

¿LA CLÁUSULA ANTELUSIVA GENERAL VULNERA LA CONSTITUCIÓN PERUANA?*

Fernando Zuzunaga del Pino*

I. INTRODUCCIÓN

En las últimas dos décadas el Tribunal Constitucional peruano se ha convertido, progresivamente, en actor fundamental del quehacer tributario, regulando límites a la potestad tributaria, fijando pautas para el establecimiento de una definición de tributo, delimitando las obligaciones sustanciales y formales que corresponden a los administrados, así como las facultades que competen a la Administración y planteando derroteros para la imposición de sanciones tributarias.

La importancia que ha adquirido la jurisprudencia del Tribunal Constitucional no es un hecho privativo de la materia tributaria, muy por el contrario, el Tribunal Constitucional está más presente que nunca en varias áreas del derecho. La “constitucionalización” del derecho tributario en mi país es un fenómeno en constante crecimiento y por ello no es extraño que la aplicación de la reciente cláusula antielusiva contenida en la norma XVI del Código Tributario vaya a verse afectada por pronunciamientos judiciales que culminen en dicho Tribunal.

Hace cinco años, en un trabajo realizado para una revista de estudiantes de derecho, investigamos sobre la injerencia que el Tribunal había tenido en torno al concepto de tributo, la cual ha sido enorme si consideramos que nuestro derecho positivo no cuenta con una definición explícita del término, pero sí de cada una de las especies que confor-

** Este trabajo fue preparado para las V Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, organizado por la Autoridad de Impugnación Tributaria de Bolivia, Dic 2012.

* Socio principal de la firma Zuzunaga & Assereto, Abogados, Presidente del Instituto Peruano de Derecho Tributario y Profesor Universitario.

man la clasificación tripartita, impuesto, tasa y contribución. En esa oportunidad notamos a través de su jurisprudencia, y a la fecha hemos seguido constatándolo, se han dilucidado y vienen dilucidando varios casos de exacciones pecuniarias creadas por mandato legal, esclareciéndose cuándo nos encontramos ante obligaciones tributarias y cuándo no, para así definir las implicancias de cada exacción. En ese análisis concluimos y lo seguimos advirtiendo, que el Tribunal ha incurrido e incurre en varios aciertos pero en no pocos desaciertos, siendo lastimoso que la tendencia haya sido del acierto al desacierto.¹

Motiva el presente trabajo la reciente incorporación en mi país de una cláusula antielusiva general y, en particular, el debate que se ha generado a propósito de su constitucionalidad, siendo nuestro objetivo enriquecer dicho debate compartiendo algunas ideas sobre los principios tributarios que nuestra Constitución recoge y que entran en conflicto con la aludida cláusula antielusiva. En apretada síntesis el debate se centra en determinar si la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario peruano sustentada en el deber de todo ciudadano de soportar equitativamente las cargas públicas y en la facultad del Estado de combatir el fraude de ley, vulnera el principio de reserva de ley o el de seguridad jurídica.

Motivado en el citado debate, el presente artículo pretende analizar el conflicto entre los mencionados principios a la luz de la jurisprudencia del propio Tribunal Constitucional. Para ello hemos dividido el trabajo en dos partes, una primera en la que se plantean los alcances de la cláusula antielusiva general, tal como ha sido incorporada en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario peruano y una segunda en donde se desarrollan los principios constitucionales que entran en conflicto, a propósito de la incorporación de la cláusula, apreciados según como éstos han sido tratados por el Tribunal Constitucional y en la que formulamos nuestra opinión sobre la constitucionalidad de la cláusula y estimamos cuál sería la posición del Tribunal Constitucional en caso pretendiera discutirse su constitucionalidad.

¹ Véase el artículo de ZUZUNAGA DEL PINO, Fernando y VEGA LEÓN, Sergio “No tiene Color y tampoco es Rojo: Aciertos y Desaciertos del Tribunal Constitucional en Torno al Concepto de Tributo” En: *Revista de Derecho Themis* N° 55, Lima: 2008, Págs. 225 a 242.

II. ALCANCES DE LA NORMA XVI DEL CÓDIGO TRIBUTARIO PERUANO

Durante los meses de junio y julio del presente año importantes medidas tributarias fueron adoptadas por el Poder Ejecutivo peruano, al amparo de las facultades delegadas que le otorgara el Congreso de la República. Al margen de la discusión sobre si tales facultades incluían o no la de aprobar cláusulas antielusivas, dichas nuevas medidas incluyeron la adopción de cláusulas antielusivas específicas así como la de una general, siguiendo así la tendencia seguida por algunas jurisdicciones vecinas en un asunto poco pacífico.^{2,3}

Ahora bien, la elusión entendida como el evitamiento del hecho generador mediante el abuso de las formas jurídicas o la vulneración de la causa típica, es una conducta reprochable pues viola los valores y principios de un sistema tributario justo. A fin de enfrentar tales prácticas, la cláusula antielusiva general constituye uno de los mecanismos a través de los cuales las jurisdicciones combaten la elusión y ésta, aunque puede colisionar con la rigurosidad de algunos principios constitucionales, suele ser complemento de las cláusulas específicas antielusivas que son el mecanismo idóneo antiabuso, pero que no resultan ser suficientes para la erradicación de la elusión ilícita. La doctrina más autorizada invoca la presencia de algunas características esenciales en tales cláusulas generales, a fin de minimizar el eventual impacto que pudie-

² Cabe indicar que dentro de la Región el tema es polémico. Hay países que cuentan con cláusulas antielusivas generales como Argentina, Venezuela y Bolivia. También hay países que no cuentan con dicha cláusula como Chile y Colombia. Asimismo, cabe indicar que el modelo del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) de 2006 postula la adopción de una cláusula antielusiva general.

³ En el caso específico de Bolivia, la cláusula antielusiva general señala: “Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, se tomará en cuenta:

a) Cuando el sujeto pasivo adopte formas jurídicas manifiestamente inapropiadas o atípicas a la realidad económica de los hechos gravados, actos o relaciones económicas subyacentes en tales formas, sin perjuicio de la eficacia jurídica que las mismas tengan en el ámbito civil u otro.

b) En los actos o negocios jurídicos en los que se produzca simulación, el hecho generador gravado será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados. El negocio simulado será irrelevante a efectos tributarios”.

sen causar respecto de los principios tributarios constitucionales. Las características son: a) que sean precisas en su alcance; (b) que la carga de la prueba recaiga en la Administración; y, (c) que contemplen un procedimiento garantista.

Dicho esto pasamos a detallar el alcance de las Normas VIII y XVI del Título Preliminar del Código Tributario peruano, tal como han sido recogidas por el Decreto Legislativo 1121 publicado el 18 de julio del presente año, las mismas que a la letra establecen lo siguiente:

“Norma VIII: Interpretación de normas tributarias

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

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. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo.”

“Norma XVI: Calificación, Elusión de normas tributarias y Simulación

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente.

Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas

tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT:

- a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.**
- b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.**

La SUNAT aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el segundo párrafo, según sea el caso.

Para tal efecto, se entiende por créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario, recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, devolución definitiva del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, restitución de derechos arancelarios y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituyan pagos indebidos o en exceso.

En caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados”.⁴

Citadas las normas, en primer término, debemos identificar las diferencias de la nueva Norma XVI, antes inexistente en el Código Tributario, con relación al texto de la Norma VIII vigente antes de esta modificación, para así esclarecer los alcances de los nuevos supuestos comprendidos. Así, las principales diferencias entre los textos son: (i) en sustancia el texto vigente de la Norma VIII se mantiene incólume con relación al anterior, ya que únicamente se presenta una variación formal consistente en el traslado del actual segundo párrafo de la Norma

⁴ El resaltado del tercer párrafo es nuestro.

VIII como primer párrafo de la Norma XVI⁵ y se le agrega a la Norma VIII la precisión consistente en que lo dispuesto en la Norma XVI no afecta la prohibición de la interpretación analógica; (ii) al mantenerse incólume el contenido anterior, entonces continúa la posibilidad de que la Administración categorice en base a la calificación económica de los hechos o en base a actos de simulación, atribuciones que en nuestro concepto igualmente podía realizar la Administración prescindiendo de una Norma como la antigua Norma VIII; y, (iii) se incorpora una Norma XVI bajo el título de “Calificación, Elusión de normas tributarias y Simulación” que contiene una nueva herramienta a favor de la Administración que es la “elusión” cuyos alcances se detallan en el tercer párrafo de la Norma XVI que hemos resaltado en “negritas” y que justamente constituye la novedad. Ese tercer párrafo es el que a continuación será materia de análisis.

A los efectos de esclarecer cuáles serían los nuevos actos que podrían ser “recalificados” por SUNAT al amparo de la Norma XVI, es central determinar los alcances del citado tercer párrafo, el mismo que establece que SUNAT exigirá la deuda tributaria aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios -esto no es otra cosa que recalificar o recategorizar el acto-, cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base o la deuda tributaria -entre otros supuestos-, mediante actos en los que se presenten conjuntamente dos circunstancias: (i) que individualmente o en forma conjunta sean **artificiosos o impropios** para la consecución del fin; y, (ii) que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o la ventaja tributaria, que sean iguales o similares a los que se hubiesen obtenido con el acto usual o propio.

Cabe indicar que el citado tercer párrafo de la Norma XVI tiene un antecedente directo en el texto del inciso 1 del artículo 15° de la Nueva Ley General Tributaria Española 58/2003 (en adelante Ley española), vigente a partir del 01 de enero del ejercicio 2004,⁶ por lo que el desa-

⁵ La única diferencia que se advierte en el texto del párrafo es que el nuevo texto utiliza la expresión “(...) tomará en cuenta (...)” en lugar de “(...) atenderá (...)”, empero ambas expresiones son consideradas como sinónimos según el Diccionario de la Real Academia Española, pues significan tener en cuenta o en consideración algo.

⁶ El texto del inciso 1 del artículo 15 de la ley española señala:

rollo doctrinal efectuado por los tratadistas españoles es importante fuente para nuestro análisis, no sin antes poner en contexto respecto de esa jurisdicción que: (i) la Ley española regula en su artículo 16° la figura típica de simulación por lo que dicho vicio del acto no está comprendido en el artículo 15°; y, (ii) la Ley española al incorporar el artículo 15° deroga el artículo 24° referido al fraude de ley que requería por parte de la Administración probar la intención o propósito de eludir, lo que no es otra cosa que un análisis subjetivo, el mismo que ha sido abandonado.

Ahora bien, de acuerdo con el tercer párrafo materia de análisis, para que SUNAT recategorice o recalifique deben presentarse actos en los que concurren dos circunstancias, la primera que se trate de actos **artificiosos o impropios** -conocido como juicio de propiedad⁷ el cual implica analizar si el acto o negocio realizado responde a su causa- y la segunda que del uso de ese acto resulten efectos jurídicos o económicos, distintos al ahorro o ventaja tributaria, iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios -conocido como juicio de relevancia jurídico económica-.

