

CLÁUSULA GENERAL ANTI-ELUSIVA Y LA NORMA VIII PERUANA*

Entrevista a César García Novoa**

¿Cuál es el fundamento de las normas anti-elusivas? ¿Es conveniente que un ordenamiento jurídico contenga una norma anti-elusiva de carácter general o más bien varias de carácter especial? ¿Cuáles son los riesgos implícitos que traen las normas anti-elusivas? ¿Es la norma VIII del Código Tributario una verdadera norma de ese tipo?

En las páginas que siguen, el profesor César García Novoa nos brinda su opinión acerca de las normas anti-elusivas, situándonos en el contexto de su tratamiento en la Unión Europea y España, para finalmente, aterrizar en el ordenamiento jurídico peruano y analizar la norma VIII del Código Tributario.

* La presente entrevista fue realizada por Giorgio Massari, ex-miembro de la Comisión de Contenido de THEMIS, y por Oscar Súmar, ex-Director de la Comisión de Contenido de THEMIS. Agradecemos al doctor Andrés Valle Billinghamurst por habernos facilitado la entrevista al doctor García Novoa, y al doctor Eduardo Sotelo, por su colaboración en la elaboración de las preguntas.

** Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Santiago de Compostela. Director del Estudio García Novoa.

1. Situándonos en contexto, ¿por qué cree usted que surgen o son necesarias las normas anti-elusivas?

Bueno, las normas anti-elusivas tienen un fundamento constitucional difícil. Partiendo de lo que es la elusión; es decir, si aceptamos que la elusión es una forma de evitación del hecho imponible, no evasión, no incumplimiento de la ley tributaria, sino evitación del hecho imponible, digamos, no realizando el hecho imponible o realizando otro menos gravado en condiciones abusivas. Así pues, el fundamento no estaría en el derecho del Estado a sancionar las conductas antijurídicas, pues en sentido técnico-jurídico no nos encontramos ante una conducta antijurídica, dado que no hay una violación directa de la norma. Entonces, ¿cuál sería el fundamento?

La jurisprudencia en Europa ha entendido que el fundamento de estas cláusulas en el Derecho interno estaría en la evitación del fraude, entendiendo como evitación del fraude el sustraerse de un volumen teórico que todos, potencialmente, deberíamos aportar a las arcas públicas. Claro, un volumen teórico que partiría, no de los hechos imponibles que hemos realizado cada uno de nosotros, sino de éstos, más los que hemos evitado abusivamente. Por lo tanto, por lo que puedo comentar, tanto de la jurisprudencia italiana, como española, los tribunales constitucionales sostienen que los Estados tienen derecho a perseguir la elusión y, por tanto, regular estas cláusulas, porque si no lo hiciesen, aquellos con acceso a una mayor información o con un asesoramiento más sofisticado podrían evadir el tributo y aquellos contribuyentes con menos información tendrían que pagar la diferencia. Es decir, se estaría justificando el establecimiento de cláusulas anti-elusivas en una especie de potencialidad recaudatoria del sistema tributario. El sistema tributario tendría una potencialidad teórica y ésta dependería de los hechos imponibles que realizamos, pero también de los que evitamos abusivamente. Pero, claro, el gran problema es ese: el fundamento constitucional que se acepta, que es el principio de capacidad contributiva, no es tan claro desde mi punto de vista.

La capacidad contributiva está en función de la riqueza que uno manifiesta. Evidentemente, uno puede evitar manifestar esa riqueza de modo abusivo, pero la capacidad económica se mide en función a los hechos imponibles realizados. Entonces, hay que ser muy cuidadosos en este punto. Podemos admitir, casi como una convención, no como verdad absoluta, que el Estado tendría derecho a proteger esa supuesta

potencialidad recaudatoria del sistema tributario frente a vaciamientos abusivos de la misma y; por lo tanto, hacer que los contribuyentes tributen por los hechos imponibles realmente realizados, pero también por los evitados en condiciones que el ordenamiento no admite.

2. Dentro de la Unión Europea, ¿cómo ha sido la evolución de las normas anti-elusivas en el contexto de la integración de Europa? ¿Hacia dónde está cambiando su aplicación por parte de los tribunales?

En ese punto, la Constitución europea va a tener muy poca incidencia. La Constitución europea es una modificación de los tratados constitutivos de la Unión Europea y es un cambio nominal, más que un cambio en profundidad. Concretamente, en materia tributaria la incidencia es casi nula. De las grandes reivindicaciones que se están haciendo en el Derecho Tributario europeo, casi ninguna es recogida por la Constitución europea. Es verdad que se ha incorporado una Carta de derechos fundamentales y hay varios de estos derechos que son bastante "invocables" en vía tributaria, como el derecho a no declarar contra uno mismo en los procesos de verificación o la tutela judicial efectiva. Estarán en la Constitución europea cuando se ratifique y antes lo estaban en las Cartas constitucionales de los Estados miembros. No es un avance muy significativo. Es un avance más semántico que de fondo.

Respondiendo a la segunda pregunta, la aplicación de las cláusulas anti-elusivas presenta un grave problema en Europa y es que se da una grave tensión entre dos principios: el Derecho europeo es un derecho de libertades económicas, donde lo fundamental es que los europeos no sean discriminados en los distintos países y donde se tutelan una serie de libertades fundamentales, como la libre circulación de personas, de capitales y de servicios, que son la esencia del Derecho Comunitario.

La libre circulación de capitales, el libre establecimiento o la libre circulación de mercaderías es la esencia del derecho comunitario. Entonces, estamos ante un ordenamiento que prevalece sobre los ordenamientos internos de los distintos Estados y que es un derecho de libertades económicas y, frente a este Derecho, los Estados tienen su sistema tributario. No hay un sistema tributario de la Unión Europea. El sistema tributario es de cada uno de los Estados. Ellos tienen la obligación de recaudar porque prestan servicios a sus ciudadanos: de sanidad, educación

e infraestructuras y tienen, por tanto, que regular sus sistemas tributarios y sus cláusulas anti-elusión. Es decir, los estados pueden verse necesitados de regular cláusulas anti-elusión en su ordenamiento interno y ahí se produce un contraste: el Derecho europeo que privilegia la libre circulación de capitales prevalece frente a los Estados miembros, que puede tutelar la potencialidad recaudatoria del sistema tributario creando cláusulas anti-elusión y es posible que las cláusulas anti-elusión, como ha ocurrido frecuentemente, vulneren o menoscaben algunas de esas libertades fundamentales.

