

Fraude a la Ley Tributaria

Entrevista a Percy Castle*

Por Marco Castañeda Vicuña

1.- La norma VIII del Código Tributario tiene por finalidad combatir el fraude a la ley, sin embargo, un sector de la doctrina considera que resulta imposible ya que la misma norma prohíbe la interpretación extensiva. Las posiciones con respecto a la figura del fraude a la ley tributaria, van desde las que dicen que deben respetarse la modalidad de negocio que las partes hayan elegido, hasta las que afirman que la ilicitud ocurre cuando surge una discordancia entre la causa típica del negocio y la voluntad que las partes manifiestan al realizarlo. El Tribunal Fiscal se ha pronunciado, negando que el ordenamiento jurídico peruano recoja la figura del fraude a la ley (Resolución Fiscal 06686-4-2004) ¿Cómo debería de entenderse la norma VIII?

Efectivamente, la norma octava del Código Tributario ha establecido que la administración tributaria puede establecer las consecuencias tributarias de las operaciones de los sujetos en base al análisis económico de los hechos; sin embargo, el alcance de esta disposición conocida comúnmente como la interpretación económica de los hechos tributarios que faculta a la SUNAT a determinar que tales hechos, no solo en base a la forma de los actos jurídicos sino a las consecuencias económicas de los mismos. Ha tenido un fuerte debate tanto a nivel doctrinario como a nivel de la jurisprudencia administrativa, es decir, dentro del campo de la Administración Tributaria, SUNAT y el Tribunal fiscal, como también en el caso judicial, con resoluciones importantes como las recaídas en la resolución de la minera Barrick señala en la pregunta, o en el caso de Gel o en el tan importante caso de la empresa Engelhard. Estas resoluciones después de haber pasado alrededor 6 o 7 años desde que se dio la norma octava bajo su contexto actual, porque en

realidad ella, tiene una antigüedad mayor; ha pasado de una posición muy extremadamente discrecional y flexible para la administración, permitiendo que ella pudiera, de acuerdo a interpretaciones iniciales, entrar a ver las causas de los negocios jurídicos. El sentido extensivo de la norma octava fue reducido, fue restringido en base a una modificación que se hizo al mismo código, pero que aún generaba dudas si es que lo que determinaba la norma era la sanción al fraude a la ley o a la simulación. En ese sentido, la jurisprudencia básicamente alrededor del Tribunal Fiscal en los casos mencionados, y en el tema de Engelhard al nivel de Tribunal Constitucional mediante una Acción de Amparo que fue resuelta el año anterior, determinaron y restringieron los alcances de la norma octava, en el sentido de que la administración no puede determinar la situación económica de ciertos hechos en base a la causa jurídica. Por tanto, esta figura de la interpretación económica establecida por el código tributario ha quedado limitada básicamente al contenido de la simulación. Esto, por tanto ha determinado de que solamente en los casos en lo que los actos jurídicos objetivamente vistos, no subjetivamente, no por su causa, sean determinados bajo un alcance documental distinto a su naturaleza. Entonces en esos casos, la administración tributaria pudiera reparar las consecuencias tributarias o económicas de los mismos en base a esta norma.

Bajo mi concepto, las posiciones últimas que ha establecido la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal restringiendo los alcances de la norma octava no solamente responden a la verdadera finalidad que debe de tener el Derecho Tributario en el marco de su participación en los actos mercantiles sino que además ello responde a los últimos criterios doctrinarios que

* Socio del Estudio Ferrero. Gerente Principal de Pricewaterhouse Coopers (1996-2001).

sobre esta norma se están dando en los países que ya de antiguo lo han utilizado, por ejemplo el caso de Argentina o algunos países de Europa que inicialmente introdujeron esta norma

2.-El ordenamiento español recoge la figura de la analogía como una forma de aplicación válida de las normas tributarias, ya que se considera que habría una identidad entre el supuesto de hecho para el cual la norma fue dictada y el caso al cual se desea aplicar. La analogía será inadmisibles en los casos en que se prohíba expresamente. ¿Cuál es su opinión respecto de esta materia?

