

Norma VIII

¿Principio de Legalidad o fraude a la ley?

Grupo de Investigación de Ius et Veritas^(*)

Gherard Garaycott Ortiz

Rossana Natteri Vilchez

Juan Carlos Pinto Escobedo

Andrés Ramírez-Gastón Seminario

Guelly Solar Álvarez

Valery Vicente Valcárcel

1. Introducción.

Supongamos que un excelente cliente nos ha encargado la elaboración de un contrato de prestación de servicios, motivo por el cual nos hemos trazado la meta de no descuidar el más mínimo detalle que pueda perjudicarlo; y, hacer todo lo posible -siempre dentro del marco de lo legalmente permitido- para que aquél se suscriba en las mejores condiciones, de manera que nuestro cliente no sólo no resulte perjudicado, sino que se halle en una situación óptima, en la cual se beneficie de un ahorro de tiempo y dinero, como producto de la experiencia y la destreza legal de su asesor jurídico. Ahora bien, ¿qué sucede si, conforme a los objetivos planteados, se celebra por separado un contrato de arrendamiento de máquinas (gravado con el 2 por ciento) y otro de disposición de personal obrero para que trabaje las mismas (no gravado)?, En tal caso, un único convenio privado de prestación de servicios (gravado con el 5 por ciento) se habría dividido formalmente en dos actos independientes con la finalidad de eludir tributación (por un porcentaje equivalente al 3 por ciento)⁽¹⁾. ¿Se trata de un adecuado manejo de los conocimientos tributarios y las formas civiles?, ¿puede la Administración objetar esta operación? Si la respuesta es afirmativa, ¿de qué modo?, ¿es una operación válida, en tanto que no se prohíbe el uso lícito más beneficioso de las formas jurídicas?, ¿se percibe, acaso, una cuestionable manipulación que distorsiona la realidad económica del negocio que se intenta llevar a cabo? En

el presente trabajo intentaremos dar respuesta a las disquisiciones aquí planteadas.

Consideramos que, en general, el tema de interpretación de la norma tributaria y, en particular, su aplicación práctica por parte de la Administración en la detección de supuestos gravados (o no), cobra relevancia por sí mismo en tanto base sobre la que reposa el poder impositivo y sancionador del Estado. Es precisamente por su importancia que hemos optado por hacer de aquél el tema central del presente trabajo, el mismo que se plantea luego de la inquietud surgida ante las distintas posturas doctrinarias a las que hemos tenido acceso, no sólo a través de recientes publicaciones, sino además, de seminarios y conferencias, en una de las cuales señalara un experto tributarista español la posibilidad de que la doctrina sancione el fraude a la ley en materia tributaria, a partir de la Norma VIII del Título Preliminar de nuestro Código Tributario.

En este orden de ideas, un pronunciamiento de la Administración juega un rol importantísimo, pues permitiría determinar qué se encuentra dentro del marco de la legalidad, “lo que debe ser”. La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario ha sido tomada como herramienta clave para darle contenido a ese “deber ser” a considerarse por la Administración. A continuación pasaremos a analizar dicho contenido, en la medida que sólo será posible una justa determinación -y, en consecuencia, una correcta política sancionadora impositiva- cuando se tenga en claro el alcance de las normas tributarias que las orientan.

(*) Agradecemos al doctor Alberto Araoz Villena por su apoyo en la realización de este trabajo. Sin embargo, las opiniones expuestas son de exclusiva responsabilidad del Grupo de Investigación.

(1) GRELLAUD GUZMÁN, Guillermo. *Facultades de la administración en materia de determinación de tributos*. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Volumen 30. Lima, 1996 pp. 100-101.

El análisis propuesto no plantea modificaciones o derogaciones normativas; sólo intenta explicitar el significado de la norma en cuestión, como resultado de una labor hermenéutica que no deje de tomar en cuenta otros conceptos que resultan relevantes para el Derecho Tributario.

Nuestro trabajo está conformado por una presentación de la Norma VIII, en la que se se coloca énfasis sobre los alcances que ésta tiene dentro de nuestro ordenamiento. Aquí es inevitable la distinción entre la interpretación económica de los hechos y la calificación económica de los mismos. Este punto adquiere relevancia por las consideraciones realizadas en torno al criterio económico y la exposición de las relaciones que éste determina frente a los Principios de Seguridad e Igualdad. Seguidamente, analizaremos los dos puntos centrales de nuestra exposición: la interpretación y el fraude (además de la simulación), con el enfoque de una perspectiva civil, que luego se contrastará con la orientación tributaria que se les atribuye. La interpretación, en tanto que sólo interpretando la norma tributaria podemos identificar qué es lo que señala dentro del ámbito de lo gravado con algún tributo; y, el fraude (y simulación), como institutos a través de los que usualmente se exponen supuestos ilícitos y sancionables, como consecuencia de dicha interpretación de la norma. Sin embargo, este punto dedicado a los conceptos de fraude y simulación adopta características propias como producto del análisis a realizarse, el mismo que detentará una parte crítica al colocar en tela de juicio la posibilidad de fraude a la ley en nuestro ordenamiento. Continuaremos con una parte referida a la visión de la interpretación de la norma tributaria dentro del marco del Derecho Comparado, para finalizar con la situación legal del fraude a la ley en el Derecho Tributario peruano, así como el tratamiento de una figura distinta, la simulación, teniendo en cuenta distintos ordenamientos. Cabe señalar que esta exposición contará con una parte práctica orientada a esclarecer los supuestos teóricos tratados.

2. Aplicación de las normas en el Derecho.

En este punto, desarrollaremos los criterios que orientan la labor interpretativa de quien aplica las

normas en el Derecho, labor que no resulta nada fácil si tomamos en consideración que dos de las características esenciales de las normas jurídicas son su abstracción y generalidad.

Villegas afirma que “(s)e interpreta una ley cuando se descubre su sentido y alcance”⁽²⁾. Por tanto, la interpretación de la norma irá mucho más allá del simple hecho realizado. La norma deberá ser entendida en su totalidad, para lo cual no basta con una simple lectura de la misma, sino que será necesario un análisis complejo y global, en donde se busque su verdadero sentido, así como su real alcance, en el cual se encontrará el hecho específico; es decir, la norma abstracta y general termina aplicándose a un hecho concreto y particular.

El problema de la interpretación es fundamentalmente “(...) desentrañar el significado último del contenido de las normas jurídicas cuando su sentido normativo no queda claro a partir de un análisis lógico-jurídico de la norma”⁽³⁾.

A esta afirmación podemos añadirle el hecho que una norma puede ser sumamente clara en abstracto, pero todo lo contrario en un caso concreto, en el que los matices particulares de los hechos sucedidos crean duda de sus alcances y aplicabilidad al caso concreto. Así, el problema de la interpretación se presenta cuando el significado de la norma no queda suficientemente claro y es oscura en sí misma, o en su aplicación al caso concreto. En sentido estricto, según Riccardo Guastini: “(l)a ‘interpretación’ se emplea para referirse a la atribución de significado a una formulación normativa en presencia de dudas o controversias en torno a su campo de aplicación: un texto, se dice, requiere interpretación (sólo) cuando su significado es oscuro o discutible, cuando se duda sobre si es aplicable o no a un determinado supuesto de hecho. Bajo esta acepción, en suma, ‘interpretación’ significa en pocas palabras cualquier circunstancia, sino (sólo) de un texto oscuro en una situación dudosa”⁽⁴⁾. Pero, no sólo eso, sino que aun en el supuesto que la norma resulte totalmente clara, contrariamente al principio *in claris verbis non fit interpretatio*, de igual modo debe ser sometida al análisis interpretativo. Es decir, para ser aplicada, toda norma jurídica, por clara o inequívoca que sea, necesita previamente ser interpretada. Por tanto, el intérprete deberá aplicar los distintos métodos

(2) VILLEGAS, Héctor. *Derecho Tributario. Parte General*. 8va. edición. Buenos Aires: Autrea, 2002. p. 244.

(3) RUBIO CORREA, Marcial. *El Sistema Jurídico*. 8va. edición. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2001. p. 245.

(4) GUASTINI, Riccardo. *Estudios sobre la interpretación jurídica*. 2da. edición. México: Porrúa, 2000. pp. 3-4.

al caso específico. De ello obtendremos diversos resultados, de entre los cuales se tomará por interpretación válida la que sea congruente con todos los métodos utilizados⁽⁵⁾.

Así, cualquier decisión en torno al significado de un texto, no importando la claridad u oscuridad del mismo, constituye un ejercicio interpretativo. Atribuir a un texto un significado obvio o no controvertido, o bien resolver una controversia “fácil” puede no requerir argumentación. Sin embargo, también un significado obvio y cualquier significado es el resultado de una variable dependiente de la interpretación. Incluir o excluir un determinado supuesto de hecho del campo de aplicación de una cierta norma, aunque la cuestión sea pacífica, presupone comúnmente una interpretación. Desde este punto de vista, la labor interpretativa se realizará en presencia de cualquier caso, siendo la misma el presupuesto necesario de la aplicación de la norma⁽⁶⁾.

2.1. Interpretación: tipos y mecanismos.

El punto de partida de cada intérprete al momento de realizar la labor interpretativa de las normas, estará orientado por el tipo de criterio en el que encaje su marco global de interpretación jurídica, elección que denota cierta carga subjetiva del intérprete. En este sentido, es posible trazar una dirección interpretativa a partir de los siguientes criterios: tecnicista, axiológico, teleológico y sociológico⁽⁷⁾.

Desde el punto de vista del criterio tecnicista, el intérprete entiende la interpretación como la tarea en la que debe desentrañarse el significado de una norma a partir del Derecho mismo. Es decir, que utilizará aquellos elementos que no sean extraños a los técnicamente legales.

Dentro de este criterio, se encuentran los métodos de: la literalidad de la norma, la *ratio legis*, los antecedentes jurídicos y el sistema estructural del Derecho.

No es lo mismo hablar de criterio de interpretación que de método interpretativo, ya que el primero hará referencia al marco dentro del cual se moverá el intérprete, encauzando su labor interpretativa, la misma que la realizará en la aplicación de los distintos métodos que utilice. Éstos serán desarrollados en el punto 2.1.1.

Según el criterio axiológico, que viene siendo dejado de lado por la enorme carga subjetiva que lleva

consigo, la tarea interpretativa va referida a una adecuación del resultado a los valores que deben orientar la aplicación del Derecho. Dicho de otro modo, en este criterio se toman en cuenta aquellos elementos dejados de lado en el criterio tecnicista, pues aquí serán de consideración los elementos extraños a lo propiamente técnico-jurídico. La axiología, es pues la disciplina filosófica que en la que, por ejemplo, el valor justicia será preferido en la aplicación del Derecho por responder a un ideal al cual aspira la sociedad en su conjunto.

Por otro lado, el criterio teleológico nos indica la existencia de un objetivo predeterminado a la aplicación de la norma, una finalidad que ha establecido previamente el intérprete o que es una autoridad la que los impone. Estos fines pueden ser variados. Por ejemplo, en materia tributaria se busca desestimular cierto tipo de conductas o recaudar mayores ingresos para el Fisco.

Finalmente, el criterio sociológico toma en cuenta la realidad social como un factor preponderante; imputando a la tarea interpretativa la adecuación de la misma a las características sociales. El Derecho es visto, desde este punto de partida, como un instrumento normativo de la sociedad y deberá tomar en cuenta aquellos elementos propios de la misma, tales como la costumbre, el entorno social, y demás concepciones ideológicas de los grupos sociales normados.

2.1.1 Los métodos de interpretación de las normas.

Como ya venimos indicando, la norma VIII otorga a la Administración Tributaria la potestad de usar todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho al aplicar las normas tributarias. Como señala Del Busto, “(l)a interpretación de las normas tributarias no tiene pues reglas propias. Cabe preguntarse entonces qué se entiende por interpretación en Derecho y cuáles son los métodos interpretativos que éste admite”⁽⁸⁾.

En efecto, los métodos de interpretación son procedimientos metodológicos a través de los cuales podemos concluir sobre el significado real de una norma, pues por medio de la utilización de los mismos se esclarece el significado de esta última.

Los métodos que a continuación desarrollaremos no son excluyentes, ni hay un método

(5) RUBIO CORREA, Marcial. Op. cit.; p. 249.

(6) Cfr.: GUASTINI, Riccardo. Op. cit.; p. 5.

(7) RUBIO CORREA, Marcial. Op. cit.; p. 259.

(8) DEL BUSTO VARGAS, Jorge. *Interpretación de la norma en el Derecho Tributario*. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Volumen 29. Lima, 1995 p. 57.

que prevalezca sobre el otro, ya que pueden utilizarse uno o varios de éstos conjuntamente para esclarecer el significado de la ley y obtener una conclusión válida y sustentable⁽⁹⁾.

2.1.1.1. El método de la interpretación literal o gramatical.

Es el método por medio del cual se utilizan las reglas lingüísticas propias al entendimiento común del lenguaje escrito. Nos referimos a las reglas de la gramática, las cuales son el punto de partida de cualquier ejercicio interpretativo, debido a que para comprender cualquier lenguaje escrito, se comienza por darle un significado literal a las palabras utilizadas en el mismo, con las precisiones y significados especiales que ciertas palabras asumen en el Derecho por contraste con su significado común.

Propio del criterio tecnicista, este método de interpretación no es suficiente para poder entender la norma que se utiliza, debido a que deja sin solución una infinidad de problemas interpretativos.

En una suerte de orden de prelación en la utilización de métodos, es el primero por el cual se debe pasar antes de proseguir con los demás; pero que por sí solo es incapaz de brindar una respuesta interpretativa adecuada.

2.1.1.2. El método de la interpretación lógica.

Este método busca el análisis transliteral del texto mismo de la norma, con la finalidad de hallar su razón de ser, su sentido y alcance. La *ratio legis*, que es como se califica a este tipo de interpretación, quiere encontrar el significado real de la norma desde su razón de ser intrínseca para descubrir el espíritu de la misma.

Entendida así como la búsqueda del espíritu de la norma, o la razón de ser de la misma, la cual se extrae de su propio texto, no debemos confundirla con la intención que tuvo el legislador al dar la norma, pues esto último se hallará en un análisis histórico de los antecedentes y fundamentos de la norma. La *ratio legis* debe fluir del texto mismo de la norma, a manera de abstracción sin acudir a fuentes distintas del propio texto.

La *ratio legis* puede considerarse demasiado subjetiva, en la medida que está en función a lo interpretado por el operador del Derecho. En efecto, en

ocasiones ésta no resulta claramente discernible en las normas, siendo pasible de prestarse a una utilización subjetiva que desmerezca su aporte como método interpretativo. Esta dificultad nos lleva a concluir que no debe ser utilizada de manera independiente, sino como un factor a tomar en cuenta en la interpretación global de la norma; es decir, con la utilización de los demás métodos de interpretación.

