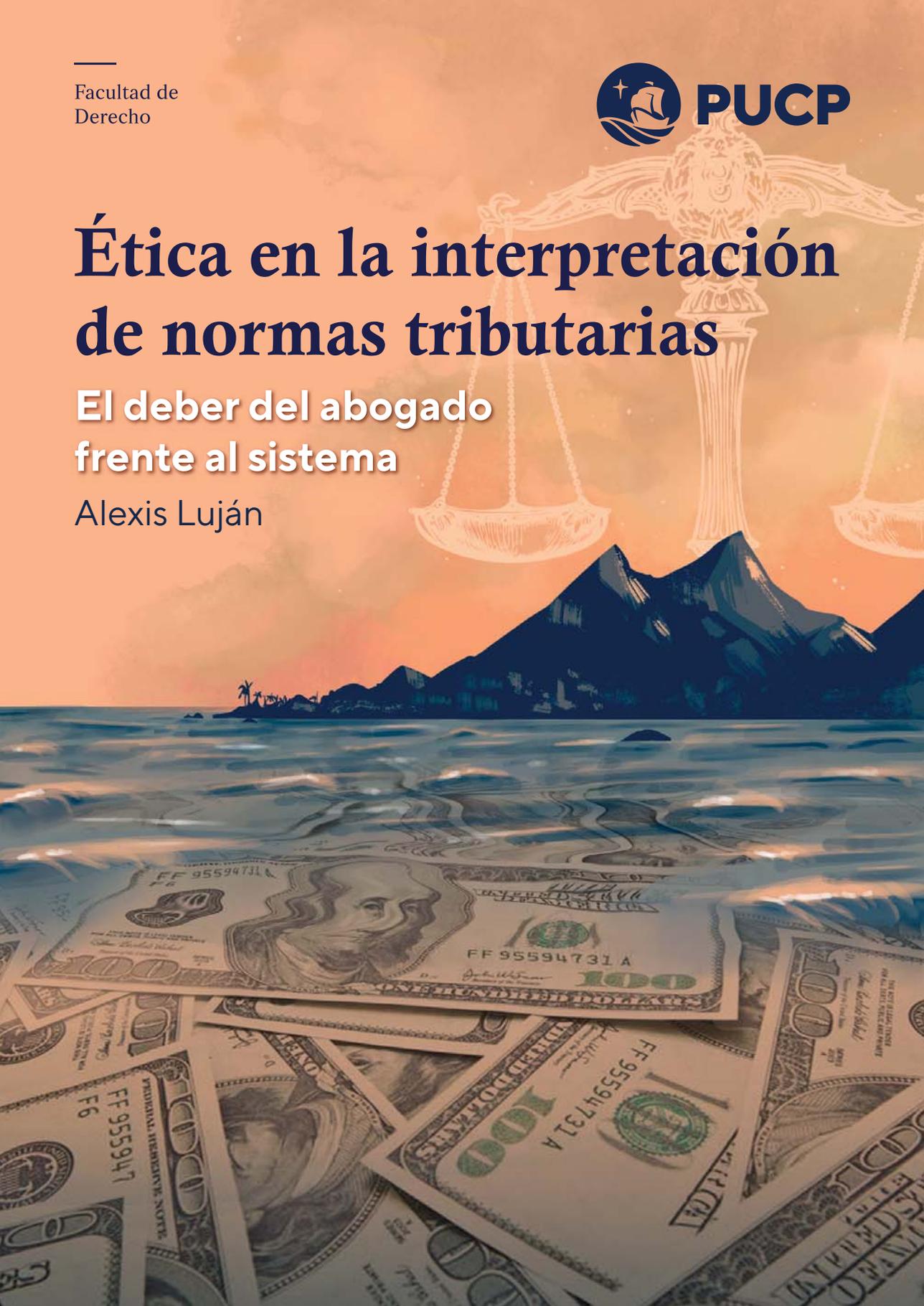


# Ética en la interpretación de normas tributarias

El deber del abogado  
frente al sistema

Alexis Luján





ÉTICA EN LA INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS  
EL DEBER DEL ABOGADO FRENTE AL SISTEMA

El presente libro ha sido sometido a *peer review* por parte de un especialista en el tema. El arbitraje fue gestionado por la Oficina Académica de Publicaciones, Comunicación e Imagen de la Facultad de Derecho.

ALEXIS LUJÁN

**ÉTICA EN LA INTERPRETACIÓN  
DE NORMAS TRIBUTARIAS**

**El deber del abogado frente al sistema**

---

Facultad de  
Derecho



*Ética en la interpretación de normas tributarias*

*El deber del abogado frente al sistema*

© Carlos Alexis Luján Espinoza

© Pontificia Universidad Católica del Perú, Facultad de Derecho, 2023

Av. Universitaria 1801, Lima 32, Perú

<https://facultad-derecho.pucp.edu.pe/>

Diseño de la portada: Gerardo Caballero Parra

Diagramación: Henry Marquezado Negrini

Corrección de estilo: Luis Rodríguez Ordóñez

Edición: Oficina Académica de Publicaciones, Comunicación

e Imagen de la Facultad de Derecho de la PUCP

Primera edición digital: mayo de 2023

ISBN digital: 978-612-4440-27-4

Hecho el depósito legal en la Biblioteca Nacional del Perú n.º 2023-04297

URL: <https://repositorio.pucp.edu.pe/index/handle/123456789/193713>

Todos los derechos reservados. Queda prohibida la reproducción total o parcial de esta obra, bajo cualquier forma o medio, sin el consentimiento expreso y por escrito de los titulares de los derechos autor.

*A mis maestros, especialmente, a mis padres, maestros a quienes debo todo, y a Beatriz Boza, sin cuya guía incondicional, aliento y mentoría este libro no hubiera sido posible.*

*A los futuros abogados que decidan comprarse el pleito de asumir con aplomo la difícil y noble tarea de defender celosamente los derechos de sus clientes y velar, al mismo tiempo, por el funcionamiento del sistema tributario que la sociedad merece en un Estado Constitucional de Derecho.*



## ÍNDICE

|                           |    |
|---------------------------|----|
| <b>Resumen</b> .....      | 13 |
| <b>Abreviaturas</b> ..... | 15 |
| <b>Prólogo</b> .....      | 17 |
| <b>Introducción</b> ..... | 21 |

### Capítulo 1

#### **El problema de las interpretaciones agresivas en el ámbito tributario y la responsabilidad profesional del abogado**

|                                                                                                                                        |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1. ¿Por qué investigar si el abogado tiene un deber frente al sistema tributario en la evaluación de interpretaciones agresivas? ..... | 29 |
| 2. Pregunta principal que abordamos en este libro y delimitación .....                                                                 | 37 |
| 3. Las normas de ética y responsabilidad profesional del abogado en el Perú .....                                                      | 39 |
| 3.1. ¿El Código de Ética del Abogado contempla estándares para la interpretación de las normas por parte de los abogados? .....        | 45 |
| 3.1.1. Estándar interpretativo exigido dentro del proceso.....                                                                         | 46 |
| 3.1.2. Primera aproximación al estándar interpretativo exigido fuera del proceso.....                                                  | 48 |

### Capítulo 2

#### **¿Cuándo la interpretación de una norma tributaria es agresiva?**

|                                                                                       |    |
|---------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1. Las normas tributarias adolecen de cierto grado de indeterminación                 | 53 |
| 2. La interpretación jurídica implica la búsqueda de una interpretación correcta..... | 61 |
| 3. La clasificación de algunas interpretaciones como agresivas .....                  | 65 |

**Capítulo 3**  
**El problema del “juego de la lotería de la fiscalización tributaria”**

|      |                                                                                                                       |    |
|------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1.   | El “juego de la lotería de la fiscalización tributaria” .....                                                         | 75 |
| 2.   | La falta de respuesta del ordenamiento jurídico peruano al “juego de la lotería de la fiscalización tributaria” ..... | 78 |
| 3.   | Los asesores fiscales y el “juego de la lotería de la fiscalización” en el Perú .....                                 | 82 |
| 3.1. | Ausencia de regulación estatal de la asesoría fiscal como profesión en el Perú .....                                  | 83 |
| 3.2. | Ausencia de parámetros de conducta específicos establecidos a nivel gremial.....                                      | 85 |
| 3.3. | Ausencia de normas dirigidas a regular el asesoramiento tributario .....                                              | 87 |
| 3.4. | Ausencia de normas imperativas específicas que regulen los contratos entre los asesores fiscales y sus clientes.....  | 89 |

**Capítulo 4**  
**Misión de la profesión e interpretación de las normas de ética y responsabilidad profesional del abogado**

|      |                                                                                                                          |     |
|------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 1.   | ¿Qué debe defender el abogado? .....                                                                                     | 96  |
| 1.1. | El abogado debe defender celosamente los derechos de su cliente .....                                                    | 96  |
| 1.2. | El abogado no solo debe defender los derechos de su cliente... ..                                                        | 102 |
| 1.3. | El abogado debe defender celosamente los derechos de su cliente de forma consistente con la misión de la profesión ..... | 105 |
| 2.   | ¿Cómo interpretar las normas del Código de Ética del Abogado a la luz de la misión de la profesión? .....                | 107 |
| 2.1. | Relevancia de identificar el rol del abogado.....                                                                        | 108 |
| 2.2. | El abogado debe definir sus deberes de acuerdo con los principios y valores del Código de Ética del Abogado .....        | 109 |

**Capítulo 5**  
**El rol del abogado que asesora en la interpretación**  
**de las normas tributarias**

|      |                                                                                                                                                          |     |
|------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 1.   | ¿Por qué el abogado no cumple un rol de defensor fuera del proceso?                                                                                      | 115 |
| 1.1. | Relevancia de que la actuación del abogado tenga lugar dentro o fuera del proceso .....                                                                  | 116 |
| 1.2. | Diferentes roles del abogado según patrocine fuera o dentro del proceso .....                                                                            | 119 |
| 2.   | No evitar la potencial afectación al interés público por el “juego de la lotería de la fiscalización” es incompatible con la misión de la profesión..... | 122 |
| 2.1. | Los contribuyentes tienen la obligación de determinar el tributo correctamente .....                                                                     | 123 |
| 2.2. | La obligación tributaria se cumple fuera de un marco institucional que garantice un control institucional sobre la interpretación de las normas .....    | 124 |
| 2.3. | El abogado asiste a su cliente cuando este no tiene una relación adversarial con la administración tributaria .....                                      | 124 |
| 2.4. | Asumir una posición partidista de las normas tributarias en ausencia de control institucional tiene la potencialidad de afectar el interés público ..... | 125 |
| 2.5. | Los abogados tienen la posibilidad de evitar la potencial afectación al interés público que genera la “lotería de la fiscalización” .....                | 126 |
| 2.6. | No desalentar la potencial afectación al interés público que genera la “lotería de la fiscalización” es inconsistente con la misión de la profesión..... | 127 |
| 3.   | El abogado tributarista como asesor y guardián del sistema tributario .....                                                                              | 129 |

**Capítulo 6**  
**El alcance de los deberes del abogado frente a su cliente**  
**en cuanto a la evaluación de interpretaciones agresivas**

|    |                                                                                                            |     |
|----|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 1. | El deber de defensa celosa de los derechos del cliente en la evaluación de interpretaciones agresivas..... | 139 |
|----|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|

|                                                                                                          |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 1.1. ¿Cómo entender el interés del cliente con relación al pago de tributos?.....                        | 141 |
| 1.2. La defensa celosa de los derechos del cliente en el asesoramiento tributario .....                  | 144 |
| 1.3. ¿Por qué la defensa celosa del cliente no exige recomendar interpretaciones agresivas? .....        | 147 |
| 2. Deberes específicos frente al cliente en la evaluación de interpretaciones agresivas.....             | 147 |
| 3. Alcance de los deberes del abogado que asiste en un planeamiento tributario frente a su cliente ..... | 150 |

## Capítulo 7

### El deber del abogado frente al sistema tributario en la evaluación de interpretaciones agresivas

|                                                                                                                                                                           |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 1. El deber del abogado frente al Estado Constitucional de Derecho en la evaluación de interpretaciones agresivas .....                                                   | 159 |
| 2. Deberes específicos del abogado frente al Estado Constitucional de Derecho en la evaluación de interpretaciones agresivas .....                                        | 163 |
| 2.1. Deber de obediencia a la ley.....                                                                                                                                    | 163 |
| 2.2. Deber de ejercer el derecho con sujeción al principio de la buena fe .....                                                                                           | 170 |
| 2.3. Deber de veracidad.....                                                                                                                                              | 175 |
| 2.3.1. El abogado no debe ayudar a disminuir la posibilidad de detección que tiene la Administración Tributaria sobre un aspecto de la declaración de impuestos.....      | 178 |
| 2.3.2. El abogado no debe asistir a su cliente a eludir el cumplimiento de obligaciones de revelación de información relacionada al uso de interpretaciones agresivas ... | 179 |
| 2.3.3. El abogado no debe prestar su asistencia para ocultar obligaciones tributarias .....                                                                               | 180 |
| 3. El deber del abogado frente al sistema tributario en la evaluación de interpretaciones agresivas .....                                                                 | 181 |
| <b>Síntesis y reflexión final</b> .....                                                                                                                                   | 189 |
| <b>Referencias</b> .....                                                                                                                                                  | 193 |

## RESUMEN

Recientes escándalos internacionales como el de los *Panama Papers* e investigaciones a grandes transnacionales como Apple, Google o Starbucks expusieron el uso de estrategias tributarias que, desde un sector de la academia, se ha sostenido que son “legales, pero inmorales”. En ese contexto, el análisis de la actuación de los abogados ha captado especial atención en el ámbito académico, ya que los contribuyentes acuden a su asesoramiento para definir cómo aplicar las normas tributarias en casos concretos.

La pregunta principal que abordamos en este libro es si los abogados que recomiendan o avalan el uso de interpretaciones de las normas respaldadas en escasos o nulos fundamentos de derecho incumplen las normas de ética y responsabilidad profesional del abogado vigentes en el Perú. Para lograr este objetivo, hemos considerado que podría ocurrir que este tipo de interpretaciones no sea detectado y cuestionado por la Administración Tributaria debido a que esta no puede fiscalizar todas las declaraciones juradas que son presentadas. A fin de interpretar las normas del Código de Ética del Abogado acudimos principalmente al método de interpretación finalista haciendo, para ello, un análisis de diversas normas del ordenamiento jurídico peruano y un estudio preliminar de los aportes de la doctrina extranjera con relación a la problemática específica.

La conclusión principal es que, al aplicar las normas de ética y responsabilidad profesional del abogado, se debe considerar que los abogados que asesoran en el cumplimiento de las obligaciones tributarias actúan como guardianes del sistema tributario. Además, teniendo en cuenta este rol, concluimos que, en cumplimiento de sus deberes de obediencia a la ley, veracidad y buena fe, los abogados no solo no deberían recomendar o avalar el uso de interpretaciones agresivas de las normas tributarias, sino que deberían desalentarlo.

## ABSTRACT

Recent international scandals, such as the “Panama Papers”, and investigations against huge transnational companies, including Apple, Google or Starbucks, unveiled the use of tax strategies that some scholars have argued are “legal but unfair”. In this context, the analysis of lawyers’ behaviour has garnered special attention in the academic field. Taxpayers seek their advice to define how to apply tax rules in specific cases, given the uncertainty that exists in tax law.

The main question we addressed in this book is whether lawyers who recommend or endorse the use of legal interpretations with little or no legal grounds fail to comply with the ethical and professional responsibility rules in force for lawyers in Peru. To achieve this objective, we consider that this kind of legal interpretations could go unnoticed and unchallenged by the Tax Authority, given that it is impossible for every single tax return submitted by taxpayers to be audited. To interpret Peruvian Lawyer’s Code of Ethics, we mainly resort to a purposive approach, an analysis of various rules of the Peruvian legal system, and a preliminary study of foreign literature related to the specific problem.

The main conclusion is that lawyers who advise on the compliance of tax obligations should be considered gatekeepers of the tax system when applying ethical and professional responsibility rules. Taking this role into account, we conclude that lawyers should not recommend or endorse the use of aggressive interpretations of tax rules but rather discourage them in application of their duties of obedience to the law, truthfulness and good faith.

## **ABREVIATURAS**

|       |                                                                     |
|-------|---------------------------------------------------------------------|
| ABA   | American Bar Association                                            |
| AT    | Administración Tributaria                                           |
| CAL   | Colegio de Abogados de Lima                                         |
| CEA   | Código de Ética del Abogado de 2012                                 |
| ECD   | Estado Constitucional de Derecho                                    |
| IBA   | International Bar Association                                       |
| IR    | Impuesto a la Renta                                                 |
| OCDE  | Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico          |
| SUNAT | Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria |
| TC    | Tribunal Constitucional                                             |
| TF    | Tribunal Fiscal                                                     |



## PRÓLOGO

El análisis de la estructuración más eficiente es crucial en cualquier proyecto de inversión, y esto incluye considerar su impacto tributario. Sin embargo, ¿es suficiente que una alternativa sea la más eficiente en términos fiscales para que sea viable? ¿La opinión de un asesor tributario externo absuelve a la gerencia legal y/o al gerente de impuestos de la responsabilidad por el uso de estrategias fiscales agresivas? Además, ¿hace alguna diferencia si el asesor legal concluye que son muy reducidas las probabilidades de que la autoridad tributaria descubra y/o sancione la estructura utilizada? Estas preguntas solían ser comunes en países desarrollados, pero hoy en día son cada vez más relevantes para los jefes de impuestos, oficiales de cumplimiento y gerencias legales en el Perú. Con esta obra, que tengo el privilegio de prologar, Alexis Luján es un pionero al proporcionar respuestas y marcos teóricos para abordar este tipo de interrogantes.

El contenido desarrollado en este libro se vuelve especialmente relevante en el contexto de los escándalos de evasión y elusión fiscal de esta última década, como los *Panama Papers* y los *Paradise Papers*. Estos escándalos están relacionados en diversos casos con el uso de estrategias “agresivas” para evitar impuestos o transferir rentas a jurisdicciones con baja o nula tributación. Estos eventos han transformado los estándares legales de tributación, como se ve en el Proyecto BEPS, y también han tenido cierta influencia en los estándares deontológicos. En este contexto, Alexis Luján lidera el análisis de un aspecto poco estudiado en América Latina: el papel que deben desempeñar los abogados tributaristas que asesoran en planificación fiscal en cumplimiento con las normas de ética y responsabilidad profesional. En un mundo en el que cada vez es más importante que las empresas fortalezcan sus políticas de cumplimiento, las conclusiones del autor son relevantes no solo para abogados tributaristas o investigadores interesados en la ética y responsabilidad profesional del abogado, sino que, sobre todo, también para quienes supervisan los departamentos de impuestos y asuntos legales en las empresas.

