obtener un resultado económico equivalente a aquél que la ley sí grava.

En esta última situación debemos distinguir, a su vez, dos situaciones:

- Hay quien cumple aparentemente con lo dispuesto en la norma, pero en realidad vulnera su *ratio legis*. Éste sería un caso de fraude.
- Hay quien se limita a seguir la forma más económica, fiscalmente hablando, pero sin contravenir ningún precepto concreto. Éste sería un caso de economía de opción.

⁵ Hay quienes entienden, sin embargo, que la elusión fiscal puede ser lícita, pues a través de ella el particular busca una figura que no estando tipificada como presupuesto de hecho, sirve adecuadamente al resultado que pretende o, al menos, sirve mejor que otra regulada como presupuesto de hecho, por ser más adecuada a las circunstancias de tiempo y materia. En este sentido —a decir de GONZÁLES SÁNCHEZ—, evitar la carga tributaria o reducir su importe a través de mecanismos lícitos, no implica alterar el hecho imponible ni burlar una norma amparándose en otras. Cfr. GONZÁLES SÁNCHEZ, M. *El fraude de ley en materia tributaria*, Plaza Universitaria, 1993, p. 34.

⁶ Cfr. FONROUGE, G. *Derecho Financiero*, Depalma, Buenos Aires, 1993, p. 681.

Siguiendo a SIMÓN ACOSTA, podemos señalar lo siguiente. Los impuestos gravan hechos que ponen de manifiesto una capacidad económica y que interesan al Derecho tributario precisamente por su contenido económico. Pero la dificultad de aprehender el fenómeno económico con la precisión exigida por la norma jurídica delimitadora del hecho imponible conduce al empleo de conceptos jurídicos elaborados, para fines distintos de los tributarios, por otras ramas del Derecho (especialmente, por el Derecho civil y mercantil). Esos conceptos o formas jurídicas —a través de los cuales se manifiestan ordinariamente las realidades económicas que busca el legislador fiscal— facilitan la elaboración de las normas tributarias y fortalecen la seguridad jurídica porque, al elevar conceptos bien definidos a la categoría de hechos imponibles, se consigue una perfecta y segura delimitación de estos últimos. Pero, al tiempo que se gana en seguridad jurídica, se abren las puertas al abuso y al fraude. Es decir, se corre el peligro de que las normas tributarias se utilicen abusivamente por los contribuyentes, cuando intentan conseguir los mismos objetivos económicos mediante formas o instituciones jurídicas diferentes y menos gravadas que, objetivamente consideradas, no son las adecuadas para el logro de tales objetivos⁷.

La elusión tributaria, por tanto, no supone vulnerar una norma de prohibición (que es la que, en otros ámbitos, conduce a los fraudes de ley), pues ninguna ley tributaria prohíbe alcanzar resultados económicos deseables mediante caminos distintos a los previstos por el legislador. Todos podemos elegir las vías para hacer efectiva determinada intención económica.

¿En qué radica, entonces, lo reprochable de la elusión si ésta no consiste en eludir el pago de lo que es debido al Fisco, sino en eludir la realización de los hechos de los que se deriva la obligación tributaria? Entendemos que la ilicitud de la elusión reside en los móviles u objetivos que conducen a la realización de esos actos, que no son los que conforme al Derecho corresponderían a los actos realizados.

3. La Norma XVI

De acuerdo al artículo 1 del Decreto Legislativo 1121, el objetivo principal de la Norma XVI es mejorar ciertos aspectos referidos a la actuación de la Administración Tributaria frente a los administrados, mediante el perfeccionamiento de las normas que permitan combatir un mayor número de conductas elusivas.

El texto de la Norma es el siguiente:

“Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que realicen, 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

⁷ SIMÓN ACOSTA, E., “Del fraude de ley al conflicto en la aplicación de las normas tributarias”, en VV.AA., *Economía, Derecho y Tributación. Estudios en homenaje a la profesora Gloria Begué Cantón*, Ediciones Universidad de Salamanca, 2005, p. 822.

saldos o crédito nacional, 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 imponible 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 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 ventaja 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 señalada en el primer párrafo, según sea 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 derecho 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 atendiendo a los actos efectivamente realizados”.

