

Miguel de Pomar Shirota*

La Primacía de la Realidad en el Derecho Tributario Peruano: A propósito de la Norma VIII del Código Tributario

*“Hay tantas realidades como puntos de vista.
El punto de vista crea el panorama”
(José ORTEGA y GASSET)*

1. Introducción

La incorporación al Código Tributario de la regla sobre “interpretación económica de la norma tributaria”, “principio de la realidad económica”, “mecanismo de calificación del hecho imponible”, ó como tentativamente se le denominará, el principio de primacía de la realidad en el derecho tributario; esta próximo a cumplir quince años.

La Norma VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF¹ (en adelante C.T.) contiene bajo su redacción veinte dos temas claramente diferenciables:

Por un lado el de la interpretación de las normas tributarias y las limitaciones que conllevan su puesta en práctica, recogidas en su primer y tercer párrafo.

* Abogado por la Universidad de Lima

1 Conforme a la modificación introducida por la Ley N° 26663.

De otro lado, ha previsto en su segundo párrafo lo que Krause² refiere, a propósito del artículo 2° de la Ley N° 11683 (T.O. 1998)³ de Argentina, como la regla para la “comprensión adecuada de la naturaleza del hecho imponible, con relación a las formas o estructuras jurídicas aplicadas por los particulares intervinientes como las más adecuadas o inadecuadas a la verdadera, real y cabal intención económica que persiguen las mismas”.

Es respecto del segundo párrafo, el que dispone que determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT- tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios, que se exponen unas cuantas reflexiones, las mismas que tienen que ver con su controversial incorporación y existencia, con las dificultades en su denominación y calificación, y con su aplicación práctica.

2. Calificación y Contenido

Constituye el presente, tema interesante y polémico en la esfera del Derecho Tributario, tanto por la abundancia doctrinaria sobre la materia, las opiniones a favor o en contra de su incorporación legislativa, cuanto en lo que se refiere a su definición.

El tratar de conceptualizar lo que en términos jurídicos contiene el segundo párrafo de la Norma VIII del C.T. resulta ciertamente dificultoso. Se refiere que éste constituye un método de interpretación económica de las normas. También se le atribuye el carácter de principio, bajo la denominación de “Principio de la Primacía de la Realidad” ó “Principio de la Realidad Económica”, entre otros calificativos no suficientemente desarrollados.

Al respecto y mas allá de las discusiones doctrinarias y académicas que puedan promoverse, el dispositivo representa el reconocimiento legislativo de la obligación de las partes involucradas en la relación jurídico tributaria, de ajustar sus actuaciones al marco legal existente, y en ese proceso verificar que los hechos y actos en los que participan los ciudadanos, se ciña estricta y objetivamente a las disposiciones impositivas existentes, de tal suerte que las consecuencias económicas -sean estas directas o indirectas- produzcan sobre la base del sistema impositivo existente, la obligación de pago de tributos.

Un aspecto discutible es la referencia al término “realidad económica” ó “interpretación económica”. Resultaría en principio, y con cargo a una profundización posterior que escapa al alcance del

presente, denominarla como “principio de primacía de la realidad”, que es finalmente lo que se intenta recoger a nivel legislativo.

Sobre este particular no parece sustentable afirmar que existan diversas clases de realidades para efecto de la aplicación de tributos, tales como una realidad económica, jurídica o contable. A diferencia de lo que subjetiva y personalmente pueda juzgarse como cierto, sea sobre la base de una presunción, prejuicio, o sobre una errónea apreciación de los hechos, en el ámbito de la tributación no hay margen para aceptar que existan diversos puntos de vista para exigir la entrega de una suma de dinero, al menos no si se pretende un régimen de imposición y no de confiscación.

En estricto la realidad es una sola, y como tal es menester que tanto el fisco como el contribuyente lleguen a su conocimiento más allá de toda interpretación coloreada de elementos subjetivos, o carentes de respaldo legal.

El tema de la “realidad económica” se asocia además con el hecho que muchas veces la verificación de la verdadera naturaleza del hecho imponible no supone la evaluación de -por ejemplo- una actividad lucrativa, sino simplemente de una circunstancia cuya ocurrencia produce consecuencias económicas y a su vez, ello conlleva la aparición de un hecho susceptible de ser gravado.

De otro lado, sucede que la búsqueda de la verdadera naturaleza del hecho imponible termina convirtiéndose en una forma de suplir deficiencias normativas, o de extender las disposiciones legales a supuestos no previstos en la norma, pretensiones incompatibles con un Estado de Derecho.

Veamos este ejemplo, un tributo que grave a todo el que en un ejercicio gravable hubiera obtenido rentas cuyo importe sobrepasen los \$/. 20 000,00, no afectará a aquel que generó ingresos por \$/. 19 999,00. Es claro que el legislador es quien fijó un límite y que en todo caso no se ha establecido -como sería ilógico asumir- que el gravamen se aplicará a todos los que obtengan ingresos por una cantidad cercana a \$/. 20 000,00 o más.