Este libro es relevante para el derecho tributario, ya que cuestiona aspectos que han sido poco estudiados en la doctrina nacional, como el problema de la

“lotería de la fiscalización tributaria” y su potencial impacto en la recaudación, así como la relevancia de desincentivar las denominadas interpretaciones agresivas con miras a mantener un sistema tributario justo y funcional. Además, la obra resalta algunos asuntos que requieren un mayor análisis como la ausencia de una regulación legal y deontológica uniforme para los asesores tributarios (principalmente abogados, contadores y economistas), y la tensión que existe actualmente entre el deber de guardar secreto profesional y las nuevas obligaciones de revelación de información para fines tributarios que vienen siendo implementadas en el mundo.

El arte de la interpretación de las normas es crucial en el derecho tributario, en el que las sutilezas del lenguaje se traducen en cifras que requieren ser exactas. La adopción de una interpretación plausible frente a otra puede conllevar a que el Estado perciba o no ingentes cantidades de tributos. En un contexto en el que la inteligencia artificial puede ya absolver consultas básicas sobre el contenido de las normas con un bajo margen de error, es oportuna la reflexión que hace el autor sobre cuestiones éticas que atañen a la interpretación de las mismas, así como los criterios que llevan a preferir una interpretación respecto de otra, pues aquellos asuntos son clave para la consultoría compleja, aquella que requiere juicios y evaluaciones que —al menos por ahora— supone la especialización del abogado.

Alexis Luján presenta una sólida justificación de por qué el ejercicio del derecho en el ámbito tributario presenta particularidades que deben tenerse en cuenta al analizar la conducta del abogado en relación con las normas de ética y responsabilidad profesional. Su conclusión es que los abogados son guardianes del sistema tributario y, por lo tanto, deben velar tanto por el interés de sus clientes como por el correcto funcionamiento del sistema. Con este análisis, el libro de Luján se convierte en un hito importante en el desarrollo de la doctrina sobre ética del abogado en la región al ser pionero en profundizar en su aplicación en una rama específica del ejercicio profesional.

Pero eso no es todo. Alexis Luján también adopta una posición sólida sobre cuestiones clave en el ámbito deontológico en general como las siguientes: (i) el alcance del deber de defensa celosa de los derechos del cliente y su relación con la misión de la profesión; (ii) la diferencia entre el rol del abogado que brinda asesoramiento y aquel que litiga; (iii) el contenido de los deberes de obediencia a la ley, veracidad y actuación de buena fe establecidos en el Código de Ética; (iv) los límites deontológicos que un abogado debe considerar al brindar asesoramiento sobre asuntos controvertidos; y (v) la naturaleza jurídica del Código de Ética del Abogado y de los colegios de abogados en nuestro ordenamiento constitucional.

Con estas consideraciones, el libro de Alexis Luján ofrece un marco de referencia sólido para el análisis de la ética del abogado en el ámbito tributario, así como en el ejercicio profesional en general.

En términos metodológicos, el enfoque de esta obra es principalmente jurídico. El autor se cuestiona si un abogado que asiste a su cliente en la interpretación de una norma tributaria debe abstenerse de recomendar o respaldar “interpretaciones agresivas” de acuerdo con las normas de ética y responsabilidad profesional. Esta pregunta se formula y delimita cuidadosamente en los tres primeros capítulos. Para responder a cada uno de los problemas que surgen en el análisis de la pregunta, el autor lleva a cabo un análisis meticuloso del marco normativo aplicable, recurriendo a las normas, jurisprudencia y doctrina relevantes, según corresponda, abarcando teoría general del derecho, derecho constitucional, administrativo, tributario, así como la ética del abogado. De este modo, el autor analiza cada uno de los problemas planteados con una visión amplia del derecho, lo que enriquece significativamente el contenido de la obra.

Asimismo, es importante destacar que esta obra es el resultado de una investigación independiente que ha sido sometida a altos estándares. El autor desarrolló las ideas que expone a lo largo de varios años publicando diversos ensayos en medios físicos y virtuales, incluyendo libros, revistas físicas, portales web de difusión jurídica, y diarios de circulación nacional. Además, el autor presentó sus avances en eventos académicos nacionales e internacionales. De esta forma, las ideas presentadas en este libro no solo han sido puestas a disposición del público, sino que también han sido objeto de revisión y crítica independiente, tanto por pares en procedimientos académicos formales en Perú y en el extranjero, como por un jurado de tesis que le otorgó la calificación máxima recomendando su publicación.

En definitiva, *Ética en la interpretación de normas tributarias. El deber del abogado frente al sistema* de Alexis Luján es una obra que va más allá de ser un simple libro. Se trata de un legado que marca un antes y un después en la reflexión sobre la responsabilidad ética del abogado tributarista en nuestro medio. Además de su valioso contenido, que ofrece respuestas fundamentadas y novedosas a preguntas que nunca antes se habían formulado, debo destacar el esfuerzo y la dedicación del autor, quien perseveró durante más de cinco años para concluir su investigación y plasmarla en estas páginas. Soy testigo de primera mano de la motivación y compromiso de Alexis Luján por contribuir a elevar los estándares éticos de nuestra profesión, algo admirable que constituye un ejemplo a seguir en un país en el que la ética del abogado no siempre ha sido prioridad. En un mundo en el que la tentación de buscar beneficios rápidos y a cualquier costo es cada vez mayor, resulta

esperanzador encontrar a colegas como Alexis Luján, dispuestos y dispuestas a comprarse el pleito de promover un ejercicio más probo y responsable de la abogacía y forjar así un Perú mejor.

Para mí, es motivo de orgullo y esperanza presentar la obra de Alexis Luján. Orgullo porque conocí a Alexis en su época de estudiante en el Cusco y he sido parte de su desarrollo académico, desde su etapa como alumno hasta su colaboración como asistente y adjunto de docencia, y hoy como colega. Y esperanza porque esta obra representa un hito de como, a través de la docencia e investigación, las siguientes generaciones pueden conquistar nuevas fronteras y elevar los estándares éticos de nuestra profesión. Esta obra es una invitación a seguir trabajando juntos para construir un Perú y una abogacía mejores para todos.

**Beatriz Boza Dibós\***

---

\* La corrección de estilo de este prólogo ha sido realizada utilizando ChatGPT.

## INTRODUCCIÓN

Recientes escándalos internacionales e investigaciones a empresas transnacionales por supuestos casos de “elusión tributaria” vienen planteando serios cuestionamientos a los sistemas tributarios modernos que han alcanzado dimensiones globales<sup>1</sup>.

En ese contexto, se alzaron voces en la academia que señalan que ciertas estrategias usadas para pagar menos tributos son “legales, pero inmorales” y un sector de la población se expresó en el sentido de que las multinacionales y personas de grandes patrimonios deben pagar “la parte justa de tributos que les corresponde” (*their fair share of taxes*)<sup>2</sup>.

- 
- 1 Nos referimos a escándalos a los que la prensa internacional dio amplia atención:
- La revelación de documentación que pone en evidencia el amplio uso de empresas *off-shore* con fines que en algunos casos cruzarían la línea de lo lícito: *Pandora Papers* (2021), *Paradise Papers* (2017) y *Panama Papers* (2016).
  - La filtración de acuerdos confidenciales entre algunos Estados (como Suiza y Luxemburgo) y empresas multinacionales con la finalidad de disminuir el pago de impuestos: *Swissleaks* (2015) y *Luxleaks* (2014).
  - Acusaciones contra empresas (como Apple, Starbucks, Fiat, Google, etc.) por supuestos casos de elusión tributaria por cifras millonarias.
- 2 A modo de ejemplo, un ensayo, que ha sido bastante citado en el ámbito académico en los últimos años, en el que se sostiene que ciertos esquemas de elusión tributaria deberían ser considerados inmorales de la misma forma en la que se considera inmoral la evasión tributaria es el de Prebble & Prebble (2010). En el ámbito social, organizaciones no gubernamentales como Tax Justice Network, Action Aid u Oxfam vienen canalizando el descontento de un sector de la población que considera que los sistemas tributarios son injustos. Así, por ejemplo, en una entrada en el portal web de Tax Justice UK se señala lo siguiente: “Grandes empresas en el Reino Unido no aportan su parte justa de impuestos al tesoro público” (Tax Justice UK, *s.f.*).

Distinguir las estrategias para pagar menos tributos que un ordenamiento jurídico acepta, respecto de aquellas que rechaza, ha sido desde hace mucho tiempo un asunto bastante polémico; sin embargo, esta discusión se ha puesto en la agenda política de los Estados a raíz de hechos como los antes mencionados. Evidencia contundente (pero no única) de esto es la elaboración e implementación del *Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (Proyecto BEPS)* por parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)<sup>3</sup>.

Nótese que el hecho de que, en muchos de los casos mencionados, las empresas y personas involucradas hayan decidido usar esquemas de planificación fiscal considerando la opinión o consejo de sus abogados no pasó desapercibido y despertó también un mayor interés por parte de algunos Estados sobre el rol que los asesores cumplen en el diseño, promoción y uso de esquemas de *planificación fiscal agresiva*<sup>4</sup>.

---

3 De acuerdo con lo señalado en la *Nota explicativa* de los informes finales del *Proyecto BEPS* de la OCDE, mediante esquemas de planeamiento tributario “agresivos”, personas y empresas venían eliminando su carga fiscal o trasladando sus beneficios a jurisdicciones más ventajosas desde el punto de vista tributario disminuyendo la recaudación mundial de los impuestos sobre las ganancias entre 100 y 240 mil millones de dólares anuales (OCDE, 2016, p. 5).

La reacción de las principales potencias mundiales se materializó fundamentalmente en la elaboración de las quince acciones del *Proyecto BEPS* de la OCDE. Si bien son múltiples los casos analizados por la OCDE, el proyecto comprende principalmente tres tipos de acciones dirigidas a (i) hacer primar la sustancia de las transacciones (i.e. buscando que los beneficios derivados de marcas redunden en los Estados en donde se generó su valor y no en donde se encuentra el titular legal; (ii) mejorar la coherencia de la normativa tributaria (i.e. evitando discordancias producidas por la diferente calificación que los Estados otorgan a instrumentos financieros híbridos); e (iii) incrementar la transparencia de la situación de las empresas multinacionales mediante la revelación de información a la Administración Tributaria (i.e. mediante la revelación de determinados esquemas de planeamiento tributario).

4 Aunque el uso del término *planificación fiscal agresiva* es un asunto controvertido, la Comisión Europea viene utilizando en reportes oficiales una definición según la cual un planeamiento tributario agresivo consiste en “aprovechar los aspectos técnicos de un sistema fiscal o las discordancias entre dos o más sistemas fiscales con el fin de reducir la deuda tributaria, y puede adoptar diversas formas. Entre sus consecuencias, cabe señalar las deducciones dobles (por ejemplo, se deduce la misma pérdida tanto en el Estado de origen como en el de residencia) y la doble no imposición (por ejemplo, la renta que no se grava en el Estado de origen está exenta en el Estado de residencia)” (Comisión Europea, 2012, p. 2). Como se observa, a diferencia de la elusión tributaria, cuya verificación puede

Al analizar el régimen jurídico al cual se encuentran sometidos los abogados en el Perú verificamos que, más allá de las disposiciones normativas que podrían serles de aplicación por participar en un delito de defraudación tributaria o causar un daño a su cliente en forma dolosa o mediando culpa grave, los únicos parámetros de conducta a los que están sujetos con carácter general son los contemplados en las normas de ética y responsabilidad profesional de los colegios de abogados.

Teniendo en cuenta lo antes mencionado, a fin de formarnos una opinión sólida sobre cuándo el asesoramiento tributario cumple los estándares deontológicos contemplados en las normas de ética y responsabilidad profesional del abogado vigentes en el Perú, nos propusimos desentrañar su contenido utilizando los métodos de interpretación jurídica<sup>5</sup>.

Las preguntas principales que nos formulamos y abordamos en este libro son tres. En primer lugar, ¿cuál es el rol del abogado que asesora a su cliente con relación al sentido de las normas tributarias? En segundo lugar, ¿el abogado debe recomendar la interpretación de la norma que resulta más favorable a su cliente cuando esta es susceptible de diferentes interpretaciones? Finalmente, ¿es consistente con lo dispuesto por las normas de ética y responsabilidad profesional del abogado (teniendo en cuenta su finalidad y no solo su literalidad) que un abogado recomiende a su cliente la interpretación de las normas tributarias que le resulta más favorable a pesar de no contar con fundamentos sólidos?

---

producirse en un ámbito interno, la planificación fiscal agresiva –al menos entendida bajo la definición propuesta por la Comisión Europea– tendrá lugar también en un contexto transfronterizo siendo, principalmente, ese su principal elemento diferenciador. Por eso, para hacer frente al denominado planeamiento tributario agresivo se estaría buscando una respuesta coordinada por parte de los Estados que perciben sus efectos perjudiciales. Un claro ejemplo de este tipo de acciones es la aprobación de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo de la Comisión Europea del 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE (conocida como *DAC 6* por sus siglas en inglés) que exige a los intermediarios fiscales comunicar información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva permitiendo que dicha información sea objeto de intercambio entre los países de la Unión Europea de 2018. La transposición de la *DAC 6* a los distintos ordenamientos jurídicos europeos es un asunto que suscita controversia al tiempo que escribimos estas líneas.

5 Desde nuestro punto de vista, las señaladas normas son normas jurídicas de rango reglamentario y deben ser interpretadas siguiendo los métodos propios del derecho. En un ensayo previo hemos abordado nuestra posición con relación a la naturaleza jurídica del Código de Ética del Abogado de 2012, su rango normativo, así como la conveniencia de su publicación en el diario oficial *El Peruano* (Luján, 2018, 15 de marzo).

Si bien el Código de Ética del Abogado de 2012 vigente (CEA), que recoge de forma sustancial los aportes de un esfuerzo gestado desde la PUCP, es una norma moderna y fundada en un análisis profundo de los principios y valores de la abogacía, no desarrolla de forma explícita la problemática objeto de nuestra investigación al tratarse de una cuestión bastante específica<sup>6</sup>. Por su parte, la doctrina nacional tampoco ha analizado este asunto desde la perspectiva deontológica<sup>7</sup>.

Luego de revisar el marco normativo aplicable en el Perú y analizarlo de acuerdo con los métodos de interpretación jurídica a la luz de los aportes de doctrina extranjera acreditada, concluimos que, al brindar asesoramiento en forma previa al cumplimiento de obligaciones tributarias, los abogados deberían abstenerse de avalar o recomendar cierto tipo de interpretaciones de las normas tributarias (a las que hemos llamado *interpretaciones agresivas*), puesto que tal proceder va en contra de sus deberes profesionales<sup>8</sup>.

---

6 La redacción de las normas del CEA fue elaborada sobre la base del Código Voluntario de Buenas Prácticas del Abogado de la Red Peruana de Universidades (2011) y del Proyecto de Código de Ética y Responsabilidad del Profesional en Derecho. Estos dos últimos documentos fueron producto de un esfuerzo académico liderado por Beatriz Boza, desde las aulas de la PUCP, que implicó la revisión de diversas referencias internacionales entre las cuales se incluyen las Reglas Modelo de Conducta Profesional de la ABA y las reglas de la Barra de Nueva York (Boza & Chocano, 2008, p. 80).

7 Si bien la regulación de la conducta del asesor de impuestos ha sido de interés de los abogados tributaristas en el Perú, lo cual se evidencia, por ejemplo, en algunos artículos del profesor Jorge del Busto (1984; 1986), así como en algunos conversatorios organizados por asociaciones que agrupan abogados (por ejemplo, el conversatorio en IFA del 15 de julio de 1992 titulado *La responsabilidad del asesor tributario*; el del 3 de febrero de 2005 de IPDT con el título *La misión y responsabilidad del asesor fiscal: su función frente al cliente y a la sociedad*; o el del 24 de agosto de 2021 titulado *Retos del Derecho Tributario en el Bicentenario* en el que hubo algunas referencias al rol del asesor tributario en el futuro), no hemos identificado alguna investigación en la que se aborde con profundidad el asunto que abordamos en este libro desde la perspectiva deontológica.

8 Dada la falta de desarrollo en la doctrina nacional, acudimos a la doctrina extranjera para entender con detalle la problemática que analizamos en este libro, particularmente, a la amplia literatura sobre responsabilidad profesional del abogado desarrollada en Estados Unidos que tuvo influencia importante en la redacción de las normas del CEA. Si bien las reglas modelo de la ABA no llegan a abordar con profundidad la problemática que analizamos, esta sí es desarrollada en opiniones consultivas con relación a dichas normas, así como regulación profesional del Internal Revenue Service (IRS). Hatfield (2015) da cuenta de cómo dicha regulación, actualmente vigente en Estados Unidos, está inspirada

Las ideas expuestas en este libro que soportan la tesis antes mencionada siguen este esquema:

- En el capítulo 1 explicamos por qué el uso de las interpretaciones agresivas resulta problemático en el ámbito tributario y brindamos una primera aproximación a las disposiciones contempladas en el CEA sobre la interpretación jurídica.
- En el capítulo 2 definimos qué entendemos como *interpretaciones agresivas* para los propósitos de este libro sustentando previamente por qué es posible y tiene sentido clasificar ciertas interpretaciones como *agresivas*.
- El capítulo 3 explora la problemática que genera el uso de interpretaciones agresivas en el ámbito tributario debido a los incentivos que el propio ordenamiento jurídico puede generar para que algunos contribuyentes se vean tentados a usar dicho tipo de interpretaciones bajo la expectativa de no ser fiscalizados (situación que denominamos jugar a la “lotería de la fiscalización tributaria”).
- En el capítulo 4 desarrollamos nuestra posición sobre cómo debe entenderse la misión de la profesión y por qué resulta de relevancia para interpretar las normas del CEA para resolver supuestos que no han sido regulados explícitamente.
- En el capítulo 5 explicamos por qué a, nuestro juicio, el abogado que asesora en la interpretación de las normas tributarias asume un rol de guardián del sistema tributario y qué implica ello en cuanto concierne a su actividad interpretativa.
- En el capítulo 6 desarrollamos el alcance de los deberes del abogado frente a su cliente (principalmente defensa celosa de los derechos del cliente, competencia, diligencia e información) en cuanto a la evaluación de interpretaciones agresivas.
- En el capítulo 7 analizamos el alcance de los deberes del abogado frente al sistema tributario (obediencia a la ley, veracidad y buena fe) en cuanto a la evaluación de interpretaciones agresivas.

---

en sólidas bases conceptuales que se fueron desarrollando desde hace más de sesenta años y cuya lectura resulta útil para entender la problemática que analizamos en este libro.