2.1.1.3. Interpretación sistemática.

Nos da una idea de un sistema que, como tal, debe ser entendido en su totalidad, ya que es de la unión de todos los elementos del mismo, que resulta el funcionamiento de aquello a lo cual hace referencia. Existen dos tipos de interpretación sistemática:

a) Interpretación sistemática **por comparación** con otras normas. Es aquella a partir de la cual se podrá esclarecer **qué quiere decir la norma** con la utilización de otras normas. Se trata de una extensión a la norma interpretada, de los principios o conceptos que fluyen claramente del contenido de otras normas y que en ésta no resultan del todo claros.

La limitación que encuentra este método será la dificultad que ostenta la búsqueda de normas de *ratio* equivalente, pues no se puede aplicar normas que no estén en un equilibrio. Comúnmente, se ubican en las normas de carácter general, ya que cuando se comparan con normas de carácter especial, los principios que en ellas subyacen no son siempre los mismos. Si esto último ocurre, el método sistemático por comparación no puede operar.

b) Interpretación sistemática **por ubicación** de la norma. Como su nombre lo indica, será de importancia la ubicación de ésta en el ordenamiento, por elementos conceptuales propios de la misma estructura normativa. Es suficientemente claro el título de este tipo de interpretación, ya que hace referencia al “medio ambiente” de su conjunto, sub-conjunto o grupo normativo⁽¹⁰⁾.

Este método orientará la interpretación aplicando el conjunto de principios, conceptos, elementos y contenidos que sirven de “medio ambiente” a la norma. Siendo entendido el Derecho, como en un principio lo indicamos, como un sistema estructural en el que se halla la norma jurídica.

(9) CHÁVEZ GONZALES, Ángel. *La norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario Peruano*. En: *Derecho y Sociedad*. Año XIV. Número 20. 2003. p. 211.

(10) RUBIO CORREA, Marcial. Op. cit.; p. 271.

2.1.1.5. Interpretación histórica.

Este método irá orientado a la búsqueda de aquellos antecedentes (aquellos que indicarán por qué la norma actualmente se encuentra en ese estado)⁽¹¹⁾, motivos, proyectos legislativos, exposiciones y demás precedentes de la norma que se está analizando. Aquí, centraremos la tarea interpretativa en la búsqueda de la intención del legislador al momento de elaborar la norma.

Los antecedentes jurídicos son aquellos datos que existen previamente a la existencia de la norma, y que se toman en cuenta como la referencia existente; la misma que le dará un mayor sentido a la norma con la que nos encontramos. De esta manera, entenderemos el por qué de su estado actual, producto de una evolución normativa, llena de modificaciones y criterios que se fundamentaron en hechos específicos o sucesos históricos. Así, tenemos las normas derogadas, por ejemplo, y todo tipo de antecedente jurídico. Son éstas las fuentes de las cuales se intentará descubrir la intención del legislador, pues ellas son la manifestación de la voluntad del mismo.

Este método atiende al Derecho mismo desde sus propias fuentes, en un ánimo de descifrar la razón de ser de la norma. Sin embargo, no toma en cuenta la evolución social de las normas, y la necesaria adaptación en que deben producirse las mismas por diversas razones.

2.2. La analogía.

Éste es un método de integración jurídica, mas no de interpretación, aplicado de manera residual y casi

no utilizado en nuestro ordenamiento, que busca la aplicación de la consecuencia jurídica de una norma determinada a un hecho distinto de aquél que considera el supuesto de dicha norma, pero que se asemeja sustancialmente al primero.

Se requiere de algunas pocas pautas de razonabilidad en la aplicación del procedimiento analógico, a fin de evitar el uso de arbitrariedades. Debe darse, por tanto, el requisito de la semejanza esencial y la *ratio legis* para poder proceder a la integración por analogía. La identidad entre el hecho descrito en el supuesto y el hecho de la realidad no es la identidad plena y total, sino la identidad entre los rasgos descritos y elementos diferentes, pero en la que el hecho de la realidad es parecido en esencia al descrito en la norma.

La analogía es, pues, un recurso a una o varias normas particulares relativas a casos análogos o materias similares para buscar por vía de imitación, una solución al caso materia de análisis. La solución analógica se encuentra una vez que, de la comparación de semejanzas y diferencias, se llegue a concluir que existe, al menos, un núcleo de similitud o parecido esencial respecto de aquellos hechos o circunstancias de hecho que se consideran relevantes para justificar la aplicación del principio que informa la norma análoga.

Existen dos tipos de analogía aplicables a casos concretos: la analogía *legis*, y la analogía *iuris*⁽¹²⁾, siendo la primera la presunción del espíritu de la norma en la intención del legislador al momento de crear la norma. Se debe encontrar para la analogía *legis* que en los supuestos dados, se suceden las mismas razones

(11) Al respecto, cabe comentar los antecedentes de la Norma VIII. El Decreto Legislativo No. 816 publicado en *El Peruano* el 21 de abril de 1996 contaba con una exposición de motivos que señalaba que la Norma VIII establecía la primacía de la realidad y permitía la teoría del develamiento para los grupos económicos cuando se trate de figuras jurídicas utilizadas fraudulentamente.

Posteriormente, la Ley No. 26663 del 22 de setiembre de 1996 se refiere a la Norma VIII con un tono distinto como se desprende de la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley No. 1614 -que diera origen a la Ley No. 26663 y que contiene nuestra actual Norma VIII- el que señala lo siguiente: "(s)e cuestiona la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, en su segundo párrafo, en tanto ésta pretende otorgar a la Administración, la facultad de hacer abstracción de la organización jurídica o las relaciones o actos realizados al amparo de las normas vigentes, asumiendo como hechos imponibles situaciones económicas que ellos consideran que son las reales. Ello contraría el propio Código Tributario, en tanto éste establece el principio de legalidad (Norma IV), el cual se extiende al hecho generador de la obligación tributaria, es decir, al hecho imponible. (...) debemos tener en cuenta que el Derecho es eminentemente formal. En él interesa la forma, dado que ella establece criterios objetivos y uniformes. Se constituye por ello en la garantía contra la arbitrariedad."

Como consecuencia del cambio introducido y en base al fundamento expuesto, el texto actual de la Norma VIII del Título Preliminar es el que a continuación se detalla:

"Norma VIII: Interpretación de normas tributarias. 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- tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

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

(12) KRAUSE MURGUIONDO, Gustavo A. *La interpretación de la ley y el Derecho Tributario*. Buenos Aires: Fondo Editorial de Derecho y Economía, 2000. p. 86.

que tuvo el legislador para resolver como lo hizo en la norma análoga. Se habla así, de una equiparación de los hechos del supuesto regulado por el legislador con el caso regulado. En la analogía *iuris* la legitimación se da debido a que en el supuesto, se dejaría de aplicar un principio jurídico no expreso en el ordenamiento (en el caso en que fuese expreso se aplicaría una norma positiva general limitada al caso concreto). Este principio no expresamente contenido en el ordenamiento jurídico debe ser de aplicación, ya que en caso contrario se contravendría el “plan” del orden jurídico, lo cual es salvado con la analogía⁽¹³⁾.

3. El fraude a la ley y la simulación.

3.1. El fraude.

En palabras de Manuel Atienza, el fraude es un mecanismo por medio del cual se lucha contra el formalismo jurídico, ocurriendo la realización de una conducta que aparentemente está conforme a una norma (la llamada norma de cobertura), pero que produce un resultado contrario a otra u otras normas del ordenamiento que hubiesen sido de aplicación (normas defraudadas)⁽¹⁴⁾. Es esta la estructura principal de los negocios en fraude a la ley, donde se apreciará una norma de cobertura que será utilizada para darle una apariencia de legalidad al acto realizado, y así poder alcanzar los mismos efectos que si se hubiese estado bajo el supuesto de la verdadera norma aplicable que terminó siendo defraudada. Esta última no habrá sido de aplicación por haberse utilizado la apariencia de legalidad mediante la primera norma mencionada.

La intencionalidad es un elemento preponderante en esta figura dado que, notoriamente, se puede apreciar, de acuerdo con la interpretación causalista de la teoría del negocio jurídico, la diferencia existente entre la causa concreta del negocio realizado y el propósito realmente deseado⁽¹⁵⁾. Se constituye, así, una operación con la intención de evadir lo que la ley sanciona, anular los efectos de una norma para el caso concreto en el que nos encontramos, para que sean de aplicación otros completamente ajenos a la real naturaleza de los hechos producidos.

En otras palabras, los actos en fraude a la ley están, en principio, permitidos (*prima facie*) por una regla pero resultan, consideradas todas las circunstancias, prohibidos como consecuencia de la acción de los principios que delimitan el alcance justificado de la regla en cuestión. La idea de fraude que nos interesa es la que se conecta con la posibilidad de servirse de normas jurídicas para lograr con ellas finalidades que no son previstas por el Derecho.

Debemos partir de la idea de poder: el poder normativo del cual gozan los particulares para autorregularse. Estamos refiriéndonos a la autonomía privada y su estructura dividida en: (i) libertad contractual; y, (ii) libertad de contratar.

El uso de un poder normativo en condiciones tales que ese uso resulta prohibido, o con un alcance igualmente prohibido, determina no la inexistencia del resultado, sino su irregularidad; lo que implica que un órgano de control tiene el deber de anularlo en todo o en parte (según el alcance de la irregularidad).

El fraude a la ley suele presentarse como un supuesto de infracción indirecta a ley, a diferencia de los ilícitos que nuestra doctrina suele calificar de “típicos”, en los que se da un comportamiento, que se opone directamente a una ley. La estructura del fraude consistiría, así, en una conducta que aparentemente es conforme a una norma (a la llamada norma de cobertura), pero que produce un resultado contrario a otra u otras normas o al ordenamiento jurídico en su conjunto (norma defraudada).

Manuel Atienza cita a Diez Picazo y Gullón: “(e)l fraude de ley se caracteriza por implicar la vulneración de una norma imperativa o prohibitiva oblicuamente. Se realiza un determinado acto o actos con el propósito de conseguir un resultado que prohíbe aquella norma, buscando la cobertura y amparo de la que regula el acto y protege el resultado normal de él, que en el caso concreto satisface el interés de las partes por ser coincidente en última instancia con el vedado”⁽¹⁶⁾.

De acuerdo con lo afirmado respecto del poder normativo, del cual gozan los particulares, podríamos diferenciar el fraude a la ley del abuso del derecho, basándonos en que este último “(...) es relativo a

(13) Ibid.

(14) ATIENZA, Manuel y Juan RUIZ MANERO. *Ilícitos Atípicos*. Madrid: Trotta, 2000. pp. 74-75.

(15) FERNÁNDEZ CRUZ, Gastón. *Introducción al estudio de la interpretación en el Código Civil Peruano*. En: LEÓN, Leysser (compilador). *Estudios sobre el contrato en general. Por los sesenta años del código civil italiano (1942-2002)*. Lima: Ara, febrero 2003. pp. 730-742.

(16) Luis Diez-Picazo y Gullón citado por ATIENZA, Manuel y Juan RUIZ MANERO. Op. cit.; p. 74.

acciones que constituyen casos de ejercicio de un derecho subjetivo, mientras que el fraude es relativo a acciones que suponen casos de uso de un poder normativo (de una regla que confiere poder)⁽¹⁷⁾. Nosotros somos partícipes de esta posición dado que el fraude a la ley proviene de la posibilidad de ejercer un poder ya conferido; la posibilidad normativa de producir ciertos resultados institucionales o cambios normativos que van más allá del alcance justificado del ejercicio del mismo⁽¹⁸⁾. El uso del poder normativo en condiciones tales que ese uso resulta prohibido deberá determinar la irregularidad del resultado; el mismo que deberá ser sancionado con la nulidad total o parcial. Por lo general, el vicio habrá afectado al negocio en su totalidad, siendo de alcance estructural, razón por la cual deberá sancionarse con la nulidad del negocio celebrado, como bien lo señala nuestro ordenamiento.

Resulta conveniente citar, para nuestros propósitos, el apartado 4 del artículo 6 del Código Civil español: “(l)os actos realizados al amparo del texto de una norma, que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude a la ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiera tratado de eludir”⁽¹⁹⁾.

En materia tributaria se sanciona la conducta atribuyéndosele al hecho concreto los efectos reales de aquella norma defraudada como si verdaderamente hubiese recaído en el supuesto de la hipótesis de incidencia. La consecuencia jurídica de la norma será

la aplicación del tributo, más la sanción correspondiente que la otorga el órgano competente⁽²⁰⁾.

3.2. La simulación.

La palabra simulación sugiere el ocultamiento de algún suceso o hecho y la exposición de otro distinto. Para este primer intento, de acuerdo al significado de la palabra, no estamos muy lejos de la definición que maneja la doctrina italiana, de la cual hemos tomado nuestras principales figuras; y que resulta útil para orientar nuestro análisis en cuanto hagamos referencia a temas del negocio jurídico: “(e)xiste simulación cuando los contratantes crean, con su declaración, sólo la apariencia exterior de un contrato, del cual no quieren los efectos (artículo 1.414-1), o crean la apariencia exterior de un contrato diverso del querido por ellos (artículo 1.414-2)”⁽²¹⁾.

Existe, por tanto, una discrepancia entre la voluntad declarada y la realmente querida, la cual podrá ser, de acuerdo al tipo de simulación con el que nos encontremos, total o parcial. La voluntad interna es la que mueve a la parte ofertante o aceptante del negocio jurídico a celebrar el mismo (ofrecer el primero y aceptar el segundo, puesto que pueden ser dos momentos distintos, como también confluir en un momento determinado). No debemos confundir la voluntad interna de los contratantes con la finalidad del negocio celebrado, pues esta última se extraerá luego de una interpretación del mismo por medio de la búsqueda de la común intención de las partes. La teoría de la causa concreta⁽²²⁾ nos indicará que ésta se hallará en el análisis

(17) ATIENZA, Manuel y Juan RUIZ MANERO. Op. cit.; pp. 86-87.

(18) Algunos autores hacen referencia a negocios indirectos, por medio de los cuales designarán la utilización de un negocio jurídico determinado, con el fin de alcanzar resultados económicos o jurídicos propios del mismo, pero que no son compatibles con la causa o con la razón de ser típica del negocio. Para Eugenio Simón Acosta el negocio indirecto no es en sí mismo fraudulento, sino que lo será cuando exista alguna norma imperativa o prohibitiva, aplicable al negocio normal, cuya aplicación se elude mediante el negocio jurídico anómalo. Por lo tanto, aunque todo el fraude implique un negocio indirecto, no todo negocio indirecto es fraudulento. SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *El fraude a la ley tributaria en proceso de revisión*. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Número 34. Lima, 1998. pp. 43-44.

(19) DÍEZ- PICAZO y PONCE DE LEÓN. *El abuso del derecho y el fraude de la ley en el nuevo Título Preliminar del Código Civil español y el problema de sus reciprocas relaciones*. En: *Ius et Veritas*. Año 3. Número 5. p. 12.

(20) Al respecto, en el punto 5.1 del presente trabajo se analizará detalladamente la figura del fraude a la ley tributaria. El tema materia de este punto es el análisis de las figuras desde la perspectiva civil para, de esta manera, brindar al lector una suerte de introducción sobre el fraude a la ley y la simulación.