Parece por tanto preferible adoptar la idea que el segundo párrafo de la Norma VIII del C.T. contiene una condición indispensable -sustentada constitucionalmente- para la aplicación del régimen impositivo, que no es otra cosa que la necesidad de establecer la realidad de un hecho susceptible de generar consecuencias impositivas, por encima de lo que la Administración pueda considerar que constituyen los actos, situaciones y relaciones “económicas” que

2 KRAUSE MURGUIONDO, Gustavo A. *La Interpretación de la Ley y el Derecho Tributario*. La Ley, Buenos Aires, Argentina, 2000, p. 126.

3 Texto vigente disponible en: <http://biblioteca.afip.gov.ar/>

habría realizado, perseguido o establecido el deudor tributario.

En adición a la denominación que pueda otorgársele, corresponde precisar el contenido que en el ordenamiento interno posee, lo cual surge como cuestión previa de singular interés, a la luz de una antigua jurisprudencia de observancia obligatoria, en la que el Tribunal Fiscal señalaba a propósito de la vigencia de una exoneración, que las normas contenidas en el Título Preliminar del Código Tributario, están más bien dirigidas al legislador, a título de recomendación⁴.

Para el caso concreto de la Norma VIII, el Tribunal Fiscal considera que este dispositivo recoge el criterio de la realidad económica o calificación económica de los hechos, entendiendo a tal como a la facultad que otorga el legislador a la Administración para verificar los hechos realizados -actos, situaciones y relaciones- atendiendo al sustrato económico de los mismos, a efecto de establecer si éstos se encuentran subsumidos en el supuesto de hecho descrito en la norma. Es además claro en afirmar que no se trata de un método de interpretación sino de una apreciación o calificación del hecho imponible⁵.

En la práctica y con el fin de resolver la materia controvertida, existen no pocas ocasiones en las que el Tribunal Fiscal ha emitido pronunciamiento, sobre la base del dispositivo bajo comentario, y a partir del análisis de discordancias detectadas entre fondo y forma⁶.

Se colige de lo expuesto que esta norma no constituye un enunciado carente de aplicación práctica o contenido concreto, debiendo acotarse que no se ve objeción desde el punto de vista de la propia redacción plasmada en el Código Tributario, de los fines que persigue⁷, o del basamento constitucional que la sostiene; que niegue el carácter de derecho concreto del contribuyente, respecto del cual subyace la noción que todo tributo cuyo cobro o pago no provenga del hecho económico adoptado por la ley⁸, puede suponer en todo caso un acto de confiscación y no de imposición.

Es interesante citar un caso resuelto por el Tribunal Fiscal en el año 2006⁹, en el cual el contribuyente sustentó su impugnación en la aplicación del principio de la realidad recogido en la Norma VIII del C.T.

La SUNAT practicó reparos al Impuesto General a las Ventas y al Impuesto a la Renta, por haberse sus-

tentado el derecho al crédito fiscal y la deducción de gastos para la determinación de la renta neta imponible, con facturas giradas a nombre de un tercero, derivadas del pago de cuotas de arrendamiento financiero; así como por cargar indebidamente al gasto, depreciaciones de un vehículo entregado en leasing.

El contribuyente sostenía que si bien el contrato de arrendamiento financiero fue celebrado entre una entidad bancaria y una empresa de transporte, esta última actuó como interpósita persona, ante la imposibilidad de realizar directamente la transacción. Asimismo indicó que era él quien había aportado la cuota inicial, pagado las cuotas mensuales y asumido los derechos y obligaciones derivados del leasing.

Si bien el Tribunal Fiscal resolvió confirmar la procedencia de los reparos impugnados, sustentando su decisión en el hecho que no se habían dado los elementos para poder calificar el negocio realizado como una simulación parcial, en rigor no cuestionó ni discrepó de la posibilidad de apelar a la esencia de la operación, por encima de la forma contractual adoptada.

3. La Primacía de la Realidad y el Derecho Constitucional Tributario

227

El Derecho Constitucional Tributario es, en palabras de Spisso, el “...conjunto de principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación. Es la parte del derecho constitucional que regula el fenómeno financiero que se produce con motivo de detracciones de riqueza de los particulares en favor del Estado, impuestas coactivamente, que hacen a la subsistencia de éste, que la Constitución organiza, y al orden, gobierno y permanencia de la sociedad cuya viabilidad ella procura.”¹⁰

“En él quedan comprendidas diversas materias referentes a: a) asignación de competencias en el ejercicio del poder tributario; b) regímenes de coordinación del poder tributario ejercido por la Nación, provincias y municipalidades y de coparticipación en la distribución de los recursos recaudados; c) principios que limitan el poder tributario del Estado: legalidad, igualdad, no confiscatoriedad, razonabilidad, etc.; d) principios que rigen la tipificación del ilícito tributario y la aplicación de sanciones; e) garantías que aseguren la efectiva vigencia de los contribuyentes”.