Nótese que este trabajo ofrece una respuesta a un problema de carácter jurídico relacionado con la interpretación de las normas de ética y responsabilidad profesional del abogado<sup>9</sup>. Siendo ello así, este trabajo no pretende proponer algún tipo de reforma en la normativa vigente (como serían, por ejemplo, cambios en las normas tributarias o el establecimiento de un régimen de regulación estatal para la asesoría fiscal) para lo cual se requeriría una investigación con un enfoque y método distintos.

Hemos procurado en todo momento abordar esta investigación desde un punto de vista estrictamente académico y buscando asumir un criterio imparcial, objetivo y distante de los múltiples intereses económicos, políticos e ideológicos en juego. Siendo un tema tan polémico, somos conscientes de que nuestras conclusiones podrían no ser compartidas e incluso criticadas. Sin embargo, sustentamos la tesis que defendemos en este libro en los méritos técnicos que la respaldan y que exponemos en las siguientes páginas.

---

9 La perspectiva desde la cual abordamos la investigación que soporta este trabajo es jurídica y no filosófica. Reconocemos que un estudio del problema aquí planteado desde la perspectiva de la ética en general o de la filosofía resultaría mucho más complejo. Nótese, sin embargo, que el entendimiento del contenido de las normas de ética y responsabilidad profesional del abogado vigentes (el ser) a partir de los métodos de interpretación jurídica resulta relevante para realizar una reflexión crítica de estas desde la perspectiva de la ética del abogado y la filosofía del derecho (el deber ser), por lo tanto, las conclusiones de este trabajo pueden ser de utilidad para futuras investigaciones que adopten una metodología distinta.

## **CAPÍTULO 1**

# **EL PROBLEMA DE LAS INTERPRETACIONES AGRESIVAS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO Y LA RESPONSABILIDAD PROFESIONAL DEL ABOGADO**



## CAPÍTULO 1

### EL PROBLEMA DE LAS INTERPRETACIONES AGRESIVAS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO Y LA RESPONSABILIDAD PROFESIONAL DEL ABOGADO

*El dilema ético más significativo para los abogados [...] es que algunas veces dejan que su conciencia sobre la incertidumbre legal los engañe a pensar que tienen más control sobre la construcción de los límites legales del que en realidad tienen (Koniak & Cohen, 2001, p. 79)<sup>10</sup>.*

¿Por qué supone un problema la actuación del abogado que recomienda o avala el uso de interpretaciones agresivas en la determinación de tributos? ¿El Código de Ética del Abogado de 2012 (CEA) dice algo al respecto? ¿El hecho de que el CEA no prohíba de forma explícita recomendar o avalar interpretaciones agresivas significa que es ético hacerlo?

En este primer capítulo respondemos a estas preguntas. La lectura de este capítulo brinda una primera aproximación al problema analizado que se complementa con el segundo, en el que explicamos a qué nos referimos con *interpretaciones agresivas* de las normas tributarias, y el tercero, en el que explicamos por qué su uso es particularmente problemático en el ámbito tributario.

#### **1. ¿Por qué investigar si el abogado tiene un deber frente al sistema tributario en la evaluación de interpretaciones agresivas?**

Suele ocurrir que las normas jurídicas (incluyendo las normas tributarias) adolezcan de cierto grado de *indeterminación*. Por ello, aunque existen principios con amplia aceptación, la interpretación jurídica dista mucho de ser una ciencia

---

10 La traducción de esta y de las demás citas incluidas en este libro de obras en inglés es propia. En lo posible, hemos optado por una traducción literal.

exacta y ocurre con frecuencia que, respecto de un mismo texto normativo, se formulen diferentes interpretaciones plausibles.

En el ámbito tributario resulta particularmente relevante el hecho de que la Administración Tributaria no pueda fiscalizar todas las declaraciones tributarias, ya que algunas interpretaciones que usan los contribuyentes, que son los responsables de declarar y determinar los tributos, pueden terminar prevaleciendo por la mera ausencia de un control posterior y no por tener un fundamento jurídico sólido que las respalde.

Lo antes mencionado genera un problema de interés público, puesto que el hecho de que una interpretación que no cuenta con un fundamento jurídico sólido prevalezca por no ser objeto de fiscalización tiene la potencialidad de privar al Estado de recursos tributarios que, de otro modo, podrían ser utilizados para la satisfacción de necesidades públicas.

En ese contexto, desde el punto de vista de la responsabilidad profesional del abogado, una cuestión relevante es si acaso incumple las normas de ética y responsabilidad profesional de la abogacía vigentes en el Perú el abogado o abogada que, asistiendo a un contribuyente fuera del contexto de un proceso, recomienda o avala una interpretación *agresiva* de las normas.

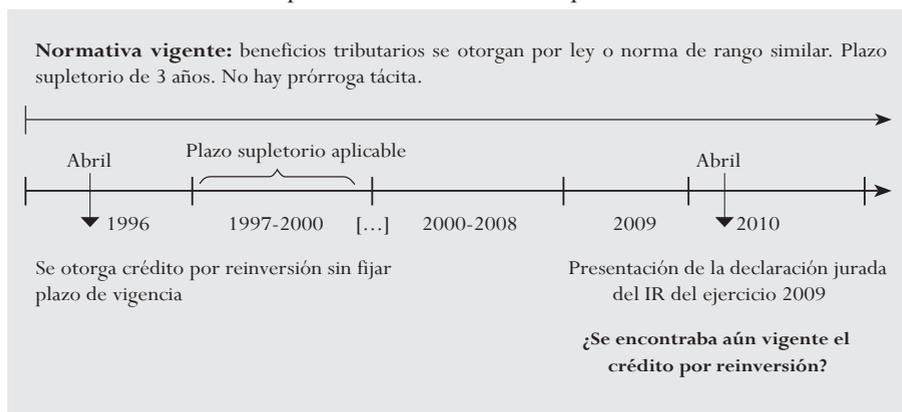
Sin perjuicio de que en el capítulo 2 de este libro desarrollamos con detalle a qué nos referimos con *interpretaciones agresivas* de las normas, en este punto sirve hacer notar que el asunto sobre el cual nos enfocamos es si, de acuerdo con las normas del CEA, los abogados deberían abstenerse de recomendar o avalar el uso de ciertas interpretaciones de las normas tributarias que, aunque tengan cierto fundamento, no sería este sustancial respecto al que tienen otras interpretaciones plausibles.

Una interpretación *agresiva*, a la luz de lo antes expuesto es, por ejemplo, la que esbozaremos a continuación respecto a si para el ejercicio 2009 se encontraba vigente para las universidades privadas el crédito por reinversión de utilidades a que se refiere el artículo 13 del Decreto Legislativo n.º 882.

A la fecha en la que se debía presentar la declaración jurada del IR del ejercicio 2009 (marzo de 2010) podía formularse una interpretación (no agresiva y con sólido respaldo en la literalidad de las normas aplicables) según la cual, en la medida de que la norma que aprobó tal crédito por reinversión no fijó un plazo para su duración, era de aplicación supletoria el plazo máximo de 3 años señalado

expresamente por el Código Tributario (Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, 2013)<sup>11</sup>.

Sostenemos que esta primera interpretación no sería agresiva, ya que entre el año 1996 y 2010 resultaba de aplicación un plazo máximo para las exoneraciones o beneficios tributarios concedidos sin señalar plazo de vigencia (por lo general de tres años), así como una regla según la cual no cabía prórroga tácita. Esto en virtud de la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario e independientemente de las modificaciones que esta sufrió en dicho lapso.



Elaboración propia.

Ahora bien, a la fecha indicada podía proponerse también una interpretación que consideramos agresiva, según la cual el crédito por reinversión mencionado seguía vigente para el ejercicio 2009, por lo siguiente:

- En una fe de erratas del Decreto Legislativo n.º 1087 publicado el 28 de junio de 2008 se incluyó un párrafo del cual –podría sostenerse– cabe inferir que el

11 El Decreto Legislativo n.º 882, *Ley de Promoción de la Inversión en la Educación*, publicado en el diario oficial *El Peruano* el 9 de noviembre de 1996 señaló lo siguiente en su artículo 13: “Las Instituciones Educativas Particulares, que reviertan total o parcialmente su renta reinvertible en sí mismas o en otras Instituciones Educativas Particulares, constituidas en el país, tendrán derecho a un crédito tributario por reinversión equivalente al 30% del monto reinvertido. [...] Mediante Decreto Supremo se aprobará la relación de bienes y servicios que serán materia del beneficio de reinversión. Las características de los programas de reinversión, así como la forma, plazo y condiciones para el goce del beneficio a que se refiere el presente artículo, se establecerán en el Reglamento”.

legislador consideraba que el crédito por reinversión estaba vigente al menos para ciertos sujetos.

- Ante la ausencia de una definición de *beneficio tributario* podría alegarse que el crédito por reinversión era en realidad un tipo de *régimen tributario* y, por tanto, que no estaba sujeto a lo señalado en el Código Tributario para los beneficios tributarios.

Pensamos que esta segunda interpretación es agresiva porque al contrastar sus argumentos con los de la otra interpretación que cabe formular respecto de este asunto resulta evidente que debe preferirse una respecto de la otra sin que esto suscite mayor polémica. En efecto, la falta de solidez de la segunda interpretación en relación a la primera se evidencia en la ausencia de respaldo objetivo de sus argumentos:

- El argumento según el cual el legislador asumía que el crédito por reinversión estaba vigente (al menos para entidades distintas a las universidades privadas), a nuestro juicio, no resulta suficiente para llevar a pensar que estamos frente a un asunto polémico o discutible considerando que había una norma que expresamente indicaba un plazo máximo y señalaba que no cabía la prórroga tácita.
- El argumento según el cual el crédito por reinversión no era un beneficio tributario sino un régimen tributario, desde nuestra perspectiva, tampoco resulta suficiente para descartar la primera interpretación, ya que la propia norma hacía referencia al “beneficio de reinversión” o al “goce de beneficio” a diferencia, por ejemplo, del *régimen* especial tributario (RER) que es expresamente tratado como tal (como un régimen y no como un beneficio) en la Ley del IR<sup>12</sup>.

Siendo así, y teniendo en cuenta la relevancia del principio de reserva de ley en el ámbito tributario, a la fecha en la que proponemos la evaluación difícilmente podría verse el contraste entre las dos interpretaciones como un asunto polémico o discutible. En ese entendido, bien puede considerarse la segunda interpretación como *agresiva* en los términos a los que nos referimos en este libro.

---

12 Hasta donde hemos podido indagar, hasta la señalada fecha tampoco había doctrina o jurisprudencia que sustente que el crédito por reinversión fuera un régimen tributario y no un beneficio tributario.

Como se sabe, la discusión sobre la vigencia del denominado crédito por reinversión fue resuelta por el Tribunal Constitucional a través de una sentencia cuyo voto en mayoría se orientó por la vigencia del referido crédito tributario, considerando principalmente la actuación de la Sunat y el Ministerio de Educación, así como una valoración de la actuación posterior del legislador<sup>13</sup>.

En la referida sentencia consta también el voto disidente de la magistrada Ledesma cuyos argumentos (más allá del lenguaje crítico usado hacia la posición mayoritaria) resultan bastante atendibles y son consistentes con lo que expusimos previamente, ya que —a partir de un análisis preciso de las normas— la magistrada pone en evidencia que entre el 16 de marzo de 2007 y el 7 de julio de 2012, se encontraban vigentes las reglas que establecían un plazo límite de duración de los beneficios tributarios y la prohibición de prórroga tácita.

Nótese que no es propósito de estas líneas analizar si hubo o no una actuación inapropiada por parte de un abogado en el caso aludido, evaluar o criticar los fundamentos de la sentencia del TC referida o, menos aún, cuestionar la actuación de los magistrados<sup>14</sup>. Nuestro objetivo únicamente es hacer notar que, a inicios del

---

13 Sentencia del TC recaída en el Expediente n.º 02053 2013-PA/TC. Los principales argumentos del TC fueron los siguientes: (i) la redacción del párrafo agregado por fe de erratas en el artículo 2 del Decreto Legislativo n.º 1087 daba a entender que el legislador asumía que el crédito por reinversión estaba vigente; (ii) la Sunat “continuó admitiendo declaraciones que incluían el aludido crédito hasta el año 2008”; y, (iii) en el año 2011 se emitió una ley precisando que el referido beneficio ya había caducado previamente para las universidades privadas que resulta —a juicio de los magistrados— retroactiva.

Obsérvese que el artículo único de la Ley 29766, publicada el 23 de julio de 2011, señaló precisar el artículo 2 del Decreto Legislativo n.º 1087 indicando lo siguiente: “Precisase que los beneficios tributarios a los que hace referencia el artículo 2 del Decreto Legislativo n.º 1087, *Decreto Legislativo que aprueba Normas en Educación para el Mejor Aprovechamiento de los Acuerdos de Promoción Comercial*, respecto de aquellas entidades educativas que no han sido incluidas en el señalado artículo, caducaron a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo n.º 1087 y respecto del impuesto a la renta al 31 de diciembre del ejercicio 2008 por tratarse de un tributo de periodicidad anual”.

14 Analizar asuntos como los mencionados ameritaría una investigación que excede los alcances de este trabajo. Sirve hacer notar, no obstante, que la evaluación de una interpretación debe hacerse teniendo en cuenta la información disponible a la fecha en la que se realiza. Por ello, en este ejemplo no estamos considerando información posterior a la fecha a la que nos referimos que fue considerada por el TC (i.e. que Sunat haya continuado

año 2010, una segunda interpretación como la que hemos esbozado aquí podría considerarse *agresiva* incluso considerando que tiempo después la sentencia del TC mencionada concluyó que el crédito por reinversión estuvo vigente en el ejercicio 2009.

Habiendo brindado un ejemplo de a qué nos referimos en este libro cuando aludimos a *interpretaciones agresivas*, cabe agregar que el estudio que desarrollamos es de relevancia en el Perú atendiendo al contexto en el que, siguiendo una tendencia que se vislumbra también en otros países, se vienen evaluando e implementando medidas dirigidas a combatir la elusión tributaria y el traslado de beneficios a jurisdicciones con baja o nula imposición y, entre ellas, algunas que buscan incidir en la actuación de los asesores fiscales.

Particularmente, la investigación que abordamos es de interés porque, independientemente de los mecanismos legales adoptados por un Estado para combatir la elusión y el traslado de beneficios (a los cuales la doctrina viene prestando mayor atención), dichos fenómenos tienen lugar a raíz de las decisiones de personas que en muchos casos cuentan con el asesoramiento de abogados cuya actuación debe cumplir determinados parámetros deontológicos.

Siendo que la orientación que hacen los abogados a sus clientes se realiza en un ámbito privado y no está sujeta a alguna regulación estatal, son los abogados quienes deben definir cuándo una interpretación cuenta con un sustento suficiente para ser recomendada o avalada; sin embargo, esa decisión no queda exenta de responsabilidad, pues en el Perú existen normas de ética y responsabilidad profesional a las cuales se encuentran sujetos los abogados.

Ahora bien, en el Perú ni el rol de los abogados tributaristas frente al problema del “juego de la lotería de la fiscalización” y la elusión tributaria, ni la existencia de un deber frente al sistema tributario a la luz de las normas de ética y responsabilidad profesional han sido objeto de un estudio académico previo. Los temas antes mencionados, no obstante, han sido objeto de atención por literatura específica en Estados Unidos (que aborda estas cuestiones al menos desde las décadas posteriores a la Segunda Guerra Mundial), así como en pronunciamientos oficiales de la OCDE y de importantes gremios de profesionales que agrupan a abogados:

---

admitiendo el uso del crédito por reinversión o que se haya aprobado una ley precisando la vigencia del citado beneficio).

- La posición predominante en la doctrina académica en Estados Unidos sostiene que los abogados tienen un deber frente al sistema tributario que justifica que moderen el tipo de asesoría que brindan. Esta posición ha influido en la formulación de estándares de conducta como los establecidos por la American Bar Association (ABA) y el Servicio de Impuestos Internos (IRS). Al respecto, pueden verse los trabajos de Wolfman, Schenk & Ring (2015), Lang & Galler (2016) y Hatfield (2015).
- A pesar de que la OCDE considera cuestionable el uso de las que denomina *planificaciones agresivas*, a la fecha no ha adoptado una posición respecto a si los asesores fiscales de los diversos países que la integran tienen un deber frente al sistema tributario ni ha precisado qué tipo de interpretaciones no serían aceptables. El estudio más detallado en el que la OCDE ha analizado el rol de los abogados es el denominado *Study into the Role of Tax Intermediaries* (OCDE, 2008) en el que explora el rol que cumplen los intermediarios fiscales en los sistemas tributarios (entre los que incluye a los abogados) y observa la diversidad de enfoques entre los países miembros del Foro de Administraciones Tributarias respecto a la regulación y autorregulación sin llegar a profundizar, no obstante, en el ámbito deontológico.
- La autoridad que regula a los abogados consultores en Inglaterra y Gales, Solicitor Regulation Authority (SRA), los insta a que la planificación fiscal que recomienden esté sustentada en una *visión creíble* de la ley, que no busque obtener resultados *contrarios a la clara intención* del Parlamento o que sean *altamente artificiosos o forzados*. Aunque sus *Standards and Regulations* (que incluyen un código de conducta) no señalan esto expresamente, la declaración de *Conducta Profesional en Materia Tributaria* (PCRT, por sus siglas en inglés) (ICAEW, 2019) sí lo hace y la SRA (2019) señala en una alerta (*Warning Notice: Tax Avoidance Your Duties*) que la señalada declaración refleja sus principios y espera que los abogados se adhieran a sus estándares<sup>15</sup>.

---

15 La declaración de *Conducta Profesional en Materia Tributaria* es preparada conjuntamente por siete colegios y asociaciones profesionales:

- Association of Accounting Technicians (AAT)
- Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)
- Association of Taxation Technicians (ATT)
- Chartered Institute of Taxation (CIOT)
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)
- Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS)
- Society of Trust and Estate Practitioners (STEP)

- La Barra Internacional de Abogados (IBA) ha sido bastante crítica con las prácticas “contrarias a la letra o al espíritu de las leyes y políticas tributarias nacionales e internacionales” que considera constituyen *abusos tributarios* (IBA, 2013). Para elaborar un reporte dirigido específicamente al asunto mencionado, la IBA recogió la opinión de abogados que, entre otras cosas, alegaron una “disminución en el comportamiento ético de los abogados tributaristas durante los últimos 20 a 30 años” (IBA, 2013, p. 125) y de los cuales –según indica– pudo colegir que hubo un acuerdo generalizado en que los abogados deben equilibrar su obligación de defender los intereses de sus clientes con el papel subyacente del sistema tributario en la sociedad.
- El Consejo de la Abogacía Europea (CCBE, por sus siglas en francés) y la Confederación Fiscal Europea (CFE) se han pronunciado al respecto, aunque sin fijar una posición crítica con relación al rol de los asesores tributarios y el uso de interpretaciones agresivas. En una carta firmada junto con la Unión Internacional de Abogados (UIA), el CCBE (2017) se refirió específicamente al proyecto de la *Acción 12* del *Proyecto BEPS* alegando principalmente la incompatibilidad entre la obligación de revelación obligatoria propuesta y el secreto profesional. Por su lado, la CFE (2016) alcanzó a la OCDE su opinión sobre los deberes que tienen los asesores fiscales al aconsejar sobre aspectos de las normas tributarias que están sujetos a diferentes interpretaciones. Entre otros aspectos, la CFE señaló que los asesores están obligados a poner en conocimiento de sus clientes oportunidades realistas para reducir su carga fiscal pudiendo incluir zonas grises que pudieran ser consideradas como elusión tributaria, pero no están obligados a asesorar sobre esquemas que probablemente no sean aceptados por la AT o que no se ajusten a sus principios éticos.