(21) GALGANO, Francesco. *El negocio jurídico*. Valencia: Tirant le Blanch, 1992. p. 335.

(22) No pretendemos dar una definición de la causa, materia increíblemente discutida por la doctrina italiana y por algunos renombrados autores peruanos, pero coadyuvará para nuestros propósitos si damos una pequeña orientación de lo que se podría entender como causa concreta en el contexto en el que la estamos utilizando. La causa concreta es una definición mínima que comprende el interés de las partes que manifiestan sus voluntades en el mismo negocio jurídico y la función individual del mismo. Causa no es el interés de cualquier particular parte del negocio, sino es el conjunto de los intereses relevantes de ambas partes, que en su confluencia definen el sentido de aquella operación realizada; la razón justificativa de aquel negocio a los ojos de las partes mismas y del ordenamiento jurídico. En la simulación parcial, por ejemplo, la causa está oculta, y se simula con la exposición de un negocio distinto al realmente querido; negocio que en nada vinculará a las partes puesto que ellas mismas no desean sus efectos, sino otros que sólo ellas conocen.

del texto y el contexto en el que se celebra el negocio. Es decir, en todos aquellos elementos que nos ayuden a encontrar la finalidad real del acto realizado⁽²³⁾.

La simulación es un acuerdo por el cual las partes emiten una declaración de voluntad no coincidente con la causa concreta del negocio jurídico. Se utiliza esta declaración divergente para engañar, siendo necesario -para darnos cuenta que nos encontramos ante una simulación- la existencia de estos dos elementos:

a) La existencia de un acuerdo simulatorio que vinculará la situación aparente y la real. No basta que sólo una parte tenga esta intención, sino que debe existir un acuerdo entre ambos sujetos, el mismo que debe ser expreso respecto del propósito determinado.

b) La finalidad de engañar será el otro requisito. En ambos tipos de simulación será evidente que ambas partes tienen la finalidad de no vincularse definitivamente con la declaración emitida (simulación absoluta), o de vincularse parcialmente por la existencia de un negocio oculto (simulación parcial).

Los negocios jurídicos simulados, por lo tanto, no producen consecuencias jurídicas entre las partes que los hubieran celebrado por no corresponder a la causa concreta. Es decir, que nos encontramos con que la causa del acuerdo simulatorio es totalmente incompatible con la declaración formulada por las partes.

Los tipos de simulación que recoge nuestro ordenamiento son:

a) La **simulación absoluta**: Es aquella confluencia de declaraciones de voluntad de ambos sujetos en la celebración de un negocio, cuyo contenido no es pretendido por las partes de manera tal que ninguno de los efectos provenientes de este negocio aparente serán atribuibles a las partes, ni mucho menos vinculantes entre las mismas.

Esta figura es recogida por el artículo 190 de nuestro Código Civil. Aquí, la causa es la finalidad

concreta de crear una situación aparente y, por tanto, no vinculante. En ese sentido, debemos entender que por la simulación absoluta se aparenta celebrar un negocio jurídico cuando en realidad no se constituye ninguno. Entonces, sólo la apariencia de una inexistente vinculatoriedad. La apariencia ante terceros de celebrar un negocio, pero la realidad de no constituir ninguno. La existencia de un engaño es indudable.

b) La **simulación relativa**: Es cuando las partes han querido concluir un acto distinto del aparente, teniendo efecto entre ellas el acto ocultado, siempre que concurren los requisitos de sustancia y forma, y no se perjudique el derecho de tercero. La diferencia con el anterior supuesto de simulación es totalmente clara, pues existe un negocio oculto a los terceros, pero existente para las partes. Adicionalmente, es preciso señalar que, en este caso, no se desean los efectos del negocio aparente, sino efectos distintos que sólo conocen las partes contratantes, por haber pactado ocultamente otro negocio que sí las mantiene vinculadas, y que de producir efectos, será de completa vinculatoriedad para los sujetos.

Como bien puede inferirse del análisis del artículo 191 de nuestro Código Civil, la simulación relativa no se limita a crear la apariencia como en el anterior tipo de simulación, sino que produce ésta para encubrir un negocio verdadero totalmente oponible a la otra parte⁽²⁴⁾⁽²⁵⁾.

Teniendo en claro ambas figuras de la simulación, así como también la figura del fraude a la ley, es necesario avocarnos a señalar las diferencias existentes entre las mismas para que no existan confusiones entre ambas figuras y así se cumplan con los objetivos del presente artículo.

No es difícil diferenciar entre el fraude y la simulación, ya que en esta última existe antes que nada una realidad aparente o que se manifiesta de manera engañosa para que terceros consideren a ésta como la real y verdadera. Esta figura no concuerda con la causa

(23) Acordémonos que este mismo ejercicio se realizaría para hallar la verdadera intención de las partes en los negocios en fraude a la ley. La diferencia con la simulación se basará en que en esta última, o no se querrán los efectos declarados o, se querrán otros completamente distintos; sin que los actos expuestos y que harán pensar que se aplicarán sobre ellos determinados efectos, afecten a las partes o las vinculen.

(24) GALGANO, Francesco. Op. cit.; p. 336.

(25) Algunos autores suelen indicar la existencia de lo que para ellos es un tercer tipo de simulación. Éste se encuentra en el artículo 192 del Código Civil, y va referida a la existencia de datos inexactos o la intervención de interpósita persona (la intervención de una persona distinta de la verdadera). El negocio simulado es realizado por una persona que interviene con la finalidad de ocultar quién realiza determinado acto; o, por ejemplo, quién será el verdadero o definitivo titular de una situación jurídica subjetiva. Por tanto, hay un acuerdo de todos los participantes del negocio disimulado. Los sujetos serán el titular de las situaciones jurídicas subjetivas (interponente), el intermediario (interpuesto), y la contraparte. En apariencia se realizará entre el intermediario y la contraparte, pero en realidad, se estaría celebrando entre el titular con el tercero.

concreta, cosa que ocurre con el fraude a la ley, en donde éste es la causa concreta del negocio mismo.

En otras palabras, en la simulación hay siempre un negocio aparente y otro oculto que es el que realmente desean las partes para vincularse. Sin embargo, en el fraude a la ley la voluntad de las partes es una sola, orientada a vulnerar lo dispuesto por otra norma (la norma defraudada). Es decir, aquí no existe una disyuntiva entre la voluntad interna y la declarada, como sí ocurre en los supuestos de simulación. En consecuencia, en los supuestos de fraude a la ley, la voluntad real de las partes es justamente el fraude mismo, sólo que éste es expuesto con la apariencia de legalidad⁽²⁶⁾.

4. Aplicación de la norma tributaria.

4.1. Principio de Legalidad: artículo 74 de la Constitución Política del Perú y Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.

El Principio de Legalidad es uno de los fundamentos básicos de todo ordenamiento legal y, en materia tributaria, se configura como una de las garantías esenciales que limita la potestad tributaria. Este principio ha sido recogido mundialmente en la mayoría de los textos legales de rango constitucional, y surge como una reacción a favor de los contribuyentes, con la finalidad de proteger su patrimonio. Esta protección es necesaria, debido a que la tributación genera una extracción de carácter patrimonial, lo que implica una obligación pecuniaria que recae sobre la economía de los particulares.

En efecto, el derecho a la propiedad es uno de los derechos fundamentales de toda persona, de modo que el Estado garantiza su protección limitando el ejercicio de la potestad tributaria. Así, Rubén Asorey afirma que es necesaria la protección del patrimonio de los ciudadanos, dado que la imposición de los tributos implica una exacción económica, razón por la cual deben establecerse garantías jurídicas claras para la transferencia de riquezas de los particulares al Estado⁽²⁷⁾.

Por otro lado, Héctor Villegas define a la potestad tributaria como la facultad que tiene el Estado de crear,

modificar o suprimir unilateralmente tributos⁽²⁸⁾, en otras palabras, el Estado establece la obligación del contribuyente de entregarle una suma de dinero, la cual no se genera de la voluntad de las partes, sino que nace estrictamente por mandato legal para satisfacer las necesidades públicas.

No obstante, esta potestad tributaria no es irrestricta, existen principios rectores que limitan el sistema de creación de normas. “La Constitución contiene un conjunto de preceptos que establecen pautas o reglas de orden formal y material a las que deben sujetarse los poderes públicos en el ejercicio del poder tributario o en la aplicación de los tributos”⁽²⁹⁾.

En efecto, nuestra Constitución señala en el artículo 74 que, “(l)os tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo (...). El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio (...)”⁽³⁰⁾.

Este artículo establece de una manera bastante clara, que la potestad tributaria está limitada por cuatro principios jurídicos del Derecho, los cuales conforman la base de nuestro ordenamiento legal, específicamente en materia tributaria. Estos son: el Principio de Igualdad, No Confiscatoriedad, Respeto por los Derechos Fundamentales y Principio de Legalidad o Reserva de Ley.

En primer lugar, el Principio de Igualdad establece que las cargas tributarias deben estar equitativamente distribuidas, esto significa tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, de tal manera que, los que gozan de mayor capacidad contributiva sean los que enfrenten mayores cargas tributarias.

Por otro lado, el Principio de No Confiscatoriedad busca proteger nuestro derecho de propiedad, mediante la creación de tributos que no impliquen un despojo patrimonial. Sin embargo, este principio no ha sido debidamente delimitado ni en la doctrina, ni en la

(26) Cfr.: SIMÓN ACOSTA, Eugenio. Op. cit.; pp. 42-43.

(27) Rubén Asorey citado por CASÁS, José. *Estudio Preliminar sobre los aspectos introductorios al Principio de reserva de ley en materia tributaria*. En: *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1994. p. 155.

(28) VILLEGAS, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 8va. edición. Buenos Aires: Astrea, 2003. p. 252.

(29) DANÓS, Jorge. *El régimen Tributario en la Constitución: Estudio Preliminar*. En: *Revista Themis*. Número 29. Lima, 1994. p. 134.

(30) Constitución Política del Perú de 1993, artículo 74.

jurisprudencia. Es imposible establecer un límite cuantitativo que nos determine la justicia de una obligación tributaria. Debemos comprender que un tributo debe tener correspondencia con la situación personal de cada contribuyente, tomar en cuenta las circunstancias sociales y económicas de cada sujeto para que dicha carga sea razonable. Por tal motivo, consideramos que este principio se sustenta en la razonabilidad y proporcionalidad de las circunstancias. Así, cuando un tributo excede en cierta medida estos parámetros abstractos podemos determinar, en la situación concreta, su confiscatoriedad.

Asimismo, es importante el Respeto a los Derechos Fundamentales, debidamente regulados en el artículo 2 de la Constitución, como se trata del derecho a la propiedad, por ejemplo.

Finalmente, el Principio de Legalidad sostiene que los tributos, tanto en sus componentes integrantes, como en las consecuencias que de éste se desprendan, deben ser creados, modificados o extinguidos exclusivamente por una norma con rango de ley. Entendemos que una norma con rango de ley es la expedida por el órgano encargado de tal función: el Poder Legislativo.

De esta manera, por ser el órgano que representa a nuestra sociedad y que canaliza su opinión e ideología, es la institución más adecuada para que mediante la producción de normas se refleje el sentir de la ciudadanía. Como es sabido, es fundamental que nuestro sistema legal concuerde con nuestra realidad material, por ello el Congreso se convierte en el medio idóneo para normativizarla. Sobre el tema, Humberto Medrano afirma que los tributos sólo pueden ser establecidos con la aceptación de quienes deben pagarlos⁽³¹⁾. En consecuencia, el Poder Legislativo resulta facultado para ejercer la potestad tributaria de manera exclusiva, lo que significa que existe una reserva legal excluyendo a toda institución u órgano de esta función.

Mediante este principio no sólo corresponde señalar el órgano constitucionalmente legitimado para la producción de normas tributarias, sino que además, es necesario determinar de manera específica y clara los alcances del tributo, con esto nos referimos a los elementos fundamentales que lo configuran.

En virtud de lo señalado en el párrafo anterior, nuestro Código Tributario establece en la Norma IV del Título Preliminar que “(s)ólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 10.

b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios; (...)⁽³²⁾.

En este sentido, la ley debe por lo menos contemplar los elementos básicos del tributo, como lo es el hecho imponible entendiendo por éste a la actividad que genera la obligación tributaria, la base imponible y la alícuota o porcentaje sobre el cual se aplica el impuesto, los agentes en quienes recae la obligación tributaria, etcétera.

De este modo, el contribuyente tendrá la seguridad de contar con las características de las situaciones que podrán ser materia de imposición tributaria. Por ello, existe “la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria”⁽³³⁾.

Así, el Principio de Legalidad condiciona la validez de la norma tributaria a que se cumpla con los requisitos planteados por éste, en aras de brindarle al ciudadano -sujeto de la obligación tributaria- la certeza de que no se le gravará de manera arbitraria. En este sentido, de no establecerse un tributo exclusivamente por una norma con rango de ley y que, además, no contenga por lo menos sus elementos esenciales, podríamos afirmar la inexistencia del tributo y en consecuencia su inexigibilidad por parte de la Administración Tributaria.

Ahora bien, es necesario determinar el papel de la Administración Tributaria dentro de todo este escenario jurídico, teniendo en cuenta que es un órgano eminentemente ejecutor de las normas tributarias expedidas por el órgano titular. Por ello, al interpretar las situaciones concretas no puede en ninguna circunstancia establecer el hecho imponible, conceder exoneraciones u otros beneficios tributarios, debido a que -como se ha visto- no es el órgano competente.

(31) MEDRANO, Humberto. *Acerca del Principio de Legalidad en el Derecho Tributario Peruano*. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Número 12. Lima, junio 1987. p. 6.

(32) Código Tributario Peruano, Norma IV del Título Preliminar.

(33) CASAS, José. *Seguridad Jurídica, Legalidad y Legitimidad en la imposición tributaria*. En: *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario ILADT*. Número 6. 1998. p. 54.

Así, la Administración sólo puede hacer lo que la ley expresamente le permite. Sin embargo, en la práctica ocurre que, a través de su labor de recaudación, confunde su rol y asume facultades o funciones que no le corresponden, vulnerando, así, el Principio de Legalidad. Sobre el tema de la competencia, Marcial Rubio sostiene que “(...) un acto jurídico de gobierno unilateral que, como manifestación de voluntad de un órgano del Estado, requiere para su validez que dicho órgano público sea competente; por cuanto el atributo de la competencia, es la facultad que da la autoridad superior o la norma constitucional, a favor de un órgano o institución pública, a fin de que éstos puedan, imperativa o discrecionalmente, realizar el acto de gobierno”⁽³⁴⁾. Por tanto, queda descartada toda posibilidad de que la Administración Tributaria pueda establecer las circunstancias sobre las cuales recaen los tributos, en tanto es competencia del Poder Legislativo.

Por otro lado, como toda regla tiene su excepción, el artículo 74 de la Constitución señala que la potestad tributaria, puede ser ejercida por el Poder Ejecutivo, mediante la delegación de facultades por un tiempo determinado y bajo restricciones expresamente establecidas. Esto lleva como condición que los límites deben ser fijados con mucha precisión y se deben respetar las pautas establecidas en la Constitución.