La doctrina española, al referirse a la definición de actos **artificiosos o impropios** comprende dentro de la misma a figuras jurídicas calificadas como de “negocio impropio”, “negocio indirecto”, “simulación en la causa”⁸ y “fraude de ley”. Pasamos a analizar cada una de ellas:

“Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

- a. Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.*
- b. Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios”.*

⁷ Denominado así por López Tello en GARCÍA NOVOA, César. *La Cláusula anti-elusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid, Barcelona: 2004, Pág. 355.

⁸ Conforme a la doctrina española mayoritaria se descarta que el artículo 15 comprenda los supuestos típicos de simulación absoluta y relativa al estar re-

- Los “negocios impropios”, “negocios indirectos” y “simulación en la causa” se configuran de la misma manera, en la medida en que todos se apartan de su causa típica, esto es del fin o propósito habitual o normal del negocio.
- En cuanto al “negocio impropio”, César García Novoa señala que el mismo será tal si cumple con el test que López Tello denomina “juicio de propiedad”, el cual consiste en “valorar si la fórmula ne-gocial utilizada ha sido la adecuada para el fin que se pretende”.⁹ Agrega, que “Ello supone aceptar por un lado que los principales efectos civiles y mercantiles- adquirir la propiedad de una cosa, gra-tuitamente o a cambio de una cosa o dinero, obtener el derecho de usarla, disfrutarla, consumirla, etc.- están previstos en negocios típi-cos. Por otro, que las normas tributarias configuran como hechos im-ponibles a los actos o negocios típicos o a sus efectos jurídicos o eco-nómicos”.¹⁰

En tal sentido, agrega el citado autor que el juicio de propiedad obligará a la Administración a averiguar si el acto o negocio reali-zado persigue los fines que son propios del mismo; esto es, los fi-nes prácticos protegidos por el ordenamiento a través de su causa típica, identificado con el concepto civil de causa.¹¹

Asimismo, Ignacio Calatayud Prats señala que al emplear el tér-mino “negocio impropio”, la ley española está admitiendo que para la producción de determinados efectos jurídicos, económicos, el ordenamiento establece unos negocios jurídicos estándar y típicos y ello supone elevar a elemento esencial del negocio el control jurí-dico que la causa típica imprime sobre la validez de los fines a los que se destina cada concreto acto o negocio y, al igual que César García Novoa, este autor considera que para evitar que todo tipo

cogidos en otro artículo de su ley, situación que no se descarta para el caso peruano ya que no existe disposición expresa que recoja la figura de simulación sumado al hecho que para el diccionario de la Real Academia Española el tér-mino “artificioso” es sinónimo de “disimulado, cauteloso, doble”.

⁹ GARCÍA NOVOA, César. *La Cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Op. Cit., Pág. 358.

¹⁰ *Ibidem*, Págs. 358 y 359.

¹¹ *Ibidem*, Págs. 358 y 359.

de negocio atípico de lugar a la aplicación de la norma antielusión, el artículo 15° establece la necesidad de que se dé un segundo requisito el cual consiste en determinar los efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios¹² o, lo que es lo mismo en la forma de redacción utilizada por la nueva Norma XVI, determinar si el acto o negocio efectivamente realizado sólo tiene como efectos jurídicos o económicos, los mismos (o similares) que se hubieran obtenido con el acto o negocio usual o propio.

- Con relación al “negocio indirecto”, César García Novoa señala que *“cabe admitir que un negocio impropio para la concesión del resultado obtenido puede ser un negocio indirecto, sobre todo teniendo en cuenta que el negocio indirecto se ve vinculado a la utilización de «formas inusuales» o «inapropiadas» en aquellas situaciones en las cuales se celebra un contrato típico con un fin distinto al que le es propio u específico. Sin embargo, para que un negocio indirecto permita la aplicación de la cláusula antielusoria del art. 15 de la LQT resulta imprescindible ligar el carácter objetivamente impropio del negocio para la consecución del resultado perseguido con los demás elementos concurrentes para la fijación del presupuesto de la cláusula del art. 15 de la LQT de 2003, o en concreto, con el denominado «juicio de efectos diferenciadores»”*.¹³
- La figura jurídica de la “simulación en la causa” también estaría comprendida dentro de la cláusula antielusiva contenida en la Norma XVI, pues tal como sostiene Maximino I. Linares, *“la misma tiene una estrecha vinculación con la finalidad o propósito práctico que las partes persiguen con un determinado contrato. Así se llega a afirmar que un contrato realizado no con el fin o propósito habitual o normal, sino para lograr que un resultado singular adolece de vicio en la causa, apartándose de su «causa típica», llegando a carecer de*

¹² CALATAYUD PRATS, Ignacio. “Comentario al artículo 15 de la Nueva Ley General Tributaria. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria”. En *Hacienda Canaria*, Nº 10, 2004, Págs. 18 y 19, disponible en <<http://www.gobiernodecanarias.org/tributos/portal/jsf/publico/revista/revista.jsp>>.

¹³ GARCÍA NOVOA, César. Op. Cit., Pág. 363.

ella y merecer la calificación de simulado”.¹⁴

- Por otra parte, varios autores sostienen que a través de los referidos actos artificiosos o impropios también puede configurarse la figura de “fraude a la ley tributaria”.

En tal sentido, Ignacio Calatayud Prats considera que tanto el “fraude a la ley tributaria” como el “conflicto en la aplicación de la norma tributaria” (denominación del artículo 15° de la ley española) son una misma cosa: cláusulas generales que pretenden luchar contra la elusión fiscal, cláusulas que deben partir de la teoría de la causa de los negocios jurídicos y cláusulas que permiten constatar la verdadera naturaleza o realidad de los negocios jurídicos realizados por los particulares y ello independientemente de que la norma que regulaba el fraude a la ley tributaria adoleciera de ciertas deficiencias en su redacción.¹⁵

Por su lado, Maximino I. Linares también afirma que la nueva cláusula antielusiva española abarca los supuestos de “fraude de ley tributario”.¹⁶

Finalmente, Carlos Palao Taboada sostiene que en cualquier caso, *“lo que con este nuevo enfoque se define en el citado artículo del PL no es algo distinto del fraude a la ley: hay una configuración inadecuada deducida de determinadas circunstancias, que necesariamente tiene que resultar de la aplicación de una norma jurídico-privada (a la que en la técnica del fraude a la ley se designa con el término «ley de cobertura») mediante la cual se pretende eludir una norma tributaria; y una vez calificada dicha configuración como efectivamente inadecuada la consecuencia es la aplicación de la norma adecuada (en la técnica del fraude a la ley «ley defraudada»)”.¹⁷*

¹⁴ LINARES, Maximino I. *El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*. Working Paper N° 225, Barcelona, julio de 2004, Pág. 8. Disponible en <http://www.indret.com/pdf/225_es.pdf>.

¹⁵ CALATAYUD PRATS, Ignacio. Ob. Cit., Pág. 9.

¹⁶ LINARES, Maximino I. Op. Cit., Pág. 12.

¹⁷ PALAO TABOADA, Carlos. Ponencia: *Nuevas posibilidades de lucha contra el fraude (II): valoración de las nuevas soluciones a la luz de la experiencia compa-*

Lo expuesto en los guiones anteriores permite concluir que, en cuanto al juicio de propiedad se refiere, el acto artificioso o impropio puede comprender actos que siendo reales, persiguen fines que no condicen con su causa típica, tales como la simulación en la causa, negocio indirecto, negocio impropio y fraude de ley.¹⁸

En forma adicional al “test” de propiedad, la norma peruana al igual que la española, exige un segundo examen, cual es el juicio de relevancia de los efectos jurídico económicos, con el fin de juzgar si de la utilización de tales actos (“*impropios*”) sólo resultan efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o la ventaja tributaria, iguales o similares a los que se hubiesen obtenido con el acto usual o propio. Este último juicio implica hacer un análisis del tipo “business purpose” desarrollado por la jurisprudencia norteamericana.¹⁹

De lo expuesto concluimos que, además de los alcances de la antigua Norma VIII que se mantienen y a través de las cuales el Tribunal Fiscal peruano concluyó que la Administración podía categorizar figuras erróneamente calificadas, en base al criterio de calificación económica o en base a la detección de simulaciones, al descubrir verdaderos hechos imponderables acontecidos u ocurridos (que no habían sido gravados por el contribuyente ya sea por error o falsedad), situaciones que, en rigor, no requerían de una cláusula antiabuso general ya que podían ser combatidas por el ordenamiento jurídico general; **el tercer párrafo de la nueva Norma XVI ha introducido una verdadera cláusula general antielusiva que otorga una facultad a favor de la Administración Tributaria para desconocer los actos jurídicos realizados por las partes cuando considere que constituyen actos impropios y artificiosos, quedando incorporados en tal expresión las figuras realizadas mediante “negocios impropios”, “negocios indirectos”, “simu-**

rada y la jurisprudencia comunitaria. (8 de Julio de 2003) Universidad Autónoma de Madrid. Pág. 17. Disponible en <http://biblioteca.uam.es/derecho/documentos/docencia/der_financiero/materiales2003-04/Materiales/Fraude a la ley, UIMP-2003.doc>.

¹⁸ Cabe indicar que la definición clásica doctrinaria de fraude de ley requiere además de la disociación entre el fin perseguido y la causa típica, la prueba de la intención fraudulenta ilícita (valoración subjetiva), requisito este último que ha sido superado por el artículo 15 materia de comentario.

¹⁹ PALAO TABOADA, Carlos. Op. Cit., Pág.12.

lación en la causa” y “fraude de ley”; y además que de la utilización de tales actos “(...) resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios”.

En conclusión, nuestro país al introducir el segundo párrafo de la Norma VIII²⁰ en 1996 enunció modalidades para combatir hechos impositivos ocultos, que igualmente habrían podido ser combatidos bajo las herramientas del ordenamiento jurídico general; mientras que a partir de julio de este año 2012 el Código Tributario peruano introduce herramientas a favor de la Administración Tributaria para combatir el “evitamiento” de la ocurrencia del hecho imponible practicado a través de figuras anómalas, situación que antes no podía ser combatida.

Lo acontecido constituye un giro radical, pues al pretender combatirse figuras “evitadas” y no “ocultadas” es imprescindible la existencia de una norma habilitante, como la que se ha hecho, que establezca qué se considera figura anómala o equivalente, máscara del “evitamiento”, situación ante la cual la Administración aplicará las consecuencias que hubiesen correspondido al acto no equivalente o no anómalo. La descripción de la figura equivalente o anómala debiera ser lo más precisa posible aunque entendemos que es un objetivo difícil de cumplir al tratarse de un concepto jurídico indeterminado.²¹ Concluido que estamos ante una figura equivalente o anómala por no haberse aprobado los “test” de propiedad y de relevancia jurídica-económica, se le aplicaría a la misma, iguales consecuencias tributarias que las que corresponden a la figura usual o propia, quedando de esta manera gravada la

²⁰ Entre el 21 de abril de 1996 y el 22 de setiembre de 1996 la Norma VIII tuvo una redacción diferente pues a través de ella se permitía que cuando los deudores tributarios sometieran actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los deudores tributarios, se prescindiría, en la consideración del hecho imponible real, de las formas o estructuras jurídicas adoptadas, y se considerará la situación económica real.