Con respecto a la analogía, básicamente se ha determinado en el derecho que ésta puede funcionar como una fuente de derecho o como una forma de interpretación, por lo general la doctrina establece que la analogía constituye un medio de interpretación más que una fuente de derecho; sin embargo, resulta ser una fuente cuando básicamente un derecho ajeno o un área ajena a la vista o a la analizada, no existe una norma igual. Entonces, crea una norma para un caso específico se pueda determinar. Ahora, la analogía tiene amplias restricciones en los principios del derecho y por tanto debe de utilizarse la analogía tomando en cuenta esas restricciones que son aplicables a cualquier tipo de derecho. En materia tributaria lo que ha señalado claramente la propia norma octava es que vía interpretación no puede crearse en tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse sus disposiciones a personas ni a supuestos distintos a los señalados por la ley tributaria específica, por tanto lo que sí queda claro es que aquí ya encuentra la analogía una restricción, no puede utilizarse una analogía como medio de interpretación para estos fines.

La analogía en materia tributaria siempre ha tenido una publicación más restrictiva aún tomando en cuenta la especialidad que tiene el derecho tributario. Por tanto, la analogía como medio de interpretación en materia tributaria es una de las últimas formas de interpretación cuando no existe ninguna otra y solamente se establece para ciertos casos y con las restricciones.

El Código Tributario también establece y restringe la aplicación de otras normas a supuestos específicos cuando ya existan normas del código tributario, por tanto la analogía solamente podrá ser utilizada respecto de normas que no contengan contenido tributario para resolver asuntos de materia tributaria cuando ni las disposiciones ni los principios del derecho tributario puedan ser aplicadas.

3.- ¿Considera usted que la interpretación extensiva y la analogía constituyen vulneraciones al principio de tipicidad en materia tributaria?

Naturalmente esto también está contenido en el Código Tributario, como dije contestando la pregunta anterior, no se puede determinar ni la interpretación extensiva ni la analogía para crear tributos ni tampoco

para determinar los elementos esenciales de estos conforme lo ha señalado la propia norma cuarta del código tributario; en el artículo en el cual está contenido el principio de reserva de la ley. Por tanto, si se trata de utilizar la interpretación extensiva o la analogía para determinar la creación del tributo o establecer su base imponible, la alícuota y elementos esenciales iguales, definitivamente los dos son iguales en el sentido de que ninguno de los dos se puede utilizar.

La interpretación extensiva no puede ser tampoco comparada con la analogía, porque la analogía es un medio de interpretación, entonces una subespecie de interpretación, por tanto en principio no son comparables y la interpretación extensiva ya vista en términos generales fuera de estos ámbitos prohibidos de la creación de tributos y la determinación de los elementos esenciales del tributo también tiene sus restricciones, no se puede utilizar interpretación extensiva tampoco sino que tiene que ser una interpretación restrictiva cuando se trata por ejemplo de la concesión u otorgamiento de beneficios, exoneraciones, o inafectaciones expuestas por la ley tributaria particular. Por tanto, el derecho tributario ya hablando de estas y anteriores preguntas en cuanto a los mecanismos interpretación tanto analogía, tanto interpretación económica, como de interpretación sea restrictivas o extensivas, tienen en materia tributaria una posición muy restrictiva, es decir el principio efectivamente de tipicidad, el principio de la reserva de ley y otros principios y otros derechos contenidos en la Constitución restringen la aplicación de las normas tributarias al texto de las mismas, una interpretación más objetiva y determinándose finalmente que la interpretación económica contenida en la norma octava debe de darse solamente en ciertos casos que la analogía no es la forma más adecuada para hacer interpretación en materia tributaria y que las interpretaciones en materia tributaria tienden hacer más restrictivas que extensivas.