Finalmente, de todo lo expuesto podemos deducir la importancia del Principio de Legalidad como garantía de la producción de normas en materia tributaria y su estrecha relación con la seguridad jurídica. Es imprescindible evitar la incertidumbre jurídica, la cual nos conduce a conductas abusivas. En este sentido, es necesario que la obligación que cada individuo debe cumplir sea **cierta** y no arbitraria. “Una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea un mal tan grande -según la experiencia de muchas naciones- como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar”⁽³⁵⁾, así la seguridad jurídica cobra una real importancia dentro de la sociedad, esto implica una clara delimitación de las esferas jurídicas, sobre todo en cuanto se refiere a la facultad de producción de normas de determinados órganos constitucionales, y un orden jurídico que va más allá del legislador y que se perfecciona en la Constitución. Debemos tener

presente que así como el Principio de Legalidad limita la posibilidad de crear tributos; al momento de crearlos, se deben tener presente los demás principios constitucionales desarrollados anteriormente.

4.2. Interpretación de la norma tributaria y la prohibición de la aplicación de la analogía.

Como se ha mencionado, interpretar consiste en esclarecer una norma, buscar mediante el análisis de su contenido la intención y finalidad de su creación. Asimismo, descubrir su verdadero sentido y alcance a través de los diferentes procedimientos de interpretación establecidos. Esto significa recrear el Derecho a partir de lo que originalmente se estableció, pues es distinto “re-orientar” la voluntad inicial del legislador y con esto crear nuevos supuestos que no están regulados.

Aquí, el intérprete es el encargado de recrear las normas, de lograr descubrir la intención del legislador para poder determinar en qué casos la ley es aplicable, para ello utilizará todos los métodos interpretativos aceptados por el Derecho Común. Sin embargo, el intérprete no sólo debe analizar la letra de la ley, sino que además, debe conjugar las circunstancias de la situación y el sistema jurídico, para poder determinar claramente el real alcance de la norma de acuerdo al caso concreto. “La base de la interpretación es que la ley forma parte de un conjunto armónico, por lo cual no puede ser analizada por sí sola, sino relacionada con las disposiciones que forman toda la legislación de un país”⁽³⁶⁾. En otras palabras, se debe coordinar la norma con el ordenamiento legal para poder realizar una interpretación que esté acorde con los principios vigentes dentro de nuestra legislación.

Por otro lado, las normas son creadas por el legislador para regular las situaciones existentes en momentos determinados, sin embargo, su aplicación está sujeta a la interpretación que se le dé en cada caso concreto. En cuanto a la interpretación de las normas siempre hay una dosis de subjetividad, generalmente el intérprete buscará el sentido de la norma más compatible con sus intereses. “Es por ello que dos buenos y honestos intérpretes del Derecho pueden llegar, y a menudo lo hacen, a diversas conclusiones aplicando las mismas normas a los mismos hechos”⁽³⁷⁾. Esto significa que la tarea del intérprete es siempre

(34) RUBIO, Marcial. *Estudios sobre la Constitución Política de 1993*. Volumen 6. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 1999. p. 415.

(35) CASÁS, José. *Seguridad Jurídica y Tributación*. En: CASÁS, José (coordinador). *Revista Jurídica de Buenos Aires 2001: Derechos Humanos y Tributación*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2002. p. 64.

(36) VILLEGAS, Héctor. *Op cit.*; p. 245.

(37) RUBIO CORREA, Marcial. *Interpretación de las normas tributarias*. Lima: Ara, 2003. p. 68.

tratar de clarificar el contenido de la norma para poder aplicarla de la manera más adecuada, sin embargo, éste puede llegar a diversas interpretaciones y escoger la que le resulte más beneficiosa, independientemente de su idoneidad para el caso concreto. Por ejemplo, en materia tributaria, podría ser el caso que la Administración, quien es la encargada de recaudar los tributos, tratara de interpretar o utilizar todos los métodos posibles para buscar el sentido de la norma que esté más acorde con sus intereses, esto es, cobrar los tributos; lo cual no garantiza una justa aplicación de las normas tributarias a los contribuyentes.

En tal sentido, al interpretar las normas, se deben equiparar tanto los intereses del Estado de recaudar dinero como los de los particulares de proteger su derecho de propiedad, para así poder establecer relaciones de equidad entre el ámbito público y privado.

En consecuencia, “la finalidad del intérprete debe ser la de obtener *el sentido de justicia* para que la norma pueda cumplir la función que le corresponde en las diversas situaciones de la vida”⁽³⁸⁾.

Ahora bien, hemos señalado, que interpretar es obtener el sentido de la norma mediante la recreación del derecho originalmente establecido por el legislador, descartándose toda posibilidad de ampliar los supuestos de la norma para así conseguir la finalidad buscada por el intérprete.

A través de la interpretación no se puede crear un nuevo derecho. De acuerdo a nuestra legislación y específicamente al Principio de Legalidad, el único órgano facultado para la producción de las normas es el Poder Legislativo. En este sentido, por vías de interpretación no se pueden ampliar o cambiar los supuestos de la norma pues significaría atribuirse competencia que no corresponden a la naturaleza del método de interpretación.

Asimismo, nuestro sistema jurídico tampoco permite la aplicación de la analogía en materia tributaria, pues si bien, no se trata de un método de interpretación, es un criterio de integración que trata de suplir un vacío legal con la aplicación de una norma que regula otras situaciones que le son similares.

Sobre el tema, Héctor Villegas sostiene que la analogía no es una forma de interpretar las leyes sino de integrarlas⁽³⁹⁾, de tal manera que ésta pretende suplir

los vacíos legales o lagunas legislativas mediante la aplicación del Derecho. Recordemos que el concepto de laguna legislativa implica realizar un hecho o conducta que está desprovista de regulación o de norma aplicable.

Por otro lado, Marcial Rubio afirma que “(l)a integración jurídica a diferencia de la interpretación, se produce cuando no hay norma jurídica aplicable y se debe o, se considera, que se debe producir una respuesta jurídica al caso planteado”⁽⁴⁰⁾. Por ende, no estamos ante una aplicación normativa sino ante una **producción de normas a partir del caso concreto**. Así, la analogía consiste en aplicar una norma a un hecho o situación determinada, que no goza de regulación expresa por ser semejante al supuesto contenido en la norma.

De este modo, la aplicación de la analogía se restringe en el ámbito tributario, pues se considera que su utilización implicaría la creación de obligaciones que no han sido debidamente determinadas por ley. En este sentido, consideramos que las obligaciones tributarias sólo pueden establecerse por norma expresa y no mediante integración analógica.

Así muchas veces sucede que, un hecho económico no regulado, por ser semejante al hecho imponible contenido en la norma, genera una obligación tributaria, de este modo, se gravan transacciones económicas sin que medie una ley que expresamente las regule. Consideramos que esto no es posible por ser inconstitucional, puesto que, se está calificando un hecho analógicamente para poder aplicarle el tributo.

En efecto, como ya lo indicamos anteriormente, no se pueden crear tributos, ni concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias por analogía a supuestos distintos a los determinados por ley. Simplemente porque esa atribución le compete de manera exclusiva al Poder Legislativo, debido a que, en cierto modo las normas tributarias afectan en alguna medida nuestra propiedad y libertad, es por ello que su producción es bastante restrictiva. En este sentido se afirma que, “(l)a invasión del Estado de Derecho al patrimonio particular como ocurre con los tributos, sólo puede derivarse de una ley y no de construcciones interpretativas analógicas”⁽⁴¹⁾.

(38) VILLEGAS, Héctor. Op cit.; p. 245.

(39) Ibid.; p. 250.

(40) RUBIO CORREA, Marcial. *El sistema jurídico. Introducción al derecho*. 8va. edición. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 1999. p. 285.

(41) KRAUSE MURGUIONDO, Gustavo. Op. cit.; p. 89.

4.3. Alcances de la Norma VIII. Diferencia entre interpretación de normas y calificación de los hechos.

Como se ha referido anteriormente, es necesario proceder a señalar el alcance de la Norma VIII y con este propósito delimitar su contenido. Así, nos encontramos ante la disyuntiva: interpretación económica y calificación económica de los hechos, temas que han sido trabajados tanto por la doctrina nacional y extranjera.

La **interpretación económica** es un método de interpretación que de acuerdo a lo mencionado en el punto 2, actúa dentro del marco del criterio económico en el sentido de ser éste último el delineador conceptual que comprenderá la premisa adoptada por el intérprete. Iglesias Ferrer⁽⁴²⁾ señala que en nuestro país se la conoce bajo la denominación de: “interpretación de la realidad económica”; “criterio económico” (distinto del criterio económico, mencionado en el punto 2); “interpretación económica, teoría del develamiento, doctrina de la penetración”; “método de la interpretación económica”; “interpretación económica”; cada una de estas denominaciones o grupo de denominaciones corresponden a distintos autores. Para comprender mejor el significado y alcance de este método nos referimos al mismo Iglesias Ferrer cuando cita a Enno Becker, quien fuera creador de la norma de la interpretación económica en su versión originaria, señalando que este método es una respuesta ante el peligro de la contribución contingente de los conceptos civilistas en la aplicación de la norma tributaria. La complejidad de esta apreciación no se entendería sin su correspondiente correlato histórico, un contexto de *post*-Primera Guerra Mundial en el que Alemania tuvo que hacer frente a las indemnizaciones de guerra que le fueron impuestas, fue entonces cuando sus administrados recurrieron a la instrumentación de los negocios jurídicos mediante las figuras legales que no eran las específicamente mencionadas por la ley como gravadas para evitar la incidencia de los impuestos; de esta suerte, se tuvo el artículo 4 del ordenamiento tributario alemán del año de 1919 que prescribió que “en la interpretación de las leyes fiscales deberá tenerse en cuenta su objeto, su alcance económico, así como las circunstancias del caso”⁽⁴³⁾.

Al respecto, Jarach señala que lo que interesa en el análisis de los negocios jurídicos es la *intentio facti* y no la *intentio juri* salvo que la norma señale

expresamente y de manera taxativa que lo gravado es la relación económica de una forma jurídica determinada. Entonces, si no hay figura jurídica taxativa, se debe ir a la evaluación de la relación económica del negocio jurídico. Ello implica, según este autor, atentar contra el Principio de Igualdad en la medida en que el intérprete de la norma no podría averiguar la *intentio facti*, lo que no se justifica ni siquiera por la seguridad que implica un tratamiento en abstracto del hecho imponible. Así, debe prevalecer la causa del impuesto en el sentido de capacidad contributiva. Esta forma de interpretación es utilizada por la Administración Tributaria para poder calificar las operaciones económicas desestimando las formas jurídicas que las revistan, pues lo importante es lograr el pago del tributo aunque eso implique analizar los hechos económicos realizados más que las formas jurídicas adoptadas por las partes.

De lo expuesto se destaca que la base sobre la cual se construye el criterio económico es la protección del Principio de Igualdad ante la ley. Éste atiende al sentido económico de la conducta de las personas naturales y jurídicas o a las finalidades económicas atribuidas al legislador porque -según se señala- son éstas las que dotan de sentido a lo tributario. Con ello se evita que dichas personas que obtienen iguales resultados no sean gravados con la rigurosidad que corresponde a sus iguales (económicamente hablando). Para evitar esto, la Administración busca determinar la verdadera conducta realizada, que generalmente reviste de formas jurídicas y disimulan la situación que originalmente debió ser gravada.

En principio, las partes son libres de elegir el medio jurídico que más les convenga, sin embargo, la Administración lo que tomará en cuenta son los elementos económicos, en tanto que, son los verdaderos reflejos de riqueza. En este sentido, Marcial Rubio argumenta que la consideración económica contempla un criterio valorativo orientado al trato equitativo de las personas, si dos de ellas cubrieron la misma finalidad con los actos que realizaron y, además, mostraron la misma capacidad contributiva a través de sus actos, al tiempo que estos mismos actos difieren solamente en la forma, entonces se producirá una situación en la que, si uno paga tributos y el otro no, se viviría una situación en la que las puras formas traen consecuencias disímiles en la realidad económica común, debiendo tenerse en

(42) IGLESIAS FERRER, César. *Derecho Tributario. Dogmática General de la Tributación*. 1ra. edición. Lima: Gaceta Jurídica, 2000. pp. 204-205.

(43) KRAUSE MURGUIONDO, Gustavo A. Op. cit.; p. 121.

cuenta que la tributación está ubicada en el corazón de la realidad económica de la sociedad⁽⁴⁴⁾.

Sobre el tema, "(1) a doctrina alemana actual entiende que el método en cuestión permite simplemente entender que en determinadas leyes, aún cuando se empleen términos jurídicos para describir ciertas operaciones, su calificación debe hacerse atendiendo el contenido económico de las mismas prescindiendo de la forma o el ropaje jurídico"⁽⁴⁵⁾.

Sin embargo, el criterio económico no está libre de cuestionamientos⁽⁴⁶⁾, ante su postulación y aplicación se señala lo siguiente: la violación del Principio de Legalidad; que siendo el orden jurídico un todo, no cabe señalar criterios interpretativos específicos; respeto por la relación con el Derecho Privado en tanto el Derecho Tributario se suele servir de éste para la determinación del hecho imponible; las normas tributarias tienen la misma naturaleza que las normas civiles, de ahí que se aplican los mismos medios de interpretación; la intención de evadir la norma no debe presumirse; los contribuyentes deben poder optar entre las diferentes alternativas que les brinda el orden jurídico para realizar sus negocios y prever sus costos con anticipación; las realidades económicas cuentan en cuanto se definen e incorporan a las normas jurídicas; no se justifica el sostener que con el criterio económico se ajusta la interpretación de las obligaciones tributarias a su elemento causal como la capacidad contributiva o cualquier otro contenido que se le quiera adjudicar a la mencionada causa del tributo o del hecho imponible; entre otros.

Araoz Villena⁽⁴⁷⁾ considera que en el caso del análisis de la ley "la actividad del intérprete está dirigida a comprender una abstracción que tiene un carácter general (...)", es decir, el centro de análisis es la norma tributaria misma. Así, por medio de la interpretación económica y como resultado del análisis de la norma legal abstracta es posible extender el supuesto de hecho de la norma alcanzando a supuestos que **no** fueron considerados por el legislador basándose en consideraciones de índole económica, las mismas que independientemente de ser amparables o no jurídicamente, no resultan de la consideración objetiva del hecho imponible.

Por todo lo expuesto anteriormente, podríamos considerar que mediante el criterio económico se extiende analógicamente el hecho imponible contenido en la norma a otros hechos económicos no regulados por ella. Esto contraviene nuestro ordenamiento, debido a que el hecho generador no puede ser determinado bajo ningún tipo de forma o hecho jurídico, en tanto, sólo puede ser establecido por norma con rango de ley, de acuerdo a nuestra Constitución. Cualquier actuación contraria sería considerada como inconstitucional. De este modo, consideramos que darle la facultad a la Administración de poder regular situaciones económicas que se realicen prescindiendo de las formas jurídicas puede ser peligroso, toda vez que la Administración Tributaria puede utilizar abusivamente este criterio y calificar discrecionalmente los hechos económicos extendiendo los alcances de las normas. Por tal motivo, lo adecuado es que si el Estado considera que determinados hechos económicos son susceptibles de generar obligaciones tributarias, éstos deben estar claramente señalados en la ley.