²¹ Es utópico pensar que una cláusula antielusiva general llegue a ser muy precisa pues comprende conceptos indeterminados que permiten combatir, entre otras, conductas fraudulentas. Caso distinto es el de las cláusulas antielusivas específicas que sí tienen conceptos jurídicos determinados pero que cumplen otro propósito.

figura equivalente o anómala.

Siguiendo este orden de ideas, en nuestra opinión, a partir de julio de 2012, nuestra legislación ha alterado el sistema tributario produciéndose un “ensanchamiento” en los hechos imposables de los tributos que lo conforman, al quedar gravados tanto los hechos acontecidos en la realidad que responden a la hipótesis de incidencia, como aquellos hechos equivalentes que no han aprobado los aludidos “test”. Tal ensanchamiento no tiene otro efecto que considerar nuevas conductas como hechos imposables y, como son conductas nuevas que quedan gravadas, la Norma XVI es de corte material pues contiene elementos esenciales para configuración de tributos -y no sólo procedimentales tendentes a la fiscalización de los mismos-. Por ello, su entrada en vigencia se produciría en julio,²² aplicándose únicamente respecto de los hechos económicos acontecidos a partir de su entrada en vigor, pero no respecto de hechos acontecidos en períodos no prescritos anteriores.

III. POSICIONES DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN TORNO A LOS PRINCIPIOS EN CONFLICTO: EL DEBER DE CONTRIBUIR Y EL COMBATE AL FRAUDE, DE UN LADO Y LA RESERVA DE LEY Y LA SEGURIDAD JURÍDICA, DE OTRO

Diversa jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha examinado la constitucionalidad de varios casos de obligaciones tributarias creadas por el Estado, verificando si éstas se ajustan a los principios constitucionales y límites al ejercicio de la potestad tributaria.²³ Con motivo

²² La Norma XVI entró en vigencia el 19 de julio de 2012. Ahora bien, al contener elementos que afectan la configuración del tributo, en cuanto al Impuesto a la Renta se refiere rige desde el 01 de enero de 2013.

²³ El actual artículo 74 de la Constitución Política del Perú de 1993, señala lo siguiente:

“Los 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.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo”.

Asimismo, como se ha señalado anteriormente, la Norma II del Código Tributario establece que:

*“Norma II : **Ámbito de Aplicación***

Este Código rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos. Para estos efectos, el término genérico tributo comprende:

- a) *Impuesto: Es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado.*
- b) *Contribución: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.*
- c) *Tasa: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.*

No es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual.

Las Tasas, entre otras, pueden ser:

1. *Arbitrios: son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público.*
2. *Derechos: son tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos.*
3. *Licencias: son tasas que gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización.*

El rendimiento de los tributos distintos a los impuestos no debe tener un destino ajeno al de cubrir el costo de las obras o servicios que constituyen los supuestos de la obligación.

(...).”

De otro lado, la Ley Marco del Sistema Tributario Nacional, dada mediante Decreto Legislativo 771 también consagra la clasificación tripartita del tributo, señalando en su artículo 2 que *“El Sistema Tributario Nacional se encuentra comprendido por:*

- I. *El Código Tributario.*
- II. *Los Tributos siguientes:*
 1. *Para el Gobierno Central:*
 - a) *Impuesto a la Renta;*
 - b) *Impuesto General a las Ventas;*

del referido análisis el Tribunal ha abordado, entre otros, el principio de reserva de ley, de un lado y el deber equitativo de contribuir, de otro, enfocando este deber en torno al principio de capacidad contributiva -parte del principio de igualdad- y como una derivación del principio de solidaridad. Ya en materias que exceden a la tributaria se ha pronunciado en cuanto al principio de seguridad jurídica y contra el abuso del derecho y con éste, sobre el fraude de ley.

En los párrafos siguientes pasaremos a analizar la posición del Tribunal en torno a los principios que sustentan la dación de una cláusula antielusiva general, cuales son el abuso del derecho y su vinculación con el fraude, así como el deber de contribuir como parte del principio de solidaridad. Adicionalmente abordaremos aquellos principios constitucionales que estarían resintiendo la constitucionalidad de la cláusula antielusiva, los de reserva de ley y de seguridad jurídica. Finalmente, a manera de conclusión postularemos nuestra opinión y la que estimamos sería la del Tribunal Constitucional en torno a la problemática planteada a la luz de los pronunciamientos emitidos sobre la materia.

El abuso del derecho y fraude de ley

El abuso del derecho suele ser uno de los fundamentos invocados por las distintas jurisdicciones para la adopción de una cláusula antielusiva general como la planteada, aunque este principio no ha sido utilizado

- c) *Impuesto Selectivo al Consumo;*
 - d) *Derechos Arancelarios;*
 - e) *Tasas por la prestación de servicios públicos, entre las cuales se consideran los derechos por tramitación de procedimientos administrativos; y,*
 - f) *El Nuevo Régimen Único Simplificado.*
2. *Para los Gobiernos Locales: los establecidos de acuerdo a la Ley de Tributación Municipal; y*
 3. *Para otros fines:*
 - a) *Contribuciones de Seguridad Social, de ser el caso;*
 - b) *Contribución al Fondo Nacional de Vivienda -FONAVI;*
 - c) *Contribución al Servicio Nacional de Adiestramiento Técnico Industrial - SENATI.*
 - d) *Contribución al Servicio Nacional de Capacitación para la Industria de la Construcción (SENCICO)".*

como sustento expreso en la exposición de motivos de la Norma XVI elaborada por nuestro legislador.²⁴

La definición clásica del abuso del derecho proviene del derecho civil y contiene el concepto subjetivo de ese abuso. Para García Novoa²⁵ el abuso del derecho desde una perspectiva subjetiva viene a significar que los derechos no pueden ejercerse con *animus nocendi* o provocando daños a terceros, sino en el marco legítimo que establecen los límites previstos en el ordenamiento. Por ejemplo, resulta ilustrativo de este tipo de abuso de derecho, el que se presenta cuando el propietario de una casa de campo decide acumular la basura en los límites de su propiedad, ocasionando con ello evidentes malestares a su vecino colindante o cuando el propietario de una casa de playa ubicada en la primera línea con vista al mar decide edificar nuevos pisos, ocasionando con ello que las casas ubicadas en la segunda línea pierdan vista al mar. En ambos casos es evidente que existe un derecho subjetivo (derecho de propiedad); sin embargo, su ejercicio desmedido o desproporcionado trae consigo un perjuicio ilegítimo a terceros, configurándose un abuso de derecho subjetivo.

Sin perjuicio de esta definición que emana del ámbito civil, ha surgido el concepto de abuso del derecho desde una perspectiva objetiva según la cual el abuso en ejercicio de los derechos consiste, fundamentalmente, en una desviación del “fin económico social” del mismo.²⁶ Es justamente esta segunda acepción de abuso del derecho la que sustentaría el combate al fraude de ley en materia tributaria.

Desde el lado peruano, nuestra Constitución en su último párrafo del artículo 103° señala que “La Constitución no ampara el abuso del derecho”, con lo cual existe un reconocimiento y mandato directo al legis-

²⁴ En estricto, no se trata de una exposición de motivos ya que formalmente los Decretos Legislativos no cuentan con dicho documento. Sin embargo, es un documento que aparece publicado a través de la web en el portal del Sistema Peruano de Información Jurídico del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos <<http://spij.minjus.gob.pe/>>.

²⁵ GARCÍA NOVOA, César. “La Elusión Fiscal y los Medios para Evitarla”. En: *Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas: 2008, Pág. 84.

²⁶ *Ibidem*, Págs. 84 y 85.

lador a repudiar esas formas abusivas. La interpretación que de esta cláusula constitucional ha hecho el Tribunal Constitucional se grafica de manera precisa en la Sentencia de 10 de junio de 2010²⁷ donde ha señalado de manera tajante que de ninguna manera la justicia a nombre de la Constitución “(...) se ha hecho para justificar los abusos ni mucho menos para amparar el fraude”.

Al examinar el caso concreto se aprecia de manera clara que el Tribunal evidenció que una persona que carecía de todo requisito para obtener ingresos pensionarios correspondientes a un Teniente General PNP, terminó beneficiándose con los mismos de una manera sospechosamente fraudulenta y mal intencionada, por el sólo hecho de haber presentado una solicitud ante la autoridad administrativa y, ante el silencio de la misma, haber optado por acogerse a un presunto silencio administrativo positivo. Actuación que además fue convalidada por el órgano jurisdiccional, pese a que era manifiestamente contraria a la jurisprudencia y precedentes establecidos por el Tribunal sobre materia pensionaria, terminando por legitimarse un proceder abusivo por parte de quien obtuvo dicha pensión.

El Tribunal, en el citado precedente, concluye que dicha actuación abusiva colisiona con la cláusula constitucional que proscribe el abuso del derecho (artículo 103° de la Constitución) “(...) que aplicada al ámbito de los derechos fundamentales, supone la prohibición de desnaturalizar las finalidades u objetivos que sustentan la existencia de cada atributo, facultad o libertad reconocida sobre las personas. Los derechos, en otras palabras, no pueden utilizarse de una forma ilegítima, como ocurre en el caso cuestionado, en que administrativa y judicialmente se ha obtenido un pronunciamiento contrario al orden jurídico, sino de manera acorde con lo que representan los objetivos de realización del individuo empero de manera compatible con los valores del propio ordenamiento”.

En similar sentido, la Sentencia de 22 de junio de 2010²⁸ señala que no

²⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 10 de junio de 2010 recaída en el Expediente 05296-2007-PA/TCC sobre acción de amparo interpuesta por la Procuraduría Pública del Ministerio del Interior a cargo de los asuntos judiciales relativos a la Policía Nacional del Perú.

²⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 22 de junio de 2010 recaída en el Expediente 05859-2009-PA/TCC sobre acción de amparo interpuesta por

se pueden utilizar dispositivos legales para “(...) burlar el mandato de protección y estabilidad laboral, pues de lo contrario, se estaría utilizando una regla como cubierta para violar principios constitucionales, lo cual configura un fraude a la ley”.

En el caso comentado, el Tribunal evidenció que se había recurrido a un contrato laboral a plazo determinado por obra o por servicio específico cuando se ejecutaban en realidad actividades propias de las labores regulares de una entidad empleadora, lo que contravenía las normas y principios laborales, burlándose el mandato de protección y estabilidad laboral, pues se utilizaba una regla como cubierta para violar principios constitucionales, lo cual configura un fraude de ley.