En ese contraste, el Tribunal de la Unión Europea, que es el supremo intérprete del Derecho Comunitario, ha dicho claramente que prevalecen la libre circulación de capitales, la libertad de establecimiento, la libertad de circulación de mercaderías, frente a las cláusulas anti-elusión, y hemos tenido bastantes casos. Uno de los últimos ejemplos es el caso de la sub-capitalización en Alemania, sentencia Lankhorst-Hohorst del año 2002, en que el Tribunal de la Unión Europea ha dicho que una cláusula especial de sub-capitalización, pensada para evitar la elusión tributaria, debe ceder ante la libertad de establecimiento y; por tanto, si dicha cláusula está vulnerando la libertad de establecimiento, éste prevalece frente a la cláusula. Por consiguiente, una cláusula anti-elusión no puede discriminar a los ciudadanos de otros Estados de la Unión Europea ni vulnerar estas libertades fundamentales, ni siquiera invocando que el Estado pierde recaudación ni alegando fraude. Estas no son razones de interés general que permitan limitar la libertad de circulación de capitales, de mercancías o de servicios. Ese es el gran problema: los Estados defendiendo su poder fiscal y su capacidad recaudatoria así como un Derecho Comunitario, aplicado por el Tribunal de la Unión Europea, como es su obligación.

Ese talante económico del Derecho Comunitario frente a los principios jurídicos de los sistemas comunitarios internos, es una cuestión muy interesante y veremos cómo se resuelve. Desde luego, la Constitución europea no lo ha resuelto, aunque habían varias propuestas al respecto.

3. ¿Cómo es la regulación en España a nivel doméstico? ¿Cómo interpreta la jurisprudencia las normas anti-elusión?

En España teníamos una cláusula general que era una cláusula de fraude a la ley y que estaba en el artículo 24 de la Ley General Tributaria, que ha

sido derogada el 1 de julio de 2004, entrando en vigor la nueva Ley General Tributaria. Aquella (la norma derogada) era una norma que no se aplicaba. Curiosamente, era una cláusula general que en la práctica no se venía aplicando. Era casi un ejemplo de derogación por desuso de una norma. No es que haya sido derogada ni que las normas se deroguen por desuso, pero era una norma que no se utilizaba.

Las razones de esta falta de utilización eran varias. Fundamentalmente, en primer lugar, porque era una norma que obligaba a la Administración a probar el ánimo elusivo y esto es algo que se puede acreditar por hechos objetivos, pero que muchas veces es difícil de probar. Por lo menos, es muy difícil de rebatir al contribuyente que alega no haber intentado eludir el tributo. En segundo lugar, es una norma que exigía un procedimiento específico dentro de lo que era el procedimiento de verificación. Si se detectaba fraude a la ley, había que paralizar el procedimiento principal y abrir un procedimiento específico para verificar si se producía fraude a la ley. Y, en tercer lugar, era una norma que no permitía sancionar y la Administración, como es natural, muchas veces tenía la intención de aplicar sanciones. Aquí, simplemente, se aplicaba la norma defraudada. ¿Por qué no se aplicaba el artículo 24? Pues por todas estas razones y porque había alternativas más sencillas.

La Administración, hasta el año 1995 en que modifica la ley, ha utilizado la interpretación económica. Es decir, la Ley General Tributaria, hasta su reforma en el año 1995, permitía el recurso a la interpretación económica. Porque, además, era más sencillo interpretar, utilizando la interpretación económica, que acudir al expediente del fraude a la ley que era mucho más complicado. Cuando, en el año 1995, desaparece la posibilidad de interpretar por la vía de la interpretación económica, la Administración acude a la vía de la simulación, cuando en muchísimos casos no hay simulación. No había simulación, generalmente, porque en muchos de estos supuestos las operaciones eran absolutamente reales, verdaderas, muchas veces en fraude a la ley, pero que no incurrieran en supuestos de simulación. O sea, la simulación presentaba dos ventajas y eran: (i) que se podía aplicar en el propio procedimiento de verificación; y, (ii) que permitía sancionar.

En efecto, la posibilidad de sancionar un caso de simulación está ligada a la propia existencia de una falsedad de una constitución artificiosa, pero, curiosamente, la Administración española

aplicaba la simulación y no probaba la artificialidad porque muchas veces no la había y; sin embargo, aplicaba sanciones. Esta situación hizo que el fraude a la ley no se aplicase. Los tribunales, obviamente, habían insistido que, primero, no era posible una interpretación económica y, en segundo lugar, que sólo había simulación cuando hubiese falsedad, cuando se crease una apariencia para encubrir una realidad distinta (en la simulación relativa). En ese sentido, cuando se empieza a trabajar en el nuevo proyecto de la Ley General Tributaria, una corriente doctrinal importante empieza a cuestionar la existencia de una cláusula de fraude a la ley por diversos motivos de fondo y también porque no se aplicaba. Es decir, si este artículo no se está aplicando, vamos a modificarlo, vamos a cambiar la estructura de la cláusula anti-elusión, vamos a excluir el requisito de fraude a la ley, que es un requisito procedente del Derecho privado y vamos a crear una nueva cláusula anti-elusión. Bueno, había un sector que decía que no debía existir cláusula general y otro sector, que era el mayoritario, que defendía que había que modificar el contenido de la cláusula.