La ausencia de un estudio previo que aborde el sentido de las normas de ética y responsabilidad del abogado vigentes en el Perú con relación al problema antes mencionado justifica, por tanto, la investigación que sustenta este libro, más aún si tenemos en cuenta que el estudio de la problemática deontológica relacionada al derecho tributario es bastante limitado en el ámbito académico.

---

Esta declaración, que fue reformada en 2017 y 2019 y es obligatoria para los miembros de tales asociaciones que asesoran sobre asuntos fiscales del Reino Unido, contempla principios y normas específicas dirigidas al asesoramiento en planificación fiscal.

## 2. Pregunta principal que abordamos en este libro y delimitación

El asunto que evaluamos en este libro es si, en virtud de las normas de ética y responsabilidad profesional que regulan su actuación, el abogado que asiste a su cliente a definir el sentido de una norma tributaria que admite más de una interpretación plausible debe abstenerse de recomendarle ciertas interpretaciones de las normas tributarias. Específicamente, nos referimos a las interpretaciones que denominamos *agresivas* y cuya definición sustentamos ampliamente en el capítulo 2 de este libro.

Es importante hacer notar que analizamos la actuación del abogado que asesora a su cliente *antes* de que este cumpla su obligación de determinar y declarar un tributo y no *luego* de ello (por ejemplo, con motivo de la revisión de una declaración de impuestos o a raíz de una fiscalización o cuestionamiento por parte de la AT). Como veremos más adelante en este libro, la distinción es importante, puesto que en el escenario que evaluamos podría ocurrir que la AT nunca fiscalice el cumplimiento de la obligación tributaria.

Nótese también que los problemas interpretativos que se suscitan en la aplicación de la norma tributaria son diversos y pueden incluir, entre otros, el surgimiento o no de una obligación tributaria, la determinación de su cuantía o la configuración o no de un supuesto de elusión tributaria<sup>16</sup>. Lo relevante para efectos de este trabajo es que el abogado está frente a un problema interpretativo real y no frente a un supuesto que constituye claramente un incumplimiento de la norma tributaria (se trate o no de elusión)<sup>17</sup>.

---

16 No está de más aclarar que en este trabajo nos referimos a la elusión tributaria como una conducta prohibida por el ordenamiento jurídico sobre la base de la legislación vigente al tiempo de nuestra investigación. Si bien reconocemos la problemática que este asunto genera, no es objeto de este libro evaluar si la señalada legislación es inconstitucional o si su aplicación en casos concretos podría ser inconstitucional. Tampoco es objeto de este libro definir los contornos de lo que se entiende (o debe entenderse) por *elusión tributaria* en el Perú. Este aspecto podría ser por sí mismo objeto de un trabajo independiente dado lo polémico del asunto, así como lo novedoso que resulta aún en nuestro sistema jurídico la incorporación de la norma antielusiva general.

17 Si los servicios del abogado consistieran específicamente en asistir a un cliente a realizar actos que constituyen claramente un incumplimiento de la ley, elusión tributaria o, peor aún, la comisión de un delito (como, por ejemplo, defraudación tributaria) resultaría evidente que el abogado actúa en contra de las normas de ética del abogado.

Obsérvese, entonces, que la cuestión que abordamos resulta problemática debido a que, por un lado, admitir que el abogado puede recomendar cualquier interpretación de las normas por nula o mínima que fuera la argumentación que la respalda llevaría a aceptar que el ordenamiento jurídico es un concepto etéreo y sujeto a la discrecionalidad del operador jurídico quien, además, no ostentaría responsabilidad alguna respecto de su nivel de cumplimiento. Por otro lado, asumir que el abogado solo puede recomendar una única interpretación que se considera la correcta llevaría a admitir que el derecho es una ciencia exacta lo cual es cuestionable desde un punto de vista teórico, pero, además, dista mucho de ser la forma en la que el derecho se concibe en la realidad, siendo que muchas veces son incluso las propias normas jurídicas las que admiten la posibilidad de que exista más de una interpretación plausible.

Cabe aclarar también que en el curso del asesoramiento podrían presentarse otras cuestiones que ameriten una evaluación a partir de las normas de ética y responsabilidad profesional como, por ejemplo, la falta de diligencia en la identificación de hechos relevantes, una gestión inadecuada de la información proporcionada por el cliente que conlleve una vulneración del secreto profesional, asumir encargos posteriores generando conflictos de intereses, entre otros. No es propósito de este libro abordar en profundidad dichos asuntos que también están relacionados con la aplicación de las normas de ética y responsabilidad profesional del abogado, sino el que hemos delimitado específicamente.

En esa misma lógica, vale la pena señalar que evaluamos la conducta del abogado desde la perspectiva de las normas de ética y responsabilidad profesional y no desde la perspectiva de otras ramas del derecho. Así, por ejemplo, no son objeto de estudio en este libro cuestiones como las siguientes:

- Analizar la compatibilidad de normas que establezcan deberes u obligaciones sobre los asesores fiscales con las normas y principios del ordenamiento jurídico peruano (cuestión que cabría abordar desde la perspectiva del derecho constitucional o tributario, según corresponda)<sup>18</sup>.

---

18 Nótese que, mientras que el derecho tributario está conformado por las normas y principios que regulan la obligación tributaria y la potestad del Estado para exigir el cobro de tributos, las normas de ética y responsabilidad profesional del abogado disciplinan la actividad del abogado en tanto profesional cuya actuación en el marco del ECD debe responder a ciertos principios y valores. Los principios que orientan o regulan las normas tributarias no convergen necesariamente con los de las normas de ética y responsabilidad profesional que son las que nos atañen.

- Evaluar si recomendar o avalar interpretaciones agresivas podría ser relevante para definir si ha ocurrido un supuesto de culpa grave o leve que dé lugar a la obligación de resarcir un daño surgido en el marco de una relación de servicios profesionales (aspecto que concierne al derecho civil).
- Analizar si recomendar o avalar interpretaciones agresivas de las normas tributarias podría tener, en algún caso, alguna relevancia en la determinación de responsabilidad por participación en la comisión de un delito (lo cual compete al derecho penal).

Asimismo, debe observarse que, en este trabajo, no analizamos la actuación del abogado que se desempeña como funcionario público (por ejemplo, como auditor o analista de Sunat). La caracterización que proponemos de las interpretaciones agresivas bien puede ser aplicable a algunas interpretaciones que podrían proponerse desde la AT; sin embargo, reservamos para una investigación posterior la evaluación de las implicancias deontológicas de dicha actuación.

Debe quedar claro que, al sustentar una tesis sobre la aplicación de las normas de ética y responsabilidad profesional, no estamos asumiendo que esta sea la única forma de hacer frente a la problemática que genera el uso de interpretaciones agresivas o que el adecuado entendimiento de la normativa profesional resulte suficiente para ello. El estudio de dicha problemática amerita ser abordado desde distintos frentes y bajo diferentes perspectivas. La delimitación del objeto de la investigación que sustenta este libro responde esencialmente a una cuestión de carácter metodológico.

### **3. Las normas de ética y responsabilidad profesional del abogado en el Perú**

Las normas que regulan la conducta profesional del abogado que asesora en asuntos tributarios en el Perú son principalmente las contempladas en el CEA, ya que no existe alguna regulación específica aplicable a los abogados “tributaristas” ni tampoco alguna aplicable a los “asesores fiscales” como sí ocurre en otros ordenamientos jurídicos<sup>19</sup>.

---

19 A mayor abundamiento, en el Perú no se exige ningún requisito específico para prestar servicios de asesoramiento tributario (a diferencia de lo que ocurre, por ejemplo, en Estados Unidos). En el Perú, entonces, cualquier persona puede desempeñarse como “asesor tributario”, aunque son los abogados y contadores quienes principalmente lo hacen. Así, los abogados y contadores colegiados que hacen asesoramiento tributario están sujetos a

El CEA establece los parámetros bajo los cuales debe ejercerse la abogacía en el Perú y cualquier abogado que patrocine en el país (aun si fuera extranjero) está en la obligación de cumplirlos. En la medida de que en este trabajo analizamos cómo deben interpretarse dichos parámetros normativos resulta relevante aclarar algunas características básicas de las normas del CEA<sup>20</sup>.

En el Perú suele considerarse, equivocadamente a nuestro juicio, que el CEA es un conjunto de meros postulados éticos relacionados a cuestiones abstractas relacionadas con la filosofía y la moral, pero no con el derecho<sup>21</sup>. No obstante, las normas contempladas en el CEA son normas jurídicas, pues como explicamos en un ensayo previo (Luján, 2018, 15 de marzo), cumplen con las características requeridas para ser tales:

- Son mandatos generales (no tienen un destinatario específico) y abstractos (no se refieren a acciones concretas).
- Tienen su origen en poderes públicos otorgados por la Constitución a los colegios de abogados para realizar un control sobre el ejercicio profesional de sus miembros.

---

las normas disciplinarias de sus colegios profesionales. En cambio, las personas ajenas a estas profesiones (por ejemplo, economistas, administradores o extranjeros no titulados) que realizan tal actividad no están sujetas a alguna normativa profesional específica.

20 El Código de Ética del Abogado vigente fue promulgado por la Junta de Decanos de los Colegios de Abogados del Perú el año 2012 y aprobado en el Colegio de Abogados de Lima, que agrupa a la mayor cantidad de abogados del país, al año siguiente, mediante Asambleas Generales Extraordinarias de Delegados del Ilustre CAL de fecha 15 de junio de 2013. Con la finalidad de conseguir su vigencia y aplicación efectiva en todo el país, el Decreto Legislativo 1265 de 2016 dispuso que “todos los colegios de abogados se encuentran en la obligación de implementar un Código de Ética y un Tribunal de Honor”. La exposición de motivos de dicho decreto legislativo señala lo siguiente: “dicha disposición otorga fuerza de ley al Código de Ética del Abogado, aprobado mediante Resolución de Presidencia de Junta de Decanos N° 001-2012-JDCAP-P, de fecha 12 de abril de 2012 la cual establece que todos los colegios de abogados deben de contar con un Consejo de Ética y un Tribunal de Honor, y deben de cumplir de forma obligatoria con el Código de Ética del Abogado”.

21 Esto no solo ocurriría por el hecho de que el CEA es una norma relativamente nueva (2012). Acosta & Tapia (2016) confirmaron que muchas universidades no contemplan un curso obligatorio de ética y responsabilidad del abogado y, entre las que lo hacen, algunas no enseñan las instituciones del CEA como son el secreto profesional, la lealtad con el cliente, el patrocinio debido, el cuidado de los bienes del cliente o la responsabilidad profesional.

- Tienen la estructura lógica propia de las normas jurídicas (incluyendo, por ejemplo, normas prohibitivas que establecen sanciones ante su incumplimiento).
- Contienen mandatos destinados a regular la conducta de las personas (en este caso, la conducta de los abogados).
- Están respaldados en la fuerza del Estado, lo cual se evidencia en que este cuenta con medios para garantizar la eficacia de las sanciones impuestas en virtud de estas normas, incluyendo, por ejemplo, la posibilidad de formular denuncia por delito de ejercicio ilegal de la profesión.

Rubio (2009, p. 84) explica que el último rasgo mencionado (el respaldo en la fuerza del Estado) diferencia a las normas jurídicas de otras como las normas morales que tienen un respaldo confesional, social o incluso individual o las normas de uso social. Siguiendo este planteamiento, desde nuestro punto de vista, las normas del CEA constituyen verdaderos mandatos jurídicos<sup>22</sup>.

A manera de ejemplo, el CEA establece como deber del abogado revelar el secreto profesional cuando es necesario para evitar que el cliente cause un daño grave a la integridad física o psicológica, o a la vida de una persona. El incumplimiento de este deber no genera únicamente un reproche social o ético, sino que puede llevar a la aplicación de las sanciones contempladas en el CEA.

Sirve indicar también que la incorporación de las normas del CEA en el ordenamiento jurídico a través de su aprobación por parte de los colegios de abogados, que son entidades de derecho público, plantea una cuestión relevante: si son normas de derecho administrativo y, de ser así, en qué medida ello influye en la forma en la que deben ser interpretadas.

Considerando el marco conceptual propuesto por Darnaculleta (2005, pp. 342-366), pensamos que en el Perú existen sólidas razones para concluir que

---

22 Obsérvese que la doctrina nacional asumió la tesis según la cual las normas del Código de Ética del CAL de 1982 (versión anterior y muy distinta a las normas del CEA de 2012) tienen naturaleza jurídica y no meramente moral. Al respecto, el profesor Ferdinand Cuadros (1994) señaló lo siguiente: “El código de ética profesional, debiera ser normativa del carácter estrictamente moral. Sin embargo, por las sanciones que conlleva se convierte en norma jurídica. La diferencia generalizada entre moral y derecho es que mientras la moral no tiene sino el contralor [sic] de la conciencia del propio individuo, el derecho lleva consigo la sanción. Esto es que la coercibilidad diferencia ambas normas. Mientras el derecho es coercible, la moral no lo es” (p. 336).

el control del ejercicio de la abogacía que realizan los colegios de abogados se efectúa en un marco de derecho administrativo lo cual se evidencia en lo siguiente<sup>23</sup>:

1. Los colegios de abogados cuentan con atribuciones reconocidas por la Constitución que les permiten controlar el ejercicio profesional de sus miembros<sup>24</sup>.
2. Las sanciones que imponen los colegios de abogados están sujetas a control judicial en sede contencioso-administrativa, lo cual ha sido reconocido por el TC<sup>25</sup>.
3. Los colegios de abogados califican para fines tributarios como instituciones públicas que conforman el Sector Público Nacional y, por tanto, inafectas al

---

23 Darnaculleta (2005), siguiendo un esquema planteado por Esteve Pardo, señala que las principales características de la autorregulación son: (i) carácter privado de los sujetos y las estructuras de autorregulación (origen social de la autorregulación); (ii) carácter normativo, declarativo o resolutivo de los instrumentos de autorregulación; y, (iii) consecución de un fin cuya responsabilidad se atribuye, en primera instancia, a la propia sociedad y no, de manera directa al Estado o a la administración pública.

En cambio, cuando las siguientes características concurren en una organización, esta se aleja del concepto de autorregulación en tanto permitirían su reconducción a la noción de Estado: (i) el carácter público de los fines perseguidos; (ii) la atribución de potestades públicas (*ius imperium*); (iii) el ejercicio de funciones públicas de autoridad; (iv) la forma jurídico-pública de personificación; (v) financiación con fondos públicos; y, (vi) sumisión al derecho administrativo y a la jurisdicción contencioso-administrativa.

24 El artículo 20 de la Constitución señala que los colegios profesionales son instituciones autónomas con personalidad de derecho público. En el fundamento 6 de su sentencia recaída en el Expediente n.º 3954-2006-PA/TC el TC ha señalado que la autonomía que la constitución garantiza a los colegios de abogados incluye su capacidad para elaborar y aprobar sus propios estatutos dentro del marco constitucional y legal establecido.

25 En ese sentido se ha pronunciado también el TC en la sentencia recaída en el Expediente n.º 5691-2008-AA/TC, en un caso en el que se alegó que el CAL no constituye parte de la administración pública, explicando que “en tanto el art. 20º de la Constitución a los Colegios Profesionales la categoría de instituciones autónomas con personalidad de derecho público, los procedimientos administrativos disciplinarios desarrollados en su seno se rigen supletoriamente por las disposiciones de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444; y, consiguientemente, sus actuaciones corresponden ser impugnadas en la vía contencioso-administrativa”. En similar sentido, la sentencia recaída en el Expediente n.º 772-2013-PA/TC en la que se señaló que el proceso contencioso-administrativo sería una vía procedimental específica e igualmente satisfactoria para cuestionar la decisión del CAL.

impuesto a la renta al tener como función principal el control del ejercicio profesional<sup>26</sup>.

4. El TC ha reconocido que, en tanto organismos dotados de autonomía según la Constitución, están sujetos a la Ley de Acceso a la Información Pública<sup>27</sup>.
5. Los colegios de abogados califican como organismos de supervisión y control en materia de prevención del lavado de activos y financiamiento del terrorismo<sup>28</sup>.
6. Según ha reconocido el TC, los colegios de abogados serían administración pública al tratarse de organismos a los que la Constitución Política del Perú y las leyes confieren autonomía, supuesto contemplado en la Ley del Procedimiento Administrativo General<sup>29</sup>.

---

26 A dicha conclusión llegó el Tribunal Fiscal en su Resolución n.º 07394-1-2004 de observancia obligatoria en la que concluyó que son instituciones públicas que conforman el Sector Público Nacional.

27 En la sentencia recaída en el Expediente n.º 01352-2011-PHD/TC, el TC concluyó que el Colegio de Abogados de Arequipa se encontraba en la obligación de brindar información acerca de si determinado número de abogados votaron en sus elecciones internas; si se encontraban en el padrón electoral; y, si estaban o no colegiados. Para tal efecto, el TC señaló en el fundamento tercero de la sentencia lo siguiente: “El Tribunal Constitucional ha establecido a través de su jurisprudencia que, como regla general, todo órgano del Estado o entidad con personería jurídica de derecho público se encuentra obligada a proveer la información requerida, siendo excepcional la negación de acceso a la misma por razones de seguridad nacional, afectación a la intimidad personal o supuestos establecidos por ley. En el caso de autos, al ser el Colegio de Abogados de Arequipa una institución autónoma con personalidad de derecho público (artículo 20º de la Constitución), se encuentra obligada a proveer la información requerida, salvo supuestos excepcionales”.

28 Los colegios de abogados y contadores (o cualquier otro que sustituya en sus funciones a las instituciones antes señaladas) tienen tal calidad, de acuerdo con lo señalado en el Decreto Legislativo n.º 1249.