El Tribunal, en el citado precedente, concluye que estas conductas “(...) no pueden ser avaladas por el Derecho. La proscripción genérica, que tiene como punto de partida la figura del abuso del derecho, es categórica desde el análisis constitucional: la Constitución no ampara el abuso del derecho, afirmación que se encuentra en el párrafo final del artículo 103 de la Constitución. La figura del abuso del derecho, así como la del fraude de ley (la prohibición de ambas) tienen la propiedad de lograr combatir el formalismo que sirve de cubierta para transgredir el orden jurídico constitucional”.

En conclusión, para el Tribunal Constitucional, la figura del abuso del derecho recogido en el artículo 103° de la Constitución permite combatir las figuras de fraude de ley, dentro de las cuales estaría el fraude tributario.

El deber equitativo de contribuir, el principio de capacidad contributiva y el denominado principio de solidaridad en materia tributaria

Hace algunos años el Tribunal Constitucional peruano viene escudriñando dentro de la materia tributaria dos principios que estarían vinculados con el deber de todo ciudadano de soportar equitativamente las cargas, uno el principio de capacidad contributiva, arista vertical del

una persona natural contra el Gobierno Regional de Arequipa y la Autoridad Autónoma de Majes (AUTODEMA) ante un despido incausado, alegando que el contrato de trabajo había sido desnaturalizado por su empleador.

principio de igualdad y otro el de solidaridad, el mismo que la jurisprudencia habría considerado como “principio tributario” hace menos de una década y en cuya virtud, han venido sustentándose constitucionalmente distintos comportamientos tributarios exigidos a los administrados, comportamientos que no hubiesen sido amparados bajo los principios tradicionales.

Para introducirnos en el tema de la “solidaridad” en materia tributaria, debemos indicar que se remonta al 2004 o quizás antes, cuando el Tribunal Constitucional empezó a invocarlo como un principio vinculado al deber de contribuir, sustentándolo en el artículo 43° de nuestra Constitución Política que establece, entre otras características, que el Perú es una república de corte social. Bajo el paraguas de social, desarrolla el nuevo principio tributario de “solidaridad” enmarcado en el deber de contribuir y, amparado en tal principio justifica comportamientos que el Estado viene exigiendo a sus administrados, tales como la obligación de bancarización creada con el propósito de combatir el fraude y consistente en que todo pago deba realizarse por el sistema financiero para que la transacción con la que se vincula tenga validez tributaria; distintas obligaciones de percepciones o retenciones especiales que recaen en terceros, creadas con el mismo propósito; o la creación de fondos diseñados con fines específicos, basados en la solidaridad.

Nuestro país es un Estado Social de Derecho y siendo de derecho, tiene en la Constitución su norma fundamental, de la que emana todo derecho y deber. Dentro de los derechos reconocemos al de propiedad como uno de ellos y en lo que a deberes se refiere, reconocemos al de contribuir como uno de relevancia, siendo el tributo la materialización de ese deber de contribuir y una excepción al derecho de propiedad, al tratarse de una apropiación legítima del patrimonio del particular (ciudadano), en cumplimiento justamente de ese deber. La otra cara de la moneda del deber de contribuir es justamente el derecho de propiedad, lo que hace que ese deber tenga como límite a la no confiscatoriedad y no sólo a ella ya que, el deber de contribuir está sujeto a los límites que la Constitución impone y que son las garantías constitucionales del ciudadano que resguardan, entre otros, su derecho de propiedad y que se miden de modo subjetivo en cabeza del ciudadano. No es admisible ni constitucionalmente aceptable que la solidaridad, como argumento tributario, pretenda enarbolar la vulneración de garantías es-

tablecidas en el citado artículo 74° de la Constitución Peruana, dentro de las cuales están el principio de capacidad contributiva, el de no confiscatoriedad, entre otras. En otras palabras, no debe confundirse al deber de contribuir con la solidaridad que ha pretendido ser encajada dentro de ese deber ya que hacerlo implicaría la aceptación de un intervencionismo estatal no previsto en la Constitución que motivaría en base a “solidaridad” que queden desechados los principios establecidos en el artículo 74° de la misma que ella sí reconoce expresamente como principios tributarios.²⁹

Hecho este preámbulo, en las sentencias que pasaremos a resumir ad-

²⁹ Resulta muy ilustrativa la sentencia del Tribunal Constitucional del 14 de marzo de 2011 referida al Expediente 00004-2010-PI/TC, la misma que si bien no se centra en un asunto tributario sino de corte ambiental, sí aborda de modo integral los alcances del “principio de solidaridad”. La controversia la genera la Ordenanza que impone la obligación de los habitantes del Municipio Distrital de Punta Hermosa de pintar sus fachadas de blanco a cambio de beneficios tributarios en aras de contribuir a la preservación del medio ambiente. El Tribunal sobre el particular acota: *“A diferencia de los demás valores que fundamentan directamente derechos, la solidaridad lo hace indirectamente por intermedio de deberes. De una reflexión desde comportamientos solidarios se deduce la existencia de deberes positivos que corresponde directamente a los poderes públicos o que éste atribuye a terceros, personas físicas o jurídicas. Estos deberes positivos tienen como correlativos a los derechos. Este efecto especial de la solidaridad que llega a los derechos partiendo de los deberes que genera, permite la comprensión de las construcciones que prolongan la solidaridad en relación con las generaciones futuras. En este sentido el valor solidaridad fundamenta derechos, como el medio ambiente”*. Dicho esto concluye citando una sentencia anterior vinculada con la Ley de Regalía Minera -Expediente 0048-2004-PI/TC- por la que se señala que *“El principio de solidaridad, directamente relacionado con la naturaleza misma de Estado Social y Democrático de Derecho, está en la base misma de nuestro sistema jurídico, que ha puesto al hombre y no a la empresa ni a la economía, en el punto central de su ethos organizativo. Así el poder constituyente, al establecer en el artículo 1° de la Constitución, que la defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad son el fin supremo de la sociedad y del Estado, ha dejado un mensaje claro para las generaciones futuras; por ello, tanto el Estado como la sociedad se organizan y toman sus decisiones teniendo en cuenta como centro al ser humano. Cuando entran en conflicto la generación lucrativa o la mayor rentabilidad de ciertos grupos económicos, con el bienestar colectivo o la defensa de los bienes que resultan indispensables para que la vida humana siga desarrollándose, la interpretación que de la Constitución se haga debe preferir el bienestar de todos y la preservación de la especie, así como también de las demás especies”*.

vertiremos cómo, luego de un desarrollo adecuado sobre la doctrina clásica del principio de capacidad contributiva (correlato del deber de contribuir), se abre paso el Tribunal al desarrollo de esta arista del deber de contribuir que ha calificado como principio de solidaridad tributario, en nuestro concepto errado.

En primer lugar, el Tribunal en cuanto a capacidad contributiva se refiere, señala que todo tributo debe atender a dicho principio, distinguiendo el concepto, en función a si se aplica a la especie impuesto o a las especies tasa y contribución.

Justamente la capacidad contributiva, como elemento configurativo del tributo, fue uno de los primeros temas que en materia tributaria abordó el Tribunal Constitucional, estableciendo que el impuesto no podía tener como elemento base de imposición una circunstancia que no sea reveladora de capacidad económica o contributiva.³⁰ Ya jurisprudencia posterior utiliza conceptos mucho más pulidos acotando que el derecho de igualdad o lo que es lo mismo el principio de capacidad contributiva garantiza que: “(...) *el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes*”.³¹

Ciertamente, el principio de capacidad contributiva se alimenta del principio de igualdad en materia tributaria, de ahí que se le reconozca como un principio implícito en el artículo 74° de la Constitución. El reparto equitativo de los tributos es sólo uno de los aspectos que se encuentran ligados a la concepción del principio de capacidad contribu-

³⁰ Sentencias del Tribunal Constitucional de fechas 28 y 29 de octubre de 1992 recaídas en los Expedientes 646-96-AA/TC y 680-96-AA/TC sobre acciones de amparo interpuestas por Fábrica de Hilados y Tejidos Santa Clara S.A. y Consorcio Textil del Pacífico S.A., respectivamente, a fin que se declare que el Impuesto Mínimo a la Renta agravia derechos constitucionales.

³¹ Sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 19 de diciembre de 2003 recaída en el Expediente 2727-2002-AA/TC sobre acción de amparo interpuesta por Compañía Minera Caudalosa S.A., a fin que se declare que el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos agravia derechos constitucionales.

*tiva “(...) puesto que, a pesar de que los principios constitucionales tributarios tienen una estructura de lo que se denomina «concepto jurídico indeterminado», ello no impide que se intente delinearlos constitucionalmente precisando su significado y su contenido, no para recortar las facultades a los órganos que ejercen la potestad tributaria, sino para que estos se sirvan del marco referencial previsto constitucionalmente en la actividad legislativa que le es inherente”.*³²

Más reciente jurisprudencia deslinda la aplicación de la capacidad contributiva en el caso de los impuestos, de la aplicación del mismo principio respecto de las tasas y contribuciones.³³ Se infiere que para estas dos últimas especies, si bien debe atenderse también a dicho principio, su carácter de sustento primordial de imposición no es tan pleno como en los impuestos ya que contribuciones y tasas están vinculados a una actividad estatal a favor del administrado, siendo su motivación de pago consecuencia del beneficio derivado de la actividad sectorial del estado (caso de las contribuciones) o de un servicio público inherente a la soberanía estatal (caso de las tasas). En otras palabras, en el caso de los impuestos, el principio de capacidad contributiva le es inherente porque el sustento de la imposición es medido en el propio hecho generador, a diferencia de las contribuciones y tasas en donde la medición de tal principio es imposible de efectuar en el hecho generador ya que éste se trata de una actividad del Estado y no de una actividad económica del individuo; empero, no deja de atenderse la capacidad contributiva con fundamento en lo que denominó el “principio de solidaridad”, siendo un criterio secundario de evaluación para el establecimiento de tasas y contribuciones, por cuanto el primario busca medir

³² Sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 28 de setiembre de 2004 recaída en el Expediente 0033-2004-AI/TC sobre acción de inconstitucionalidad interpuesta por más de 5,000 ciudadanos a fin que se declare inconstitucional el artículo 125 del Texto Único Ordenado del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo 054-99-EF incorporado por el Decreto Legislativo 945 y contra la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley 27804 que crean y regulan el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta.

³³ Nótese que el Tribunal Constitucional aborda la aplicación del principio de capacidad contributiva sólo en el caso de las tasas y no en el de las contribuciones, sin perjuicio de lo cual los fundamentos son plenamente aplicables a ambos conceptos, por lo que hemos hecho la referencia a las dos especies.

el costo de la actividad del Estado.³⁴

La precitada sentencia introduce un concepto que tíbiamente empezó a aplicar el Tribunal Constitucional y que ahora es de generalizada aplicación, para sustentar diferenciaciones entre ciudadanos, en la imposición de cargas tributarias. Sentencias más actuales abordan de manera más frontal el principio de solidaridad de la siguiente manera:

1. En la sentencia del 21 de setiembre de 2004, el Tribunal Constitucional declara improcedente la acción de inconstitucionalidad interpuesta contra el Decreto Legislativo 939 y su modificatoria, el Decreto Legislativo 947, e infundada la interpuesta contra la Ley 28194 por los que se crea y sustituye, respectivamente, las normas sobre Bancarización y del Impuesto a las Transacciones Financieras³⁵ (en lo sucesivo ITF).