4 Resolución del Tribunal Fiscal N° 016002 de 5 de agosto de 1980.

5 Criterios contenidos, entre otras, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 590-2-2003, 06686-4-2004, 4773-4-2006, 4100-4-2007 y 215-4-2009.

6 Por ejemplo en las Resoluciones N° 4784-5-2003, 5637-4-2002, 383-3-1999 y 5468.

7 Que no pueden ser otros más que aquellos encaminados al logro del cumplimiento de la prestación pecuniaria, ligado a un hecho generador de la obligación tributaria previsto por ley. Es decir, el cobro del “tributo debido”.

8 Bien sea porque el contribuyente pagó menos, o la Administración cobró en exceso.

9 Resolución del Tribunal Fiscal N° 5473-1-2006.

10 SPISSE, Rodolfo R. *Derecho Constitucional Tributario*. Editorial Depalma, Buenos Aires, 1991, p. 1.

Agrega el autor que su finalidad es “...la de disciplinar la soberanía del Estado en el ejercicio del poder tributario, delimitar su contenido y alcance y regular los derechos y garantías de los contribuyentes”.

En el caso del Perú, esta disciplina en el ejercicio del poder tributario se encuentra expresamente recogida en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú de 1993¹¹, en cuanto al respeto a los principios de reserva de la ley, igualdad y a los derechos fundamentales de la persona y la prohibición a la existencia de un tributo con carácter confiscatorio.

Sin abundar sobre lo que ya se ha escrito sobre el tema, debe acotarse que el efecto inmediato del poder tributario es de carácter económico, y en consecuencia tiene como manifestación sensible la afectación del derecho de propiedad.

Bajo este orden de ideas, el asunto de la primacía de la realidad que debe observar -y también obedecer- el fisco, forma parte del ámbito del “Derecho Constitucional Tributario” en cuanto a su fundamentación, estudio, y defensa.

Ubicación que posee especial importancia, por cuanto no se trata de una garantía contenida en una norma con rango de ley, sino que goza del status que le brinda la misma Constitución.

228

Entre otras, dos consecuencias prácticas derivan de ello: i) su eventual exclusión del C.T. resultaría inócua respecto de la protección que posee el administrado frente al fisco y, ii) el derecho de exigir que los tributos le sean aplicados sobre una base real y objetiva puede ser ejercido ante cualquier otra entidad distinta de la SUNAT.

4. Facultad u obligación de la Administración Tributaria

Los días 23 y 24 de octubre de 1995 en la ciudad de Lima, se llevaron a cabo las V Jornadas Nacionales de Tributación realizadas por la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, con la presencia en la organización de la SUNAT y la Confederación Nacional de Instituciones Empresariales Privadas¹². El tema del evento fue: “*El Sistema Tributario Peruano y su Evolución hacia el año 2000*”, y dentro de las ponencias individuales se encontraba aquella del Doctor Edward Tovar Mendoza¹³ bajo el nombre de “*El porqué de la modificación del Código Tributario*”. En dicha exposición, el citado autor explicaba

que el actual segundo párrafo de la Norma VIII del C.T., cuya incorporación fue en su tiempo controvertida, se sustentaba en el hecho que “...el legislador al momento de formular la hipótesis de incidencia tributaria tiene en mente siempre un hecho económico, en tanto el tributo tiene que estar vinculado necesariamente a este tipo de hechos.” “Establecida esta hipótesis procede su contrastación con los hechos realizados por el contribuyente, que en caso de coincidir, indican la presencia del hecho imponible, que da nacimiento a la obligación tributaria.”

Agregaba el ponente que: “Sin embargo en la realidad encontramos contribuyentes que, con el fin de intentar no incurrir en la realización del hecho imponible, buscan subterfugios legales¹⁴ para que la operación que realizan no encuadre dentro de la descripción contenida en la hipótesis, a pesar de coincidir totalmente a nivel de hecho económico.”

Bajo este mismo razonamiento y conforme a los mismos fundamentos, resulta también válido afirmar que en la práctica encontramos actuaciones del fisco, que a efecto de establecer la realización de un hecho imponible echan mano de los mismos métodos antes citados, para que la “operación encuadre dentro de una descripción legal”, a pesar de no coincidir totalmente a nivel de hecho económico.

En tal sentido, la presente regla debe entenderse no solo como facultad, sino como una garantía concreta para el administrado, que tiene un sustento en la misma Constitución.