El problema con la nueva cláusula, que se llama "cláusula de conflicto en aplicación de la norma tributaria", es que la terminología ya es bastante inexacta, porque utilizar el término "conflicto" para referirse a la elusión no parece muy adecuado. Lo que pasa es que la elusión invocaba, para la Administración, la posibilidad de sancionar, con lo cual, aparentemente, cambiando la denominación se cambió un poco ese afán sancionador de la Administración. Esta es una cláusula interesante por su complejidad, pero, al mismo tiempo, completa porque prevé un doble presupuesto. Por un lado, el presupuesto de que se realicen negocios, dice la ley, notoriamente "artificiosos" o "impropios". Se entiende que "artificiosos" o "impropios" para conseguir el fin pretendido. La palabra "artificiosos" no puede interpretarse como "simulados" porque la simulación está establecida en otro precepto de la Ley General Tributaria, sino como negocios con causa falsa, negocios cuya finalidad no encaja con la causa típica que es propia del negocio. Y, en segundo lugar, se prevé también la aplicación de la cláusula cuando el negocio carezca de efectos jurídicos o económicos relevantes. Por lo tanto, también se podrá aplicar esta cláusula cuando el negocio carezca de propósitos comerciales.

Es una cláusula que va a ampliar las posibilidades para detectar las elusiones. Todo dependerá también de cómo la vaya interpretando la Administración. Esta cláusula va a tardar en aplicarse por una sencilla razón: las disposiciones

transitorias de la nueva Ley General Tributaria prevén que, cuando el negocio se haya realizado antes del 1 de julio de 2004, es decir, si la Administración investiga un negocio realizado antes de la entrada en vigor de la nueva ley, se seguirá aplicando el fraude a la ley tributaria de la Ley General Tributaria de 1963.

4. ¿Debe haber una cláusula anti-elusión general o deben haber normas anti-elusivas que se refieran a casos concretos?

Es un debate muy importante. Si me piden mi opinión, soy partidario de que haya una cláusula anti-elusiva general, bien redactada, con la mayor seguridad posible, que no permita una aplicación analógica, que no permita una interpretación económica y que se base, sobre todo, en la ausencia de causas y en la existencia de propósitos comerciales. Es un buen instrumento para perseguir la elusión abusiva. Aunque, debo resaltar, yo no creo que una cláusula general sea imprescindible.

Durante mucho tiempo y en sectores doctrinales muy importantes, se defendió que un ordenamiento debería tener una cláusula general anti-elusiva y, sino la tenía, entonces el ordenamiento era un ordenamiento imperfecto. Yo no creo que eso sea así. Yo creo que hay ordenamientos desarrollados, importantes en materia tributaria, como el italiano, que carecen de una cláusula general. Por tanto, yo entiendo que son perfectamente admisibles las críticas de esos sectores que defienden la inexistencia de una cláusula general.

¿Cuáles son los argumentos de aquellos sectores que defienden que no debería haber una cláusula general? El primer argumento es que el ordenamiento debe ser técnicamente aceptable y que una cláusula general incentiva una mala técnica legislativa, es decir, el legislador no se va a preocupar de hacer buenas leyes tributarias, sencillamente, porque si las leyes están mal hechas y el particular incurre en abusos o en excesos de interpretación, siempre dispone de la vía de escape de una cláusula general para corregir los posibles abusos. Por tanto, no habrá diligencia legislativa. Al legislador le dará igual legislar hechos imponderables complementarios, presunciones, ficciones y tipificar correctamente los hechos imponderables. Porque, si el hecho imponderable está mal tipificado y el contribuyente se aprovecha de esta mala técnica legislativa e incurre en un supuesto de elusión, la Administración contará con una válvula de escape que será la cláusula general. Entonces, hay quien entiende que este tipo de

cláusula general no incentiva la técnica legislativa y que la buena técnica legislativa vendría de la mano de unas leyes bien hechas y completadas con unas cláusulas anti-elusivas de carácter especial.

Por otro lado, y también es una crítica muy generalizada y de mayor calado, se suele decir que las cláusulas generales, por definición, tienen un presupuesto que tiende a ser excesivamente amplio. Cuando se habla de fraude a la ley, cuando se habla de abuso de derecho, de abuso de las formas, de inoponibilidad, de ausencia de propósitos comerciales, ese presupuesto es por definición amplio, ambiguo y abre un campo, o una capacidad o posibilidad a la Administración de aplicar estas cláusulas con cierta discrecionalidad, lo que puede derivar en una merma de la seguridad jurídica del contribuyente, dado que no tiene un criterio claro *a priori* para saber cuándo hay fraude a la ley o cuándo hay abuso de derecho. Eso depende de una calificación que se hace *a posteriori*, una vez que el contribuyente ha realizado su acto, hecho o negocio. Es este, quizás, el argumento más profundo y completado con otro que dice que toda cláusula general, en el fondo, lo que tiene es una sustancia analógica, es decir, de lo que se trata es de aplicar analógicamente el régimen previsto para un negocio a otro negocio distinto.

De todas formas es evidente que en la disyuntiva de elegir una cláusula general o una cláusula especial, independientemente de que la mejor solución sea una cláusula general bien redactada, como les decía antes, y que pueda haber una buena cláusula general rodeada de una serie de cláusulas especiales, yo creo que, en la disyuntiva, es mucho más favorable una cláusula general, antes que dejar la lucha contra la elusión confiada sólo a la existencia de cláusulas especiales.

Ello es así porque, primero, la cláusula especial, como tú bien decías, es para un supuesto específico, con lo cual, regulada la cláusula especial, los contribuyentes, lo que suelen hacer, es variar el supuesto de hecho para no incurrir en la previsión de dicha cláusula. Es decir, si el ordenamiento cierra una vía de elusión mediante una cláusula especial, el contribuyente nuevamente agudiza su ingenio para realizar un hecho distinto que no está previsto en ninguna cláusula especial y que no podríamos atacar. Es verdad, podríamos decir que el legislador, acto seguido, podría volver a crear una cláusula especial sobre ese supuesto que ha ideado el contribuyente, pero estaríamos convirtiendo la legislación tributaria en una especie de juego del

ratón y el gato: el contribuyente inventando negocios y el legislador regulando cláusulas especiales. Eso generaría inestabilidad en el ordenamiento.