En cuanto a las normas de bancarización creadas para obligar a que todos los ciudadanos utilicen el sistema financiero nacional, bajo apercibimiento de que los desembolsos hechos para adquisiciones de bienes o servicios no puedan ser considerados ni costos ni gastos ni créditos tributarios, el Tribunal Constitucional consideró que dicho mecanismo era perfectamente constitucional. Sustenta que dicha obligación no es una limitación al derecho de libertad contractual invocado por el demandante, en razón a que se trata de una restricción (refiriéndose a la bancarización) que no afecta el contenido esencial del derecho y que se encuentra acorde al principio de proporcionalidad. Su argumentación la desarrolla de la siguiente manera:

- *“El objetivo de la denominada «bancarización» es formalizar las operaciones económicas con la participación de las empresas del sistema financiero para mejorar los*

³⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 16 de mayo de 2005 recaída en el Expediente 0053-2004-PI/TC sobre acción de inconstitucionalidad interpuesta por más de 5,000 ciudadanos contra diversas ordenanzas emitidas por la Municipalidad Distrital de Miraflores mediante las cuales se creaban arbitrios.

³⁵ La sentencia acumula los siguientes expedientes: 0004-2004-AI/TC, 0011-2004-AI/TC, 0012-2004-AI/TC, 0013-2004-AI/TC, 0014-2004-AI/TC, 0015-2004-AI/TC, 0016-2004-AI/TC y 0027-2004-AI/TC.

sistemas de fiscalización y detección del fraude tributario. A tal propósito coadyuva la imposición del ITF, al que, a su vez, como todo tributo, le es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado peruano como un Estado Social de Derecho (artículo 43° de la Constitución). Se trata, pues, de reglas de orden público tributario, orientadas a finalidades plenamente legítimas cuales son contribuir, de un lado, a la detección de aquellas personas que, dada su carencia de compromiso social, rehúyen a la Potestad Tributaria del Estado, y, de otro, a la promoción del bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (artículo 44° de la Constitución) mediante la contribución equitativa al gasto social.

- *De otra parte resulta claro que la informalidad de las transacciones patrimoniales es un factor determinante que facilita la evasión tributaria, motivo por el cual el establecimiento de medidas orientadas a incentivar la utilización de las empresas del sistema financiero para la ejecución de tales transacciones, resulta una medida idónea para la detección de cualquier fraude tributario”.³⁶*

A partir de esta sentencia para el Tribunal Constitucional concluye que el deber de contribuir, como una manifestación del principio de solidaridad, se cumple coadyuvando a la detección del fraude que comenten personas que pretenden rehuir a la Potestad Tributaria. Siendo la bancarización un instrumento para ese combate, entonces cumple con el mandato constitucional. Adicionalmente nótese que respecto del mismo ITF que se crea mediante las citadas normas, acota que a éste (refiriéndose al ITF), como a todo tributo, le es implícito el principio de solidaridad y reconoce su constitucionalidad en aras de ese principio, desconociendo su carácter confiscatorio y omitiendo a hacer análisis alguno sobre si ese tributo afecta o no el principio de capacidad contributiva.

³⁶ Fundamentos 9 y 10 de la citada Sentencia.

Hay dos argumentos invocados por los demandantes en cuanto a la inconstitucionalidad del ITF que nos conciernen: **(i) que el ITF es un impuesto confiscatorio y que afecta el derecho de propiedad; y, (ii) que el legislador no ha evaluado “(...) la real capacidad económica del contribuyente (...)” y por tanto se trata de un impuesto que atenta contra la capacidad contributiva.**

Sobre la confiscatoriedad, el Tribunal reitera su jurisprudencia anterior. La define como un concepto jurídico indeterminado y afirma que habrá confiscatoriedad cada vez que el tributo exceda el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado el derecho de propiedad. Asimismo, enfatiza en el hecho que la confiscatoriedad limita la potestad tributaria al garantizar que no se puede afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas y garantiza la no alteración de una faceta institucional, al no permitir que determinadas instituciones (como el pluralismo económico, propiedad, empresa) resulten vaciadas de contenido.³⁷

Al examinar si la ley misma incurre en **confiscatoriedad** desde un punto de vista abstracto, establece que en el caso del ITF, no se advierte que haya afectación de los elementos sustanciales de materia imponible y de tasa. En efecto, en cuanto a la materia imponible, afirma que hay un amplio margen de acción en el legislador para determinarla, pudiendo ser un bien, un producto, un servicio, una renta o un capital. Luego de un examen, califica al ITF como un impuesto que grava el capital, olvidándose que el hecho que causa el tributo es la mera “transferencia financiera”, la misma que no denota ni la tenencia, ni la generación, ni la circulación de capital, únicos supuestos de impuestos. En realidad lo que ocurre en el ITF es que la base imponible no es el capital del sujeto, pues éste se mide en función a la suma de activos que tiene y nunca podría ser medido en función a las transferencias de fondos que realice. Así, partiendo del error, el Tribunal Constitucional afirma que si bien el supuesto de hecho (transferencia) se repite reiteradas veces, ello tampoco es un elemento que haga confiscatorio al tributo por-

³⁷ Dicho argumento también fue utilizado por el Tribunal Constitucional en su sentencia recaída en el Expediente 2727-2002-AA/TC, anteriormente citada.

que la tasa del impuesto es muy reducida,³⁸ lo que desvirtúa la posibilidad de que el impuesto en abstracto incurra en confiscatoriedad.³⁹ En nuestra opinión, la confiscación de este tributo en abstracto es evidente y el fundamento es que el aspecto material del tributo (transferencia de fondos) no es uno susceptible de ser contenido por la materia tributaria, esto es, no es pasible de ejercer poder tributario sobre “la circulación”, lo que convierte a la exacción en una apropiación ilegítima y por tanto confiscatoria por parte del Estado.

En cuanto a la **capacidad contributiva**, debemos afirmar que si bien el Tribunal Constitucional logró construir un argumento, aunque débil, a favor de la no confiscatoriedad, ya no le fue posible hacer lo propio respecto de la capacidad contributiva demandada. Nada fue mencionado sobre el tema, como si no hubiese sido planteado en la demanda. Dos alternativas, o la sentencia consideró que al pronunciarse sobre confiscatoriedad ya no era necesario hacerlo respecto de la igualdad, al ser -utilizando sus palabras- “conceptos vinculados” o simplemente incurrió en nulidad omitiendo

³⁸ Las tasas del ITF que se discuten en la sentencia materia de análisis son: (i) para el 2004, 0.10%; (ii) para el 2005, 0.08%; y, (iii) para el 2006, 0.06%. No obstante, sabemos que la tasa del año 2006 fue de 0.08% y que el ITF se prorrogó y en el 2007 se mantuvo con dicha tasa. Actualmente, las alícuotas del ITF son las siguientes: (i) para el 2008, 0.07%; (ii) para el 2009, 0.06%; y, (iii) para el 2010, 0.05%.

³⁹ A mayor abundamiento pues la confiscatoriedad excede los alcances de este trabajo, consideramos que el Tribunal Constitucional parte de un supuesto errado al afirmar que el ITF es un tributo que grava el capital (y no la mera transferencia), y sustentándose en lo reducido de la tasa concluye que no hay confiscatoriedad. ¿Por qué decimos que no estamos de acuerdo con el Tribunal Constitucional cuando afirma que el ITF es un impuesto sobre el capital? Para graficar el tema simplemente sustituycamos el bien mueble utilizado por el legislador y cambiemos al dinero por vehículos y al sistema financiero por la carretera panamericana, hechos que llevarían al absurdo de considerar que cada vez que los vehículos transiten por la panamericana, su titular quede afecto con un impuesto al capital que, para el Tribunal Constitucional, no sería confiscatorio si cuenta con un “*monto ínfimo de la alícuota aplicable*”. En efecto, en el ejemplo planteado, para el Tribunal Constitucional se estaría gravando el capital (que imaginamos son los vehículos) y el hecho que su circulación por la panamericana sea el supuesto gravado no lo convierte en confiscatorio en la medida que la tasa que lo grave sea mínima.

pronunciarse de un punto controvertido.

Sólo para recordar y aclarar conceptos, queremos insistir en que cuando hablamos de capacidad contributiva estamos aludiendo a igualdad vertical y, por tanto a que tributen igual los iguales y desigual los desiguales, en función a criterios de proporcionalidad, uniformidad y progresividad, mientras que cuando hablamos de confiscatoriedad estamos centrándonos en tributos que por su magnitud de afectación (cuantitativa) o porque no existe derecho a gravar (ausencia de poder tributario) constituyen una apropiación ilegítima de la propiedad del sujeto. Como corolario de lo anterior, podemos afirmar que mientras un tributo que atenta contra la capacidad contributiva podría no ser confiscatorio, necesariamente uno que afecte confiscatoriedad vulnerará capacidad contributiva.

2. En la sentencia del 17 de octubre de 2011⁴⁰ que versa sobre el mecanismo recaudatorio impuesto por el Estado denominado Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias - SPOT o detracciones, el Tribunal declara la constitucionalidad de ese sistema sustentado en el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público y al principio de solidaridad tributaria.

Para ponernos en contexto, la referida sentencia es la última de una serie de sentencias anteriores vinculadas con las obligaciones administrativas de percepciones, retenciones y detracciones impuestas por el Poder Ejecutivo desde comienzos del segundo milenio, de cargo de sujetos distintos al contribuyente pero vinculados a él, a fin de que a través de determinados comportamientos dichos colaboradores ayuden a la Administración Tributaria en el combate a la evasión y al fraude a la ley tributaria. El mecanismo de detracciones materia de la sentencia que comentamos consiste en que un adquirente (en adelante colaborador) de un vendedor de bienes o prestador de servicios vinculados a actividades calificadas como de alta evasión por la Administración, queda obligado a detraer o descontar una suma de la factura por la adquisición correspondiente, la misma que en lugar de pagársela a su proveedor, debe deposi-

⁴⁰ Sentencia recaída en el Expediente 03769-2010 sobre acción de amparo interpuesta por Central Azucarera Chucarapi Pampa Blanca S.A para que se declare inaplicable el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT).

tarla en el Banco de La Nación en una cuenta a nombre del proveedor (pero sobre la que el proveedor no tiene libre disposición). Sometida esta obligación a examen de constitucionalidad, el Tribunal aduce que este tipo de comportamientos al no ser obligaciones sustanciales -tributos- no le son de aplicación el artículo 74° de la Constitución que regula los principios constitucionales de reserva de ley, principio de igualdad, no confiscatoriedad y otros derechos fundamentales.