29 Cfr. Sentencia del TC recaída en el Expediente n.º 5691-2008-PA/TC-Lima. En el caso sobre el cual recae la resolución se alegó que el CAL no constituye parte de la administración pública. Sin embargo, el TC hizo referencia al numeral 6 del artículo I del Título Preliminar de la Ley n.º 27444 que define como entidades de la administración pública a “los Organismos a los que la Constitución Política del Perú y las leyes le confieren autonomía” y luego señaló que el CAL es un colegio profesional autónomo por mandato constitucional y, consiguientemente, sus actuaciones corresponden ser impugnadas en la vía contencioso-administrativa.

7. Fuera de las funciones asignadas a los colegios profesionales en general<sup>30</sup>, la Constitución encarga a los de abogados la de nombrar a una autoridad en una entidad trascendente para el mantenimiento del Estado Constitucional de Derecho como es el Pleno del Jurado Nacional de Elecciones<sup>31</sup>.
8. La Ley Orgánica del Poder Judicial (Decreto Supremo n.º 017-93-JUS, 1993) exige la afiliación de los abogados a un colegio profesional para patrocinar y el Código Penal tipifica como delito ejercer la profesión sin cumplir los requisitos legales.

Aunque se trata de un asunto sobre el cual existe discusión académica, la evaluación conjunta de los rasgos antes listados nos lleva a concluir que en el Perú el CEA tendría origen en un régimen de administración pública y no en uno de autorregulación en el sentido estricto del término (Luján, 2018a, 12 de junio)<sup>32</sup>. Sin perjuicio de ello, nos inclinamos a pensar que el CEA debe ser interpretado fundamentalmente sobre la base de sus propios principios y, únicamente de forma supletoria, de acuerdo con los principios que derivan del derecho administrativo.

Más allá de que algunas disposiciones normativas parecen reconocer en forma implícita tal idea, llegamos a la conclusión antes señalada al considerar que la razón de ser del CEA es distinta a la de cualquier otra norma de la que pueda derivar responsabilidad penal, administrativa o incluso disciplinaria para el abogado<sup>33</sup>.

---

30 La Constitución les otorga facultad de iniciativa legislativa en las materias que les son propias, legitimidad activa para interponer directamente acción de inconstitucionalidad en las materias de su especialidad y la función de elegir a un miembro del Consejo Nacional de la Magistratura.

31 El CAL nombra a uno de los miembros del pleno del JNE, según el inciso 3 del artículo 179 de la Constitución.

32 Nótese que una opinión en el sentido opuesto fue expuesta por Laura Francia (2017) en su artículo *¿El fin justifica los medios?: Mitos y verdades sobre el reciente pronunciamiento del Indecopi sobre los cobros de colegiación del CAL*.

33 Las normas a las cuales nos referimos son las siguientes:

- El artículo 82 del CEA señala lo siguiente: “El presente Código regula la conducta ética de los abogados. El hecho de que el denunciado sea parte de un proceso penal, civil, laboral, administrativo o de cualquier otra índole, no constituye impedimento para la instauración del procedimiento administrativo disciplinario respectivo, ya que la resolución que se emite es de naturaleza ética y no jurisdiccional”.
- Por su parte, el Glosario de Términos del CEA indica lo siguiente: “Responsabilidad Profesional: Aquella que deriva del incumplimiento de los deberes profesionales del abogado en los términos establecidos en este Código, que es independiente de la

En efecto, tal como ha observado adecuadamente el TC en la sentencia recaída en el Expediente n.º 3954-2006-PA/TC, el fundamento de las sanciones impuestas por los colegios de abogados está en “los parámetros deontológicos y éticos exigidos por la sociedad a la que sirve [la abogacía] y a los principios y valores contenidos en sus estatutos”<sup>34</sup>.

### 3.1. ¿El Código de Ética del Abogado contempla estándares para la interpretación de las normas por parte de los abogados?

Las normas deontológicas establecen los parámetros de conducta que, de acuerdo con los propios miembros de la profesión, son los apropiados para el ejercicio de la abogacía en función a la misión y los valores de la profesión. La interpretación jurídica es una labor propia y característica del profesional del derecho, por ello, no está exenta de dichas normas.

---

responsabilidad penal, administrativa, laboral, disciplinaria o de cualquier otra índole a la que esté sometido el abogado, con excepción del fuero civil”.

- La tercera disposición complementaria y final del Reglamento del procedimiento disciplinario de los órganos de control deontológico de los colegios de abogados del Perú señala lo siguiente: “A toda norma no prevista en el presente Reglamento, se aplicarán supletoriamente las normas de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General y del Código Procesal Civil, en razón de que por imperio del artículo 20 de la Constitución Política del Perú, los Colegios Profesionales son personas jurídicas de derecho público”.

Nótese que el TC acepta la compatibilidad entre la sanción de un colegio de abogados y otro tipo de sanciones como la una impuesta por un juez a un litigante (ver sentencia recaída en el Expediente n.º 3167-2004-AA/TC) o por el CNM a un juez (ver sentencia recaída en el Expediente n.º 3954-2006-PA/TC), pues considera que no existe identidad de fundamento entre dichas sanciones y la establecida por el colegio de abogados respectivo. Además, en la sentencia recaída en el Expediente n.º 2574-2008-PA/TC el TC admitió que el Colegio de Abogados de Cusco sancione a un abogado, a pesar de haber sido absuelto en un proceso penal por similares imputaciones.

- 34 En la sentencia recaída en el Expediente n.º 3954-2006-PA/TC se analizó el caso de un magistrado que fue sancionado por el CNM por admitir o formular recomendaciones en procesos judiciales. El TC señaló que dicha sanción fue impuesta por responsabilidad funcional en su calidad de magistrado al infringir deberes de imparcialidad, probidad e independencia en la función jurisdiccional. En cambio, la sanción impuesta por el CAL se efectuó en su calidad de profesional del derecho integrante del mismo al haber afectado los fines que promueve esto es, los parámetros deontológicos y éticos exigidos por la sociedad a la que sirve y a los principios y valores contenidos en sus estatutos. Por tanto, el TC consideró que no había identidad de fundamento entre ambas sanciones.

Ahora bien, en el Perú, a diferencia de lo que ocurre con códigos de conducta que regulan la actuación de los abogados en otros países (como, por ejemplo, los que rigen en Estados Unidos), el CEA no contempla alguna regla en la que se señale de forma explícita cuál es el estándar que debe cumplir una interpretación para que sea aceptable que un abogado la recomiende o avale.

Como veremos, no resulta complicado identificar el estándar que establece el CEA para aquellas interpretaciones propuestas dentro de un proceso. Sin embargo, no ocurre lo mismo respecto de aquellas interpretaciones que se proponen o avalan fuera de un proceso<sup>35</sup>.

### 3.1.1. Estándar interpretativo exigido dentro del proceso

La lectura del artículo 60 del CEA, interpretado en conjunto con la normativa procesal vigente, permite concluir que, como regla general, en el marco de un proceso, formular una interpretación que *carece manifiestamente de fundamento* no es acorde con el principio de buena fe, constituye un abuso del proceso y es contrario a lo señalado en el CEA<sup>36</sup>.

---

35 A manera de ejemplo, las reglas modelo de la ABA en Estados Unidos señalan explícitamente estándares de interpretación para los abogados. Como regla general, dentro de un proceso, los abogados solo pueden defender casos en los que exista un sustento que no sea *frívolo*, aunque, en el caso particular del proceso penal, se admita que ejerzan la defensa de una forma tal que requiera que cada uno de los elementos del caso sean establecidos (regla 3.1). Fuera de un proceso, en cambio, los abogados como asesores deben ejercer un juicio profesional independiente y brindar un consejo franco (regla 2.1), no deben aconsejar una conducta criminal o fraudulenta, pero pueden asistir al cliente a hacer un intento *de buena fe* para determinar la validez, ámbito de aplicación, significado o aplicación del derecho. Para mayor referencia, véase Rotunda (2012).

Obsérvese que otras normas que inciden en la actuación de abogados que actúan ante el Servicio de Impuestos Internos en Estados Unidos (como, por ejemplo, las contenidas en la Circular 230 del Departamento del Tesoro, las Reglas Modelo de Conducta de acuerdo con los criterios señalados en la Opinión Formal de la ABA 85-352 de 1985 y las contempladas en la Sección 6662 del Código de Rentas Interno) son incluso más específicas y exigen cumplir un estándar establecido de acuerdo con las circunstancias en las que se brinda el asesoramiento (por ejemplo, *not frivolous, reasonable basis, realistic possibility of success, substantial authority, more likely than not to be sustained on its merits*).

36 El artículo 60 del CEA señala que “[f]alta a la ética profesional el abogado que *abusa de los medios procesales para obtener beneficios indebidos* o procura la dilación innecesaria del proceso” (énfasis agregado). Al respecto, distintas normas procesales exigen a los jueces (en algunos casos en forma explícita) rechazar de plano los medios procesales que carecen *manifiestamente de fundamento* [ver, por ejemplo, el artículo 47 del Código Procesal Constitucional; el

El solo hecho de dar trámite a un medio procesal que carece manifiestamente de fundamento tendría como consecuencia un perjuicio a la contraparte por el entorpecimiento de la labor judicial. Existe, además, una razón de fondo por la cual litigar sin fundamento es una conducta contraria a los deberes del abogado: perjudica la correcta administración de justicia y, de esa forma, en el agregado, afecta la vigencia del ECD.

Nótese que la existencia del estándar expuesto lleva a concluir que incumple sus deberes profesionales el abogado que presenta una demanda o recurso que carece manifiestamente de fundamento jurídico aun cuando su cliente, plenamente consciente de dicha circunstancia, tuviera la voluntad de asumir el riesgo de que el caso sea desestimado o incluso de que se le imponga una sanción por actuación temeraria<sup>37</sup>.

---

artículo 427 del Código Procesal Civil; el inciso a) numeral 2 del artículo 428 del Código Procesal Penal; y, el artículo 17 de la Nueva Ley Procesal del Trabajo) y les imponen la obligación de sancionar dicha conducta como mala fe, temeridad o malicia procesal (ver, por ejemplo, el artículo 56 y 97 del Código Procesal Constitucional; el artículo 501 del Código Procesal Penal; el artículo 54.2. del TUO LPAG; el artículo 15 de la Ley Procesal del Trabajo).

Para tales efectos, el Código Procesal Civil —que, de acuerdo con su primera disposición final, es de aplicación supletoria a los demás ordenamientos procesales, siempre que sean compatibles con su naturaleza— en su artículo 112 es bastante claro en este asunto al precisar que “[s]e considera que ha existido temeridad o mala fe [...] [c]uando sea manifiesta la carencia de fundamento jurídico de la demanda, contestación o medio impugnatorio [...]”. Además, en su artículo 110, este cuerpo normativo establece que el juez debe sancionar dicha conducta, independientemente de las costas que correspondan, con multa no menor de cinco ni mayor de veinte Unidades de Referencia Procesal. Señala, también, en el artículo siguiente que “[a]demás de lo dispuesto en el artículo 110, cuando el Juez considere que el abogado actúa o ha actuado con temeridad o mala fe, remitirá copia de las actuaciones respectivas a la Presidencia de la Corte Superior, al Ministerio Público y al Colegio de Abogados correspondiente, para las sanciones a que pudiera haber lugar”.

- 37 Un pintoresco ejemplo de un hábeas corpus manifiestamente infundado fue el presentado pidiendo medidas que aseguren la libertad, así como “la vida e integridad” de una rata a la que su dueño denominaba “Rata Presidente”. El roedor se encontraba en una jaula metálica junto a un cartel que decía “Jaula para encerrar a la rata Presidente de la Mafia en Tumbes y a sus Mag. y Fisc. Cómplices que siguen despachando en provincias [...]” cuando el magistrado denunciado ordenó a la policía que se la lleve (ver la sentencia recaída en el Expediente n.º 2620-2003-HC/TC). Lo jocoso del ejemplo antes mencionado contrasta diametralmente con lo dramático que puede resultar para un ciudadano obtener justicia en un país como el Perú en el que se estimó que para el año 2021, año del bicentenario, la carga procesal superaría los cuatro millones de expedientes sin resolver teniendo en cuenta

### 3.1.2. Primera aproximación al estándar interpretativo exigido fuera del proceso

El CEA prohíbe al abogado aconsejar a su cliente un acto ilegal o inducirlo a infringir la ley. Sin embargo, el CEA no contempla alguna regla —al menos no explícitamente— que se refiera a la actuación del abogado que, fuera de un proceso, aconseja un acto que pueda ser considerado legal bajo una interpretación plausible de una norma, pero ilegal bajo otra interpretación que también es plausible<sup>38</sup>.

Desde nuestro punto de vista, la regla del CEA que señala que el abogado no debe declarar con falsedad y que incurre en grave responsabilidad si es que induce a error a la autoridad utilizando artificios que expongan una *falsa aplicación del derecho* no resuelve el problema antes mencionado. Llegamos a esta conclusión porque, a nuestro juicio, dicha regla no establece un parámetro para la *interpretación* de las normas<sup>39</sup>.

La razón que nos lleva a pensar lo antes indicado es doble: (i) el CEA alude a la *aplicación* del derecho y no a su *interpretación*; y, (ii) de acuerdo con la tesis que adoptamos como premisa (la existencia de indeterminación moderada en el derecho), no corresponde sostener que hay una única interpretación jurídica verdadera oculta en las normas (siendo “falsa” cualquier otra interpretación), pero sí diferenciar entre interpretaciones plausibles y no plausibles<sup>40</sup>.

---

que los jueces reciben diez veces la carga que tienen capacidad para resolver” (“Justicia de Papel”: el crítico documental sobre la realidad de nuestro sistema de justicia, 2019).

38 El artículo 7 del CEA señala lo siguiente: “El abogado debe obedecer la ley, no debe inducir a otros a que la infrinjan, ni aconsejar actos ilegales. Debe promover la confianza del público en que la justicia puede alcanzarse con el cumplimiento de las reglas del Estado de Derecho”.

39 El artículo 64 del CEA señala lo siguiente: “En sus manifestaciones, el abogado debe exponer con claridad los hechos, el derecho aplicable al caso, y las pretensiones de su cliente. No debe declarar con falsedad. Incurre en grave responsabilidad, el abogado que induzca a error a la autoridad utilizando artificios que oculten la verdad de los hechos o expongan una falsa aplicación del derecho.

El abogado no debe realizar citas doctrinarias o jurisprudenciales inexistentes o tendenciosas, es decir, exponerlas en forma tal que se aparten de la opinión o sentido brindado por el autor”.

40 En el ámbito jurídico, declarar con falsedad consiste, por ejemplo, en aducir la existencia de hechos que no ocurrieron. En cambio, las normas no se evalúan como verdaderas o falsas, sino como válidas o inválidas, legítimas o ilegítimas, eficaces o ineficaces, etc. Nótese, por tanto, que el segundo párrafo del artículo 64 del CEA bien podría estar refiriéndose a conductas relacionadas con la presentación de hechos a la autoridad (como podría ser, por

Lo antes mencionado, no obstante, no significa que sostengamos que el CEA admita que el abogado use artificios que expongan la aplicación de una norma jurídica en un sentido distinto al que debería atribuírsele o que pueda defender cualquier tipo de interpretación que se le ocurra, sino que la respuesta a la pregunta que analizamos debe ser evaluada bajo otras consideraciones y, por ello, se justifica un análisis profundo de la cuestión planteada.

Dada la falta de una regulación específica en el CEA, el solo uso del método de interpretación literal podría sugerir que en tanto no exista alguna prohibición expresa, ante una norma que admite más de una interpretación, el abogado siempre podría recomendar aquella interpretación que es más favorable al interés de su cliente incluso cuando esta no sea la interpretación que cuenta con un fundamento sólido.

Siendo ello así, podría sostenerse que el CEA prohíbe únicamente aconsejar aquellas conductas que son claramente ilegales y, por tanto, si el abogado recomienda o avala una interpretación de la ley que, si bien es discutible tiene cierto asidero legal, entonces, no estaría realizando una conducta prohibida por el CEA.

Para reforzar la argumentación expuesta, podría agregarse que, en tanto el CEA establece prohibiciones, sus disposiciones deberían ser interpretadas en forma estricta y que no cabría asumir que este le restrinja al abogado recomendar algo que no es claramente ilegal por ser susceptible de distintas interpretaciones.

Sobre la base de lo antes expuesto, y siguiendo una visión punitiva de las normas del CEA, podría concluirse que, ante normas que pueden dar lugar a más de una interpretación, el abogado no solo tendría permitido recomendar aquella que permita a sus clientes un mayor beneficio, sino que estaría obligado a hacerlo.

Un razonamiento como el antes mencionado, sin embargo, pasa por alto que existen otras disposiciones en el CEA que deben analizarse en forma conjunta. Además, parte de la premisa de que la única finalidad de la abogacía es la defensa del interés del cliente o que, en todo caso, se trata de la finalidad que prima ante cualquier otra sin importar el contexto en el que se efectúa el patrocinio.

---

ejemplo, alegar la aplicación de una norma a pesar de no haberse acreditado el supuesto de hecho respectivo) o, en todo caso, a la aplicación o falta de aplicación de una norma que claramente no corresponde de acuerdo con lo establecido en el ordenamiento jurídico (es decir, a un supuesto en el que la aplicación de la norma no es un asunto sujeto a distintas interpretaciones).

Además, esta interpretación asume que, cuando el CEA impone al abogado el deber de obedecer la ley, habría que entender que se refiere solo a aquellas leyes que no son susceptibles de diferentes interpretaciones o que, de ser ese el caso, para efectos de la aplicación del CEA, el abogado está obligado o facultado a obedecer la ley interpretada en el sentido más favorable a su cliente.

El uso del método de interpretación literal es un buen punto de partida para desentrañar el contenido de las normas; no obstante, no es el único método de interpretación y, por ello, es necesario complementar su uso con otros métodos. Como explica Rubio (2009) “el buen intérprete es el que utiliza todos los métodos que cabe emplear y elige como interpretación válida aquella en la que confluyen todos o la mayoría de los métodos aplicados” (p. 253).

La constatación de la ausencia de una respuesta explícita al asunto que analizamos es únicamente el primer paso del análisis requerido para proponer una respuesta a nuestra pregunta de investigación. Para formular una interpretación sólida, es preciso analizar en profundidad el sentido de las normas del CEA sobre la misión de la abogacía, los deberes de obediencia a la ley, veracidad y buena fe.

Antes de empezar con el análisis de fondo, sin embargo, es oportuno explicar con mayor detalle a qué nos referimos en este libro cuando aludimos a *interpretaciones agresivas* de las normas tributarias y por qué su uso en el ámbito tributario resulta particularmente problemático.