En segundo lugar, las cláusulas generales, con todos los defectos que puedan tener, poseen una ventaja: la prueba de su aplicación corresponde a la Administración. Es a la Administración a la que le corresponde probar o acreditar el presupuesto de hecho del abuso o del fraude; es decir, le corresponde la carga de la prueba. Las cláusulas especiales normalmente se articulan a través de presunciones y ficciones, con lo cual, sencillamente, no hay prueba. La Administración aplica la ley y listo. Muchas veces sin posibilidad de prueba en contra y esas ficciones muchas veces suponen vulneraciones, tanto de la seguridad jurídica, como de las exigencias de capacidad contributiva. Por tanto, creo que las cláusulas especiales deben existir en el ordenamiento en un número aceptable y no excesivo. Pero creo que la solución de la cláusula general es mucho más razonable; es decir, creo que debe existir una cláusula general, lo cual no implica que no puedan existir algunas cláusulas especiales en supuestos que estén justificados. Desde luego, con lo que no estoy de acuerdo es con un sistema tributario basado sólo en cláusulas especiales. Me parece que son más los perjuicios que las ventajas.

5. Ligado a eso, ¿el establecimiento de una cláusula general no implicaría en cierto modo tener confianza o apostar por la discrecionalidad de la Administración, lo que en un país como el Perú, donde no existe confianza en la labor de la Administración Tributaria y el Poder Judicial, podría generar cierta inseguridad jurídica? ¿No le parece este un punto en contra para aplicar una cláusula general?

Sí, ese es uno de los riesgos. Claro, la solución sería tanto la eliminación de las cláusulas generales, como las especiales, porque también las cláusulas especiales plantean problemas. Efectivamente, la cláusula general conlleva a una discrecionalidad, pero la Administración tiene que probar el hecho base. Discrecionalidad no es arbitrariedad. Que la discrecionalidad se resuelva, muchas veces, en arbitrariedad, es una patología, pero no es lo normal.

La discrecionalidad técnica, que yo creo que es lo que hay aquí, consiste en que la Administración tiene un margen de decisión porque la propia indefinición del hecho base no da lugar a otra solución y sin entrar ahora en que

“discrecionalidad” es un concepto indeterminado. Eso permite un procedimiento contradictorio, ya que la cláusula general se basa en un presupuesto cuya concurrencia debe acreditar la Administración y, aunque ese presupuesto conlleve un margen volitivo de la misma, permite que el contribuyente se oponga a la aplicación de esa cláusula general y permite un cierto grado de confrontación entre el contribuyente y la Administración. Es verdad que hace falta para ello un sistema ágil de resolución de conflictos que sea independiente.

Si existe un sistema ágil para resolver estos conflictos, como sería un sistema arbitral previsto para la aplicación de las cláusulas generales, si existen unos tribunales que resuelven estos conflictos en un plazo relativamente corto y mantienen su independencia, yo no veo ningún inconveniente. Hay que tener en cuenta que la alternativa de las cláusulas especiales, aun cuando no sean discrecionales porque el presupuesto es más pormenorizado en tanto su supuesto es concreto, va a conllevar la ausencia de contradicción. Entonces, independientemente de que yo crea que la solución más equilibrada sea la combinación de ambas soluciones, para mí entre las dos alternativas, si tenemos que escoger entre un sistema en donde no haya cláusula general y sólo hayan cláusulas especiales; y un sistema donde haya una cláusula general y las cláusulas especiales no existan o sean limitadas, me quedo con un sistema donde haya cláusula general. Pero, obviamente, si se aplica razonablemente, si hay garantías de que el acto de aplicación pueda ser revisado, tanto en vía administrativa como judicial, y si se garantiza la tutela judicial del contribuyente.

Si hablamos de introducir una cláusula general, tenemos que hablar de una verdadera cláusula general. Yo creo que la Norma VIII no lo es; por tanto, los problemas que se plantean en Perú en estos momentos se deben a que se está utilizando una norma que es de calificación e interpretación, como es la Norma VIII, como si fuera una cláusula general, ya que no responde a este carácter. Una cláusula general es una potestad especial para perseguir la elusión, no es una potestad para interpretar y calificar leyes o hechos por parte de la Administración, que es una potestad ordinaria de la Administración en la aplicación del sistema tributario. Efectivamente, la aplicación de una cláusula general puede tener sus ventajas y sus desventajas, pero lo primero que tenemos que exigir es que sea una verdadera cláusula general.

6. Precisamente, en relación a la Norma VIII, ¿Usted cree que incluye el fraude a la ley y la simulación?

Les doy la perspectiva de un estudioso, que se acerca al tema asépticamente, que es un poco ignorante de todas las circunstancias de tipo socio-económico o político que pudieran derivar en la aprobación de la Norma VIII, de la supuesta cláusula anti-elusión peruana y que es una opinión que puede estar sujeta al contraste con otras.

Yo lo que creo es que estamos ante una norma en la cual se habla de “interpretar” y “calificar”; es decir, se trata de valorar los hechos imposables de acuerdo a su verdadera naturaleza. Yo creo que a lo que se está refiriendo, sin extenderme mucho en el razonamiento, es a la posibilidad de la Administración Tributaria de, a la hora de interpretar las normas o calificar los negocios realizados por los contribuyentes, entender que los negocios son lo que realmente son y no lo que los contribuyentes dicen que son. Es decir, verificar si los negocios responden a su causa típica, si los fines que se pretenden conseguir con los negocios responden a su causa típica o, lo que es lo mismo, verificar si realmente se está realizando un contrato de *leasing* o uno de compra-venta a plazo y eso se determina viendo cuáles son los fines perseguidos con el acto o contrato y verificando si esos fines son los propios de ese acto o contrato, o de la función económica de ese acto o contrato.

Yo creo que a eso se refiere la norma cuando se habla de “económica” en la Norma VIII y no a la “interpretación económica”. Por lo tanto, yo creo que la Norma VIII no es una cláusula general anti-elusiva. No atribuye ninguna potestad especial para perseguir el fraude. Ten en cuenta que los ordenamientos donde hay cláusula general lo que hacen es regular estas funciones de calificación e interpretación por un lado y, al mismo tiempo, la cláusula general. Esto porque las facultades de interpretación y de calificación de la Administración Tributaria están siempre presentes y; por tanto, conviene regularlas y, al mismo tiempo, establecer la cláusula general. En el ordenamiento peruano no ocurre eso. La Norma VIII habla de “interpretar” y “calificar”. Por tanto, creo que al no ser una norma que realice las funciones de cláusula general, entiendo que no se pueda aplicar el fraude a la ley.