Cabe hacer una cita adicional a la mencionada ponencia, que bien puede ser considerada como una exposición de motivos de la incorporación de la regla bajo comentario al ordenamiento nacional¹⁵, respecto a que: “Lo que se busca con el criterio económico es que se cumpla el propósito de la ley, llegar a su verdadero sentido con el objeto que se evite la burla a la ley, prevaleciendo el principio de igualdad en la aplicación de la norma; es así que la ley tiene que aplicarse no interesando a quien beneficie o perjudique, sino estando en igualdad de condiciones todos los contribuyentes”¹⁶.

Se observa así que en la misma justificación del precepto, se ha previsto su aplicación con prescindencia de la condición de deudor o acreedor tributario, esto es, sin interesar a quien pueda beneficiar o perjudicar, y con el fin de garantizar la igualdad en la aplicación de la norma, circunstancia que debe entenderse

11 Cuyo texto fue modificado por la Ley N° 28390, publicada en el diario oficial El Peruano el 17 de noviembre de 2004.

12 Que en su momento (y aun ahora) llamó la atención, por cuanto se trataba de una singular convergencia entre representantes de los extremos opuestos de la relación jurídico tributaria.

13 TOVAR MENDOZA, Edward. “El porqué de la modificación del Código Tributario”. En *Cuadernos Tributarios* N° 20. Lima, 1995, pp. 199-216.

14 Que el autor denomina “falsos planeamientos tributarios”.

15 En virtud al Código Tributario aprobado por el artículo 1° del Decreto Legislativo N° 816, publicado en el diario oficial El Peruano el 21 de abril de 1996.

16 Íd.: TOVAR MENDOZA, Edward, p. 204.

se tanto respecto de la relación fisco y contribuyente, cuanto entre los mismos obligados al cumplimiento de la prestación tributaria.

En resumen, la regla bajo análisis supone tanto un derecho cuanto una obligación de quien aprecia o participa en un determinado hecho susceptible de imposición ó de generar consecuencias tributarias, de tal suerte que, por ejemplo, el ciudadano pueda válidamente exigir que la Administración Tributaria prefiera y decida sobre la realidad de los hechos, y por encima de las formas o los formalismos que pudieran existir o atribuírsele.

5. El ciclo de vida tributario y la preeminencia de la realidad

Si quisiera hablarse en términos biográficos, podría afirmarse que la tributación inicia su período vital a partir de hechos o actos con relevancia económica que han sido considerados como susceptibles de gravamen.

Luego de este nacimiento, se suceden diversas etapas según cada caso, que pasan por la cuantificación del tributo debido, la verificación que de ello practica la Administración, su eventual conformidad o reparo, y el ejercicio del derecho a contradecir su actuación, cuya decisión final se establece en sede administrativa o judicial.

Como en la vida misma, no es la tributación ajena a problemas y obstáculos, bien sea derivados del propio marco legal o de la interacción con el ente fiscalizador. Así, en ocasiones puede rastrearse el origen de las controversias a una errónea apreciación de los hechos, producto de no haber entendido la diferencia de lo que en lógica se considera como una “condición suficiente” de lo que supone una “condición necesaria”¹⁷. Es el caso típico en que la ausencia de un requisito formal, conlleva la pérdida de un derecho, o un incremento indebido en la carga impositiva.

Se trata de situaciones en las que se confunden la realidad con la formalidad o la legalidad con la literalidad, bajo las cuales es claro que el deudor tributario está en capacidad de exigir que, en aplicación

del segundo párrafo de la Norma VIII del CT¹⁸, se considere la verdadera naturaleza del hecho imponible, siendo que la facultad de la Administración Tributaria en general -independientemente que el dispositivo vigente aluda a la SUNAT únicamente- de tomar en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios constituye en rigor; la garantía reconocida por ley que el obligado es sujeto a tributación.

Sucede también que al identificar los hechos o actos demostrativos de capacidad contributiva y susceptibles de gravamen, la complejidad de los mismos ocasiona que la legislación, en su afán de alcanzarla, se torne abundante, casuística y en ocasiones contradictoria.

Cuando ello ocurre se producen vacíos e incertidumbres que no permiten apreciar con certeza, las consecuencias impositivas de un hecho¹⁹.

“... no se trata de una garantía contenida en una norma con rango de ley, sino que goza del estatus que le brinda la misma Constitución”.

La aplicación del principio de primacía de la realidad importa a este nivel, la seguridad otorgada al obligado de conocer las condiciones que –a juicio del fisco- resultan necesarias para producir o no una consecuencia tributaria; y que siendo ello sustentado en la primacía de la realidad, permanezca inalterable en el tiempo. Carece de razonabilidad tener que esperar la llegada del contencioso tributario, si en etapas anteriores podría definirse una posición respecto de los actos y hechos realizados o establecidos por los deudores tributarios.