4.- En el año de 1994 se promulgó la ley 26283 y su reglamento, el Decreto Supremo N° 120-94-EF, que establecían requisitos para acogerse a beneficios tributarios y la capitalización del excedente en caso de reevaluación voluntaria de activos; esta normativa fue derogada en 1998 a raíz de las críticas que se hicieron debido a su mal uso por parte de algunas empresas. ¿Cuál es el balance que ha dejado la ley 26283?

Efectivamente, en el año 1994 se otorgaron ciertos beneficios en materia tributaria, particularmente en materia del impuesto a la Renta en aquellos casos en los cuales previo a un acto de fusión las empresas acordaban la revaluación de los activos que iban a ser transferidos a la empresa adquirente sea por fusión o sea por escisión. En ese sentido, existían dos ventajas particulares. La primera es que al ingresar los activos revaluados como nuevos a la empresa que incorporaba los mismos, el costo computable para una futura y eventual ganancia de capital se mejoraba. En segundo lugar, comenzaba de acuerdo dichas disposiciones y bajo un nuevo mejor valor

un nuevo período de depreciación de los mismos. Con lo cual el cargo al gasto de la depreciación daba un mayor gasto deducible para los fines del impuesto a la renta. Esto creó una distorsión en realidad a la regulación de las reorganizaciones empresariales en materia tributaria que están basadas en el principio de neutralidad. Esto quiere decir que en un proceso de reorganización, pese a que existen operaciones que normalmente están sujetas al impuesto, el objetivo final de una reorganización no es obtener beneficios como consecuencia del procedimiento de reorganización sino es obtener beneficios producto de la reorganización misma hacia la futura por la unión de las sinergias.

Estas normas se daban por el sólo hecho jurídico de acordar la reorganización y aún cuando no hubiese una causa económica, administrativa o de similar circunstancia para llevar a cabo el proceso de reorganización existía una ganancia un beneficio tributario. El balance en cuanto a estas disposiciones que fueron derogadas ya hace cuatro años atrás fue en buena cuenta malo porque en realidad se hizo un mal uso de los casos. Sin embargo, se hizo un mal uso porque existía la norma; la norma estaba ahí y la permitió utilizarla y se utilizó porque las normas deben de ser usadas de manera objetiva, ser aprovechadas en todo caso de manera objetiva. En realidad no puede decirse que las personas que utilizaron estos mecanismos violaron la ley sino que por economía de opción aprovecharon estas disposiciones y eso no constituye a entender de la ley ni hoy en día a entender de la jurisprudencia en virtud de lo que se ha dicho en cuanto la norma octava del Código Tributario hubo una actuación en contra de la ley y por tanto en ese entonces estaba permitido.

5.- Se dice que la diferencia entre fraude a la ley y el concepto de economía de opción es la «mala voluntad del sujeto», con lo que se traslada el problema de la determinación a un momento posterior ¿Existe alguna manera en la cual la Administración pueda tener una actuación ex - ante en estos casos?

Efectivamente, con la entrada de la ley la definición del sujeto es clara, lo que se quiere es violar, o mejor dicho trasgredir la norma legal con el objeto de obtener un beneficio, mientras que el concepto de economía de opción es el aprovechar es la forma o el modo en el que está dispuesta la norma para obtener una eficiencia tributaria o económica. En cuanto a si existe un manera en la cual la administración pueda tener una actuación ex ante en estos casos, creo que es evidente que la administración tributaria en tanto siga, como lo hace hasta el día de hoy, concientizando en la mente de los contribuyentes los beneficios de pagar tributos, por supuesto que disminuirá tanto el fraude a la ley o mejor dicho disminuirá el concepto de fraude a la ley.

El fraude a ley es una corrupción absolutamente ilegal y subjetiva. Por tanto a mi entender podrá hacerse con un tema de educación tributaria.

6.- Tomando en consideración la pregunta anterior ¿Considera usted que una medida efectiva para

combatir el fraude a la ley tributaria sería, la existencia de presunciones con prueba en contrario?