Respecto a la simulación, yo creo que no es una cláusula de simulación, porque no dice que se

persiga la simulación. ¿Se puede perseguir la simulación a través de la calificación y la interpretación? Yo entiendo que sí, pero con dos matices importantes: primero, sólo hablaríamos aquí de simulación relativa; la simulación absoluta, a mi modo de ver, es un instrumento de evasión, no de simulación. Cuando creamos una apariencia para encubrir algo que no existe, estamos creando un instrumento de evasión, no de elusión tributaria. Por ejemplo, crear la apariencia de una operación de exportación para recibir el crédito. Hemos creado una artificiosidad, atrás no hay nada, pues no existe tal operación de exportación. Esa es una operación de evasión. Eso es sancionable, pero eso no es una elusión tributaria. Por tanto, la Norma VIII no se podría utilizar para perseguir la simulación absoluta.

En cuanto a la simulación relativa; es decir, cuando se simula un hecho, acto o negocio, que encubre otro que es el realmente realizado o negocio disimulado, se podría llegar a esa conclusión mediante un mecanismo de calificación como la Norma VIII. Pero hay que tener en cuenta algo muy importante: cuando hablamos de simulación relativa hay que diferenciar dos cosas. La primera es que en los ordenamientos anglosajones se diferencia muy bien qué es la simulación en la causa o la *artificiality* o simulación propiamente dicha. La simulación, propiamente dicha, es la que conlleva artificialidad, engaño, creación de una falsedad. Por ejemplo, yo quiero simular una donación, pero me pongo de acuerdo con otra persona y decimos que hay una compraventa. Firmamos un contrato de compraventa, pero no hay precio, consiguientemente, no hay una adquisición a título de compraventa, habrá una donación. Hemos creado una falsedad porque el documento refleja algo que no es verdad. Eso sería una *artificiality* o una simulación con falsedad. Yo veo más complicado que se pudiera aplicar la Norma VIII para este tipo de simulación.

¿Qué simulación se podría perseguir por la Norma VIII? Yo creo que la simulación en la causa; es decir, aquella situación en la que no hay necesariamente una falsedad y simplemente hay una simulación de un acto, hecho o negocio para perseguir una causa que no es la propia del acto, hecho o negocio. Un ejemplo: cuando dos personas quieren vender un inmueble, pero no quieren realizar un contrato de compraventa, conciertan un contrato de sociedad, uno de ellos aporta el inmueble, otro aporta el dinero, la sociedad a los diez días se disuelve, el que ha aportado el dinero se lleva el inmueble, el que ha aportado el inmueble se lleva el dinero. Ese es un negocio de sociedad que no responde a la

finalidad de la sociedad. La finalidad del contrato de sociedad es explotar una actividad económica de forma permanente en el tiempo para obtener un lucro. Por tanto, estamos ante una utilización de un negocio típico para una finalidad que no responde a su causa típica. Es una simulación en la causa. Probablemente habrá que ir por ahí. Esa interpretación es la que me suscita una lectura de la Norma VIII. En todo caso, lo que yo sí tengo claro, aunque la cuestión respecto a la simulación relativa sea discutida, es que nunca se podrá utilizar para la simulación absoluta y creo que tampoco para el fraude a la ley.

7. En lo referente a la interpretación económica, ¿cuáles deben ser las facultades que se den a la Administración para realizar una interpretación de la realidad económica y desconocer una situación jurídica? ¿Cree usted que, en realidad, la Administración pueda ejercer dicha facultad?

Yo creo que la interpretación económica ni siquiera es interpretación. La interpretación siempre es jurídica, es un acto jurídico que consiste en desentrañar el sentido de los vocablos utilizados por las normas y; por tanto, tiene que hacerse con respeto a las normas jurídicas.

Una interpretación se puede hacer en base a los distintos criterios de interpretación reconocidos por el Derecho: gramatical, histórico, teleológico, etcétera, pero siempre dentro del marco de la norma; es decir, respetando lo que la norma dice. Yo puedo entender las palabras de la norma en un sentido extensivo o en un sentido restrictivo, sin entender que la norma dice lo que no dice. Cuando un vocablo utilizado por la norma tiene varios significados, yo puedo optar por aquel que abarca un mayor número de supuestos, pero siempre entendiendo que lo que la norma regula o contiene es ese vocablo y no otras cosas distintas.

¿Qué ocurre con la interpretación económica? La interpretación económica, en la práctica, supone entender que las leyes fiscales, aunque graven contratos, hechos o negocios jurídicos, en realidad no quieren gravar eso, lo que quieren gravar son aspectos económicos. Por tanto, que la ley fiscal es un espejismo, que lo importante es esa supuesta voluntad del legislador de gravar hechos económicos. Cuando el legislador dice que se grava la compraventa, en realidad el legislador quiere gravar todos los supuestos en que afluyen bienes a cambio de dinero en el patrimonio de un sujeto. En este caso no sería muy significativo, pero podríamos decir que, cuando se grava el

arrendamiento, la interpretación económica supondría decir que el legislador quiere que todo uso a cambio de una cantidad de dinero sea gravado. Por tanto, podríamos entender que tanto el *leasing* como el *renting* también lo están cuando el legislador no lo ha dicho expresamente. Es decir, se trata de suponer, y de suponer por la iniciativa de la Administración, que el legislador ha querido gravar muchas más cosas de las que ha gravado. Porque las formas jurídicas para los partidarios de la interpretación económica son vestimentas, son cuestiones puramente externas y la voluntad real de la ley es gravar efectos económicos, es gravar mucho más allá de lo que dice la ley. Es decir, que el legislador es incapaz de expresar su voluntad. Cuando grava un determinado acto, hecho o negocio, en realidad está queriendo gravar muchísimas más cosas. Eso, obviamente, dinamita las exigencias más básicas de legalidad y seguridad jurídica. Es decir, imaginemos que existiese un tipo de interpretación económica en el ámbito del Derecho Penal y dijésemos que, cuando el legislador penaliza un determinado comportamiento, ha querido penalizar muchísimos más comportamientos. Sería auténticamente una barbaridad.