## **CAPÍTULO 2**

### **¿CUÁNDO LA INTERPRETACIÓN DE UNA NORMA TRIBUTARIA ES AGRESIVA?**



## CAPÍTULO 2

### ¿CUÁNDO LA INTERPRETACIÓN DE UNA NORMA TRIBUTARIA ES AGRESIVA?

*Los abogados saben que, sin importar cuánta claridad parezca tener una norma, siempre tendrá algo de ambigüedad, cierto espacio para la manipulación. [...] Sin embargo, los abogados saben, al menos si son honestos consigo mismos, que las palabras no están hechas para que se les dé el significado que a uno le plazca (Bradley Wendel, 2010, p. 117).*

¿Las normas tributarias brindan siempre una solución única a los supuestos que buscan regular? ¿Son los jueces quienes en última instancia definen el contenido de dichas normas a su libre discreción? ¿O es que los contornos del derecho tributario ofrecen muchas veces dos o más soluciones plausibles a partir de las cuales los jueces deben definir el derecho con una debida motivación? ¿La labor del intérprete consiste en identificar interpretaciones *plausibles* de las normas para favorecer a su cliente o implica la búsqueda de una interpretación “correcta”?

Es necesario abordar estas preguntas para entender por qué no solo es posible, sino que tiene sentido diferenciar las interpretaciones que pueden formularse sobre las normas tributarias como agresivas y no agresivas. Por ello, antes de explicar cuáles son los criterios que en este libro usamos para caracterizar algunas interpretaciones como “agresivas”, a continuación, sustentamos por qué sostenemos lo siguiente: (i) existe cierta indeterminación en el derecho tributario; y, (ii) la labor del abogado como intérprete del derecho no se limita a identificar interpretaciones plausibles favorables a su cliente.

#### **1. Las normas tributarias adolecen de cierto grado de indeterminación**

En los Estados modernos, y el Perú no es la excepción, las constituciones políticas exigen que los tributos sean creados solo mediante normas de rango legal asignando tal potestad, por tanto, al poder legislativo (principio de reserva de ley)

y es común que se confíe la determinación del tributo (acto por el cual se verifica la realización del hecho generador de la obligación, se identifica el deudor y se señala su cuantía), en principio, a la declaración del contribuyente sujeta a fiscalización por parte de la AT<sup>41</sup>.

Para determinar la existencia y cuantía de una obligación tributaria, el contribuyente y la AT requieren aplicar las normas jurídicas, lo cual implica interpretarlas<sup>42</sup>. Así, aun cuando la certidumbre es un ideal en el que se inspira la normativa tributaria, cualquier abogado en ejercicio puede dar fe de que al aplicar las normas suelen surgir problemas interpretativos<sup>43</sup>. Por eso, es relevante la cuestión de si las normas tributarias tienen al menos cierto grado de *indeterminación* y, por tanto, que puedan ser plausibles dos o más interpretaciones de las mismas.

Nosotros pensamos que la respuesta a esta cuestión es afirmativa; es decir, a nuestro juicio, las normas tributarias cuentan con cierto grado de

---

41 De esa manera, al menos en teoría, es el propio pueblo el que, a través de sus representantes, decide si imponerse o no una obligación tributaria. En el Perú, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 74 de la Constitución, la obligación de pagar un tributo solo puede establecerse mediante una norma de rango legal (principio de reserva de ley). De esa forma, el Congreso de la República es el poder del Estado que se encarga de decidir la creación de un tributo y la regulación de sus aspectos sustanciales.

42 Desde una perspectiva sustantiva, la aplicación de la norma implica principalmente:

- Interpretar los textos normativos relevantes para identificar el supuesto de hecho contemplado por la norma tributaria (supuesto de hecho).
- Verificar si un hecho producido en la realidad coincide o no con el supuesto de hecho al cual se refiere la norma (subsunción).
- Interpretar el texto normativo para definir cuál es la consecuencia que la norma atribuye al supuesto de hecho que describe (consecuencia jurídica).

Obsérvese que en el ámbito tributario la consecuencia jurídica atribuida por la norma es principalmente el nacimiento de la obligación tributaria, pero también puede ser la forma de determinarla, el mandato de pagarla en cierta forma, lugar y tiempo, etc.

43 La revisión de la jurisprudencia del TF permite observar cómo la interpretación de las normas suele ser objeto de controversia entre la AT y los contribuyentes sobre aspectos como los siguientes:

- Cuáles son los hechos y negocios comprendidos por la norma.
- Cuáles son y cómo deben aplicarse las reglas bajo las cuales deben calificarse los hechos y negocios jurídicos para verificar si se subsumen o no en el supuesto de hecho de la norma;
- Cuál es la consecuencia que la norma atribuye al supuesto de hecho que prevé.

indeterminación<sup>44</sup>. En otras palabras, pensamos que no hay una verdad única oculta en las normas, pero eso no significa que los abogados y jueces cuenten con discreción total para definir los aspectos en los que la ley no brinda una solución evidente. Como explica Wendel (2010), “hay un rango de resultados legalmente aceptables que es más limitado que el conjunto de todos los resultados posibles,

---

44 A diferencia de lo que ocurre en las ciencias exactas, no existen consensos ni reglas de aceptación universal respecto a cómo deben interpretarse las normas jurídicas (Rubio, 2009). Todo lo contrario, existen distintas formas de entender la interpretación jurídica, así como distintos métodos cuya aplicación a un mismo problema lleva a soluciones diferentes.

En ese contexto, en la doctrina se plantean dos extremos respecto a la forma de entender la interpretación jurídica: (i) una tesis según la cual siempre es posible hallar una interpretación única, perfecta y válida de las normas (tesis de la determinación absoluta); y, (ii) la tesis opuesta, según la cual los jueces pueden definir a su libre discreción el contenido del Derecho usando la interpretación como una mera justificación de dichas decisiones (tesis de la indeterminación absoluta).

Entre ambos extremos es posible identificar una tesis ecléctica según la cual en el Derecho existe cierta determinación (tesis de la determinación moderada o indeterminación moderada) que postula lo siguiente: (i) para ciertos casos la interpretación del derecho lleva a más de una solución posible y, por tanto, queda en definitiva en los jueces la tarea de decidir cuál es esa con cierto margen de discrecionalidad; y, (ii) el derecho contiene lagunas y, por ello, los jueces tienen la tarea de brindar una solución “creando” Derecho al menos en ciertos casos.

Siguiendo los planteamientos de Wendel (2010), nosotros adoptamos esta tesis considerando lo siguiente: (i) el derecho es resultado de prácticas que involucran consensos sociales (no deriva de la voluntad de una sola persona o su idea de lo que es justo o ético) sobre reglas que permiten una convivencia pacífica entre personas que no piensan igual, pero requieren convivir en forma pacífica; (ii) dichos consensos se plasman en fuentes que no pueden abordar explícitamente todos los supuestos posibles; (iii) el derecho confía, por ello, a la jurisdicción la función de determinar su alcance en casos de controversia o incertidumbre considerando sus fuentes y las razones de las personas afectadas.

Las leyes que aprueba el Congreso, por ejemplo, derivan de un acuerdo al que llegan representantes de una ciudadanía conformada por personas que tienen diferentes formas de entender la política, la religión y la moral, pero que conviven en un mismo territorio y requieren establecer reglas para el logro de sus propósitos. Dichas leyes se plasman en textos escritos que, aun cuando revistan cierta generalidad (dada las limitaciones propias del uso del lenguaje), no pueden ser redactadas de una forma tal que quede absolutamente claro cómo deben ser aplicadas en todos los supuestos imaginables. En ese contexto, los jueces son los encargados de definir el Derecho de acuerdo con las reglas del ordenamiento jurídico (incluyendo aquella que les exige motivar debidamente sus sentencias).

pero eso no significa que existan soluciones únicas a cuestiones que requieren la interpretación del Derecho” (p. 13).

Sustentamos esta posición en tres argumentos: (i) en el Perú las normas jurídicas en general (de las cuales las normas tributarias son un subtipo) adolecen de cierto grado de indeterminación, lo cual lleva a que en el día a día estas, según corresponda, deban ser interpretadas (se otorgue un sentido a las normas en casos específicos) o integradas (se cree una norma que dé solución a una laguna normativa); (ii) no hay alguna razón que lleve a sostener que, como excepción, las normas tributarias sí son del todo determinadas; y (iii) el propio ordenamiento jurídico establece algunas reglas para hacer frente a la indeterminación de las normas tributarias.

Nuestro primer argumento se sostiene principalmente en que en el Perú existen normas en el propio ordenamiento jurídico que admiten (i) la posibilidad de que exista más de una interpretación de las normas, lo cual se pone evidencia, por ejemplo, cuando en materia laboral se dispone el uso de aquella más favorable al trabajador<sup>45</sup>; y (ii) la existencia de lagunas, lo cual se evidencia, por ejemplo, en que se ordena a los jueces no dejar de administrar justicia por vacío o deficiencia de la ley<sup>46</sup>.

Es importante precisar en este punto que, a nuestro juicio, el ordenamiento jurídico no admite una indeterminación total, sino moderada, pues establece límites para la labor interpretativa e integradora. Al recoger el principio de

---

45 La Constitución reconoce el principio *in dubio pro operario* en su artículo 26 y, por tanto, admite que puede haber más de una interpretación sobre el sentido de las normas. Cuando eso ocurre respecto de los derechos del trabajador, lo que la Constitución establece es que se debe escoger aquella interpretación que le es más favorable.

46 En lo que concierne a la interpretación jurídica, siguiendo a un sector de la doctrina, pensamos que no cabría alegar que el Derecho es del todo indeterminado porque ello implicaría negar la existencia de las normas, pero tampoco que es del todo determinado, pues la vaguedad y ambigüedad son rasgos inevitables del lenguaje y este es, como sabemos, el medio que se usa para establecer las normas. Con relación a la integración jurídica, debe observarse que, pese a que el positivismo inicialmente negó la existencia de lagunas, actualmente esta es aceptada por un importante sector de la doctrina. A mayor abundamiento, Kelsen defendía que el sistema estaba completo bajo el argumento de la existencia de una norma de clausura (“todo lo que no está prohibido está permitido”). No obstante, viene siendo aceptada actualmente en la doctrina la tesis de Alchourron y Bulygin respecto a que “del mero hecho de la ausencia de una norma prohibitiva, no cabe inferir la presencia de una norma permisiva” (Bulygin, 2003).

razonabilidad e imponer a los jueces el deber de motivar de forma debida sus sentencias, la Constitución excluye la arbitrariedad en la aplicación del derecho<sup>47</sup>. Además, el ordenamiento jurídico traza una línea fuera de la cual no se está interpretando una norma sino pretendiendo justificar algo ilegal, lo cual se evidencia, por ejemplo, en que se sanciona el prevaricato<sup>48</sup>.

Respecto al segundo argumento, obsérvese que la trascendencia que tiene el principio de reserva de ley en el ámbito tributario se manifiesta en reglas que establecen que las normas tributarias sustantivas y sancionadoras (i) no deben

---

47 Sobre el principio de razonabilidad, nótese que, más allá de los matices en su entendimiento por la doctrina, el TC ha señalado lo siguiente: “En un sentido moderno y concreto, la arbitrariedad aparece como lo **carente de fundamentación objetiva**; como lo incongruente y contradictorio con la realidad que ha de servir de base a toda decisión. Es decir, como aquello **desprendido o ajeno a toda razón de explicarlo**” (énfasis agregado). Fundamento 12 de la sentencia recaída en el Expediente N° 0090-2004-AA de 28/9/2020. Es en este último moderno y concreto sentido en el que en la doctrina nacional se reconoce la razonabilidad como un principio que irradia el ordenamiento jurídico (ver, por ejemplo Rubio, 2013, p. 242). Por otro lado, el deber de los jueces de motivar sus sentencias está recogido expresamente en los artículos 138 y 139 numeral 5 de la Constitución. Sobre los supuestos en los que no se cumple la debida motivación, puede verse, por ejemplo, el fundamento 7 de la sentencia recaída en el Expediente n.º 00728-2008-PHC/TC de fecha 13 de octubre de 2008.

48 En el Perú, la “*ilegalidad manifiesta*” de la actuación de un funcionario da lugar a responsabilidad administrativa, la resolución de un juez o el dictamen de un fiscal “*manifiestamente contrarios al texto expreso y claro de la ley*” se sancionan como prevaricato y los jueces deben resarcir los daños que causan por un “*grave error de derecho*” o una “*interpretación insustentable de la ley*”. Véase el sustento normativo respectivo, entre otras normas, en el artículo 259.1. del TUO de la LPAG, el artículo 418 del Código Penal y el artículo 509 del Código Procesal Civil.

Un ejemplo de una interpretación “manifiestamente contraria al texto expreso y claro de la ley” puede verse en un caso resuelto por la Sentencia de la Sala Penal Transitoria Apelación N° 13-2017 de Lambayeque del doce de agosto de dos mil diecinueve. En dicho caso se evidenció que un juez se apartó del texto “expreso y claro” de la ley considerando, entre otros aspectos, una contradicción en la aplicación de la norma entre dos de sus resoluciones.

No está de más hacer notar que existe debate en el ámbito penal respecto a cuándo una interpretación es manifiestamente contraria al texto expreso y claro de la ley y configura la tipicidad objetiva del delito de prevaricato. Al respecto, Castillo explica que “hoy en día lo proscrito no es ir manifiestamente contra los textos lingüísticamente expresos y claros de las disposiciones, sino que hoy en día está proscrito ir manifiestamente contra las normas ajustadas a las exigencias de justicia que se desprenden de los textos aun cuando contravenen su significado lingüístico expreso y claro” (Castillo, 2013, pp. 256-258).

interpretarse de forma extensiva; y (ii) no deben ser integradas<sup>49</sup>. Sin embargo, a nuestro juicio, dichas reglas pueden reducir en cierto modo la indeterminación de las normas, pero no eliminarla totalmente debido a las limitaciones propias del lenguaje (i.e. vaguedad y ambigüedad) y a la existencia de cuestiones interpretativas que se presentan de forma general con motivo de la aplicación de las normas jurídicas (p. e. vigencia de las normas en el tiempo, antinomias, etc.).

Por lo expuesto, aun considerando las reglas que derivan del principio de reserva de ley, pensamos que no existe alguna razón por la cual deba considerarse que las normas tributarias sí gozan de determinación completa, a diferencia del resto de normas jurídicas. La consecuencia de esto es que al desentrañar el contenido de las normas tributarias es preciso tener en cuenta lo expuesto en la doctrina sobre la interpretación jurídica y sus componentes: los criterios generales de interpretación, los métodos de interpretación, así como los apotegmas jurídicos<sup>50</sup>.

---

49 La característica más importante de las normas tributarias es que se encuentran sujetas al principio de reserva de ley. De acuerdo con este principio, únicamente corresponde al legislador, en representación del pueblo, el ejercicio del poder tributario. Por tanto, se excluye la posibilidad de extender, en vía de interpretación, las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Con relación a la interpretación extensiva, Sevillano (2014) explica que esta forma de interpretar la norma está prohibida, ya que “equivaldría a saltar competencias que deben corresponder solo al legislador [...] quien debe definir el hecho que intente gravar, por ejemplo, con un impuesto, de modo tal que genere certeza entre quienes serán los llamados a pagarlo” (p. 133).

Nótese que deriva también del principio de reserva de ley que quien aplica el derecho no pueda crear una norma para un caso que no está regulado pero que se considera debiera estarlo (laguna del derecho). La regla prohíbe integrar el derecho y, por eso, se sostiene que correspondería asumir que el legislador optó por no señalar un tratamiento para el supuesto carente de regulación (por ejemplo, que optó por no gravar un hecho con determinado tributo).

50 Con relación a los componentes de la interpretación jurídica, seguimos lo expuesto por Rubio (2009, pp. 232-237). En lo que concierne al ámbito tributario cabe hacer notar que no existe alguna norma que, con carácter general, establezca o sugiera el uso de un criterio de interpretación respecto de otro u otros en el ámbito tributario.

Además, la revisión de la jurisprudencia del TF permite constatar que, en efecto, a pesar de que en el día a día sea el método literal el que predomina en el ámbito tributario, también se usan otros métodos de interpretación. Para mayor referencia, véase Donayre (2014, pp. 183-206).

Nótese también que, en la práctica, en la interpretación de normas tributarias (al igual que en el caso de las normas jurídicas en general), es común el recurso a los denominados

Nuestro tercer argumento se sustenta en la existencia de reglas específicas que abordan el problema que genera la indeterminación de las normas tributarias:

- El Código Tributario admitiría que las normas tributarias pueden dar lugar a diferentes interpretaciones al señalar expresamente en la Norma VIII de su Título Preliminar que “al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho” y establecer en el artículo 92, inciso g, que los administrados tienen derecho a solicitar que no se apliquen intereses y sanciones en casos de “duda razonable o dualidad de criterio de acuerdo a lo previsto en el artículo 170”<sup>51</sup>.
- De acuerdo a los artículos 93 y 94 del Código Tributario, las respuestas de la AT dadas con motivo de la absolución de consultas que le formulan ciertas entidades sobre el sentido y alcance de las normas tributarias son de obligatorio cumplimiento para sus distintos órganos.
- La ley establece diversos supuestos en los que el Tribunal Fiscal puede interpretar el sentido de las normas tributarias de modo expreso y con carácter general emitiendo precedentes que son de observancia obligatoria para los órganos de la AT; y, frente a las resoluciones que los establecen, la AT no puede interponer demanda contencioso-administrativa conforme al artículo 154 del Código Tributario<sup>52</sup>.

---

apogemas jurídicos. Solo para poner un ejemplo, la AT suele usar el aforismo según el cual “no cabe distinguir donde la ley no distingue”.

- 51 Así, se exonera de sanciones e intereses en los siguientes casos: (i) la norma es aclarada posteriormente con invocación expresa al artículo 170 del Código Tributario; y, (ii) la AT tuvo duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y solo respecto de los hechos producidos mientras el criterio anterior estuvo vigente.

Nótese que en su Informe N° 001-2008-SUNAT/2B4000, la Gerencia Jurídico-Aduanera, en un criterio que ha sido reiterado en diversos informes, sostuvo que para que se configure una dualidad de criterio deben concurrir las siguientes circunstancias:

- “1. Que existan dos interpretaciones –contradictorias entre sí– de la Administración respecto al sentido y alcance de una norma tributaria-aduanera.
2. Dichas interpretaciones no necesariamente deben materializarse en actos administrativos resolutivos.
3. Que el contribuyente o usuario aduanero haya sido inducido a error por la Administración actuando en base a la primera interpretación”.

- 52 Explican Caller y Ruiz (2013) que corresponde la emisión de precedentes de observancia obligatoria por parte del TF: (i) cuando se interprete de modo expreso y con carácter general el sentido de las normas tributarias; (ii) cuando existan resoluciones con fallos

- Al resolver controversias sobre las normas tributarias, al igual que ocurre en otras materias, los jueces deben considerar los principios jurisprudenciales con carácter vinculante emitidos por la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema, así como los precedentes vinculantes establecidos por el TC<sup>53</sup>.