Finalmente, consideramos que la interpretación y la aplicación de las normas deben reflejar lo dispuesto por nuestra Constitución, específicamente atendiendo al Principio de Legalidad, por ello es necesario evitar extender los alcances de las normas más allá de lo aceptado por nuestro Derecho. Se concuerda con la doctrina mayoritaria cuando se inclina por descartar el supuesto de la interpretación económica del contenido de la Norma VIII del Título Preliminar de nuestro Código Tributario, en afirmaciones tan contundentes como aquélla que señala que la interpretación económica no es exigida actualmente, ni lo ha sido desde 1966 con el primer código nacional en materia tributaria⁽⁴⁸⁾.

La diferencia es sustancial cuando nos referimos a la **calificación económica de los hechos**. Araoz Villena⁽⁴⁹⁾ parte de la premisa de que es innegable que la realidad tomada en consideración por la norma tributaria es de naturaleza eminentemente económica y señala como calificación económica de los hechos a la evaluación de los hechos concretos. Asimismo, Iglesias

(44) RUBIO CORREA, Marcial. Op. cit.; p. 90.

(45) PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*. 4ta. edición. Madrid: Civitas, 1994. p. 85.

(46) KRAUSE MURGUIONDO, Gustavo A. Op. cit.; p. 161.

(47) ARAOZ VILLENA, Luis Alberto. *La interpretación económica de las leyes tributarias y la calificación de los hechos imposables por su contenido económico*. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Volumen 23. Lima, 1992. pp. 66.

(48) IGLESIAS FERRER, César. Op. cit.; p. 205.

(49) ARAOZ VILLENA, Luis Alberto. Op. cit.

Ferrer, sostiene que se trata de: “un análisis pormenorizado (...) de las actividades económicas integradas a una forma jurídica (...), realizada por un contribuyente, para describir si dicha forma se corresponde con la finalidad económica buscada por las partes (...)”.

Opuestamente al caso de la interpretación económica, aquí se superpone al Principio de Igualdad ante el Principio de Legalidad.

En este sentido, Mónica Byrne afirma que: “(p)ara calificar si un hecho cualquiera es un hecho imponible, se debe verificar si ese hecho se encuentra comprendido en ese tipo ideal concebido legalmente”⁽⁵⁰⁾. Posteriormente, al describir la posición doctrinaria que privilegia el Principio de Legalidad frente al Principio de Igualdad, señala que: “(...) la capacidad contributiva es más un criterio que debe ser respetado por el legislador que una autorización para que el intérprete extienda los alcances de la norma tributaria. Para estos autores, no es posible que el intérprete desconozca las razones que el legislador ha considerado para elegir una forma y no otra para establecer un tipo ideal como hipótesis de incidencia tributaria”⁽⁵¹⁾.

Como se observa, la interpretación económica y la calificación económica de los hechos difieren básicamente en el objeto de análisis al que tienden, en la primera se trata de la norma que es general y abstracta por definición y en la segunda se investiga la conformación de los hechos que son particulares y concretos por naturaleza. Como se observa, el enfoque de estas perspectivas es sustancialmente distinto y como tal tiene consecuencias jurídicas diversas, con la primera postura se violenta el Principio de Legalidad pues grava supuestos no considerados dentro de la norma tributaria amparada en una equivalencia que resulta contraproducente con una Seguridad Jurídica deseable para el desarrollo de cualquier actividad económica, tema que ha sido desarrollado con amplitud en el numeral 4.1 de esta exposición.

Aún más, al estar prohibida la analogía en nuestro ordenamiento, se descarta la posibilidad de tener un método de interpretación económica pues a través de esta prohibición se hace jurídicamente imposible la extensión del supuesto de hecho de la norma tributaria a supuestos no contemplados, aún cuando entre éstos y el primero pueda existir una relación de equivalencia.

Por lo demás, la Administración o cualquiera en su lugar no son más que intérpretes por lo que no son quienes para dar contenido a las leyes, no al menos de esta manera en la que prácticamente se “crean leyes” para gravar nuevos supuestos. La equivalencia no es un elemento del hecho imponible de la norma y, por lo tanto, los hechos imposables que se presumen equivalentes a los descritos en el supuesto de hecho de la norma no tienen por qué resultar gravados vía interpretación.

Todo lo señalado contribuye a concluir al igual que la postura mayoritaria que se ha adoptado frente a nuestra Norma VIII, la que descarta la interpretación económica y permite el uso de la calificación económica de los hechos. Más adelante, resultará importante realizar un análisis respecto de ésta en la medida en que podamos concluir si la opción interpretativa que nos otorga la Norma VIII constituye una herramienta para poder señalar supuestos de fraude o simulación.

5. Fraude a la ley y simulación en materia tributaria.

5.1. El fraude a la ley en materia tributaria.

El presente punto se centra en el análisis del fraude a la ley en materia tributaria que resulta uno de los temas con mayor estudio dentro del Derecho Tributario, a pesar de lo cual éste tiene mucho de impreciso e incierto.

Antes de abordar directamente el tema de fraude, resulta indispensable esclarecer algunos conceptos previos, de esta manera empezaremos tratando el tema de la evasión tributaria.

5.1.1. El fraude a la ley y la evasión tributaria.

“Evadir” proviene del latín *evadere*, que significa “sustraerse, irse o marcharse de algo donde se está incluido”. En el Derecho Tributario, se relaciona el término “evadir” con la posibilidad de sustraerse o marcharse ante la obligación tributaria de cancelar un monto debido a la Administración.

Desde el punto de vista conceptual, entenderemos que evasión tributaria se refiere a toda eliminación o disminución de un monto tributario por parte de quien está jurídicamente obligado a pagarlo y que logra tal resultado mediante conductas simuladas

(50) BYRNE SANTA MARÍA, Mónica. *La aplicación del criterio económico en la calificación del hecho imponible*. Tesis para optar el grado de bachiller en Derecho. Lima, 1991. p. 2.

(51) *Ibid.*; p. 18.

u omisivas. Así pues, la conducta evasiva no sólo se configura con evitar el pago total de una obligación tributaria, sino también cuando se presenta una disminución en la cantidad adeudada. La evasión tributaria sólo puede producirse por quien está obligado jurídicamente al pago de la deuda tributaria, no así por el contribuyente de facto, ni por el sustituto legal tributario, ni en el caso del sujeto que debe resarcir al responsable solidario que pagó a la Administración⁽⁵²⁾. De este modo, la evasión determina toda aquella conducta contraria a Derecho que tiende a la eliminación o disminución de la deuda tributaria. En este sentido, la evasión tributaria encaja como una conducta antijurídica y no puede ser entendida como una “transgresión legal” de la norma.

La doctrina plantea algunas circunstancias que -supuestamente- corresponderían a conductas evasivas, sin embargo, muchas de éstas realmente no forman parte del concepto de evasión como lo evidencia Héctor Villegas en la siguiente clasificación⁽⁵³⁾:

En primer lugar, se plantea la **evasión organizada por la ley**. En este supuesto, es el mismo legislador quien perdona del pago del tributo a un número determinado de personas; de este modo, se dispensa al supuesto deudor del pago por medio de exenciones. El legislador valiéndose de la ley no reconoce el mandato de pago en el supuesto sujeto deudor, quien objetivamente encaja en el supuesto que la ley reconoce como generadora de la obligación tributaria. En este sentido, no podemos hablar de evasión pues no existe un sujeto jurídicamente obligado al pago del tributo. Una condición para que el Estado reconozca la existencia de una obligación tributaria es la verificación de la configuración del hecho imponible, como también la inexistencia de exenciones que dispensen del pago. Quien no paga una obligación tributaria por estar exento del pago no es un evasor.

Una modalidad de esta primera supuesta evasión planteada por la doctrina es aquella en la cual el legislador establece una base imponible teórica que es inferior a la auténtica. Esta situación se presenta ante la determinación del impuesto a la renta, en la cual el legislador sólo considera una porción de la renta del sujeto para establecer el contenido cuantitativo de la base imponible. Estas consideraciones legislativas se basan en políticas impositivas lejanas de consideraciones jurídicas netamente tributarias. De esta

manera, el sujeto que se encuentra bajo la circunstancia descrita, debe tal situación a la predeterminación hecha por la ley, sin incurrir en evasión tributaria.

En segundo lugar, se presenta la **evasión por aprovechamiento de lagunas legales**. En esta situación, el supuesto deudor se aprovecha de las lagunas derivadas de imprecisiones del Legislativo para poder disminuir su carga tributaria sin violar ningún dispositivo legal. Nos encontramos ante la hipótesis de la economía de opción (infra 5.1.4). El sujeto válidamente puede aprovecharse de la laguna legal para -comprensiblemente- pagar menos a la Administración sin transgredir ninguna norma, operación que ninguna otra norma puede prohibir. De lo contrario, si ante tal falla legislativa el sujeto distorsiona la forma jurídica del negocio realizado, de manera tal que simula actos distintos, nos encontraremos frente a una real evasión tributaria. Debe de notarse la distinción entre el primero y el segundo supuesto, en el primero el aprovechamiento no involucra una conducta ilícita, mientras que en el segundo supuesto la simulación implica una conducta contraria al Derecho, en la cual se distorsiona la real figura jurídica.

En tercer lugar, se plantea doctrinalmente como evasión la **falta de adecuación de la circunstancia fáctica al hecho imponible** como hipótesis de la norma. En esta situación, el sujeto sólo deja de estar comprendido en el supuesto hipotético de una norma para pasar a formar parte de otro supuesto normativo. Es claro que el sujeto en ningún momento evade la norma, sino sale de su hipótesis que genera obligación tributaria para pasar a formar parte de otra hipótesis regulada en una norma distinta. En este sentido, el sujeto deja de estar obligado jurídicamente por una norma, para pasar a estarlo de otra. No evade a la norma primera sino que deja de estar encuadrado objetivamente bajo el supuesto jurídico de ella.

De acuerdo a lo señalado, podemos llegar a determinar que la evasión tributaria implica una actividad ilegal, la misma que se configura al sustraerse el hecho generador de la obligación tributaria del supuesto normativo, estando obligado jurídicamente al cumplimiento del mismo. Es decir, la evasión implica estar bajo el supuesto de la norma y ante tal circunstancia buscar la manera de esquivar la regulación de la norma.

Ante este alcance, resulta indispensable evidenciar la distinción entre la evasión tributaria y la

(52) VILLEGAS, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 8va. edición. Madrid: Depalma, 2002. p. 382.

(53) *Ibid.*

elusión. Esta última se entiende de manera similar a la evasión con la importante diferencia, que en la elusión no nos encontramos bajo el supuesto de la norma tributaria. Sin embargo, esto no implica que la elusión sea entendida como un mecanismo lícito en materia tributaria.

5.1.2. El fraude a la ley y la simulación.

Continuando con el análisis del fraude a la ley, es conveniente examinar la vinculación de esta institución con otras muy cercanas a ella. La doctrina, como también las diversas legislaciones, han calificado a la simulación en dos variantes: la simulación absoluta o total y la simulación relativa o parcial. La **simulación absoluta** es una declaración de voluntad en la cual ni el contenido, ni los efectos jurídicos que derivan típicamente del acto son pretendidos por las partes. En este supuesto, el acto jurídico es totalmente aparente, no responde a la voluntad de las partes quienes no han querido realizar ningún acto jurídico en la realidad. La **simulación relativa**, en cambio, se evidencia cuando por medio de un negocio simulado (aparente) se disfraza un negocio oculto que es efectivo entre las partes. En este sentido, la finalidad de las partes es ocultar la real relación jurídica. Luego de este alcance conceptual resulta evidente que la posible confusión puede darse entre las instituciones de fraude a la ley y simulación relativa, ya que la simulación absoluta no presenta un negocio jurídico realizado realmente, de modo que no nos encontramos jurídicamente bajo el supuesto de una norma tributaria. La distinción entre el fraude y la simulación relativa radica en que esta última presenta una realidad aparente al exterior, contraria con la verdadera voluntad de las partes en donde se manifiesta un negocio oculto, característica que no se presenta en el fraude a la ley. En el fraude a la ley tributaria la voluntad aparente es la misma a la voluntad real de las partes, es decir, no existe contradicción entre ambas voluntades, son una sola. La característica del fraude a la ley tributaria es que mediante ella se llega a resultados iguales o similares a los regulados por el ordenamiento para otros negocios o actos distintos. En esta circunstancia nos encontramos en todo momento fuera del supuesto de la norma, no estando obligados jurídicamente al pago de una obligación tributaria. En este sentido, no se

estaría evadiendo una norma tributaria, mientras no se esté bajo el supuesto de la misma.

5.1.3. Componentes del fraude a la ley.

La inconsistencia del concepto de fraude conlleva riesgos que derivan de la propia ley tributaria. El concepto de fraude plantea dos aspectos importantes, un elemento objetivo y un elemento subjetivo. El primero es la realización de un hecho no gravado o gravado en menor proporción que otro que no está tipificado como infracción tributaria, así se obtiene los mismos resultados económicos respecto de otro hecho que sí está gravado o lo está en mayor proporción. El segundo elemento, es la motivación del sujeto al no pago de la obligación tributaria, la misma motivación que es contraria a la naturaleza del negocio realizado⁽⁵⁴⁾.

Palao Taboada manifiesta que debería mejorarse la definición de los presupuestos del fraude a la ley, abandonando la fórmula actual de enfoque subjetivo que reconoce el “propósito probado de eludir el impuesto”⁽⁵⁵⁾. Sin embargo, entendemos que éste es el elemento fundamental en la distinción de tal concepto aún cuando exista una dificultad principal en la determinación del fraude a la ley consistente en identificar el elemento subjetivo. Es difícil reconocer y dilucidar la verdadera motivación del sujeto que realiza el negocio. Aquí es donde radica la imprecisión del concepto, es difícil identificarlo y aún más probarlo, serán los indicios y pruebas circunstanciales las que lleven a suponer lo que el sujeto pretendía lograr. La dificultad en demostrar las reales motivaciones que impulsaron a un sujeto a realizar determinado negocio hace que esta institución del Derecho se vuelva peligrosa y origine inseguridad jurídica. La Administración Tributaria tiene una labor delicada al respecto, debe ser muy prudente al usar esta institución, a la cual resulta impensable poder establecerle un prudente parámetro objetivo⁽⁵⁶⁾.

Si resulta inconsistente la definición del fraude a la ley, más inconsistente resulta aún la explicación de su ilicitud. La ilicitud del fraude a la ley no radica en la realización del hecho mismo sino en la intención de no pago o de pagar menos de lo debido, circunstancia que viene a ser el elemento distintivo entre el fraude a la ley y la economía de opción.

(54) SIMÓN ACOSTA, Eugenio. Op. cit.; p. 42.