La interpretación económica, más o menos, viene a entender eso y es una interpretación que se justificó en su momento por una serie de razones históricas (cuando surge en Alemania en los años veinte, pero que hoy en día no tiene ninguna justificación y es claramente inconstitucional, desde mi punto de vista, por vulnerar la legalidad y la seguridad jurídica). Sobre todo, es importante una cosa: hoy en día se sigue hablando de interpretación económica en algunos ordenamientos, pero con un significado completamente distinto al que he dicho, que es el significado originario. Es decir, se le ha lavado la cara a la interpretación económica, pero se la ha desnaturalizado, ya no es interpretación económica. Hoy, cuando hablamos de interpretación económica, por ejemplo, en Alemania, algunos autores, en realidad están hablando de interpretación teleológica o finalista; es decir, interpretar de acuerdo a la finalidad de la norma. Eso no es interpretación económica. Esa es admisible, pero en la medida en que no es interpretación económica. Por lo tanto, lo fundamental es que la interpretación sea jurídica y entienda que, lo que el legislador ha querido regular en la norma que se interpreta, es el límite máximo de la incidencia de esa norma. Si el legislador quisiera gravar más cosas, las hubiera gravado. Si no las ha gravado es porque no quiso gravarlas. Es lo que hay que presumir.

8. En el campo de las normas anti-elusivas, ¿considera que debe existir participación del Poder Judicial para poder desconocer ciertos hechos, entrar al fondo del asunto y ver si se ha eludido la norma vía fraude a la ley o simulación, o sólo la Administración puede realizar esto?

En los sistemas tributarios que derivan del sistema continental; es decir, los que derivan del concepto francés de Administración. Ésta tiene poderes especiales, exorbitantes y con privilegios de autotutela. Yo creo que en ese marco de configuración de la Administración es en el que se encuentran los ordenamientos latinos, por decirlo de alguna manera (Francia, Italia, España y Latinoamérica), en contraste con los anglosajones. Yo creo que es perfectamente admisible que la Administración pueda aplicar una cláusula anti-elusión. No tiene por qué ser el Poder Judicial, necesariamente. Obviamente, siempre se debe permitir el acceso a una revisión judicial ante la aplicación de una cláusula anti-elusión. Pero, si admitimos, como lo hacemos, que la Administración puede, por ejemplo, cobrar su propio crédito tributario, ejercitando su auto-tutela ejecutiva y sin necesidad de acudir ante un juez ordinario y si puede sancionar ella misma comportamientos antijurídicos de los contribuyentes, sin necesidad de que lo haga un juez, pues hay que admitir también que la Administración puede aplicar perfectamente una cláusula anti-elusión, siempre y cuando exista la garantía de poder acceder a la revisión judicial.

9. La duda reflejada en la pregunta anterior también alude a un tema de procedimiento y facultades de la Administración en la investigación. En efecto, en el Perú muchos creen que la Administración, por ejemplo, al verificar si un determinado negocio está incluido en el supuesto de una norma, debe pedir algún tipo de información como la exhibición de los libros contables a las empresas involucradas y que ello sólo lo puede hacer un juez, como una garantía a los derechos de los administrados. En ese sentido, ¿las facultades de investigación para la aplicación de normas anti-elusivas deben competir por ley a la Administración o deben dejarse en manos del Poder Judicial?

Yo creo que los jueces deben intervenir cuando esté en juego un derecho fundamental. En el caso que se me plantea, si, para analizar los libros

contables es imprescindible entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de la sociedad –yo creo que se refiere también a las sociedades y no sólo a las personas físicas– pues naturalmente hará falta una autorización del juez, como hace falta una autorización del juez para entrar en el domicilio del contribuyente para investigar cualquier aspecto relacionado con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. El juez debe intervenir, apoyando a la Administración, siempre y cuando exista una potencial vulneración a un derecho o libertad fundamental. El mero hecho de solicitar libros contables, si esa solicitud es simplemente con el objeto de liquidar el tributo, no produce una vulneración a un derecho fundamental.

Yo puedo contar lo que ha señalado al respecto la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español. Ha dicho que la Administración tiene esas facultades porque son inherentes a la garantía del deber de contribuir. Si los contribuyentes tienen un deber de contribuir, la Administración está obligada a garantizar que todos contribuyan. Consiguientemente, para ello, debe tener unas facultades de control del contribuyente, entre las cuales pueden estar las de analizar documentación, y los libros contables son una documentación mercantil más, con una eficacia limitada respecto a terceros, pero con carácter de documentos contables, por lo que la Administración está en disposición de analizarlos. Otra cosa, repito, es que se haga con ciertas garantías.

Por ejemplo, en España, con carácter general, los libros de contabilidad oficial mercantil no pueden salir de la empresa. Es decir, la Administración no tiene derecho a exigir que un empresario lleve sus libros de contabilidad, que incluso pueden estar en formato digital, a las oficinas de la Administración. Nunca se puede exigir eso. Se puede exigir, por ejemplo, que se lleven facturas o contratos y que el contribuyente tenga que desplazarse a las oficinas públicas con facturas o contratos. Lo que no se puede exigir es que se lleve a las oficinas públicas libros de contabilidad oficial. Hay algunas garantías importantes, sobre todo por el papel que tiene la contabilidad, pero yo creo que es analizar una prueba documental más y no veo mayor inconveniente, porque no veo que haya aquí la posible vulneración de un derecho fundamental. Otra cosa es que, para analizar estos libros contables, haga falta entrar en el domicilio constitucionalmente protegido. En ese caso, hace falta autorización judicial, pero

porque hay una posible vulneración del derecho a la inviolabilidad de domicilio.

10. Cambiando de tema, ¿cuál cree que es la relación entre normas anti-elusión, seguridad jurídica y legalidad tributaria?

Las normas anti-elusión pueden vulnerar el principio de legalidad porque, en el fondo, todas ellas consisten en aplicar el tributo a un supuesto en el que no correspondería aplicarlo en condiciones normales. Por tanto, están siempre al filo de la navaja del riesgo de una posible extralimitación en cuanto al principio de legalidad. Para ello es importante que la norma anti-elusión, si admitimos que debe existir en un ordenamiento tributario, tenga un presupuesto de hecho perfilado por ley –no podría estarlo mediante normas reglamentarias– de la manera más pormenorizada posible, de modo que se evite un supuesto de hecho excesivamente amplio. Las cláusulas anti-elusión siempre son una potencial vulneración al principio de reserva de ley y de legalidad. Por eso es muy importante que se regulen por ley y de la forma más pormenorizada posible.