Antes de cerrar este punto, resulta pertinente agregar que la existencia de cierto grado de indeterminación en las normas tributarias es reconocida por las normas internacionales de información financiera vigentes en el Perú (específicamente la CINIIF 23) y ha sido ejemplificada ampliamente en una reciente tesis doctoral que aborda con profundidad el problema de las lagunas y antinomias (Lara, 2020)<sup>54</sup>.

---

contradictorios entre sí, a fin de decidir el criterio que deba prevalecer en posteriores resoluciones que emita el TF; (iii) cuando se cambie un criterio anterior, sea o no vinculante; (iv) cuando se aclare el sentido de una norma que por su oscuridad genera una duda razonable en su interpretación y, por ello, se dispense de la aplicación de intereses y sanciones respecto de los incumplimientos producidos antes de la aclaración de la norma; (v) cuando exista un criterio recurrente de las salas especializadas; y, (vi) cuando se emitan resoluciones en virtud de la atribución conferida por el artículo 102 del Código Tributario, que incluye el caso en que se efectúe el control difuso de validez constitucional de normas con rango de ley, así como el control de legalidad de las normas reglamentarias (pp. 31-32).

53 Al respecto téngase en cuenta lo siguiente:

- La Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema puede expedir resoluciones fijando principios jurisprudenciales con carácter vinculante sin necesidad de que exista un pronunciamiento por parte de la Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia de la República, de acuerdo con el artículo 36 del TUO de la Ley N° 275-4 - Ley que Regula el Proceso Contencioso-Administrativo aprobado por Decreto Supremo N° 011-2019-JUS. Dichos pronunciamientos vinculan a todos los órganos jurisdiccionales, a menos que estos se aparten motivando específicamente por qué el criterio no es aplicable al caso concreto.
- El TC puede decidir que la regla jurídica expuesta en un caso particular se establezca como norma general para futuros procesos de naturaleza homóloga, de acuerdo con la primera disposición general de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional - Ley N° 28301. De esa forma, la interpretación de la norma establecida por el TC debe ser acogida también por los jueces del Poder Judicial y el propio TC en futuros casos, a menos, claro, que se aparten de dicho criterio sustentando los fundamentos y razones que justifican dicho apartamiento.

54 La existencia de indeterminación en las normas tributarias produce incertidumbre sobre el cálculo de las obligaciones tributarias y afecta la medición de la situación financiera de las empresas, ya que puede llevar al surgimiento de pasivos cuya revelación es de interés en el mercado. Por ello, normas internacionales de información financiera reconocen y regulan la existencia de la incertidumbre que puede existir en los tratamientos de los

Por todo lo antes expuesto, a nuestro modo de ver, no cabe duda de que las normas tributarias, al igual que las normas jurídicas, adolecen de cierto grado de indeterminación.

## 2. La interpretación jurídica implica la búsqueda de una interpretación correcta

Dado que la interpretación jurídica no es una técnica que se sustenta en reglas exactas, no es cuestionable por sí mismo el hecho de que un profesional del derecho tenga una interpretación distinta a la que tienen sus colegas respecto a una misma norma. No obstante, eso no significa que, bajo el pretexto de estar formulando una interpretación, un abogado pueda sostener que la ley establece cualquier cosa.

Siendo que, a nuestro juicio, las normas jurídicas son de cierta forma determinadas, la interpretación no podría consistir en tergiversar su sentido sosteniendo que dicen algo distinto a aquello que sí está claro que dicen. Si un abogado recomienda una interpretación *contra legem*, es decir, contraria a aquello a lo que establece el derecho con suficientemente claridad (“*manifiestamente contraria al texto expreso y claro de la ley*”), en realidad, está aconsejando incumplir la ley<sup>55</sup>.

---

impuestos a las ganancias. En el Perú, las normas financieras son aprobadas por el Consejo Normativo de Contabilidad. A partir del año 2019 rige en el Perú la CINIIF 23 - La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias (CINIIF 23) cuyo objetivo es “aclarar cómo aplicar los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIC 12 cuando existe incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias (...)” y exige a las empresas revelar en sus Estados Financieros el efecto de cualquier “tratamiento impositivo incierto” (es decir, una interpretación de las normas sobre el IR que es probable que la autoridad tributaria no acepte) mediante un ajuste en la determinación del IR corriente o el IR diferido.

55 Un par de ejemplos permiten aclarar a qué nos referimos en este párrafo. En el clásico ejemplo del parque que tiene una regla según la cual “está terminantemente prohibido el ingreso de vehículos”, sostener que la norma no define expresamente qué se entiende por vehículo y que no se ha actualizado dicha definición para incluir a los autos híbridos sería, por ejemplo, una interpretación *contra legem* (o “manifiestamente contraria al texto expreso y claro de la ley” usando las palabras recogidas en la legislación), pues implicaría admitir algo que el derecho rechaza con suficiente claridad. En el supuesto planteado, las circunstancias propuestas no permiten justificar alguna interpretación que se aparte del sentido natural del lenguaje empleado por la regla a la que aludimos, pues según la primera acepción que recoge el Diccionario de la RAE un vehículo es un “[medio de transporte de personas o cosas”.

Nótese que, bajo la teoría de la indeterminación moderada que seguimos, las interpretaciones *contra legem* no son amparables porque atentan contra la parte determinada del derecho. Es decir, tergiversan el sentido del derecho ya sea porque (i) admiten algo que el derecho rechaza con suficiente claridad; o (ii) proponen algo que, aun cuando el derecho pueda revestir de cierta indeterminación, está claro que no es lo que este establece.

Por otro lado, el hecho de que no haya reglas universalmente aceptadas no significa que el intérprete pueda definir el contenido de la norma a su sola discrecionalidad o de una forma que resulte irrazonable. Los abogados no cuentan con facultades para crear derecho o, en otras palabras, su sola opinión no constituye fuente de derecho. Por ello, no cabe admitir que la interpretación consista en decidir de forma arbitraria el sentido de una norma<sup>56</sup>.

En efecto, aun cuando existen diferentes formas de entender la interpretación jurídica, pensamos —siguiendo los aportes de doctrina contemporánea— que se trata de una técnica que los abogados realizan conscientemente y sobre la base de ciertas reglas que, aun cuando no sean de aceptación universal, implican una

---

Tomando como base el mismo ejemplo, si lo que se prohibiera es el ingreso al parque con ropa gris (no quedando claro qué prendas deben considerarse grises y no simplemente negras o blancas), interpretar que las prendas azules están prohibidas sería también una interpretación *contra legem*, ya que aun cuando pueda existir cierta indeterminación en la norma (respecto a qué prendas se consideran grises), lo que sí está claro es que la norma no prohíbe el uso de ropa de color azul.

56 Nótese que aun cuando la interpretación jurídica dista de ser una ciencia, es posible identificar algunos rasgos que permiten caracterizarla. De lo expuesto en el libro de introducción al derecho de Marcial Rubio (2009), libro de teoría general del derecho más reconocido en nuestro medio, bien puede inferirse que el intérprete usa los métodos de interpretación jurídica (no otros), razona en base a una posición axiomática de interpretación (aun cuando muchas veces esta es inconsciente) y da una respuesta ponderando las otras interpretaciones posibles.

Con relación a los criterios axiomáticos, Rubio explica que, “el intérprete normalmente combina con distintas ponderaciones cada uno de estos criterios [...] inclusive el mismo intérprete, de buena fe y sin traicionar principios, a menudo elabora una posición axiomática distinta según cada caso”(p. 236). Agrega el autor que “el intérprete *siempre* asume una posición axiomática de interpretación. A veces la decide conscientemente, pero en la mayoría de los casos no es así” (p. 237). Además, admitiendo que los métodos de interpretación pueden llevar a diferentes conclusiones, Rubio sostiene que “el buen intérprete es el que utiliza todos los métodos que cabe emplear y elige como interpretación válida aquella en la que confluyen todos o la mayoría de los métodos aplicados” (Rubio, 2009, p. 253).

fundamentación racional que busca ser coherente, lógica y susceptible de ser aceptada por los demás, lo cual excluye la arbitrariedad<sup>57</sup>.

Por ello, desde nuestro punto de vista, al formular una interpretación, el abogado debe estar en condición de hacer explícitas las razones por las cuales su interpretación tiene méritos para ser admitida por la comunidad jurídica relevante como una interpretación válida<sup>58</sup>. Si el abogado no puede justificar al menos

---

57 García Amado (1999) explica el inicio de las teorías de la argumentación contemporáneas a la luz de la obra de Perelman, Toulmin y Viehweg, de la forma siguiente: “Las teorías de la argumentación jurídica, con Perelman a la cabeza, vendrán a buscar una vía media entre el irracionalismo metodológico de los unos y el optimismo cientificista de los otros. [...] Asistimos así al comienzo de un cierto cambio de paradigma que en nuestros días va camino de consolidarse. Ese cambio supone el paso de entender el razonamiento jurídico como monológico a verlo como esencialmente dialógico. [...] [L]a ‘verdad’ jurídica no se averigua subjetivamente, se construye intersubjetivamente; no se demuestra en su certeza immanente, sino que se justifica o se fundamenta en su «razonabilidad» hacia el exterior, para los demás. La corrección de las decisiones no proviene de su correspondencia con una norma que se asimila a un objeto preestablecido, sino que se apoya en el consenso que ante cada caso concreta los perfiles de la norma mediante argumentos que ya no se extraen de la norma misma, sino de postulados socialmente compartidos” (p. 136).

58 Respecto a cuándo una interpretación se entiende como razonable, tomamos buen punto de partida la posición expuesta por De Trazegnies. Específicamente, el profesor De Trazegnies (2005) sostiene que la interpretación jurídica “implica no dejar de lado el texto literal de la ley sino rellenar su interior con las verdades y métodos *normalmente aceptados* por la comunidad jurídica (doctrina, jurisprudencia establecida, etc.) y con otros elementos que no proceden del Derecho sino del entorno de realidad dentro del cual se da actividad jurídica (*criterios generalmente aceptados* de ética, economía, política, etc.) (énfasis agregado)” (p. 5).

Bajo ese orden de ideas, el autor señala que “[l]a interpretación puede y debe ser *razonable*, es decir, realizada desde una perspectiva *guiada por la opinión considerada válida por la comunidad jurídica*; o cuando menos, si se aparta de tal opinión, para ser aceptable debe lograr persuadir a sus interlocutores de que una nueva línea de interpretación otorga dentro de las circunstancias un sentido más claro y adecuado a la norma interpretada” (énfasis agregado) (p. 42).

Obsérvese que el criterio de razonabilidad que recogemos, siguiendo lo expuesto por la doctrina nacional, parte de la idea de razonabilidad de Perelman (1989) y considera que el auditorio en función del cual se debe evaluar la plausibilidad de la interpretación es uno conformado por la comunidad jurídica relevante. Evaluar la plausibilidad de las interpretaciones en función al entendimiento de la propia comunidad jurídica nos parece justificado en el ámbito de la deontología jurídica, ya que la idea de encargar a la autorregulación el control disciplinario sobre los miembros de una profesión radica justamente en el alto grado de tecnicismo de los conocimientos y destrezas que le son propios.

la razonabilidad de la interpretación que propone, a nuestro juicio, simplemente no está haciendo interpretación jurídica y probablemente esté infringiendo sus deberes deontológicos<sup>59</sup>.

Ahora bien, incluso en un ámbito en el que las normas son indeterminadas, la interpretación jurídica no consiste simplemente en identificar soluciones plausibles, sino que implica la búsqueda de una interpretación que concilie de la mejor forma posible las fuentes del derecho aplicables. Para ello, el intérprete debe aplicar los distintos métodos y criterios usados en la comunidad jurídica relevante teniendo en cuenta las razones en juego en el caso específico<sup>60</sup>.

A diferencia de un juez, al interpretar las normas, el abogado puede tener en cuenta primordialmente las razones de su cliente. Sin embargo, debe ser consciente de que no tiene el poder de un legislador para definir el contenido de las normas ni mucho menos el de un legislador facultado para definir el contenido del derecho considerando únicamente la visión de su cliente. Si hay otra interpretación que concilia mejor las razones en juego, bien podría ocurrir que esta última sea aceptada por los jueces en caso de controversia.

Identificar, sobre la base de criterios objetivos, cuál es la mejor entre las diferentes interpretaciones plausibles es una habilidad para la cual a los abogados se les entrena en las Facultades de Derecho. Además, los abogados desarrollan esta actividad en el día a día tanto en su práctica profesional (al asesorar a sus clientes,

---

59 Al actuar de esa forma el abogado podría estar incumpliendo su deber de defender adecuadamente los derechos de su cliente o incluso podría estar induciéndolo a incumplir la ley y, por tanto, faltando a su deber de obediencia a la ley contemplado en el CEA.

Nótese que, según cuáles sean las circunstancias del caso, una interpretación que, en estricto, respeta el texto de la ley puede ser arbitraria o irrazonable mientras que otra que es “manifiestamente contraria al texto expreso y claro de la ley” puede ser razonable.

Volviendo al ejemplo del parque, imaginemos que un camión de bomberos requiere ingresar para auxiliar a una persona. En este caso, prohibir el ingreso del vehículo “porque así se ha decidido” es arbitrario a pesar de respetar el texto de la norma. En cambio, sostener que el ingreso del vehículo está permitido en atención a las circunstancias del caso (se busca salvaguardar la vida de una persona) es una interpretación “manifiestamente contraria al texto expreso y claro de la ley”, pero razonable.

60 Como explica Marcial Rubio (2009), “el intérprete debe ser consciente de que si métodos distintos le dan resultados de interpretación diversos, tiene que tomar en cuenta la disyuntiva y no puede, simplemente, acallar uno de ellos para elegir el otro, sin mayor fundamentación” (p. 253).

cuestionar la posición de la contraparte en un litigio, proponer un acuerdo conciliatorio, etc.) como en el ámbito académico-científico (por ejemplo, cuando trabajan publicaciones o ponencias para congresos)<sup>61</sup>.

En resumen, la labor de interpretación no es un ejercicio arbitrario, irrazonable o convenido, sino que aspira a la obtención de una interpretación que concilie de la mejor forma posible las fuentes del derecho aplicables teniendo en cuenta las razones en juego en el caso específico<sup>62</sup>.

### 3. La clasificación de algunas interpretaciones como agresivas

Habiendo comprendido que las normas jurídicas son en cierto modo indeterminadas y que la interpretación jurídica no se agota en la identificación de interpretaciones plausibles (pues implica también reconocer que hay interpretaciones que cuentan con mayor sustento que otras), es más fácil entender por qué tiene sentido evaluar si, al menos bajo ciertas circunstancias, recomendar o avalar el uso de interpretaciones que no están respaldadas en argumentos sólidos puede implicar un incumplimiento de los deberes profesionales del abogado.

En efecto, si un abogado puede distinguir que algunas interpretaciones son mejores que otras, tiene mucho sentido preguntarnos si es acorde con lo establecido en el CEA que un abogado avale o recomiende una interpretación que no

---

61 Wendel (2010) sostiene lo siguiente: “hay un arte en hacer y evaluar argumentos legales. Este arte es el que aprenden los abogados en la facultad de Derecho y continúan afinando a medida que ganan experiencia en la práctica” (p. 14).

Nótese que, en el Perú, en ciertos casos, la evaluación del sustento jurídico de una interpretación se realiza en forma consciente por los abogados para propósitos específicos en los que dicha evaluación resulta relevante. Así, por ejemplo, los abogados requieren evaluar si existe “verosimilitud en el derecho” cuando analizan la presentación de una medida cautelar. Se trata de un estándar más exigente que el requerido usualmente en un proceso. Obsérvese también que los abogados requieren cotejar diferentes interpretaciones para brindar sus expectativas sobre la resolución controversias. Para propósitos financieros, en el Perú es algo muy cotidiano que se requiera a los abogados calificar el grado de contingencia que existe en los procesos judiciales que tienen a cargo según el resultado del caso genera un riesgo probable (entendido como mayor a 50% de posibilidades de perder el caso), posible (50%) o remoto (menor a 50%).

62 Citando a Moss (2000, p. 1322), Wendel (2010) señala que cualquier intérprete reconocería como un ideal que “el objetivo del razonamiento legal [es] encontrar una visión del derecho que reconcilie mejor el cuerpo del texto relevante, los principios y la jurisprudencia”.

necesariamente es la “mejor interpretación”. La pregunta resulta particularmente relevante cuando el abogado sabe que la señalada interpretación será utilizada por su cliente al presentar una declaración jurada tributaria que podría no ser objeto de fiscalización.

Esta cuestión resulta de relevancia actual en el ámbito tributario si tenemos en cuenta que, a raíz de la discusión surgida en torno a la denominada *planificación fiscal agresiva*, viene haciéndose más común la alusión a interpretaciones “agresivas” de las normas para aludir a aquellas que tendrían un mayor riesgo de no ser aceptadas por las autoridades principalmente por percibirse que se apartan de la *finalidad* de las normas o de la que sería una interpretación *convencional* de estas<sup>63</sup>.

Solo para poner un ejemplo, a raíz de una ley de 2016, actualmente es posible ver en las páginas web de diversas empresas que operan en el Reino Unido una declaración en la que señalan que, como parte de su estrategia fiscal, no usan “interpretaciones agresivas de las normas tributarias”<sup>64</sup>.

---

63 Algunos ejemplos del uso de la expresión “interpretación agresiva” en el sentido mencionado son los siguientes:

- “A la hora de evaluar la integridad de un posible o actual cliente es necesario determinar si recurre a interpretaciones agresivas de las normas” (Bermúdez, 2020).
- “‘El problema es que tenemos una normativa de renta anacrónica y obsoleta que permite interpretaciones agresivas por parte de los contribuyentes y al mismo tiempo incentiva actuaciones arbitrarias de la administración tributaria’, comentó Alan Saborío, socio director de la firma consultora Deloitte” (Soto, 2013).

64 La Finance Act de 2016 exige a algunas empresas revelar su estrategia tributaria en un documento que debe ser aprobado por el Directorio en el que se debe explicar, entre otros aspectos: cómo la empresa administra el riesgo relacionado a la tributación en el Reino Unido, cuál es la actitud de la empresa hacia el planeamiento tributario, cuál es el nivel de riesgo que la empresa se está dispuesta a aceptar y cómo esta se relaciona con la autoridad tributaria.