Para muchos esta norma ha vuelto a configurar el panorama descrito a propósito de la dación del texto original de la Norma VIII y, por esta razón, ha causado una gran polémica, sobre todo en el sector empresarial. Se entiende que esta norma coloca al particular en una clara situación de inseguridad jurídica frente a la actuación de la Administración.

Si bien la planificación fiscal lícita y la economía de opción son plenamente admitidas en el Derecho⁸, parece que en este escenario todo puede volverse contra el contribuyente y lo que hoy se entiende como posible puede resultar más adelante como una conducta elusiva, según el criterio del auditor que se tope con uno.

Una cosa distinta será que la planificación fiscal se haga de manera ilícita, esto es, mediante simulación o, incluso, mediante la configuración de un delito. Sin embargo, el riesgo está en que, tal y como aparece redactada la nueva cláusula antielusiva general, no se determina adecuadamente qué es lo que estará exactamente bajo la observación de la Administración y su ámbito de aplicación parece tan amplio que podría incurriarse en una serie de abusos bajo la cobertura de la Norma XVI. El margen de discrecionalidad que parece

⁸ En estos casos, se analiza y elige la alternativa que minimiza el costo que afecta a los rendimientos de cualquier inversión. La idea es decidirse por las opciones económicas más convenientes para el contribuyente, pero siempre dentro de los límites establecidos por el ordenamiento jurídico.

otorgarse a la Administración al momento de evaluar los supuestos de elusión es tan amplio que podría, sin duda alguna, vulnerar el principio de seguridad jurídica⁹.

Esto se podría remediar de algún modo si el legislador definiese, por ejemplo, que se entiende por un acto artificioso o impropio —en primer término, debería aclarar si utiliza estos términos como sinónimos o no—. Es posible que sea la jurisprudencia del Tribunal Fiscal o del Poder Judicial quien lo llegue a definir. Sin embargo, tratándose de una facultad que puede generar un grave perjuicio al contribuyente —no sólo en el aspecto económico sino también en cuanto a su reputación— se esperaba que el Ejecutivo tuviese el cuidado, la diligencia y la responsabilidad debidos para delimitar adecuadamente la facultad que le confiere a la Administración a través de la dación de la Norma XVI.

Esto debe ser así si se quiere preservar la vigencia del principio de reserva de ley. No se puede olvidar que los tributos no pueden imponerse en forma discrecional ni por vía de interpretación. Los tributos deben exigirse conforme a lo previsto en la ley.

Otro aspecto importante que falta por definir respecto a la Norma XVI es su aplicación en el tiempo. No queda claro si se aplicará a situaciones ocurridas después de su entrada en vigencia o si, por el contrario, podría aplicarse a situaciones ocurridas antes de su vigencia. De acuerdo al artículo 103 de la Constitución, la ley se aplica —desde su entrada en vigencia— a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos, salvo en materia penal cuando favorece al reo. Parecería que en este caso, entonces, la Norma XVI debería regirse por el principio de irretroactividad de las normas, no afectando a situaciones pasadas sino sólo a situaciones futuras. Sabemos que la posición que algún momento ha expresado la Administración no es ésta, pues entiende que lo contrario significaría que el Estado valida situaciones de elusión.

Podríamos, además, preguntarnos si ¿esta facultad otorgada a la Sunat se aplica a los tributos respecto de los cuales no haya prescrito la acción de la Sunat para determinar y exigir su pago? O, qué ocurre con los supuestos de hecho que cuando se realizaron no estaban gravados y que recientemente se han recogido como hechos gravados, mediante la dación de las normas antielusivas específicas que han sido dictadas con motivo de las modificaciones a la Ley del Impuesto a la Renta¹⁰. ¿Se podría aplicar a estos

⁹ Este margen de discrecionalidad que tiene el auditor al momento de aplicar la Norma XVI también podría reducirse si se estableciese en nuestro ordenamiento tributario un procedimiento especial para la aplicación de esta Norma, tal como sucede en España cuando se debe aplicar el artículo 15 de la Ley General Tributaria (2003). El legislador español ha condicionado la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria prevista en el artículo 15, a modo de garantía fundamental, a la existencia de un previo informe preceptivo. Éste debe ser emitido por la Comisión consultiva y vinculará al órgano de inspección sobre la declaración del conflicto. Esta Comisión se constituye por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas, actuando uno de ellos como Presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante.