Creo que no, creo que es lo que está sucediendo ahora y esto es que toda la carga de la prueba se está poniendo en manos del contribuyente. Y la carga de la prueba en manos del contribuyente tiene un costo, creo que es un costo que debe de asumir la Administración.

Hay casos naturalmente en los cuales ya existe en la legislación y considero que son los correctos, en los cuales que efectivamente se logra una disminución del fraude a la ley con prueba en contrario, sin embargo no puede extenderse la pura presunción de la prueba en contrario sino lo que en realidad estamos haciendo es darle amplia discreción a la administración. Debe haber casos objetivos, claros, en los cuales la administración tenga todas las facultades de investigar los supuestos de fraude a la ley pero con las limitaciones. Es por ende un exceso de la ejecución de prueba en contrario o darle una facultad directa o indirectamente a la administración tributaria para que actúe de manera discrecional. Entonces tiende por lo general a llegar a violaciones de derechos constitucionales por parte de la Administración.

Lo que sucede es que se puede admitir algunas pruebas en contrario, pero si todo se pone como prueba en contrario, entonces lo que simplemente estás diciendo al contribuyente es que yo administración puedo venir y hacer cualquier cosa, salvo que tu no lo pruebes y por tanto la posición de una de las partes que ya de por sí es poderosa al lado del Estado, por el tema de ius imperium y la fuerza coactiva que tiene se vuelve mayor.

Es una queja que siempre se ha tenido del Código Tributario actual que es excesivamente discrecional porque existen una serie de pruebas en contrario, entonces poner el peso de la ley en uno de los lados o en el extremo siempre puede generar abuso de derecho y el abuso de derecho a su vez genera violaciones a principios constitucionales elementales.

7.- Los convenios entre los países para evitar la doble imposición tiene por finalidad que el contribuyente no se vea obligado a realizar dos pagos por un mismo supuesto de hecho; sin embargo se esta utilizando este instrumentos para realizar supuestos de fraude a la ley como el caso de los bonos austriacos en España. ¿Qué medidas deberían de desarrollarse para combatir este fenómeno?

La idea como bien plantea la pregunta es que el mismo hecho generador del tributo solamente sea gravado en una sola jurisdicción, eso se logra mediante la utilización o reconocimiento de créditos fiscales en otros países así como también mediante la doble imposición.

Naturalmente, la figura de la doble imposición lleva a que las empresas, por ejemplo transnacionales también busquen utilizar los países que tienen convenios de doble imposición para determinar sus estructuras operativas y así lograr eficiencias tributarias.

Eso no me parece que es de ninguna manera un fraude a la ley, creo que es algo normal y que hasta el día en que todos los países mutuamente no tengamos convenios de doble imposición pues naturalmente las empresas tratarán de canalizar sus beneficios y sus operaciones entre aquellos países que tengan estos convenios de doble imposición.

Se han dado por deficiencias de la ley y por deficiencias de estos convenios algunos casos por supuesto en donde ha habido fraude como se ha podido utilizar en cualquier otro, pero eso no desmerece los convenios de doble imposición y lo único que hay que aprender de estas malas experiencias es ir mejorándolas.

8.- Un mal tratamiento de la figura del fraude a la ley podría generar inseguridades en el mercado e incrementar los costos de transacción, ocasionando unos efectos negativos en lugar de positivos. ¿Cuál debe de ser el punto intermedio entre la defensa de una recaudación efectiva y la seguridad en el tráfico jurídico?

Es correcto, el fraude a la ley crea inseguridades en el mercado y por tanto al crear inseguridades en el mercado no hay duda que se presentan ineficiencias y esas ineficiencias la única forma de corregirlas es por la vía de incrementar los costos lo cual nos lleva a una consecuencia de los incrementos de los costos de transacción debidos a la condición de fraude.