Luego de definir que un determinado hecho o acto es objeto de gravamen bajo el régimen legal vigente, empieza la labor de cuantificar el monto de la pretensión fiscal²⁰ y en esta tarea lidiar con las regulaciones existentes y con quien las aplica, lo cual en ocasiones implica que se privilegie la formalidad a la realidad o la literalidad a la legalidad.

Veamos por ejemplo el Informe N° 146-2009-SUNAT/2B0000 de 31 de julio de 2009, en que se emite opinión sobre si lo dispuesto en el quinto párrafo del inciso c) del artículo 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas y en la Ley N° 29125²¹,

17 Si hay un terremoto, el puente va a colapsar. (El terremoto no es condición suficiente; se requiere el cumplimiento de otras condiciones) Si hoy es sábado, mañana es domingo (condición necesaria).

18 Y sobre la base del Principio de verdad material que rige el procedimiento administrativo.

19 Inclusive la legislación aplicable a actividades económicas que no han variado en el tiempo, ha ido paulatinamente haciéndose mas frondosa y compleja. Basta comparar las regulaciones vigentes del Impuesto a la Renta en el caso de ingresos provenientes del arrendamiento de bienes y aquellas del antiguo “Impuesto Prodesocupados”, que sobre este mismo supuesto establecía el pago del tributo por el arrendador, a través de la adquisición de timbres que se adherían al recibo de arrendamiento y poseía una tasa del 1 por ciento sobre el monto del citado documento (Inciso e) del artículo 1° del Decreto Ley N° 7103 de 10 de abril de 1931).

20 En los términos del inciso a) del artículo 59° del Código Tributario.

21 El quinto párrafo del inciso c) del artículo 19° del TUO de la Ley del IGV –según el texto sustitutorio introducido por la Ley N° 29214- y el segundo párrafo del artículo 3° de la Ley N° 29215; establecen los supuestos bajo los cuales no se pierde el derecho al crédito fiscal en el caso de comprobantes de pago, notas de débito o documentos que incumplan con los requisitos legales y reglamentarios, o documentos no fidedignos.

resulta de aplicación a fin de sustentar el costo o gasto para efecto del Impuesto a la Renta.

La SUNAT se limita a señalar que lo establecido en las citadas normas resulta de aplicación para validar el crédito fiscal sustentado en comprobantes de pago que no cumplen con los requisitos legales y reglamentarios, mas no para validar costo o gasto para efecto del Impuesto a la Renta en el mismo supuesto, toda vez que no existe norma alguna que haga extensivas las disposiciones analizadas a este último tributo.

Lo señalado en el párrafo anterior lleva al convencimiento que resulta necesario contar con un mayor desarrollo en las posiciones esgrimidas por la Administración Tributaria, que al menos permita entender cómo ante un mismo hecho económico, se reconozcan dos soluciones diferentes, lo cual representa una distorsión en la determinación de la obligación tributaria, que la acercan más a una practicada sobre “base presunta” que una realizada sobre “base cierta”.

Circunstancia similar es la creada por el artículo 8° de la Ley N° 28194, que constituye la muestra mas evidente de lo que ocurre cuando se confunde una “condición suficiente” con una “condición necesaria”.

La norma dispone que, para efecto tributario, los pagos efectuados sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos; a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada, restitución de derechos arancelarios, antes bien, dispone que la utilización indebida o que deviene en indebida, obliga a rectificar lo declarado y a realizar el pago del impuesto que corresponda, y que este incumplimiento conlleva a que SUNAT en uso de las facultades concedidas por el Código Tributario, emita y notifique la resolución de determinación respectiva²².

Siendo la norma una “Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía”, la omisión en el uso de los denominados “medios de pago” no puede ser considerado como una “condición necesaria” para desconocer efecto a una transacción que efectivamente ha sido llevada a cabo.

Se entiende en todo caso que el incumplimiento en la obligación de bancarización pueda eventualmente ser objeto de sanción²³, pero no es posible sostener válidamente que este incumplimiento ocasione una consecuencia de tal magnitud, que por lo demás se sustenta en la presunción que no admite prueba en contrario, que el no uso de medios de pago revela una conducta evasiva, por cuanto el contribuyente

pretende emplear un gasto o un costo, en que nunca incurrió, porque de haberlo hecho hubiera utilizado la vía que considera “formal”, que es la bancarización de la operación.

Sobre este tema, la SUNAT se encuentra obligada a establecer la “verdadera naturaleza del hecho imponible”, permitiendo en consecuencia que el contribuyente que no utilice alguno de los “medios de pago” acredite la realidad de las operaciones, mediante documentación fehaciente.

La doctora Delia Revoredo Marsano, en voto singular a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 21 de diciembre de 2004 (Expedientes N° 0004-2004-AI/TC y acumulados) observaba que si bien la Ley N° 28194 se denomina “Ley para la lucha contra la evasión y para la formalización de la economía” y que su finalidad es combatir la evasión tributaria, lo que hace en la práctica el Congreso para alcanzar este fin es “...imponer nuevos tributos a los que sí pagan sus impuestos, utilizando inconstitucionalmente su facultad de imponerlos”.