Por el contrario sí enmarca dicha obligación en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y al principio de solidaridad tributaria consagrado implícitamente en el artículo 43° de la Constitución y refiriéndose a una sentencia anterior sobre el particular⁴¹ hace suyos los argumentos del principio de solidaridad que establecen que “(...) *la solidaridad permite (...) admitir una mayor flexibilidad y adaptación de la figura impositiva a las necesidades sociales, en el entendido de que nuestro Estado Constitucional no actúa ajeno a la sociedad, sino que la incorpora, la envuelve y la concientiza en el cumplimiento de deberes. En este tipo de Estado el ciudadano ya no tiene exclusivamente el deber de pagar tributos, concebido según el concepto de libertades negativas propio del Estado liberal, sino que asume deberes de colaboración con la Administración, los cuales se convertirán en verdaderas obligaciones jurídicas. En otras palabras la transformación de los fines del Estado determinará que se pase de un deber de contribuir, basado fundamentalmente en la capacidad contributiva, a un deber de contribuir basado en el principio de solidaridad*”.

En conclusión, la sentencia materia de comentario mantiene la tendencia del Tribunal de legitimar la obligación de colaboración en el principio de solidaridad como instrumento de combate del fraude involucrando terceros ajenos a la relación jurídica tributaria principal.

3. Por último, la sentencia del 13 de diciembre de 2011⁴² referida al

⁴¹ Sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 17 de abril de 2007 recaída en el Expediente 06089-2006-PA/TC sobre acción de amparo interpuesta por Express Cars S.C.R.L. contra el Régimen de Percepciones del Impuesto General a las Ventas.

⁴² Sentencia recaída en el Expediente 02835-2010-PA/TC sobre acción de amparo

aporte de US\$0.26 por TM de pescado que debían efectuar las empresas industriales pesqueras al Fondo de Jubilación de la Caja del Pescador.

El caso versaba sobre la obligación legal impuesta a las empresas industriales de pesca de realizar el referido aporte a una caja del pescador cuyos beneficiarios eran los armadores pesqueros que no eran trabajadores de la propia empresa industrial sindicada con la obligación del aporte. Si bien el caso no aborda la naturaleza jurídica del aporte, se infiere de la causa materia de litis que se está discutiendo sobre un aporte de naturaleza tributaria, bajo la modalidad de contribución de seguridad social, siendo la clase beneficiada la masa trabajadora e, indirectamente, sus empleadores y en donde los aportantes podrían ser la empleadora o ambos. El hecho es que en el aporte específico decretado no hay trabajadores de la empresa industrial que salgan beneficiados.

Para hacer el examen de constitucionalidad el tribunal recurre a una labor fundamental cual es efectuar el test de razonabilidad para dilucidar si el aporte vulnera el principio de igualdad.

Al efectuar los 3 pasos del test de razonabilidad concluye de la siguiente manera: (i) en cuanto a la existencia de un fin de diferenciación, llega a la conclusión de que la caja siendo una institución privada sometida al derecho público está vinculada con el derecho universal y progresivo de seguridad social; (ii) en cuanto a la adecuación del modo al fin, sentencia que el “aporte” es un adecuado medio para el fin; y, (iii) en cuanto a la necesidad de utilizar el modo, afirma que sí es necesario porque la caja necesita reestructurarse y obtener más plata, advirtiendo que en el caso de los industriales no sólo explotaban el recurso hidrobiológico sino que están en el ámbito del sector de los trabajadores pesqueros. Es importante destacar cómo la sentencia resalta la aplicación del principio de solidaridad para justificar el modo empleado cuando señala que “(...) *los trabajadores pescadores son quienes con su trabajo (riesgoso, aleatorio y de gran esfuerzo físico) extraen el recurso*

interpuesta por Corporación Pesquera Inca S.A.C. para que se declare inaplicable el aporte al Fondo de Jubilación de la Caja de Beneficios y Seguridad Social del Pescador.

que las empresas industriales procesarán; es decir, se trata de una cadena productiva en el sector pesquero que se inicia con el trabajo del pescador, por lo que resulta equitativo y razonable que en atención al principio de solidaridad, el sector que genera mayores ingresos y utilidades coadyuve al fortalecimiento y viabilidad del fondo de jubilación”.

Por lo antedicho el aporte aprueba el test de razonabilidad, sin advertir, lo que para nosotros es esencial, que el tercer paso del test había sido completamente vulnerado ya que no puede hablarse de la necesidad de un modo que involucra a un sujeto (directa o indirectamente) ajeno al aporte, so pretexto de invocar el principio de solidaridad, porque si la vinculación es que la industria vive del pescado, yendo al extremo del argumento, todos los ciudadanos consumidores de pescado y que por ende también viven de pescado, debiéramos ser contribuyentes del aporte bajo el paraguas del principio de solidaridad.

Con el propósito de ir arribando en conclusiones sobre el principio de solidaridad, es importante destacar que dicho principio se ha convertido para el Tribunal Constitucional en sustento no sólo de la constitucionalidad de tributos como el ITF y el aporte al fondo del pescador, sino para justificar obligaciones de diversa índole creadas de cargo de colaboradores no contribuyentes, en aras del combate al fraude a la Ley.

Justamente al principio de solidaridad es al que ha apelado la denominada exposición de motivos de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario,⁴³ cuando dice que “(...) existe el principio de igualdad entre los contribuyentes y el deber general de solidaridad que se traduce en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos” y agrega que, citando al Tribunal Constitucional “(...) el deber de contribuir que es una manifestación del principio de solidaridad (...) permite admitir una mayor flexibilidad y adaptación de la figura impositiva a las necesidades sociales, en el entendido de que nuestro Estado Constitucional no actúa ajeno a la sociedad, sino que la incorpora, la envuelve y la concientiza en el cumplimiento de deberes”.

⁴³ Documento denominado exposición de motivos del Decreto Legislativo 1121 publicado a través de la web en el portal del Sistema Peruano de Información Jurídico del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos <<http://spij.minjus.gob.pe/>>.

En nuestra opinión, no estamos de acuerdo ni con el desarrollo de este nuevo principio tributario de solidaridad ni con el hecho de que sea necesario sustentar la incorporación de una cláusula antielusiva en dicho principio -como lo ha hecho la exposición de motivos de la Norma XVI-, ya que basta la aplicación del principio tradicional de capacidad contributiva y su vinculación con el deber de soportar equitativamente las cargas para que quede expedita la incorporación de una cláusula que tenga por finalidad justamente que los que cuentan con capacidad contributiva pero que pretenden evitar la generación del hecho imponible con maniobras fraudulentas, no sean alcanzados por la norma. Justamente es la cláusula antielusiva la que permite esa persecución al contribuyente que pretende evitar el hecho generador.

Sin perjuicio de lo expuesto en el párrafo anterior, en mi concepto, no cabe duda que frente a una acción de inconstitucionalidad planteada contra la cláusula en cuestión, en la que el Tribunal debiera pronunciarse sobre el principio inspirador y sustento de la cláusula antielusiva, de hecho el Tribunal invocaría al principio de solidaridad, haciendo poco desarrollo del de capacidad contributiva tradicional. Muy por el contrario, en nuestro concepto el principio de capacidad contributiva es justamente el que ampararía la dación de esta cláusula y no así el de solidaridad.

El principio de Reserva de ley

La obligación tributaria es una que surge de la ley -y no de la voluntad de las partes-, mediante la realización de la hipótesis prevista en la norma (hipótesis de incidencia o hecho generador). Tal hipótesis se crea en virtud de la potestad tributaria del Estado y debe contemplar como presupuesto, la realización de un hecho económico del administrado (riqueza, consumo o tenencia de patrimonio) o el desarrollo de una actividad estatal a favor del mismo.

Ahora bien, el Tribunal Constitucional reconoce que esa obligación “*ex lege*” significa que el supuesto planteado en el instrumento normativo idóneo (que de ocurrir en la realidad detona la obligación tributaria) debe comprender todos los aspectos del hecho generador, no pudiendo ser alguno de ellos objeto de delegación a una norma de rango inferior a través de un “cheque en blanco”, pues hacerlo sería incurrir en “des-

legalización”, salvo, claro está, que la Constitución lo admita. Así, el Tribunal define al principio de reserva de ley⁴⁴ como uno relativo, al señalar que el instrumento normativo idóneo para la creación del tributo debe regular los elementos esenciales y determinantes para reconocer al tributo como tal, de modo que todo lo adicional pueda ser delegado para su regulación a la norma reglamentaria en términos de complementariedad, pero no de modo independiente.

Al referirse a los elementos esenciales el Tribunal concluye que éstos son los aspectos del hecho generador del tributo a saber: (i) el aspecto material; (ii) el aspecto mensurable; (iii) el aspecto personal; (iv) el aspecto temporal; y, (v) el aspecto espacial. Asimismo, además de tales aspectos que conforman la hipótesis de incidencia o supuesto de hecho de la norma tributaria, comprende como elemento esencial al término del mandato de la misma norma tributaria, esto es, a la alícuota o tasa del tributo. El espectro de lo que constituyen elementos esenciales para el Tribunal Constitucional aparece en la jurisprudencia que señala que: “(...) son aquellos que mínimamente deben estar contenidos en la creación de un tributo; es decir «(...) los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa (Sergio F. de la Garza. *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa S.A. 1976. P. 271)»”.⁴⁵

Ya en otras sentencias es más específico en detallar el contenido del hecho imponible, aún cuando al hacerlo olvida nombrar el aspecto

⁴⁴ La reserva de ley difiere del principio de legalidad en el hecho que mientras el primero constituye una determinación constitucional que impone la regulación sólo por ley de determinadas materias, el segundo se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a las leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se haya sometida a un control de legitimidad por jueces independientes, conforme lo ha establecido el Tribunal Constitucional en su Sentencia de fecha 13 de abril de 2005 recaída en el Expediente 2302-2003-AA/TC sobre acción de amparo interpuesta por Inversiones Dream S.A. contra el Impuesto Selectivo al Consumo a los Juegos de Azar y Apuestas.

⁴⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 30 de enero de 2003 recaída en el Expediente 2762-2002-AA/TC sobre acción de amparo interpuesta por British American Tobacco South América Ltda., Sucursal Perú contra el Impuesto Selectivo al Consumo sobre la importación de cigarrillos.

mensurable o cuantitativo, lo cual no implica considerar que tal aspecto no integre la reserva legal, máxime cuando no es otra cosa que la dimensión económica del aspecto material:

*“La regulación del hecho imponible en abstracto (...) comprende la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor del tributo (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal) y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial)”.*⁴⁶

Por último, sobre la característica “relativa” del principio de reserva de ley menciona que es justificable que:

“(...) se flexibilice la reserva de ley permitiendo la remisión de aspectos esenciales del tributo a ser regulados por el reglamento, siempre y cuando sea la ley la que establezca los límites al Ejecutivo; caso contrario estaríamos frente a una habilitación en blanco o remisión genérica de la materia tributaria, claramente proscrita por la Constitución.