Y con la seguridad jurídica, lo mismo. Es decir, la seguridad jurídica deriva del conocimiento de las consecuencias fiscales que tiene cada individuo de sus actos y comportamientos. La norma anti-elusión va a ser un supuesto en el cual yo he realizado el presupuesto de un tributo y me van a aplicar el de otro tributo, porque me van a decir que lo he realizado abusivamente. También hará falta que exista un presupuesto de hecho definido en la ley de la manera más clara posible y un procedimiento contradictorio en el cual la Administración tenga la carga de probar que ese presupuesto de hecho se ha dado. Naturalmente, son normas que afectan a la seguridad jurídica y a la legalidad, lo que pasa es que hay que hacer lo posible, a través de una correcta técnica jurídica, para que esa incidencia sea la menor posible.

11. En relación con el procedimiento administrativo tributario en sí mismo, ¿Usted considera que puede haber un conflicto si siempre se le exige al contribuyente seguir la vía administrativa previa y no recurrir, en casos de violaciones constitucionales, por ejemplo, directamente al Poder Judicial?

Yo creo que, de no permitirlo, hay una vulneración al derecho a la tutela judicial efectiva. El derecho a

la tutela judicial efectiva implica el derecho de acceso sin dilaciones a los jueces o, por lo menos, sin más dilaciones que las imprescindibles. Cuando, para recurrir contra un acto de la Administración, a mí me obligan a agotar una vía previa, de carácter administrativo, en supuestos en los cuales ese órgano administrativo no es competente, por ejemplo, cuando yo alego que se está vulnerando la Constitución o cuando yo alego que el reglamento que me aplican es ilegal, creo que se está produciendo un retraso injustificado en el acceso a la tutela judicial efectiva, un retraso que carece de cualquier tipo de fundamento. A mi modo de ver, en estos casos y con carácter general, la vía administrativa previa tendría que ser opcional o potestativa para el contribuyente.

¿Qué ventajas tiene la vía administrativa previa? Pues, ventajas potenciales. Puede suponer una resolución anticipada del conflicto, suele ser más rápida, barata, sencilla para el contribuyente, que no necesariamente implica la contratación de un abogado, porque normalmente se resuelve mediante un recurso muy sencillo, con un escrito que puede elaborar el propio contribuyente. Claro, los que tenemos experiencia práctica sabemos que la vía previa no sirve para resolver los conflictos porque, en la mayoría de los casos, la Administración no anula un acto que ella previamente ha dictado.

En el caso español, hay un volumen altísimo de supuestos en que la Administración no resuelve, de supuestos en que el acceso a la jurisdicción ordinaria se produce vía silencio administrativo negativo. Por lo tanto, en la práctica no está funcionando. Podemos decir que es una vía que en teoría es buena, pero que en la práctica se está convirtiendo en una dilación injustificada. Yo creo que la solución razonable sería darle carácter potestativo: el contribuyente que quiera plantear la cuestión ante la vía administrativa, la plantea. Tendría, además, una vía administrativa más descongestionada porque el carácter obligatorio de la vía administrativa hace que exista un gran volumen de asuntos pendientes. El contribuyente que no quiere, que pueda acudir directamente a la tutela judicial y ejercitar su derecho a que vea la causa un juez lo más pronto posible.

12. Respecto a la posibilidad de que la Administración trance con el contribuyente respecto al tributo, ¿cómo está en conflicto esto con el principio de indisponibilidad del tributo?

El principio de indisponibilidad del tributo hay que verlo en sus justos términos. Es decir, ¿qué

prohíbe el principio de indisponibilidad del tributo? Prohíbe que la Administración deje de cobrar el tributo si no lo autoriza la ley y prohíbe que la Administración redefina el interés tutelado por la norma, que es un interés general y lo convierta en un interés propio de la Administración. Es decir, la Administración no se puede comportar como un particular que tiene un derecho disponible. Nuestros derechos económicos son disponibles. Nosotros podemos decidir no cobrarle una deuda a un amigo o podemos decidir no cobrarle a un inquilino de una casa de nuestra propiedad. Nadie nos obliga a cobrarle porque somos sujetos con intereses económicos privados de los cuales podemos disponer si no perjudicamos a terceros. Por tanto, lo que prohíbe el principio de indisponibilidad es que la Administración Tributaria se comporte como un acreedor privado porque la Administración Tributaria no tiene un interés privado propio, sino que es la gestora de un interés recaudatorio de carácter general o público. Sobre todo en los actuales procedimientos tributarios, donde existe una participación alta del contribuyente mediante auto-declaraciones y auto-liquidaciones, teniendo que interpretar la norma y calificar los hechos.

Aparte de que la Administración tiene la obligación de asistir mediante consultas y mediante información y asistencia vinculante al contribuyente, para que éste no incurra en errores, es necesario implementar mecanismos para prevenir el conflicto. Ya no se trata de solucionarlo, sino de prevenirlo. Y cuando nos encontramos con términos como "valor de mercado", claramente indeterminados, que pueden dar lugar a conflicto, ¿por qué no ponerse de acuerdo la Administración y el contribuyente antes, para que ese conflicto nunca llegue a producirse? ¿Se vulnera la indisponibilidad del tributo por el hecho de que la Administración se ponga de acuerdo con el contribuyente sobre el significado del valor del mercado en un caso concreto, por ejemplo, cuando el contribuyente va a declarar un impuesto patrimonial sobre una casa? ¿Se vulnera si la Administración se pone de acuerdo para fijar el valor de mercado en un caso en que la Administración cree que es de "seis", el contribuyente "cuatro" y ambos llegan a un acuerdo para fijar el valor en "cinco"?