Agregaba que “...la entidad encargada de administrar –y aplicar– los tributos tiene otras facultades y medios –herramientas– para averiguar y sancionar la evasión y el fraude tributario.” Y que “la finalidad constitucional de todo tributo es recaudar fondos para cumplir con el presupuesto, y no detectar a evasores. No creo constitucionalmente razonable imponer tributos a los ciudadanos formales con el objetivo de detectar a los informales”.

Constituye tema pendiente para el Tribunal Constitucional, dilucidar sobre la constitucionalidad del referido artículo VIII, toda vez que los pronunciamientos emitidos a la fecha, y en particular en el que ha sido citado previamente, no se discutió específicamente este tema, sino básicamente la constitucionalidad del Impuesto a las Transacciones Financieras, limitándose a afirmar sobre el tema de la utilización de medios de pago que “...resulta claro que la informalidad de las transacciones patrimoniales es un factor determinante que facilita la evasión tributaria, motivo por el cual el establecimiento de medidas orientadas a incentivar la utilización de las empresas del sistema financiero para la ejecución de tales transacciones, resulta una medida idónea para la detección de cualquier fraude tributario”.

Es interesante citar la argumentación jurídica que fue empleada en un fallo emitido por la justicia Argentina²⁴ a propósito de la declaración de inconstitucionalidad de una norma similar a la nuestra.

22 Consecuencia que debe responder a un peculiar estilo de legislar, a la voluntad de restringir la posibilidad de emitir otra clase de valor, o a la inclusión de elementos de psicología social en las normas tributarias.

23 Aceptando que para lograr los objetivos para la que fue aprobada, su incumplimiento tiene que generar consecuencias en el infractor, puesto que de lo contrario se trataría simplemente de lo que en idioma Inglés se denomina “a wishful thinking”.

24 “Epuycn SA c/AFIP-DGI s/acción de inconstitucionalidad”.

Al respecto se indicó que el Estado no puede crear normas que carezcan de toda razonabilidad, en el que, por no utilizar determinados medios de pago que la ley ordena, puede desconocerse una realidad indubitable: la existencia de una operación comercial llevada a cabo, que por más “razones” que se aleguen en la implementación de medidas con estas características, no pueden conculcarse derechos de los ciudadanos que luego se verán en la necesidad de cumplir leyes de dudosa licitud, o bien tener que litigar para hacerlos cumplir. Si el fisco puede recurrir a la prescindencia de la forma jurídica para develar una realidad distinta de la apariencia que dichas formas han presentado, no resulta coherente que se interponga una norma que impida en modo absoluto hacerlo en ciertos casos, cuando ello puede beneficiar al contribuyente. Puede establecerse, como se ha hecho, un catálogo de medios cancelatorios que, de por sí, se consideren suficientes, pero no parece razonable que ante la ausencia de ellos, no se permita en modo alguno la acreditación por otros medios.

La regla bajo análisis es dejada de lado además cuando la Administración Tributaria sustenta el resultado de su labor de fiscalización, sobre la base de argumentaciones inoficiosas, que no se condicen con los actos, situaciones y relaciones económicas realizados por los administrados.

Hace algún tiempo atrás las empresas que exportaban concentrado de minerales tenían como práctica, pactar dentro de los contratos de compraventa internacional que la entrega de los bienes se realizaría en condiciones CIF, otorgándose al adquirente, la posibilidad de optar por la entrega bajo condiciones FOB²⁵, reconociéndose en este caso una deducción en el precio por concepto de seguro y flete, bajo la aplicación de una cláusula de reajuste ó “rollback”. En estos casos, el desconocimiento de la realidad de la transacción condujo a la SUNAT a plantear reparos por considerar que en estos casos se había practicado pagos de servicios por cuenta de terceros no susten-

tados y por cuanto juzgaba que se habían efectuado actos de liberalidad por parte del exportador²⁶.

Asimismo se dan supuestos en los que se deja de lado la esencia del hecho gravable por el apego exagerado a las formas, incluso mas allá de lo que estipulan las disposiciones tributarias.

En el caso resuelto por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 08286-3-2009 la SUNAT había reparado la deducción de intereses por cuotas de arrendamiento financiero correspondientes a períodos de gracia -de cuotas cero-²⁷, por cuanto la arrendadora no había acreditado su registro mediante la presentación de los asientos contables que solicitó durante la fiscalización, no obstante haberle presentado el detalle de los intereses devengados en cada mes con la discriminación por cada cliente y referenciando a los contratos de arrendamiento financiero, mediante hojas de cálculo.