¹⁰ El Decreto Legislativo 1120 (vig. 01.01.13) modificó varias disposiciones de la Ley del Impuesto a la Renta. Entre los principales cambios introducidos se encuentran las normas

supuestos la Norma XVI a fin de cobrar el impuesto correspondiente? Éstos son algunos cuestionamientos que nos suscita esta Norma y que están aún por resolverse.

4. A modo de conclusión

Como conclusión al tema que ahora nos ocupa podemos decir lo siguiente. Si bien la Norma XVI pretende salvar la técnica del último recurso contra conductas de elusión tributaria, que son sin duda reprochables, debe hacerlo a través de una formulación legislativa que atienda tanto a las exigencias de seguridad jurídica —principios de reserva de ley y de tipicidad— como a las de justicia material tributaria —capacidad contributiva e igualdad—.

En efecto, el Estado necesita utilizar técnicas que impidan la proliferación de conductas elusivas. Pero no podemos olvidar que esta necesidad se basa en la imposibilidad real de prever las conductas elusivas y en el riesgo de que la imprevisión, o incluso la impericia del legislador de un determinado momento, abra la puerta a una generalización de conductas evasivas que pueden causar daños importantes al Fisco y, en definitiva, a todos los ciudadanos. La solución a tal necesidad muchas veces se implementa a través de la creación de una potestad administrativa especial que es la que —a diferencia de la ley que es siempre general y abstracta— permite evaluar las circunstancias particulares del caso concreto.

No obstante, esta potestad no puede ser ejercida según el capricho del operador jurídico, sea un funcionario administrativo o un juez. Por tanto, es imprescindible poner límites a la potestad de extender analógicamente la norma tributaria. Si la norma general que regula la potestad de extender la ley está diseñada de forma tal que se reduce suficientemente la discrecionalidad administrativa, podremos considerar que se han satisfecho en la medida de lo razonable las exigencias de tipicidad legal. En este escenario, se podrá ejercer

antielusivas específicas relacionadas con la Reorganización de Sociedades. De acuerdo a la Exposición de Motivos del citado Decreto, la incorporación de estas normas busca combatir una práctica elusiva común entre personas jurídicas domiciliadas, que a través de las distintas formas de reorganización de sociedades transferían sus activos a favor de terceros, sin que existiese una razón empresarial para ello y con el único fin de obtener una ventaja fiscal. Esta práctica suponía, en muchos casos, optar por una reorganización en vez de celebrar, por ejemplo, un contrato de compra-venta. En este último caso, el costo tributario de la operación estaría alrededor del 33% (30% aplicable a la empresa por la ganancia obtenida al vender el inmueble y 4.1% aplicable a los accionistas por los dividendos distribuidos). Mientras que en el primer caso, si se escinde un bloque patrimonial y los socios o accionistas amortizan o transfieren en propiedad las acciones recibidas como consecuencia de la reorganización, el costo tributario de la operación estaría alrededor del 5%. La Ley del Impuesto a la Renta prevé, tras la reforma de julio de 2012, una serie de normas antielusivas específicas que intentan justamente evitar esta situación. La pregunta que nos planteamos en el texto viene referida a lo siguiente: ¿Qué ocurre si la Administración advierte supuestos ocurridos antes del Decreto Legislativo 1120 que configuran, a partir de la vigencia del mismo, una situación de elusión combatida por una norma antielusiva específica? En principio, a tales supuestos no le alcanzaría la aplicación del Decreto Legislativo 1120 por ser una norma posterior; pero, podría calificarse igualmente como un supuesto de elusión bajo el amparo de la Norma XVI, que es una cláusula general antielusiva y, que a decir de la Sunat, podría aplicarse a situaciones ocurridas antes de su vigencia a menos que se quieran validar situaciones de elusión, hecho que no podría ser admitido por el Estado. Esto es cuestionable pero es la posición de la Administración, por ello lo dejamos planteado.

tal potestad por parte de la Administración, pero dentro de los límites que salvaguarden la seguridad de los ciudadanos.