*Así pues, en cualquier caso, nuestro texto constitucional habilitará remisiones de elementos esenciales del tributo a normas reglamentarias, única y excepcionalmente, cuando la ley misma establezca parámetros y límites de actuación a dicha norma, la razonabilidad así lo justifique, y se haya superado el análisis de proporcionalidad; es decir cuando la referida remisión quede sustentada como una medida necesaria e ineludible. Sin embargo, en ninguno de estos casos podrá aceptarse la deslegalización de la materia tributaria, lo que significa la entrega abierta al Ejecutivo de facultades para determinarla”.*⁴⁷

⁴⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 13 de abril de 2005 recaída en el Expediente 2302-2003-AA/TC sobre acción de amparo interpuesta por Inversiones Dream S.A. contra el Impuesto Selectivo al Consumo a los Juegos de Azar y Apuestas.

⁴⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 30 de enero de 2003 recaída en el Expediente 2762-2002-AA/TC sobre acción de amparo interpuesta por British American Tobacco South América Ltda., Sucursal Perú contra el Impuesto Selectivo al Consumo sobre la importación de cigarrillos.

Es justamente al amparo de esta reserva relativa que reconoce la posibilidad que un Decreto Supremo pueda complementar la ley que haya establecido topes máximos y mínimos y determinar dentro de tales rangos la alícuota del tributo.⁴⁸ Por tal razón, el Tribunal no ampara al contribuyente AMI OIL S.A.⁴⁹ en la demanda interpuesta contra el Organismo Supervisor de la Inversión en Energía (OSINERG) a fin que se deje sin efecto el Decreto Supremo 114-2001-PCM, que establece una alícuota de 0.63% sobre la facturación mensual por concepto de aporte de las empresas del subsector de hidrocarburos que realizan actividades de importación, refinación o distribución mayorista de hidrocarburos, habiendo alegado el contribuyente que no se observaba el principio de “legalidad”. Ante esto, el Tribunal adujo que sí se respetaba el principio de reserva de ley relativa, al haber establecido la propia ley el tope máximo de 1%, por tanto la remisión legal era perfectamente admitida pues no se trataba de una habilitación en blanco al reglamento, sino que se le permite regular la alícuota originalmente creada por ley únicamente bajo los parámetros que la propia ley le confiere.

Variando de arista, es importante destacar que así como obligación *ex lege* significa que la generación de la obligación dependa de que el hecho jurígeno (hipótesis de incidencia o hecho generador) establecido en la norma se produzca en la realidad (hecho imponible), también abarca el hecho que los aspectos del propio hecho jurígeno -básicamente tratados a través de los elementos del hecho generador- deban estar regulados conforme al principio de reserva de ley y vinculado con ello comprende el tipo de actividades o abstracciones de la realidad que

⁴⁸ A la que erróneamente califica como parte esencial del hecho imponible en el Fundamento 37 de la Sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 13 de abril de 2005 recaída en el Expediente 2302-2003-AA/TC sobre acción de amparo interpuesta por Inversiones Dream S.A. contra el Impuesto Selectivo al Consumo a los Juegos de Azar y Apuestas, aún cuando, como sabemos la alícuota si bien conforma la reserva tributaria, se trata más bien, como bien lo confirma el maestro Ataliba, de un término del mandato de la norma y no del supuesto de hecho de la misma (ATALIBA, Gerardo. *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima: 1997, Pág. 132).

⁴⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 19 de abril de 2004 recaída en el Expediente 2058-2003-AA/TC sobre acción de amparo interpuesta por AMI OIL S.A. sobre facturación mensual por concepto de aporte de las empresas del subsector de hidrocarburos que realizan actividades de importación, refinación o distribución mayorista de hidrocarburos.

pueden estar recogidas en tal hecho y que consisten en actividades económicas del particular (generación de patrimonio, tenencia de patrimonio o circulación de patrimonio, supuestos de impuestos), o actividades desplegadas por el Estado (ejecutando obras públicas, supuesto de contribuciones o prestando servicios inherentes a la soberanía del Estado, supuesto de tasas). De ahí que la naturaleza *ex lege* del tributo, entendida como actividad económica del particular o actividad del Estado cuya ocurrencia determina el nacimiento de la obligación, descarte de plano que pueda pensarse si quiera que compartan naturaleza tributaria otros ingresos públicos tales como los derivados de la explotación del patrimonio estatal -donde la causalidad del ingreso público está dada justamente por el patrimonio del Estado-, las sanciones que provienen de conductas antijurídicas y el crédito público.⁵⁰

Vinculando los citados alcances del principio de reserva de ley, tal como han sido definidos por nuestro Tribunal Constitucional, con la cláusula antielusiva según la cual se pretende combatir la elusión, toca analizar si una disposición como esa que comprende un concepto jurídico indeterminado resiente el principio de reserva de ley, en la medida que comprende situaciones que no están taxativamente contenidas en el hecho imponible originalmente previsto.

Tal como se ha explicado en la primera parte de este trabajo, para nosotros la cláusula antielusiva tiene por objeto ensanchar el hecho imponible, comprendiendo en él, todos los hechos económicos que no hayan aprobado el test de propiedad ni el de relevancia jurídico-económica. Bajo esta línea de pensamiento, tenemos nuevos hechos imponibles, los mismos que pasan a quedar gravados a fin de evitar situaciones que el Código ha definido como de elusión.

Así quedarán como una suerte de hechos imponibles complementarios aquéllos en los que se “evite” el hecho imponible a través de actos: (i) artificiosos o impropios; y, (ii) que de su utilización resulten efectos jurídicos y económicos iguales o similares a los que se hubiesen conse-

⁵⁰ Sobre pronunciamientos del Tribunal Constitucional referido a otros ingresos públicos se recomienda revisar la Sentencia de fecha 1 de abril de 2005 recaída en el Expediente 0048-2004-AI/TC sobre acción de inconstitucionalidad interpuesta por más de 5,000 ciudadanos sobre la naturaleza jurídica y constitucionalidad de la Ley 28258 que creó la regalía minera.

guido del acto propio, salvo los efectos tributarios.

La indeterminación del concepto “artificioso” o “impropio” es la que resiente el principio de reserva de ley al quedar librada su evaluación al aplicador de la Norma (la Administración Tributaria y los contribuyentes) ¿cuándo estamos ante un acto artificioso o impropio? esta labor del juzgador es la que agravia el principio y que únicamente podría ser mitigada con un escrupuloso procedimiento garantista, lo que no elimina el resentimiento pero sí concilia el principio ponderándolo con los de abuso de derecho y de capacidad contributiva antes desarrollados y que respaldan su dación.

Justamente sobre el dilema en cuestión se pronunció el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) en el 2008, cuando en las XXIV Jornadas del ILADT se concluyó en el punto Octavo⁵¹ de la correspondiente Resolución que, considerando que una cláusula antielusiva general prevista en la respectiva ley, obliga a una regulación que incluya un presupuesto preciso, la carga de la prueba por parte de la Administración y un procedimiento garantista.

Para nosotros, la cláusula antielusiva general resiente el principio de reserva de ley. Sin embargo, ese resentimiento ocasionado por preferir el combate al abuso del derecho y el principio de capacidad contributiva, principios también constitucionales, no necesariamente lleva a una inconstitucionalidad, siempre que la afectación sea minimizada por una cláusula que tenga las siguientes características: (i) que sea lo más precisa posible; (ii) que la carga de la prueba recaiga en la Administración Tributaria; y, (iii) que se adopte un eficiente procedimiento garantista. En el Perú la cláusula antielusiva podría mejorar en cuanto a su precisión, pero su principal defecto es carecer de un procedimiento garantista. De cualquier manera, la carencia de un procedimiento garantista en la cláusula, más que convertirla en inconstitucional per sé, llevará a que el uso que la Administración haga de ella lo sea, justamente por la ausencia de un procedimiento garantista. Sobre este extremo, no tenemos claro cuál podría ser la posición del Tribunal Constitucional a la luz de sus sentencias, ante un eventual futuro fallo, si acaso se

⁵¹ Al respecto véase la Resolución del Tema I “La elusión fiscal y los medios para evitarla”, de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, en <<http://www.iladt.org/Frontend/ResolutionPage.aspx>>.

ceñirá a declarar su constitucionalidad en base al desarrollo del principio de solidaridad o, si ponderaría tal principio con el de reserva de ley que venimos tratando.

El principio de Seguridad Jurídica

Respecto de la seguridad jurídica el Tribunal Constitucional en las sentencias del 30 de abril⁵² y 4 de julio de 2003⁵³ ha sido claro al señalar que si bien nuestra Constitución a diferencia de otras constituciones comparadas no reconoce de modo expreso a la seguridad jurídica como un principio constitucional; sin embargo, el mismo forma parte consustancial del Estado Constitucional de Derecho, al ser una garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad, resultando un valor superior contenido en el espíritu garantista de la Constitución que busca asegurar al individuo una expectativa razonablemente fundada respecto de cuál será la actuación de los poderes públicos y, en general, de toda la colectividad, al desenvolverse dentro de los causes del Derecho y la legalidad.

Este reconocimiento implícito se concretiza con meridiana claridad, a criterio del Tribunal Constitucional, a través de distintas disposiciones constitucionales, algunas de orden general, como la contenida en el artículo 2°, inciso 24, parágrafo a) (*“Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe”*), y otras de alcances más específicos, como las contenidas en los artículos 2°, inciso 24, parágrafo d) (*“Nadie será procesado ni condenado por acto u*

⁵² Sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 30 de abril de 2003 recaída en el Expediente 0016-2002-AI/TC sobre acción de inconstitucionalidad interpuesta por el Colegio de Notarios de Junín contra la Ley 27755, que dispuso que la inscripción del inmueble cuyo valor no sea mayor de 20 Unidades Impositivas Tributarias (UIT), puede efectuarse mediante formulario registral legalizado por Notario y no necesariamente mediante escritura pública.

⁵³ Sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 4 de julio de 2003 recaída en los Expedientes 0001-2003-AI/TC, 0002-2003-AI/TC y 0003-2003-AI/TC sobre acción de inconstitucionalidad interpuesta por el Colegio de Notarios del Distrito Notarial de Lima y por los Colegios Notariales de los Distritos Notariales del Callao y de Arequipa contra la Ley 27755, que dispuso que la inscripción del inmueble cuyo valor no sea mayor de 20 Unidades Impositivas Tributarias (UIT), puede efectuarse mediante formulario registral legalizado por Notario y no necesariamente mediante escritura pública.

omisión que al tiempo de cometerse no esté previamente calificado en la ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible, ni sancionado con pena no prevista en la ley”) y 139°, inciso 3, (“Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción, ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera que sea su denominación”).