En estricto el fraude a la ley, en sí mismo, no constituye un costo de transacción derivado de una norma legal porque justo lo que hace el contribuyente o la persona que realiza el fraude es salirse de la ley; por tanto no es que el costo se eleva por una ineficiencia de la ley por sí.

En todo caso debe de decirse que una eficiencia de la ley es no haber contemplado un supuesto por el cual el contribuyente pueda cometer el fraude a la ley, eso de alguna manera podría justificarse; sin embargo menos en normas tributarias o de contenido similar el legislador se puede poner en todos los caso y para eso existe en el derecho principios básicos y elementales que son ante la deficiencia de las normas legales deben ser aplicados por las autoridades y por los jugadores para evitar la mayor existencia de fraude.

¿Cuál debe de ser el punto intermedio entre la defensa de una recaudación efectiva y la seguridad en el tráfico jurídico? es una pregunta que no tiene una respuesta objetiva, cada caso en particular, cada circunstancia en particular va a tener su punto medio y por tanto cada circunstancia va a ser casuística, caso por caso, vamos a establecer el punto medio.

Podría decir que en algunos años la legislación mejorara para que no hay ninguna distorsión entre la pretensión de la Administración Tributaria y del Estado en su afán recaudatorio sin violar los criterios de seguridad del tráfico jurídico y; eso obviamente estaría dado por disposiciones que dicta el Estado por medio del poder

legislativo con la finalidad de reducir esas ineficiencias que podrían darse en la ley y que podrían estar permitiendo la comisión de fraude y de esta manera mejorar la recaudación.

Estas normas podrían violar los principios seguridad del tráfico, hoy por hoy se han dictado una serie de disposiciones en este sentido por tanto se esta mejorando la recaudación en base a las consecuencias de esas disposiciones.

Pero sí se están generando problemas de seguridad del tráfico porque hay normas de materia tributaria que se están incorporando a materias mercantiles, un ejemplo el Impuesto a las Transacciones Financieras o las normas de bancarización que impiden la utilización de gastos deducibles para fines del Impuesto a La Renta; si es que las operaciones no se canalizan mediante el uso de medios de pago; sin embargo, existen vacíos en nuestras legislaciones en el sentido que hay supuestos en los cuales no tienen porque utilizarse el medio de pago que es el caso de las compensaciones.

Existen normas tendientes a una mayor recaudación como mencionaba, que son el sistema de detracciones, sistema de retenciones, sistema de percepciones; sin embargo en ciertos casos estos sistemas generan inseguridad en el tráfico jurídico por ejemplo uno que tienen que ver con los servicios logísticos integrales, estos tienen por objeto permitir que las personas que quieran llevar un bien de un lugar a otro puedan contratar o tercerizar a una persona, este trabajo incluye servicios tales como el desaduanaje, el transporte terrestre, como el transporte marítimo como el pago de los tributos y todos aquellos servicios que fueran necesarios para que un bien que parta de un lugar de origen llegue a un lugar de destino sin la necesidad de que cliente tenga que ocuparse de los detalles.

Sin embargo, en el campo de las detracciones ha salido una disposición según la cual se sujeta detracciones a los servicios de transporte y estos servicios de transporte como están sujetos a detracción y a la vez solamente forman parte de uno de los tantos servicios que prestan los prestadores de servicios logísticos integrales; de acuerdo a las disposiciones de detracciones deben ser facturadas de manera separada con lo cual el prestador de los servicios logísticos integrales ya no puede facturar todo el servicio por un solo concepto, sino que tendría que facturar por un lado los servicios logísticos y por otro lado los servicios de transporte con lo cual estos prestadores tendrían que enseñarles a sus clientes cuanto les costo o cual es su estructura de costo. De hecho los prestadores con el fin de no enseñar su estructura de costos están dispuestos, adicionalmente, a sujetar todos los servicios al sistema de detracciones.

Se generan distorsiones con afanes recaudadores y se generan ineficiencias que hay que ir las corrigiendo pero hoy por hoy creo de estos tres, en algunos casos violan varias normas de la constitución. 