(55) PALAO TABOADA, Carlos. *Economía y Derecho en la Aplicación de las Leyes Tributarias*. Texto de una conferencia pronunciada en la Facultad de Derecho de la Universidad de Huelva el 13 de abril de 1994 dentro de un ciclo con este mismo título. p. 74.

(56) SIMÓN ACOSTA, Eugenio. Op. cit.; p. 42.

Ante esto, resulta contradictorio pensar que el elemento objetivo del supuesto fraude a la ley resulta ser lícito y el elemento subjetivo resulta ser ilícito, mas a pesar de ello, no se llega a explicar convincentemente este fenómeno.

5.1.4. El fraude a la ley y la economía de opción.

A continuación, consideramos que corresponde examinar la vinculación entre el fraude a la ley y la economía de opción. En principio, debemos reconocer que toda persona tiene derecho a realizar los actos y negocios que le resulten menos costosos. A esto se le llama economía de opción o elección de la vía menos gravosa. Actualmente, el concepto ha sido reelaborado doctrinalmente y se ha diferenciado entre economía de opción y economías fiscales, en donde la primera sólo puede darse cuando “la ley explícitamente ofrezca dos fórmulas jurídicas con sus correlativos contenidos económicos y tratamientos impositivos diferentes, y ambas instrumenten el fin práctico o resultado real que el contribuyente se proponga alcanzar”⁽⁵⁷⁾. De esta manera, se desprenden de la misma ley las alternativas a escoger por el contribuyente, nos encontramos bajo el supuesto de la norma contraria al fraude a la ley. La economía fiscal por el contrario, no deriva de las alternativas que expresamente dicte la ley, sino “consiste en que el contribuyente, obrando lícitamente y sin alterar con sus motivaciones particulares la causa o fin institucional de los negocios o formas jurídicas, puede elegir entre las diversas formas de organizar sus actos económicos, y es lógico que prefiera aquellos modos o procedimientos que conducen a un ahorro fiscal”⁽⁵⁸⁾. La distinción en la práctica es sumamente difícil aun cuando en la doctrina no lo sea tanto. La economía fiscal como el fraude a la ley tributaria buscan reducir sus costos, sin embargo, el primero consigue un resultado por medio del acto o negocio realizado que corresponde típicamente a la naturaleza del mismo, mientras el segundo consigue un resultado que tan sólo no es contrario al efecto normal que establece el ordenamiento sino que también es distinto a la propia naturaleza del acto o negocio jurídico.

Cabe señalar que la economía de opción en su concepción general, anterior a la actual distinción entre economía de opción y economía fiscal, está más vinculada con la segunda. Para el presente trabajo, nos referiremos al concepto de economía de opción en su

concepción general, el cual fue examinado líneas arriba. En vista de esto, podemos establecer que el supuesto fraude a la ley es diferente de la economía de opción, la cual está permitida por el Derecho, debido a que se posibilita que un determinado contribuyente revista su actuación de la forma que le resulte menos gravosa, ésta es lícita siempre que no entrañe un abuso de las formas jurídicas, que no se recurra al empleo de fórmulas jurídicas atípicas en relación con los fines que se pretenden conseguir. Para determinar esto no es suficiente la discrepancia de la Administración, sino es necesario un expediente especial en el que se aporte la prueba correspondiente con audiencia del interesado⁽⁵⁹⁾.

Finalmente, debemos entender que el supuesto de fraude a la ley consiste en la realización de un hecho equivalente contrario al hecho imponible, el mismo que sólo puede ser sancionado mediante la aplicación analógica de la norma eludida. Por lo demás, no debemos confundir el fraude a la ley civil con el figurado fraude a la ley tributaria; en el primero se está vulnerando el ordenamiento jurídico, mientras que en el supuesto fraude a la ley tributaria se está eludiendo una norma sin verse gravado por la misma, en este sentido, no se vulnera ninguna norma tributaria.

6. Regulación del fraude a la ley tributaria en el Derecho Comparado.

En esta exposición analizaremos -desde una aproximación comparada- las principales legislaciones latinoamericanas, así como también en la española, las directrices o principios utilizados para la interpretación de las normas tributarias en un intento por evaluar la posición tomada respecto del fraude a la ley tributaria. A partir de este breve análisis podremos deducir cuáles son las carencias y virtudes de nuestra regulación respecto de la interpretación de las normas tributarias para que posteriormente desarrollemos la mejor alternativa de interpretación de la Norma VIII, coherente e integrada a los principios del Derecho consagrados en nuestra regulación.

Como ya se mencionó, el Principio de Legalidad constituye la declaración expresa de un derecho fundamental de todo individuo dentro de una sociedad. Por lo tanto, es necesario que el contribuyente esté informado acerca de: (i) todas las actividades que se encuentran gravadas; (ii) quiénes y en qué casos son

(57) Albiñana García-Quintana citado por SIMÓN ACOSTA, Eugenio. Op. cit.: p. 45.

(58) SIMÓN ACOSTA. Eugenio. Op. cit.

(59) MARTÍN QUERALT, Juan. *Derecho Tributario*. 3ra. edición. Pamplona: Arazandi, 1998.

considerados contribuyentes; y, (iii) cuál es el porcentaje que se retiene por el tributo, etcétera. En esta línea, Adam Smith sostiene que: “(...) el impuesto que cada individuo está obligado a pagar, debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de pago, la forma de pago, la cantidad a pagar; todo esto debe ser claro y preciso para el contribuyente y para cualquier otra persona”. La certeza de lo que cada uno debe pagar “es, en materia de impuestos, de tan gran importancia, que puede decirse, según me parece se deriva de la experiencia de todas las naciones, que un grado muy considerable de desigualdad no es tan peligroso como un pequeñísimo grado de incertidumbre”⁽⁶⁰⁾. La certeza a la que se refiere al autor citado es una de las consecuencias del Principio de Legalidad puesto que al reservar la facultad de creación normativa exclusivamente a determinados órganos constitucionales, se tiene por supuesto que de no cumplir con tal requisito entonces, no se podrá crear tributos. En ese orden de ideas, el Principio de Legalidad es una garantía para los individuos, pues asegura que éstos no serán gravados indiscriminadamente, preservando e incentivando así la seguridad jurídica.

La permisón expresa de la analogía es un elemento común en la legislación tributaria comparada, es “(...) el método de integración por excelencia. La analogía tiene como presupuesto una deficiencia legal como es una laguna legislativa que hay que llenar, y consiste en aplicar principios ordenadores extraídos de un determinado supuesto regulado en la ley, a otro que si bien no aparece regulado, es un supuesto esencialmente igual, aunque distinto en los accidentes”⁽⁶¹⁾.

No todas las situaciones se encuentran tipificadas en las normas, es imposible e inútil pretender reglamentarlo todo. En ese sentido, la analogía es un método eficiente que permite dar solución a situaciones no reguladas pero iguales en esencia a otras situaciones ya previstas por el ordenamiento. Para el caso peruano, la analogía resulta prohibida, de modo tal que no se podrá crear tributos mediante el uso de la misma; en otras palabras, se restringe a interpretar extensivamente la norma tributaria aplicándola a casos no previstos en la ley.

La legislación tributaria española, en la sección 2 del capítulo II (Ley General Tributaria, Ley 230/1963, del 28 de diciembre de 1963⁽⁶²⁾ -en adelante, LGT), se refiere a la interpretación de las normas en cuyo artículo 24 regula expresamente el fraude en materia tributaria, cuyo texto es el que sigue: “(p)ara evitar el fraude de ley, se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que se produzca un **resultado equivalente** al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado”.

Al respecto se pronuncia la doctrina española señalando que, se ha optado por preservar el concepto tradicional de fraude el cual está definido como un hecho “equivalente” al hecho imponible; es decir, no igual al que podría estar contenido en el tributo. Esto puede constituir una verdadera y directa contradicción con el Principio de Legalidad, debido a que se estaría consintiendo de manera indirecta la aplicación de un tributo a una situación que no se encuentra expresamente prevista entre las normas tributarias, lo que estaría contraviniendo el orden jurídico y la garantía de libertad personal y patrimonial de los ciudadanos.

Podemos decir que “(a) sí como no hay dificultad para admitir la extensión analógica, por imperativo legal, de la norma defraudada en el caso de fraude de ley civil, la analogía en Derecho Tributario está proscrita por norma de rango constitucional que prohíbe exigir tributos que no estén establecidos con arreglo a ley”⁽⁶³⁾. De esta forma -y a pesar de las restricciones previstas en el artículo 23 de la LGT- se estaría admitiendo el uso de la analogía para casos de fraude a la ley tributaria. “El artículo 24 de la LGT es consciente de los peligros que encierra la admisión de la analogía y por ello establece límites a su aplicación: sólo si se prueba la intención de eludir el tributo, con amparo en formas jurídicas anómalas previstas para fines distintos”⁽⁶⁴⁾. Este elemento es constitutivo del fraude a la ley tributaria, es decir, de no presentarse en la situación analizada no habría lugar al fraude. Según Simón

(60) Adam Smith citado por CASÁS, José. *Seguridad Jurídica, Legalidad y Legitimidad en la imposición tributaria*. Op. cit.; p. 10.

(61) PÉREZ ARRAIZ, Javier. *El Fraude de Ley en el Derecho Tributario*. Valencia: Tirant lo Blanch, 1996. p. 74.

(62) Publicado en: *Código Tributario* de Aranzadi Editorial. Edición preparada por Falcón y Tella, Casado Ollero, De la Peña Velasco y Simón Acosta. Madrid, 1997.

(63) SIMÓN ACOSTA, Eugenio. Op. cit.; p. 50.

(64) *Ibid.*; p. 51.

Acosta: “(a)demás hay que notar que el hecho equivalente sólo es fraudulento cuando se realiza con el propósito de eludir el pago del tributo, por lo que el fraude de ley tributaria exige la presencia de un elemento subjetivo, un *animus* en el agente que debe ser acreditado (incluso mediante indicios o presunciones) por la Administración”⁽⁶⁵⁾. Pero, este requisito subjetivo puede ser de tan difícil probanza y, por parte de quien evalúa, tan difícil de decidir, que puede resultar un elemento sujeto a posibles manipulaciones en atención a intereses particulares.

El mismo artículo en su inciso 2 establece: “(l)os hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos”. Es decir, en caso se haya evitado configurar el supuesto de una norma tributaria que, en circunstancias normales se debió aplicar, se hará uso de la analogía, debido a que se permite la aplicación de la norma que supuestamente contiene el hecho imponible “equivalente” al realizado en la realidad. Y, obviamente, no serán válidas las ventajas que hubiera obtenido de no estar gravado por dicha norma. Es claro que la regulación española aprueba el uso de la analogía en materia tributaria, a pesar de que su uso irrestricto podría llevarnos a graves abusos y violaciones de derechos.

Luego, el artículo 23 inciso 3 de la LGT señala: “(n)o se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones”⁽⁶⁶⁾, es decir, finalmente y a pesar de permitir tácitamente el uso de la analogía para casos de fraude a la ley, prohíben su aplicación expresamente en los hechos imponibles, las exenciones y bonificaciones. Podríamos preguntarnos, entonces, cuál es el método que plantea la ley española respecto al fraude de ley. ¿Se estaría abriendo las puertas a una interpretación extensiva, la que estaría permitida por estar incluida entre los criterios admitidos por el Derecho dentro de la interpretación? Pero aquí existe una sutil diferencia que debemos señalar, mientras la analogía opera sobre casos que no pueden resolverse

con una disposición determinada, puesto que no se encuentra prevista en el ordenamiento, en la interpretación extensiva, existe una disposición que comprende casos no expresos en su letra pero contenidos en su espíritu⁽⁶⁷⁾. Otros autores ubican a la interpretación extensiva dentro o como un matiz de la interpretación lógica, así, “la interpretación lógica es el análisis del texto de la norma para hallar la razón de ser de ésta, su sentido y alcance, la *ratio legis*, para descubrir el espíritu de la norma Savigny recurría a cuatro elementos; gramatical, lógico, histórico, el sistemático cuya reunión era indispensable para la interpretación”⁽⁶⁸⁾.

En nuestra opinión, ambos métodos son similares en el extremo que finalmente se extiende al campo de acción que una norma encierra, puesto que no sólo será aplicable a los casos previstos expresamente en ella, sino que también será aplicable a aquellos supuestos que presenten una situación similar o que se comprendan dentro del espíritu de lo que la norma quiere regular. Podría ser un intento para conciliar los Principios de Legalidad y el Principio de Igualdad de la imposición tributaria, ya que formalmente se atenúa la amenaza que supone la aplicación de la analogía irrestricta en materia tributaria, en la medida en que se permitiría gravar supuestos de hecho no regulados en la ley y, en ese sentido, se estaría creando tributos. Igual se mantiene un mecanismo interpretativo aceptado por la ley, interpretación lógica por extensión, que de una u otra forma puede llegar a tener efectos similares a la integración analógica.

La Corte Suprema de Justicia Argentina se pronunció en su sentencia del 13 de junio de 1989, para el caso *Fleischman versus Argentina Inc.* “en el considerando 6º: No cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales, para extender el derecho más allá de lo previsto por el legislador (...), a lo que cabe agregar, ni para imponer una obligación, habida cuenta de la reiterada doctrina en el sentido de que atendiendo a la naturaleza de las obligaciones fiscales, rige el Principio de Reserva o Legalidad”⁽⁶⁹⁾. En esta línea, estaría prohibida la analogía

(65) *Ibid.*; p. 47.

(66) Artículo 23 de la LGT: “(a)rtículo 23. 1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho. 2. En tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico, o usual según proceda. 3. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones.”

(67) PÉREZ ARRAIZ, Javier. *Op. cit.*; pp. 78-79.

(68) GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. *Derecho Tributario consideraciones económicas y jurídicas*. Tomo I. 2da. edición. Buenos Aires: Depalma, 1999. pp. 176-177.

(69) CASÁS, José. *Seguridad Jurídica, Legalidad y Legitimidad en la imposición tributaria*. En: *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*. *Op. cit.*; p. 66.

porque se prefiere preservar el Principio de Legalidad, el cual sería directamente vulnerado de permitir su aplicación en materia tributaria.

Para la doctrina alemana el fraude supone una conexión del Derecho común con el Derecho Tributario, de tal manera que las formas inadecuadas según el primero, no pueden entorpecer la aplicación del segundo⁽⁷⁰⁾. Precisamente y debido a esta tendencia normativa es que en Alemania surgió el método -ahora presente en la mayoría de legislaciones en materia tributaria- de interpretación de los hechos según la realidad económica. Cuando el gobierno alemán atravesaba una crisis de recursos, la respuesta lógica para conseguir fondos rápidamente fue aumentar la presión fiscal, en este contexto los contribuyentes en búsqueda de la menor imposición empiezan a evadir la legislación tributaria. Por lo tanto, se necesitó contar con una herramienta que le permitiera al Estado analizar los hechos reales ocurridos para incluirlos en el supuesto normativo que le corresponda. “La doctrina alemana actual entiende que el método en cuestión permite simplemente entender que en determinadas leyes, aun cuando se empleen términos jurídicos para describir ciertas operaciones, su calificación debe hacerse atendiendo al contenido económico de las mismas, prescindiendo de la forma o ropaje jurídico”⁽⁷¹⁾. La interpretación económica de los hechos busca ver -precisamente- la esencia de los hechos económicos realizados, no se esclarece la norma, lo que se hace es calificar la operación que realizan las partes, evalúa el sustrato económico del negocio, para así analizar si se encuentra gravado por la norma tributaria. Como indica Amoros, estamos ante una consideración económica de los hechos, ante la insuficiencia de la norma o por inexistencia de norma para casos semejantes a los gravados, la solución de ello puede afectarse teniendo en cuenta el “sustrato económico de la norma tributaria”⁽⁷²⁾. En este orden de ideas constituiría un método más acorde con los principios que rigen el Derecho Tributario, puesto que lo regulado por la norma no estará en tela de juicio, sino que son los hechos los que serán evaluados para determinar su verdadera naturaleza económica y ver si son iguales al de la norma en cuestión.