Sobre el particular, el Tribunal Fiscal consideró que desde el punto de vista de las normas que regulaban el Impuesto a la Renta y el contrato de arrendamiento financiero en los ejercicios 1998 y 1999 acotados, no se encontraba previsto que la empresa arrendadora debía tener el nivel de detalle requerido por la SUNAT, en cuanto al tratamiento de las diferencias temporales para la determinación del referido tributo, que el detalle de intereses devengados para efecto contable debía ser consignado en el Libro Diario, ni que el incumplimiento de este procedimiento conllevaría a su desconocimiento para fines tributarios. Agregó que en este caso además no se desvirtuó la fehaciencia de la información presentada, que en todo caso pudo servir de sustento al reparo.

No interesa ampliar el detalle de la casuística en cuanto a las actuaciones llevadas a cabo durante el procedimiento de fiscalización que pueden afectar directamente o infringir lo establecido en el Código Tributario²⁸. En todo caso debe acotarse que, ante la presencia de circunstancias como las descritas, conte-

25 Según la definición de la International Chamber of Commerce, el término CIF – Cost, Insurance and Freight (Puerto de Destino) significa que el vendedor realiza la entrega cuando las mercancías sobrepasan la borda del buque en el puerto de embarque convenido. El vendedor debe pagar los costes y el flete necesarios para conducir las mercancías al puerto de destino convenido, pero el riesgo de pérdida o daño de las mercancías, así como cualquier coste adicional debido a eventos ocurridos después del momento de la entrega, se transmiten del vendedor al comprador. No obstante, en condiciones CIF el vendedor debe también procurar un seguro marítimo para los riesgos del comprador de pérdida o daño de las mercancías durante el transporte. Consecuentemente, el vendedor contrata el seguro y paga la prima correspondiente. El término CIF exige al vendedor despachar las mercancías para la exportación. El término FOB – Free on Board (Puerto de Embarque), significa que el vendedor entrega cuando las mercancías sobrepasan la borda del buque en el puerto de embarque convenido. El comprador debe soportar todos los costes y riesgos de la pérdida y el daño de las mercancías desde aquel punto. El término FOB exige al vendedor despachar las mercancías para la exportación (recogida de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08974-3-2009).

26 Sobre este tema, en la Resolución N° 08974-3-2009, el Tribunal Fiscal verificó la existencia de una obligación contractual que establecía la opción a favor del comprador de adquirir los bienes materia de la compraventa internacional bajo condiciones CIF, y alternativamente de acuerdo a la modalidad FOB, pactándose que en este último caso se ajustaría el precio final del concentrado, mecanismo llamado “Rollback”. Sobre esta base consideró que no podía pretenderse que una operación sometida a reglas diferentes debía mantener las mismas condiciones de contraprestación, puesto que la condición CIF conlleva costos de seguro y flete que no incluye la modalidad FOB, y por tanto resultaba válida la diferencia considerada. Asimismo verificó que carecía de sustento la calificación otorgada por SUNAT de gastos por cuenta de terceros sin documentación sustentatoria, en tanto que correspondían al reconocimiento del ejercicio de la opción por parte del adquirente que ameritaba un ajuste en el precio de la transacción y por ende en sus ingresos. En todo caso, no existió un acto de liberalidad sino el cumplimiento de una obligación contractual.

27 La recurrente procedió a realizar la conciliación a través de la declaración anual del Impuesto a la Renta por cuanto, como se recordará, contablemente las cuotas de leasing se consideraban como una cuenta por cobrar y los intereses como ingresos, mientras que de acuerdo con el Decreto Legislativo N° 299, las referidas cuotas constituían ingresos para efecto del citado tributo.

28 A las que habría que sumar aquellas ocasiones en que, a través del procedimiento de fiscalización se crean hechos imponible, como aquel en que la SUNAT agregó el crédito fiscal negativo que no pudo ser absorbido por el crédito fiscal del período, al débito fiscal del Impuesto General a las Ventas, incrementando la base imponible del mismo; caso que ha merecido un lúcido análisis por la Sala 3 del Tribunal Fiscal en la Resolución N° 02013-3-2009.

nidas en los requerimientos o en el cierre del mismo, el deudor tributario tiene abierta la posibilidad de recurrir en queja²⁹, sin tener que esperar a la culminación del procedimiento de fiscalización y a la eventual notificación de los valores correspondientes.

6. Consideraciones adicionales

Ante una eventual modificación de la regla bajo análisis, resultaría deseable señalar expresamente que esta es de obligatoria observancia por todos los actores o partícipes de la relación jurídico tributaria, incluyendo los órganos encargados de la resolución de controversias en sede administrativa o judicial.

Considerando el objetivo de privilegiar el hecho real sobre la forma -o el formalismo-, no se justifica la limitación existente, siendo en rigor que no se trata de una norma anti-elusiva, sino de la regulación de aquellos supuestos en que ha existido una errónea caracterización del hecho³⁰.