Resalta el criterio emanado de una reciente jurisprudencia sobre la materia, la sentencia de 10 de junio del 2010,⁵⁴ mediante la cual se ha precisado que si bien el valor “seguridad jurídica” informa a todo el ordenamiento jurídico y por ende es sustento de instituciones como la prescripción, no deja de ser menos cierto que existen otros bienes jurídicos y derechos fundamentales igual de esenciales en el orden constitucional que podrían estar en conflicto, como es el caso del deber de respeto, cumplimiento y defensa de la Constitución y el ordenamiento jurídico de la Nación (Artículo 38°), de la prohibición del abuso del derecho (Artículo 103°, segundo párrafo) o del debido proceso sustantivo (derecho implícito). Así, el valor “seguridad jurídica” no puede ser concebido de manera unilateral o aislada, sino de manera coherente con el resto de bienes constitucionales, de tal modo que su utilización no colisione frontalmente con otros valores esenciales reconocidos también por la Constitucional, por lo que no resultaría justificable, que so pretexto de la seguridad jurídica se termine por vaciar de contenido a lo que se proclama o promueve desde la propia Constitución.

En consecuencia, la seguridad jurídica forma parte consustancial del Estado Constitucional de Derecho, al ser una garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico, convirtiéndose en un principio implícito; sin embargo, no puede ser concebido de manera unilateral o aislada, sino de manera coherente con el resto de bienes constitucionales, de tal modo que su utilización no colisione frontalmente con otros bienes jurídicos y derechos fundamentales igual de esenciales en el orden

⁵⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 10 de junio del 2010 recaída en el Expediente 05296-2007-PA/TC sobre acción de amparo interpuesta por la Procuraduría Pública del Ministerio del Interior a cargo de los asuntos judiciales relativos a la Policía Nacional del Perú contra una Resolución del Poder Judicial que declaró improcedente una demanda de amparo, fundamentalmente por considerar que había transcurrido el plazo para su interposición.

constitucional como es el caso de la prohibición del abuso del derecho (Artículo 103°, segundo párrafo).

Dicho lo anterior ¿la cláusula antielusiva general vulnera el principio de seguridad jurídica? Para graficar la vulneración repasemos la Sentencia recaída en el Expediente 01601-2012-PA/TC.⁵⁵ En ella el Tribunal ha sido enfático en señalar que el principio de seguridad jurídica permite afirmar la predecibilidad de las conductas (en especial, las de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho. Asimismo, señaló que este principio se ve afectado allí donde, en un mismo ordenamiento jurídico, subsisten de dos o más interpretaciones dispares en torno a la constitucionalidad de una misma norma, situación ésta en la cual la predictibilidad y la certeza de los pronunciamientos jurisdiccionales se verían seriamente trastocadas, siendo no menos evidente la afectación del derecho a la igualdad en la aplicación de la ley.

La aplicación de la Norma XVI respecto de contribuyentes distintos cuyo comportamiento tributario fue básicamente el mismo, pero que fiscalizados por auditores distintos enfrentan el potencial desenlace de que a uno de ellos le sea recalificada la conducta y al otro no, hace evidente la posible vulneración al principio de seguridad jurídica. Por su parte es interesante recordar que el Congreso peruano ya ha decretado la vulneración a la seguridad jurídica en una cláusula antielusiva general. Así lo hizo cuando derogó parte del segundo párrafo de la Norma VIII que reguló el combate al fraude de ley en Perú por pocos meses del año 1996. En efecto, la exposición de motivos de la Ley 26663 señaló que *“Dicho hecho imponible o supuesto de hecho de una norma puede, en virtud de la Norma VIII, ser reinterpretado, creando inseguridad jurídica, dado que nadie en el país, podría saber si ha pagado sus tributos o no, dado que la Administración tendría el poder de «interpretar» que la situación económica real del contribuyente no es la verdadera. Al respecto debemos tener en cuenta que el Derecho es eminentemente formal. En él interesa la forma, dado que ella establece criterios objetivos y uniformes.*

⁵⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 24 de abril de 2012 recaída en el Expediente 01601-2012-PA sobre acción de amparo interpuesta por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) contra una Resolución del Poder Judicial que declaró improcedente una demanda de amparo.

Se constituye por ello en la garantía contra la arbitrariedad”⁵⁶

A fin de mitigar la vulneración a la seguridad jurídica manteniendo el cumplimiento del combate al fraude y el deber de contribuir, un tema importante que ha sido regulado por el artículo 84° del Código Tributario, que de alguna manera disminuiría la inseguridad jurídica en la aplicación de la Norma XVI, es el desarrollo por parte de la Administración Tributaria (SUNAT) de medidas administrativas para orientar al contribuyente sobre conductas elusivas perseguibles. El problema es que la estipulación de ese artículo es muy tibia y debió contemplarse como una obligación de SUNAT y hasta establecerse medidas concretas, tales como la obligatoriedad de dicha entidad en la publicación de ejemplos de conductas que han sido recalificadas por ella. Otro tema relevante para disminuir la afectación al precitado principio de seguridad jurídica en el que insistimos es en la importancia de subsanar la ausencia de un procedimiento garantista respecto del uso de la cláusula. Dicha subsanación podría realizarse con la adopción de medidas tales como: (i) la urgente aprobación de un procedimiento especial con intervención de un órgano colegiado de experiencia dentro de la Administración que deba ser consultado por el auditor que viene haciendo la fiscalización, antes de que practique la recalificación en base a la Norma XVI; y (ii) la consulta previa a SUNAT antes de que el contribuyente realice la conducta que podría ser considerada dudosa.

En conclusión, el resentimiento de este principio siempre estará presente con la existencia de una cláusula antielusiva general y entendemos que esta sería la misma posición del colegiado, pero será justificado en aras del cumplimiento de los otros principios como el de combatir el abuso y el deber de contribuir, siempre que su régimen contenga un procedimiento garantista que resguarde al contribuyente. De cualquier manera, al igual que indicamos en el acápite anterior en lo referido a reserva de ley, la carencia de un procedimiento garantista en la Norma XVI, más que convertirla en inconstitucional per sé, precipitaría a que el uso que de ella haga la Administración lo sea.

⁵⁶ Al respecto véase: <<http://www2.congreso.gob.pe/Sicr/TraDocEstProc/CLProLey1995.nsf>>.

IV. CONCLUSIONES

- I. La elusión entendida como el evitamiento del hecho generador mediante el abuso de las formas jurídicas o la vulneración de la causa típica, es una conducta reprochable pues viola los valores y principios de un sistema tributario justo.
- II. La cláusula antielusiva general es uno de los mecanismos a través de los cuales las distintas jurisdicciones combaten la elusión y suelen complementar las cláusulas específicas antielusivas, al ser éstas insuficientes para un eficiente enfrentamiento contra la elusión ilícita.
- III. Las cláusulas antielusivas generales deben: a) ser precisas en su alcance; (b) someter a la Administración la carga de la prueba; y, (c) contemplar un procedimiento garantista.
- IV. En toda cláusula antielusiva general se presentan conflictos en la aplicación de principios constitucionales tributarios ya que de un lado se enfrenta el deber de contribuir y el principio de combatir el abuso del derecho; y, de otro, el principio de reserva de ley y el de seguridad jurídica.
- V. Desde 1996 nuestro país al introducir el segundo párrafo de la Norma VIII regula en forma expresa modalidades para combatir hechos imposables ocultos, que igualmente habrían podido ser combatidos bajo las herramientas del ordenamiento jurídico general; mientras que a partir de julio del 2012 el Perú introduce herramientas a favor de la Administración Tributaria para combatir el “evitamiento” de la ocurrencia del hecho imponible practicado a través de figuras abusivas o anómalas.
- VI. Además de los alcances de la antigua Norma VIII que se mantienen y a través de las cuales el Tribunal Fiscal peruano concluyó que la Administración podía categorizar figuras erróneamente calificadas, en base al criterio de calificación económica y en base a la detección de simulaciones; el tercer párrafo de la nueva Norma XVI ha introducido una verdadera cláusula general antielusiva que otorga una facultad a favor de la Administración Tributaria para desconocer los actos jurídicos realizados por las partes cuando considere que

constituyen actos impropios y artificiosos -test de propiedad-, quedando incorporados en tal expresión las figuras de “negocios impropios”, “negocios indirectos”, “simulación en la causa” y “fraude de ley”; y además que de la utilización de tales actos “(...) resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios” -test de relevancia jurídico económica-.

- VII. Con la inclusión de la cláusula antielusiva general, a partir de julio de 2012, la legislación peruana ha alterado el sistema tributario produciéndose un “ensanchamiento” en los hechos imponible de los tributos que lo conforman, al quedar gravados tanto los hechos acontecidos en la realidad que responden a la hipótesis de incidencia, como aquellos hechos equivalentes que no han aprobado los aludidos “test”. Tal ensanchamiento no tiene otro efecto que considerar nuevas conductas como hechos imponible y, como son conductas nuevas que quedan gravadas, la Norma XVI es de corte material pues contiene elementos esenciales para configuración de tributos -y no sólo procedimentales tendentes a la fiscalización de los mismos-. Por ello, su entrada en vigencia se produciría en julio, aplicándose únicamente respecto de los hechos económicos acontecidos a partir de su entrada en vigor.
- VIII. Entendida la cláusula de la manera descrita en los dos literales anteriores, ésta cumple con enfrentar el abuso del derecho desde una perspectiva objetiva y el combate el fraude de ley, tal como lo ha entendido el Tribunal Constitucional peruano al interpretar el artículo 103° de la Constitución. Del mismo modo, para el Tribunal Constitucional dicha cláusula se enmarcaría, además, dentro del mandato constitucional del deber de contribuir en su variante principio de solidaridad reconocido por el artículo 43° de la Constitución peruana. En nuestra opinión, la cláusula antielusiva estaría amparada por la Constitución dentro del deber equitativo de contribuir desde la perspectiva del principio de igualdad vertical o capacidad contributiva.
- IX. En nuestra opinión, la cláusula antielusiva general resiente el principio de reserva de ley al comprender un concepto jurídico indeterminado, situación que se mitiga ante una cláusula que: (i) sea lo más

precisa posible; (ii) someta la carga de la prueba a la Administración; y, (iii) adopte un eficiente procedimiento garantista. Sin embargo, en el caso peruano la principal crítica a la cláusula es la falta de un procedimiento garantista. Sobre este extremo no tenemos claro cuál podría ser la posición del Tribunal Constitucional a la luz de sus sentencias, si acaso se ceñirá a declarar su constitucionalidad en base al desarrollo del principio de solidaridad o, si ponderaría tal principio con el de reserva de ley que venimos tratando.

- x. Por la misma razón, esto es por encontrarnos ante un concepto no determinado en la hipótesis de la cláusula, existiría una afectación al principio de seguridad jurídica, siendo imprescindible la adopción de medidas garantistas que mitiguen la impredecibilidad en la que se encuentran los administrados. De cualquier manera, la carencia de un procedimiento garantista en la Norma XVI, más que convertirla en inconstitucional per sé, precipitaría a que el uso que de ella haga la Administración lo sea, justamente por la ausencia de un procedimiento garantista, de imperiosa necesidad en beneficio de todos los actores.

Arequipa, noviembre de 2012.