El Código Tributario de Uruguay, D. Ley 14.306, del 29 noviembre de 1974 texto actualizado al 31 de agosto de 1993⁽⁷³⁾, en su artículo 4 cuyo texto es el que sigue: “(e)n la interpretación de las normas tributarias podrán utilizarse todos los métodos reconocidos por la ciencia jurídica y llegarse a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquéllas, a los efectos de determinar su verdadero significado”. Permite el uso de todos los métodos para la interpretación de las normas tributarias. Al igual que lo señalado al analizar la ley española se permite extender los supuestos, pero luego prohíbe el uso de la analogía, que es un método en el que se extiende el significado de la norma para cubrir vacíos de la regulación, puesto que en virtud de ella no se podrá crear tributos.

En esta legislación, no se hace mención expresa acerca del criterio para calificar los hechos económicamente, sin embargo, el artículo 6 en su segundo párrafo establece que: “(l)as formas jurídicas adoptadas por los particulares no obligan al intérprete; éste deberá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, siempre que del análisis de la norma surja que el hecho generador, fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica”. Es decir, frente a una situación en la que los particulares hayan realizado negocios diferentes a los regulados y gravados por una determinada norma se permite que el intérprete analice los hechos realizados en la realidad, evaluarlos a fin de develar si se encuentran dentro del sustrato económico de la norma. Por lo tanto, de este artículo podríamos llegar a concluir que busca interpretar los hechos mediante criterios reales de efectividad, en el fondo, un método que busca la calificación económica de los hechos, para ver si se encuentra gravado o no por la norma. Se estaría refiriendo entonces al “principio de calificación, conforme a la auténtica sustancia jurídica del acto o negocio, deducida de su contenido, de sus estipulaciones o cláusulas concretas y de las circunstancias concurrentes en el mismo, descartando las maniobras de simulación pretendidas por las partes, y, por supuesto, sin tener en cuenta las denominaciones por ellas empleadas”⁽⁷⁴⁾. El método nos permitirá llegar a lo que dio inicio al negocio, los hechos

(70) GONZALES SANCHEZ, M. *El fraude de ley en materia tributaria*. Salamanca: Plaza Universitaria, 1993. pp. 26-27.

(71) PÉREZ ROYO, Fernando. Op. cit.: p. 85.

(72) PANTIGOSO VELLOSO DA SILVEIRA, Francisco. *Los alcances del segundo párrafo de la norma VIII del título preliminar del código tributario*. En : *Revista del Instituto Peruano de Derecho tributario*. Volumen 31, diciembre de 1996. p. 46.

(73) En el texto del Código se han incorporado las modificaciones efectuadas al D-Ley 14.306 por la legislación posterior.

(74) PÉREZ ROYO, Fernando. Op. cit.: p. 90.

realizados por las partes, independientemente de lo que haya sido declarado o celebrado, para poder ver si el resultado económico alcanzado es igual o no, a una norma prevista en el ordenamiento.

El Código de Bolivia, respecto de la interpretación de las normas tributarias permite utilizar todos los métodos admitidos en Derecho, considerando expresamente la posibilidad que se pueda llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en aquéllas. La integración analógica está permitida pero restringida ya que en virtud de ella no podrá crearse tributos, ni modificarse normas preexistentes. Los principios de interpretación son similares a nuestra regulación y las anteriormente analizadas. Además, el artículo 8 señala que: “(l)as formas jurídicas que adopten los contribuyentes y responsables no obligan -sólo a efectos impositivos- a la Administración Tributaria. La misma podrá atribuir a las situaciones y actos invocados por aquéllos, una significación distinta cuando dichas formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad económica de los hechos gravados. En este caso, la ley impositiva se aplicará prescindiendo de tales formas, sin perjuicio de la eficacia que éstas tuvieren en el ámbito civil u otro”; cuyo contenido es similar a nuestro segundo párrafo de la Norma VIII, en el cual se permite que la Administración haga una calificación económica de los hechos en la que pueda evaluar los hechos que realmente ocurrieron de acuerdo a los verdaderos efectos obtenidos comparados con el sustrato económico de la norma, se encuentren o no, gravados.

El Código Tributario de Costa Rica, Ley No. 4755, del 29 de abril de 1971⁽⁷⁵⁾, no es la excepción, sigue el mismo tratamiento respecto de la interpretación e integración de las normas tributarias. Es decir, permite todos los métodos admitidos por el Derecho y admite el uso de la analogía pero la restringe puesto que no se podrá crear tributos ni exenciones en virtud de ella.

La interpretación de la norma que regula el hecho generador es el artículo 8: “(c)uando 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 puede atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador de la respectiva obligación 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 debe aplicar prescindiendo de tales formas”. En cuyo Código Tributario hacen la salvedad que la constitucionalidad del mencionado artículo ha sido cuestionada mediante Acción No. 6840-96. BJ# 138 del 18 de julio de 1997.

La norma no hace referencia al criterio de calificación económica de los hechos, sino a una interpretación de la realidad económica, donde prescinde de las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes para analizar los actos ocurridos en la realidad y dependiendo de un análisis de lo que la norma intenta regular se le atribuirá su aplicación o no a ese hecho. Ésta es una especie de regulación del fraude a la ley, puesto que define el supuesto en que se realicen actos anormales para negocios regulados, en cuyo caso el intérprete podrá observar directamente los hechos reales y así darles una calificación de acuerdo a las normas tributarias. “Señala Jarach que la consideración económica no es una interpretación opuesta a la jurídica, es un criterio jurídico que sugiere al intérprete tener en cuenta el contenido económico de los hechos para encuadrarlos en las normas materiales (...)”⁽⁷⁶⁾.

En consecuencia, consideramos que previene el supuesto de fraude con un método de interpretación, el cual puede llevar a ampliar el supuesto de la norma a hechos no iguales a los regulados en las normas y por lo tanto crear tributos indirectamente. Debido a esta facultad se estaría llegando a hacer uso de la analogía; pero a diferencia de la legislación española que hace referencia a actos equivalentes, no iguales, en este supuesto se busca una identidad entre lo que quiso regular la norma y la realidad económica de los hechos ocurridos.

De estos ejemplos de regulación acerca de la interpretación de las normas tributarias, se puede observar una problemática generalizada respecto a cómo conciliar el Principio de Legalidad y seguridad jurídica y la justicia en la imposición tributaria. La interpretación económica, como ya hemos analizado,

(75) Concordado con sus modificaciones desde la Ley No. 6999 del 3 de agosto de 1985 hasta la Ley No. 7865 del 22 de febrero de 1999.

(76) GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. Op. cit.; p. 182 cita 14.

siempre que sea un método de interpretación se referirá a normas, a la posibilidad de extender o ampliar su campo de aplicación, por lo tanto absorber a la mayor cantidad de supuestos que se asemejen a tales normas. Pero estos métodos, como ya vimos, pueden devenir en una aplicación de la norma a supuestos no previstos en el ordenamiento lo que en materia tributaria podría consistir en crear tributos mediante analogía lo cual se encuentra prohibido. Por lo tanto y frente a ello, es que consideramos que la calificación de los hechos, al resultar de un análisis de los actos ocurridos (no de la norma) para luego ver si se encuentra o no gravado por una norma constituye una forma de prevenir y gravar efectivamente a todos aquellos supuestos que pretendan evadir las normas tributarias sin vulnerar ninguno de los principios que estructuran al Derecho Tributario. Como bien señala el profesor Villegas, “(r)especto del criterio económico o realidad económica, me parece pertinente y necesario precisar que no estamos frente a un método interpretativo del Derecho”; simplemente “es un instrumento legal que faculta a investigar los hechos reales (es decir, la búsqueda de la *intentio facti* de las partes)”. Y añade Villegas, “su uso está justificado en derecho tributario, porque facilita la lucha contra la evasión fraudulenta por abuso en las formas jurídicas”⁽⁷⁷⁾.

7. Regulación del fraude a la ley tributaria en el Derecho peruano.

7.1. ¿La Norma VIII permite aplicar el fraude a la ley tributaria?

En este punto del trabajo, analizaremos si, efectivamente, la Norma VIII se encuentra vinculada con la figura del fraude a la ley tributaria, teniendo en cuenta que de su tenor sólo fluyen disposiciones relativas a los mecanismos de interpretación de las normas tributarias.

A continuación, como cuestión previa a la pregunta que nos hemos planteado, pasaremos a analizar la relación de la Norma VIII, y todos los conceptos definidos en los numerales precedentes, con la figura del fraude a la ley, en materia tributaria.

La norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, establece los mecanismos que pueden emplearse para interpretar las normas tributarias. Como hemos visto, se puede emplear todos los métodos de interpretación establecidos para la interpretación de

normas en el Derecho Común, entre las que se encuentran el método lógico, histórico, etcétera; no obstante ello, la Norma VIII establece en su segundo párrafo lo que pareciera ser un método interpretativo propio del Derecho Tributario. Este método utilizaría un criterio económico que la doctrina llama interpretación económica de las normas tributarias, el mismo que ha sido explicado en el punto 4.3. del presente trabajo. En resumen, podemos decir que el referido criterio establece que debe analizarse el contenido económico de la norma, de modo que se pueda incluir otros hechos o conductas además de las efectivamente reguladas en la norma, por ser de contenido económico equivalente o similar. Ahora bien, otro sector de la doctrina considera que la Norma VIII no establece un nuevo método de interpretación de normas tributarias, sino que establece lo que puede llamarse una interpretación de los hechos por su contenido económico, en virtud de la cual son los hechos los que deben interpretarse según su contenido económico, mas no las normas. Esta postura es llamada por sus defensores “calificación económica de los hechos”. Está demás decir que, al igual que la doctrina mayoritaria, consideramos que la segunda es la posición más aceptable.

En efecto, tomando en consideración los conceptos que hemos venido desarrollando (Principio de Legalidad, prohibición de la integración analógica, seguridad jurídica, Principio de Igualdad, etcétera) sostenemos que no puede permitirse la interpretación de las normas a partir de una consideración económica.

Pero, ¿cuál es la relación de la Norma VIII con el fraude a la ley tributaria? El fraude a la ley tributaria no se encuentra regulado de manera expresa, sino que es una aplicación del concepto civil al ámbito del Derecho Tributario, que sí se encuentra regulado en otros ordenamientos, como el español, según hemos visto. De acuerdo con nuestra definición, el fraude a la ley tributaria implica la no realización del hecho imponible, sino uno equivalente o similar con el que se obtiene el mismo resultado económico; es decir, la conducta es equivalente al hecho imponible regulado en una norma. Sin embargo, debido a la tendencia a evitar el tributo, la Administración Tributaria grava a los administrados con el tributo como si hubiesen realizado el hecho imponible. Se puede apreciar de la afirmación anterior, que la Administración toma como base un criterio económico para “combatir” el fraude a la ley tributaria.

Un supuesto distinto es el caso de la simulación, en el que, como señalamos, sí se realiza el hecho imponible, pero las partes lo ocultan a través de una forma jurídica distinta a la que le corresponde. Por tanto, la relación que tiene la Norma VIII con el supuesto de fraude a la ley tributaria se encuentra en que si la Norma VIII permitiera la interpretación económica de las normas, entonces la Administración Tributaria podría gravar hechos no regulados de manera expresa en alguna norma y, de ese modo, evitar el fraude a la ley tributaria.

Por otro lado, si lo que regula la Norma VIII es sólo la interpretación económica de los hechos, la Administración Tributaria se encontraría facultada para gravar los negocios simulados, en tanto observaría la realidad económica de la operación a pesar de la forma jurídica que le dan las partes a la misma.

En consecuencia, somos de la opinión que la Norma VIII no es aplicable a supuestos de fraude a la ley tributaria, pues el Principio de Legalidad recogido en la Constitución no lo permite. Aceptar la figura del fraude a la ley tributaria es aceptar la aplicación analógica de las normas tributarias a través de la interpretación económica de las normas, lo que consideramos se encuentra prohibido en nuestro ordenamiento.

En efecto, afirmar que la Norma VIII puede interpretarse de modo que permita a la Administración Tributaria gravar con tributos supuestos de fraude a la ley tributaria generaría inseguridad jurídica, en la medida que se estaría aplicando una consecuencia jurídica establecida para un hecho determinado, a un hecho económico equivalente, sólo por la intención fraudulenta del sujeto.

Consideramos que en el Derecho Tributario peruano, se protege el derecho del contribuyente de escoger la vía menos gravosa (economía de opción), que justamente va en contra del concepto de fraude a la ley tributaria. Debemos tener presente que, “(...) el derecho privado en sí mismo no ofrece o autoriza ninguna forma jurídica, sino que presenta un conjunto de ellas para que las partes contratantes elijan cuál de ellas será la que utilizarán para ejecutar el negocio que tienen pensado”⁽⁷⁸⁾.

Así, la inconsistencia e incoherencia de los argumentos con que se defiende la ilicitud del fraude

de ley tributaria está dada en la medida que la ilicitud no está en el hecho realizado, sino en evitar que se aplique la norma fiscal. “En el fraude a la ley tributaria no es ilícita la conducta en sí, sino que es ilícito realizar esa conducta para no pagar impuestos o pagar menos de los que normalmente se debería pagar”⁽⁷⁹⁾. La contradicción está en que un hecho no puede ser lícito e ilícito a la vez.

De la misma opinión es el profesor Falcón y Tella, quien señala que las conductas en fraude a la ley tributaria suponen necesariamente la **no realización de un hecho imponible, sino de un hecho equivalente**⁽⁸⁰⁾. La respuesta del ordenamiento al fraude a la ley es la aplicación analógica de la ley tributaria defraudada, ley que no es aplicable al hecho realizado de no mediar la declaración de fraude. Por tanto, en nuestro ordenamiento no puede hablarse de una interpretación económica de las normas tributarias y, por consiguiente, de supuestos de fraude a la ley tributaria. Además, el hecho equivalente sólo es fraudulento cuando se realiza con el propósito de eludir el pago del tributo, por lo que el fraude a la ley tributaria exige la presencia de un elemento subjetivo, una intencionalidad que debe ser acreditada por la Administración.