Complementariamente, el principio de primacía de la realidad debe aplicarse sobre las demás actuaciones que generan consecuencias fiscales para el deudor tributario, y no solo respecto del hecho imponible, en tanto importen la pérdida de derechos válidamente obtenidos, incrementos en la carga impositiva no relacionados a una mayor capacidad contributiva, o el establecimiento de sanciones no queridas por la norma existente.

Es el caso por ejemplo de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 196-1-98³¹, según la cual, la presentación de declaraciones juradas rectificatorias acredita el hecho de declarar cifras o datos falsos que influyen en la determinación de la obligación tributaria o que implican un aumento indebido de saldos a favor, y configura la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario³². En este caso, la interpretación jurisprudencial ha supuesto el establecimiento de una sanción que no corresponde al supuesto legal cuya constatación en los hechos amerita la imposición de la misma.

Otro aspecto a considerar, es la conveniencia de delinear aquellos supuestos en los que debe, preferentemente, considerarse la aplicación de este precepto.

La idea que subyace en ello es reconocer que los deudores tributarios tienen el legítimo derecho de llevar a cabo sus actividades económicas con la menor carga impositiva posible, esto es, escogiendo la forma menos gravosa.

Dicho comportamiento además, es muchas veces alentado por el mismo legislador, al crear oportunidades o incentivos, con propósitos fiscales o extra fiscales.

El tema sin embargo reside en el hecho que el contribuyente tiene la obligación de sustentar ante la Administración Tributaria, el correcto uso de esas oportunidades o alternativas, de adecuar su conducta a la normatividad existente, y en esa tarea, de asegurarse que las formas utilizadas no sean inconsistentes con la esencia de sus actividades.

Sobre ello, la jurisprudencia de los Estados Unidos de Norteamérica³³ ha establecido los siguientes criterios -Judicial Doctrines- a efecto de contrarrestar el empleo abusivo de los denominados “Tax Shelter”, que supone la utilización de estructuras jurídicas o interpretaciones legales, con el propósito de reducir la carga fiscal de maneras contrarias a la normatividad existente: 1) The Sham Transaction Doctrine.- Referido al goce de un beneficio tributario otorgado a determinadas actividades económicas, sin que en los hechos, estas se lleven a cabo efectivamente, o se practique con el único objeto de obtener una ventaja impositiva. 2) The Economic Substance Doctrine.- En virtud a la cual, se desconoce una transacción si es que la misma carece de substancia económica, y es realizada principalmente para alcanzar una menor carga impositiva. 3) The Business Purpose Doctrine.- Supone el análisis de las motivaciones del contribuyente para realizar una actividad, mas allá de perseguir un objetivo fiscal. 4) The Doctrine of Substance Over Form.- El presente criterio parte de la premisa que si dos transacciones producen el mismo resultado económico, deben producir similares consecuencias tributarias, independientemente del hecho que se hayan estructurado bajo formas jurídicas distintas. 5) The Step Transaction Doctrine.- Bajo cuya óptica, la realización de actos formalmente independientes, son tratados como una sola operación, si todos ellos se integran entre sí y se orientan a lograr un mismo objetivo o resultado económico.

7. Reflexión Final

La experiencia ha demostrado que la Administración Tributaria no en pocas ocasiones, ha hecho uso de esta regla para facilitar su labor fiscalizadora, estableciendo reparos sustentados, más que en pruebas

29 Prevista en el artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF.

30 Un asunto que aparece en un momento posterior, es la labor de la Administración Tributaria que, sobre la base de este hecho, pueda atribuir un carácter elusivo al citado error; en cuyo caso entra en juego el tema de la tutela al principio de legalidad y la prohibición a la interpretación analógica.

31 De 6 de marzo de 1998, publicada en el diario oficial “El Peruano” el 24 de abril de 1998 como precedente de observancia obligatoria.

32 Criterio vigente, conforme a la Resolución de Observancia Obligatoria N° 12988-1-2009, publicada en el diario oficial El Peruano el 16 de diciembre de 2009.

33 http://apps2.irs.gov/pub/irs-utl/ii.b_-_judicial_doctrines_ii.pdf

objetivas, en interpretaciones de los hechos, que asume, constituyen los fines del deudor tributario, y que usualmente representan una carga impositiva mas gravosa para este último. Esto, sin embargo, no debe llevar a concluir sobre la conveniencia de su eliminación, sino en todo caso, trabajar en su perfeccionamiento, recogiendo las experiencias previas, sean estas propias o foráneas.

Del mismo modo que no puede un pintor pretender que el perder una oreja le va permitir hacer las obras de arte que en su momento realizó Van Gogh, así tampoco la sola dación de normas destinadas a establecer un sistema tributario justo, logrará este objetivo. Es en todo caso, en el compromiso y calidad profesional de los operadores jurídicos intervinientes, en donde deberá buscarse esta meta.