Hay quien dice que la Administración debe defender que vale "seis" y defenderlo hasta el final, aunque corra el riesgo de que al cabo de seis u ocho años sin cobrar el tributo le digan que vale cuatro y haya perdido tiempo y dinero. Ahí estamos vulnerando el interés público a la

recaudación. Porque interés recaudatorio no es que la Administración cobre “seis” en todos los casos, interés recaudatorio es que la Administración realice, en las mejores condiciones posibles, el crédito tributario, sin vulnerar la ley. Si la Administración se empeña en un proceso que no tiene mucho sentido o que no va a prosperar y acaba cobrando tarde y mal, está vulnerando el interés recaudatorio que, desde mi punto de vista, se vería mucho más garantizado si se hubiera acordado que ese inmueble vale “cinco”.

No hay, desde mi punto de vista, ninguna vulneración de la legalidad, siempre y cuando los mecanismos de transacción se prevean en la ley y ésta especifique en qué condiciones se puede y en cuáles no se puede transigir en este tipo de asuntos o llegar a acuerdos. Por lo tanto, yo creo que es un instrumento, como en todo, sujeto a matizaciones y a críticas. No es la panacea que va a solucionar todos los problemas de gestión administrativa, pero sí es una vía en la que debemos pensar, sobre todo porque el carácter dogmático del principio de indisponibilidad o la idea de que el procedimiento administrativo siempre termina con un acto unilateral de la Administración es algo absolutamente superado. Es decir, los procedimientos administrativos, en otras materias que no son tributarias, terminan frecuentemente con actos acordados entre la Administración y el particular. Pensemos en el urbanismo. En la gestión urbanística se producen muchísimos ejemplos de acuerdos para aplicar correctamente la norma entre contribuyente y la Administración y no ocurre nada. Eso es así desde hace mucho tiempo y se admite en muchos ordenamientos modernos en Derecho comparado; por lo tanto, yo creo que, en ese sentido, aplicar esta solución con moderación me parece una buena alternativa para prevenir el conflicto.

13. ¿Qué nos puede decir acerca de la posibilidad de llevar a arbitraje privado conflictos entre la Administración y los contribuyentes?

No sería privado, porque, aunque pudiera ser llevado a cabo por sujetos privados, sería siempre en un régimen de, digamos, concesión o en un régimen en el que dichos sujetos estarían ejerciendo una función pública. Es decir, el arbitraje sería público en la medida en que estaría previsto en la norma y sería para ejercer una función pública, que sería la función pública de arbitraje, aun cuando pudieran ser particulares, por ejemplo, abogados de reconocido prestigio o instituciones como los colegios de abogados o las asociaciones de tributaristas las que llevaran

los arbitrajes. A mí me parece también una buena solución y me parece una buena alternativa, sobre todo frente al carácter de la vía administrativa previa, que es un supuesto en el que quien va a resolver sobre el acto administrativo es el mismo que lo ha dictado: la propia Administración y, por tanto, carece de cualquier atisbo de independencia. Yo creo que es una buena vía porque resolvería un tercero imparcial, con unas condiciones de agilidad e independencia garantizadas y resolvería los conflictos que no llegarían a la vía judicial.

Los posibles argumentos en contra, que son muchos y muchos de ellos radicales –tengan en cuenta que yo tomo el arbitraje como una hipótesis de trabajo, no creo que sea una solución a todo, pero que sí se puede plantear como una hipótesis real– a mí no me convencen. Fundamentalmente, se han barajado dos: el primero de ellos es que la resolución de conflictos, en última instancia, es privativa de los jueces y tribunales y no podría haber mecanismos arbitrales que pongan en tela de juicio esta situación. No es así, porque hay una vía administrativa previa en muchos países y es verdad que el arbitraje, si se prevé, no iba a suplantar a la vía jurisdiccional, se iba a contemplar como una vía alternativa o previa a la vía jurisdiccional, por lo tanto, no es un argumento. Y el segundo argumento es, nuevamente, el principio de indisponibilidad.

Si antes hemos dicho que ese principio no se ve anulado con relación a la posible previsión de medios de transacción que pueden prevenir el conflicto, yo creo que tampoco se anula, en vía de resolución del conflicto, previendo un mecanismo arbitral. No estaría en tela de juicio, desde mi punto de vista, la legalidad que está detrás del principio de indisponibilidad. El principio de indisponibilidad tiene fundamento en la legalidad en el sentido de que consiste en decir que la Administración tiene que cobrar el importe que le manda la ley.

Yo creo que no se vulneraría para nada la legalidad, por dos motivos: en primer lugar, porque, evidentemente, el arbitraje del que hablamos estaría previsto en la ley; por tanto, si la propia ley prevé el arbitraje, no habría razón para decir que se está vulnerando la legalidad. En segundo lugar, porque sería un arbitraje de ley, no de equidad, es decir, ese árbitro o esa institución arbitral aplicaría la ley. Es verdad que no tiene la capacidad de decisión de un juez, sus resoluciones no causan estado, pero, evidentemente, aplicaría la misma ley que va a aplicar un juez. Por tanto, no se entiende por qué se puede estar vulnerando la legalidad con un

mecanismo arbitral. Habría que garantizar que no hubiese recursos por razones de fondo contra el mismo y se debería garantizar la ejecución del laudo y que la maquinaria del Estado estuviera en condiciones de garantizar que esos laudos se van a ejecutar. Pero si se garantiza eso, yo creo que es una vía a tomar en consideración.

Hay figuras en el Derecho español que tienen un trasfondo arbitral clarísimo. En el derecho español existe una figura que es la tasación pericial contradictoria, donde se contempla un procedimiento arbitral. Consiste en que, si hay discrepancia sobre el valor de un inmueble, la Ad-

ministración nombra a un técnico para determinar cuánto vale ese inmueble y el particular nombra a otro técnico para determinar cuánto vale el inmueble. Si no logran llegar a un acuerdo, se nombra a un tercero independiente, cuya decisión es la que determina el verdadero valor a efectos fiscales. Ese tercero es un árbitro, aunque no se le llame así. Por tanto, ya está funcionando y está funcionando muy bien. Entonces, yo no veo ningún inconveniente con que exista una instancia arbitral. Además, mi comunicación por escrito a las jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario en Quito, el año pasado, ha sido muy clara acerca de este tema.