Ahora bien, ¿qué diferencia al fraude a la ley civil del fraude a la ley tributaria, que hace que el primero sí pueda aplicarse y el segundo no? Debemos tener presente que “(...) las normas en el ámbito tributario son por lo general imperativas, pero no prohibitivas, por lo que es difícil pensar cómo puede producirse un resultado contrario a la ley propia de un tributo, que sólo ordena pagar el tributo cuando se ha realizado el hecho imponible, pero no en otro caso”⁽⁸¹⁾.

En efecto, en materia tributaria es inadmisibles considerar que resulta ilegal no pagar tributos cuando no se realiza el hecho imponible regulado por la norma; esto debido a que el contribuyente tiene el derecho de escoger la vía menos gravosa.

Asimismo, el autor citado concluye que en el ámbito tributario sustantivo resulta imposible un supuesto de fraude a la ley, debido a que la consideración puramente fáctica del hecho imponible nos coloca inexorablemente ante la disyuntiva de que, o bien el hecho imponible se ha realizado, en cuyo caso procede el gravamen; o bien el hecho imponible

(78) LUNA-VICTORIA, César. *Criminalización de la infracciones tributarias. El delito tributario*. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Número 34. Lima, 1998. p. 27.

(79) SIMÓN ACOSTA, Eugenio. Op. cit.; p. 41.

(80) FALCON y TELLA. *El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción: su radical diferencia con los supuestos previstos en el artículo 6.4 del Código Civil*. Quincena legal. Número 17, 1995. p. 7.

(81) SIMÓN ACOSTA, Eugenio. Op. cit.; p. 48.

no se ha realizado, en cuyo caso existe pura y simplemente una economía de opción.

Por tanto, mientras que en el fraude a la ley en materia civil se vulnera el ordenamiento, el fraude a la ley en materia tributaria consiste en realizar un hecho distinto al hecho imponible establecido en la norma. Sin embargo, el ordenamiento considera procedente aplicar el gravamen debido a las circunstancias particulares de la conducta, lo que implica una aplicación analógica de la norma defraudada.

Efectivamente, consideramos que la Norma VIII no puede interpretarse de modo que permita su aplicación a supuestos de fraude a la ley tributaria. Creemos que el fraude en materia tributaria no puede darse en nuestro ordenamiento atendiendo al principio de legalidad y que, a partir de este principio, la analogía se encuentra prohibida. Para poder aplicar el fraude a la ley en materia tributaria debemos afirmar que es posible crear tributos a través de la integración analógica, en la medida que a un hecho no incluido en el supuesto de hecho de una norma, simplemente por ser equivalente, se le apliquen las mismas consecuencias jurídicas. Lo anterior se encuentra expresamente prohibido por el artículo 74 de la Constitución.

En el ordenamiento español, donde existe un debate sobre la legalidad de la aplicación analógica de las normas, existe un procedimiento especial regulado para casos de fraude a la ley. Esto es así porque, en la constitución española no existe un principio de legalidad tan estricto y expreso como en la nuestra. El principio de legalidad se limita a algunos de los elementos del hecho imponible, dejando abierta la posibilidad de aplicar la integración analógica. Es más, hay autores españoles que sostienen que “(s)i la analogía debe reputarse contraria al principio de reserva de ley tributaria o, si por el contrario, la analogía debe ser aplicada como medio de potenciar determinados principios constitucionales, básicamente el de capacidad económica y el principio de igualdad, creemos que deberá ser cuestión a resolver por el Tribunal Constitucional”⁽⁸²⁾. Ello nos lleva a entender por qué en algunas legislaciones sí se acepta el fraude a la ley tributaria.

Ahora bien, en nuestro ordenamiento, la Norma VIII permite la calificación económica de los hechos, lo cual permite a la Administración Tributaria gravar determinados actos que aparecen encubiertos u ocultos por una determinada forma jurídica. Es decir,

permite ver la realidad económica de los hechos, los cuales deben ser iguales a la realidad jurídica del supuesto de hecho de la norma, de modo que la administración tributaria pueda aplicar el tributo correspondiente.

De este análisis, podemos concluir que la Norma VIII ha sido creada para facultar a la Administración Tributaria a aplicar las normas a pesar del ropaje jurídico que las partes le den al respectivo negocio, es decir, que la Administración Tributaria va a poder aplicar las normas a negocios simulados, ya sean simulaciones absolutas o relativas. Esta conclusión, seguramente, traerá consigo mucha polémica, en la medida que en nuestro ordenamiento sólo un organismo jurisdiccional puede declarar la nulidad o anulabilidad de los negocios simulados; por tanto, la Administración Tributaria carecería de competencia para cuestionar dichos negocios.

Aun cuando no es materia del presente trabajo, queremos llamar la atención con algunas ideas respecto de este tema. Creemos que la Administración Tributaria debe poder analizar la realidad de los hechos, de modo que pueda recaudar los tributos que demuestren capacidad contributiva, aquella capacidad tipificada en la norma. Negarle la facultad de ver la realidad económica de la operación crearía incentivos en los contribuyentes para ocultar sus operaciones, ya sea totalmente o mediante negocios ficticios. Esto traería consigo que la Administración Tributaria tuviera que iniciar procesos de nulidad o anulabilidad para -recién entonces- poder cobrar los tributos. Esta solución, en definitiva, no es eficiente.

Sin embargo, somos concientes que permitir que la Administración Tributaria pueda presumir la existencia de un negocio simulado significa trasladar la carga de la prueba al contribuyente, por ello dejamos la duda sobre la viabilidad de esta propuesta.

En conclusión, consideramos que el fraude a la ley en materia tributaria no puede aplicarse en nuestro ordenamiento. En el siguiente punto, trataremos de resumir las principales críticas que nos permiten llegar a esta afirmación.

7.2. Críticas a la aplicación del fraude a la ley tributaria.

Como ya lo mencionamos, entregarle a la Administración la facultad de gravar determinados actos por considerarlos fraudulentos o en fraude a la ley tributaria, es una facultad que violenta el principio

de legalidad recogido en la Constitución. Esto es así debido a que, en los supuestos de fraude a la ley tributaria, es necesario aplicar analógicamente las normas tributarias o interpretarlas económicamente, algo que no se encuentra permitido por nuestro ordenamiento.

En el Derecho, la función del intérprete es aclarar la voluntad del legislador, no dirigir o rectificar esa voluntad; “(e)l intérprete no debe crear un nuevo derecho, sino simplemente recrear el derecho originalmente establecido por el legislador. El intérprete no puede crear normas legales, porque si ello ocurriera estaría confundiendo su papel con el del legislador”⁽⁸³⁾. Es por ello que, en su momento, concluimos que las normas tributarias se interpretan acorde con los métodos de interpretación utilizados para las normas de Derecho Común.

Así, la interpretación económica ayuda a evitar supuestos de fraude a la ley tributaria permitiendo, *a posteriori*, extender un hecho imponible a hechos “económicos” distintos a aquellos que *a priori* el legislador consideró cuando creó la norma; y a delimitar el hecho económico gravado.

La interpretación económica de las normas tributarias nos lleva a aplicar por analogía una norma tributaria por considerar que el hecho imponible “económico” ahí regulado, es equivalente con otro hecho económico que, lamentablemente, no se encontraba regulado expresamente en una norma tributaria. Alberto Araoz Villena sostiene que: “(...) es evidente que la interpretación y aplicación de las normas tributarias debe guardar perfecta armonía con el principio de legalidad. Esta armonía no se da cuando por la vía de la interpretación de la ley ésta se aplica a hechos no previstos en ella. En el caso de la interpretación económica de las leyes tributarias, éste es un peligro latente, pues el intérprete, basándose en consideraciones de índole económica no previstas en la ley, extiende los alcances de ésta más allá de lo que permiten los distintos métodos interpretativos, incluyendo a la interpretación extensiva”⁽⁸⁴⁾.

Asimismo, debemos tener en cuenta que “(...) es el legislador quien debe aprehender la consideración económica en el momento de crear la ley. Esa tarea no le corresponde al intérprete, porque (...) su misión es

únicamente interpretar las leyes, recreándolas. En caso contrario, invadiría las funciones y la competencia que corresponde a otro poder del Estado, que es el Poder Legislativo”⁽⁸⁵⁾. Esta última afirmación del doctor Araoz Villena nos permite apreciar que es tarea del legislador establecer las normas antes de que ocurran los hechos, y que no se le puede otorgar facultades a quien aplica las normas para suplir la labor del legislador.

Por tanto, la figura del fraude a la ley tributaria vulnera el principio de legalidad recogido en el artículo 74 de la Constitución.

Sobre este punto, el autor español Eugenio Simón Acosta señala que “(d)esde el punto de vista práctico, que es de donde pueden provenir las críticas, quizá no convenga olvidar que es socialmente más nocivo el freno y el entorpecimiento de la actividad económica provocado por el temor de consecuencias fiscales imprevistas, que el hecho de dejar de cobrar ciertas cantidades en casos singulares de fraude a la ley”.

Todo lo dicho hasta aquí nos lleva a concluir que no es posible que pueda ser admisible que por la incapacidad del legislador para elaborar las normas tributarias (hechos imponibles que demuestren capacidad contributiva), se encomiende al intérprete, al encargado de aplicar la norma, la función de suplir dicha ineptitud y que su labor se convierta en un complemento a la labor del legislador.

7.3 Aplicación de la Norma VIII por la Administración Tributaria. Resoluciones del Tribunal Fiscal.

Hemos considerado necesario concluir esta exposición con comentarios relacionados a la aplicación de la Norma VIII por parte del Tribunal Fiscal, a fin de lograr una visión más completa e integrada respecto del tema que tratamos.

Hace unos meses, en una revista de Derecho, se publicó un artículo sobre el tema de interpretación de las normas tributarias⁽⁸⁶⁾. En ese artículo, se hizo referencia a una Resolución del Tribunal Fiscal (en adelante, RTF) que, según el autor, aplicaba la norma VIII a un supuesto de fraude a la ley.

La RTF No. 622-2-2000, a la que hicimos referencia en el párrafo anterior, resuelve un supuesto en el cual el contribuyente realiza una operación de venta de

(83) ARAOZ VILLENNA, Alberto. Op. cit.; p. 65.

(84) Ibid.; p. 68.

(85) Ibid.; p. 70.

(86) THORNDIKE PIEDRA, Thomas. *La errónea regulación y aplicación de la teoría de la calificación económica de los hechos imponibles: la Norma VIII del Código Tributario*. En: *Advocatus. Nueva Época*. Número 8. Lima, 2003. p. 374.

pavos vivos y, adicionalmente, de manera “gratuita” presta un servicio de matanza, eviscerado y congelado; originándose la entrega de pavos beneficiados. La acotación se dio porque la venta de pavos beneficiados se encontraba gravada con el IGV, mientras que la venta de pavos vivos no.

En principio, consideramos que tanto la RTF como el dictamen fiscal utilizan argumentos que confunden al contribuyente, en ambos documentos se sustenta el fallo con argumentos que pretenden aplicar la Norma VIII a supuestos de simulación y fraude a la ley.

Ahora bien, consideramos que de la lectura de la RTF, se desprende que la Norma VIII fue aplicada para evitar un supuesto de simulación parcial y no de fraude a la ley tributaria. En efecto, en el presente caso, lo que ha ocurrido es que se ha ocultado una compra-venta de pavos beneficiados a través de dos contratos aparentes, uno mediante el cual se vendían pavos vivos y, otro donde se pactaba la prestación del servicio a título “gratuito”, el mismo que, de acuerdo con la resolución, fue a título oneroso. De esta manera, la RTF concluye: “(q)ue como se advierte, si bien formalmente se dio al negocio la **apariencia** de una operación de venta de pavos vivos con un servicio adicional de matanza, eviscerado y congelado, se trataba en sí, de una distorsión de la realidad económica, la venta de pavos beneficiados es la que debe prevalecer” (el resaltado es nuestro).

Sin perjuicio de esto, la RTF establece la importancia de que la Administración tenga facultades para ir más allá de la forma jurídica adoptada por las partes, de los contratos celebrados, para observar la naturaleza económica de la operación. Así se entiende el objetivo de la norma. Por ello, el Tribunal Fiscal señala que antes de que entrara en vigencia la Norma VIII, cuando se encontraba vigente la Norma IX que establecía la posibilidad de la Administración de utilizar cualquier método de interpretación que tiene el Derecho al momento de aplicar las normas tributarias, ya se habían resuelto casos similares. En efecto, un principio básico en el Derecho es el que establece que cualquier acto jurídico o negocio se definirá por la naturaleza del mismo y no por el nombre o forma que le den las partes. Por tanto, la Administración siempre entendió que podía ir más allá de la forma jurídica para aplicar el tributo. Por ello, creemos que la Norma VIII trajo consigo otorgarle de manera expresa la facultad a la Administración de aplicar las normas tributarias a los negocios simulados, sin embargo, el legislador en su intento confundió a la Administración.

Otro caso es el resuelto por la RTF No. 327-2-2000, donde formalmente las partes habían celebrado un contrato de arrendamiento con opción de compra, pero que la Administración entendió que en realidad constituía un contrato de venta al crédito. En este caso, la Administración analizó la operación, de modo que pudo determinar la verdadera naturaleza económica de ésta. En efecto, en un contrato de arrendamiento con opción de compra, una de las partes se compromete a cancelar mensualmente una renta y, además, tiene opción a comprar el bien. Ello no implica que las cuotas que se encuentra obligado a pagar mensualmente puedan ser imputadas al precio de venta del bien, sino que son totalmente independientes. Caso contrario es lo que sucede con la venta a crédito, donde el comprador se encuentra en posesión del bien y tiene que cancelar mensualmente el precio de éste. En el caso de la resolución que venimos comentando, el Tribunal Fiscal analiza la naturaleza económica de la operación y la conducta de las partes, concluyendo que lo que se había celebrado entre éstas era un contrato de venta al crédito y no un arrendamiento con opción de compra. Por tanto, la operación se encontraba gravada con IGV.

De este modo, se sostiene que el Tribunal Fiscal se orienta por que la Administración deba tener facultades para analizar económicamente las operaciones que se encuentran contenidas en los actos o negocios que realizan las partes, de manera que se pueda aplicar las normas al margen de la forma jurídica que le den las partes a su acuerdo. Ello significa, que la Administración Tributaria en ningún momento podrá gravar hechos mediante la interpretación y aplicación de la Norma VIII, que no se encuentren debidamente tipificados.

8. Reflexión final.

Resulta fundamental considerar a cualquier sistema como una unidad, en este sentido no hay lugar para contradicciones que desfiguren la coherencia normativa del sistema tributario. La Norma VIII del Título Preliminar de nuestro Código no es una pieza aislada, por lo mismo su significado entraña una vinculatoriedad innegable con el Principio de Legalidad y la prohibición de la analogía, así como con la figura civil de la simulación. En este orden, descartamos la posibilidad de la Norma VIII como un medio para detectar los casos de fraude a la ley, debido a que aceptar esta posibilidad -como se ha visto- involucraría romper con la coherencia de nuestro sistema tributario y señalamos que su aplicación debe ser entendida sólo en términos de supuestos de simulación. 卐