En cumplimiento de dicha norma, por ejemplo, el reporte emitido por M&G PLC (empresa que se dedica a la gestión de inversiones y ahorros) señala: “Cuando el tratamiento tributario de una transacción o actividad no está claro seguimos la interpretación generalmente entendida de las normas tributarias. [...] Dentro de cada una de las jurisdicciones en las que operamos, surge con el tiempo una visión común en toda la comunidad tributaria informada (que comprende contribuyentes, asesores tributarios y la práctica prevaleciente seguida por la autoridad tributaria) sobre cómo se interpretan y aplican las leyes y regulaciones tributarias. Esto forma una “interpretación generalmente entendida. [...] No basamos nuestras decisiones en interpretaciones agresivas de las normas tributarias” (M&G, 2019).

En términos latos, una interpretación agresiva en el sentido al que nos referimos sería equivalente a “arriesgada”, “especulativa”, “forzada” o “creativa” y lo contrario a una interpretación “conservadora”, “convencional” o que cuenta con un fundamento “sólido”, “sustancial”, “atendible” o al menos “no frívolo”<sup>65</sup>.

A fin de delimitar apropiadamente nuestro objeto de estudio, en este trabajo, definimos como *interpretación agresiva* a aquella que, aun pudiendo considerarse plausible, no cuenta con fundamentos de derecho lo suficientemente sólidos como para que un evaluador independiente admita que definir si tal interpretación debe prevalecer en lugar de otra (también plausible y que el abogado conoce o debería conocer) sea un asunto discutible o polémico y no uno que resulta fácil de resolver sobre la base de un análisis objetivo de las fuentes del derecho.

Es necesario tener presente que la definición previamente expuesta considera algunos rasgos que es preciso hacer notar:

- Se trata de una interpretación plausible y no de una arbitraria o irrazonable. Para estos efectos, consideramos que una interpretación es plausible cuando es susceptible de ser aceptada por la comunidad jurídica como un resultado del uso de los métodos de interpretación admitidos en el derecho.
- Toma en cuenta criterios objetivos: los fundamentos de derecho que soportan la interpretación. Cuando aludimos a *fundamentos de derecho* nos estamos refiriendo a argumentos elaborados a partir de fuentes objetivas que resultan pertinentes para la interpretación de las fuentes del derecho aplicables (por ejemplo, sustentar por qué la interpretación es consistente con la finalidad de la ley considerando su exposición de motivos o acreditar por qué a partir de una revisión de antecedentes debe considerarse el significado técnico de un término descrito en la ley y no su significado usual).

---

65 Así, cuando decimos que una interpretación es “agresiva” el uso que le damos al adjetivo indicado no está relacionado con la primera acepción que recoge el Diccionario de la RAE para dicho término (“Dicho de una persona o de un animal: Que tiende a la violencia”) que podría evocar una conducta que tiende a la violencia, sino que estaría más cercano a la séptima acepción de dicho término que recoge el mencionado diccionario: “Que resulta llamativo o rompe con el orden establecido”.

De igual forma, nótese que al existir cierta incertidumbre con relación a cómo será resuelta una eventual controversia el uso del término “agresivo” como contrario a “conservador” para distinguir interpretaciones jurídicas guarda semejanza al uso que se da a dichos términos en el contexto de las inversiones. En ese contexto, una inversión “agresiva” es una que representa un mayor riesgo con relación a otra que es “moderada” o “conservadora”.

Nótese que la razón de tomar en cuenta criterios objetivos radica en que la eventual controversia que se suscite sobre el alcance de las normas deberá ser resuelta por el órgano jurisdiccional competente considerando los fundamentos objetivos que soportan las interpretaciones en cuestión. Por ello, el hecho de que un abogado sostenga que, a su juicio, una interpretación tiene buenas probabilidades de éxito no resulta relevante si no está respaldada en fundamentos objetivos.

- Implica una comparación entre el sustento que tiene la interpretación evaluada con el que tiene otra que el abogado conoce o debería conocer. Para estos efectos, consideramos que las interpretaciones que el abogado debería conocer deben identificarse teniendo en cuenta el deber de diligencia que tiene el abogado frente a su cliente.

Así, por ejemplo, con las salvedades que podrían presentarse, bien podría considerarse como agresiva una interpretación que se sostiene solo en un argumento que respalda una interpretación según el método literal si hay otra que, además de sostenerse en argumentos que respaldan el método literal, está soportada también en otros que respaldan el método de interpretación finalista (o de *ratio legis*) y el método histórico.

Hacemos una reserva al indicar lo anterior, ya que no descartamos que pudieran presentarse casos en los que exista una justificación para asumir una interpretación respaldada solo por un método frente a otra que cuenta con respaldo en más de uno. De ser el caso, lo relevante sería que el intérprete esté en la posibilidad de sustentarlo.

- Exige realizar una evaluación de los fundamentos que respaldan la interpretación asumiendo la perspectiva de un tercero independiente. La comparación del sustento de una interpretación frente al de otra debe hacerse de forma objetiva identificando razones que lleven a preferir una u otra más allá de cuál sea la que resulta favorable para el cliente o para el Estado.

Específicamente, pensamos que la señalada comparación debe hacerse teniendo en cuenta un auditorio hipotético que sería la comunidad jurídica específica en la cual se propone la interpretación. En el ámbito tributario, por ejemplo, tal auditorio no incluiría solo a un grupo de abogados de parte, sino que también funcionarios de la AT, vocales del TF, jueces, profesores y académicos.

Obsérvese que consideramos que la evaluación antes mencionada debería hacerse teniendo en cuenta la comunidad jurídica relevante, es decir, un

conjunto de personas que, en un determinado entorno, debido a su especialización se encuentran en la posibilidad de entender los problemas interpretativos en cuestión, lo cual no es lo mismo que toda la comunidad jurídica, pero tampoco debería entenderse como un grupo tan reducido que excluya la idea de un auditorio.

Resulta preciso también indicar qué cuestiones no son relevantes para definir una interpretación como *agresiva* en los términos que usamos en este trabajo:

- En la medida de que no aceptamos la tesis de la *determinación absoluta* (que haya una verdad única y absoluta oculta en las normas), pensamos que una interpretación no puede considerarse agresiva por el hecho de apartarse de aquella que se considere como “única”, “verdadera” o “correcta”, sino que por no tener un sustento suficiente como para que se considere que definir cuál es la interpretación que debe prevalecer sea un asunto atendible y no meramente fútil.
- Una interpretación no es agresiva por el hecho de no ser la interpretación que fue aceptada finalmente por las autoridades o la comunidad jurídica, ya que no corresponde exigir al abogado que prevea el resultado de una eventual controversia o la apreciación que tendrá finalmente la comunidad jurídica. Bien puede ocurrir que una interpretación descartada por un juez o la doctrina tenga fundamentos jurídicos que hacen preciso un mayor análisis para determinar si es o no la interpretación que debe prevalecer.
- Una interpretación no es agresiva por la consecuencia práctica a la que puede llevar su adopción. Así, por ejemplo, no cabría sostener que una interpretación es “agresiva” por el solo hecho de que su aplicación en un caso concreto lleve a que no se pague un impuesto frente a otra bajo la cual sí correspondería pagar dicho impuesto por un importe sumamente cuantioso. La materialidad de una eventual controversia no hace más o menos agresiva una interpretación en los términos que usamos.

Hilando un poco más fino, es preciso hacer notar que la solidez de los fundamentos que soportan una determinada interpretación puede medirse en función de aquellos que respaldan otra. Si bien podrían presentarse salvedades, pensamos que los siguientes son ejemplos de situaciones en las que, por lo general, esto podría ocurrir:

- Una interpretación finalista que se sustenta en la opinión aislada de un congresista que figura en el diario de debates podría no ser tan sólida como otra

respaldada en la justificación de la norma expuesta en detalle y con suficiente claridad en el proyecto de ley respectivo.

- Una interpretación literal que se sustenta en la acepción de un vocablo que figura en el Diccionario de la RAE no sería tan sólida como aquella que se sostiene en la opinión especializada de un lingüista sobre el uso de ese vocablo en una región y época determinada.
- Un criterio recogido en una jurisprudencia aislada y antigua no brinda un argumento tan sólido como otro que viene siendo aceptado en una jurisprudencia reiterada más reciente recaída en un caso que, por sus características, se asemeja más al evaluado.

Es preciso aclarar que no pensamos que una interpretación deba ser calificada como agresiva por el solo hecho de no contar con respaldo en la exposición de motivos de la norma, los diarios de debates para su aprobación, precedentes judiciales o doctrina. Aun en ausencia de soporte en este tipo de fuentes, una interpretación que se sostiene en un razonamiento construido a la luz de los principios y reglas del derecho podría ser más convincente frente a la comunidad jurídica en relación a otra interpretación.

Lo que buscamos hacer notar, precisamente, es que, en virtud de su formación, los abogados pueden comparar dos interpretaciones y diferenciar a partir de *elementos objetivos* que una interpretación está sustentada en fundamentos más sólidos que otra y, por tanto, si el caso analizado es uno realmente controvertido o, en realidad, es casi evidente cuál interpretación debe primar y cuál debe descartarse.

Como ocurre en general en el derecho, en algunos casos es sencillo identificar que una interpretación es agresiva. Por ejemplo, si el propio abogado reconoce ante su cliente (o en algún otro ámbito) que hay interpretaciones que cuentan con fundamentos jurídicos mucho más sólidos, pero admite que la interpretación evaluada “tiene cierto asidero que podría explorarse”, “no resulta tan descabellada” o “cuenta con un respaldo jurídico, aunque mínimo”, etc.

En otros casos, en cambio, identificar si una interpretación es o no agresiva puede ser más complicado por no ser evidente si las interpretaciones que admite la norma se sostienen en argumentos que cuentan con un nivel de solidez similar o si los de una son más fuertes que los de la otra de forma evidente. Es innegable, como en todo acto de interpretación, que quien analice las interpretaciones tenga un cierto margen de apreciación.

Lo antes mencionado no significa que sea imposible distinguir una interpretación agresiva de una que no lo es de la misma forma que a un profesor de derecho que revisa un examen con una pregunta “de interpretación” no le es imposible comparar dos pruebas y distinguir una situación en la que una merece una nota desaprobatoria (i.e. entre 0 y 8) y la otra aprobatoria (i.e. entre 14 y 20) respecto de aquella en la que está claro que ambas pruebas merecen nota aprobatoria, pero es difícil distinguir cuál merece la mayor calificación.

En la primera situación de la analogía que acabamos de usar, el profesor puede distinguir que la fundamentación expuesta en una de las pruebas *no puede competir* con la de la otra, mientras que en la segunda situación el profesor requiere un mayor análisis para definir, entre dos pruebas que merecen una nota aprobatoria, cuál cuenta con fundamentos más sólidos. Es decir, definir ello se trata de un asunto *más discutible*.

El tipo de interpretación al que nos referimos como agresiva caería en el primer supuesto de la analogía. Pese a que se trata de una interpretación plausible ante la comunidad jurídica relevante, el asunto no resulta problemático, ya que, a partir de los desarrollos vigentes, difícilmente se podría sostener que la interpretación propuesta tiene mayor fundamento que otra interpretación que también es plausible.

Un criterio que podría usar un abogado para formarse una primera impresión en relación a si una interpretación es agresiva en el sentido que describimos es preguntarse si se sentiría cómodo sosteniendo que la señalada interpretación deba preferirse sobre otra que sabe que también es relevante ante un juez, abogado o profesor que conoce, admira y respeta por su buen juicio. Si no se sentiría cómodo (por intuir, por ejemplo, que tal persona le haría notar las serias deficiencias de su argumentación), es posible que tal interpretación sea agresiva<sup>66</sup>.

---

66 Nótese que esta heurística está inspirada en una que fue propuesta por Wendel (2010): “Una posible heurística usando un observador ideal es que el argumento es plausible si un abogado se sentiría cómodo defendiéndolo ante el juez para el que trabajó, un profesor al que respeta o un colega conocido por su buen sentido y juicio” (p. 186).



## **CAPÍTULO 3**

### **EL PROBLEMA DEL “JUEGO DE LA LOTERÍA DE LA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA”**



### CAPÍTULO 3

## EL PROBLEMA DEL “JUEGO DE LA LOTERÍA DE LA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA”

*El profesional en ejercicio [...] al evaluar un asunto tributario federal, no debe tener en cuenta la posibilidad de que una declaración de impuestos no vaya a auditarse o que un asunto no vaya a plantearse en la auditoría (Sección 10.37(a)(2)(vi) de la Circular 230 del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos).*

¿Qué significa jugar a la “lotería de la fiscalización tributaria”? ¿Se trata de una actuación que afecta el funcionamiento del sistema tributario? ¿En el Perú, el ordenamiento jurídico contiene reglas que desincentivan a los contribuyentes a incurrir en este tipo de práctica? ¿La normativa vigente exige a los asesores tributarios desalentar este tipo de actuación?

En este capítulo explicamos por qué el uso de interpretaciones agresivas con motivo de la determinación de tributos es un asunto problemático dada la posibilidad de que estas no sean identificadas por la AT. La falta de una respuesta efectiva del ordenamiento jurídico peruano ante este problema es relevante al analizar la actuación del abogado que brinda asesoramiento tributario a la luz de las normas de ética y responsabilidad profesional del abogado.

### 1. El “juego de la lotería de la fiscalización tributaria”

En palabras sencillas, podríamos señalar que *jugar a la lotería de la fiscalización* consiste en (i) intentar obtener un ahorro en el pago de tributos (ii) debido a la falta de identificación por parte de la autoridad de un aspecto relevante en una declaración tributaria, (iii) lo cual no necesariamente conlleva un incumplimiento de la normativa, aunque resulta al menos cuestionable, (iv) y se produce porque el Estado no puede fiscalizar todas las declaraciones tributarias.

Veamos un ejemplo. Imaginemos que Pepe, persona natural, genera una renta por un millón de dólares en un novedoso negocio con criptoactivos. Si bien la norma tributaria no es clara respecto a si dicha renta está gravada con el IR en el Perú, Pepe opta por no incluirla en su declaración, ya que le informaron que las posibilidades de que la AT lo fiscalice son muy bajas.

Ocurre, efectivamente, que la AT no fiscaliza a Pepe; sin embargo, al fiscalizar a dos amigos de Pepe, la AT identifica que asumieron la misma interpretación respecto a que la renta derivada del señalado tipo de negocio no se encuentra gravada con el IR. La controversia llega a instancias judiciales y, luego de ocho años, la Corte Suprema concluye que la interpretación correcta es que las rentas mencionadas sí están gravadas con el IR.

En el caso indicado, al haber transcurrido el plazo con el que la AT cuenta para fiscalizar la determinación del IR del ejercicio en el que se obtuvo la renta aludida previamente, Pepe podría negarse a proporcionar información al respecto y a regularizar la omisión en el pago del IR que se generó por haber asumido una interpretación distinta. Así, en este ejemplo, Pepe consiguió “ganar” en el juego de la lotería de la fiscalización, aunque sus amigos no tuvieron la misma suerte.

Si bien las normas aplicables a cada caso específico (como, por ejemplo, aquellas relacionadas con la aplicación de sanciones) podrían incentivar o desincentivar el juego de la lotería de la fiscalización, a nuestro juicio, en el Perú son básicamente estas tres características del sistema tributario las que lo posibilitarían:

- i. Se sostiene principalmente en el régimen de autodeterminación de la obligación tributaria. Bajo este régimen, cada contribuyente determina la obligación a su cargo y la determinación efectuada se encuentra sujeta a una eventual fiscalización posterior por parte de la AT. Debido al uso de este régimen, el sistema de recaudación reposa en la confianza de que los contribuyentes determinan en forma correcta la obligación a su cargo.
- ii. Está conformado por normas que adolecen de cierta indeterminación y cuyo sentido es definido en última instancia por las autoridades. El hecho de que el contribuyente deba adoptar ciertas interpretaciones y descartar otras al determinar sus tributos genera espacios de incertidumbre, ya que eventualmente la interpretación de la AT puede ser distinta generando una controversia que, en definitiva, deberá ser resuelta por las autoridades administrativas

o judiciales con cierto margen de discrecionalidad, lo cual genera, sin duda, cierta incertidumbre.

- iii. La Administración Tributaria no puede fiscalizar todas las declaraciones tributarias. La AT tiene un plazo limitado para fiscalizar las declaraciones juradas. Solo en ese lapso puede identificar discrepancias relativas a cómo deben interpretarse las normas que regulan el impuesto y, por tanto, de ser preciso, recalcular el importe “exacto” de la obligación tributaria. No obstante, no es posible —ni tampoco sería deseable por los costos administrativos que involucraría— que la AT fiscalice todas las declaraciones juradas<sup>67</sup>.

Todo lo anterior se traduce en que, debido a las características del sistema tributario, los contribuyentes pueden tener incentivos para asumir cierto riesgo y “apostar” por interpretaciones que les son favorables independientemente de que no estén soportadas en fundamentos sólidos. Esto es lo que en la doctrina americana se ha denominado como *jugar a la lotería de la fiscalización (audit lottery)*.

Usando palabras sencillas, podríamos decir que algunos contribuyentes podrían verse tentados a asumir una actitud similar a la de quien practica juegos de azar. Si la AT no identifica una posición discutible en su declaración tributaria (porque no la selecciona para ser fiscalizada), el juego termina a su favor. Así, no ser seleccionado para fiscalización sería como ganar un premio en el juego de la ruleta. De lo contrario, aún pueden “apostar” a que la posición que asumieron sobre la interpretación de las normas sea aceptada por las autoridades al resolver la posible controversia con la AT.

Ocurre que, en algunos casos, si la AT identificara y cuestionara la posición asumida por el contribuyente, podría ocurrir que, en definitiva, la autoridad le dé la razón a esta y no al contribuyente al determinar que su interpretación es la que cuenta con fundamentos jurídicos más sólidos. Por ello, el hecho de que interpretaciones agresivas no sean identificadas por una mera cuestión de probabilidades tiene la potencialidad de privar de recursos al Estado.

---

67 En las relaciones de derecho privado es usual que cada parte cuente con la posibilidad de verificar si la otra cumple sus obligaciones (piénsese, por ejemplo, en un simple contrato de arrendamiento). Sin embargo, en el ámbito tributario esto no se presenta de la misma forma dado que una parte (el Estado) está a cargo de fiscalizar la actuación de millones de contrapartes (los contribuyentes) con medios y recursos limitados.

La privación de potenciales recursos al Estado por el juego de la lotería de la fiscalización perjudica al propio sistema de recaudación de tributos, ya que tiene como consecuencia que la carga fiscal sea trasladada a los contribuyentes que, asumiendo una actitud de cumplimiento, no recurren a interpretaciones agresivas bajo la expectativa de no ser fiscalizados. Esta situación, por tanto, tiene la potencialidad de socavar la confianza en el sistema de recaudación.

## **2. La falta de respuesta del ordenamiento jurídico peruano al “juego de la lotería de la fiscalización tributaria”**

A nuestro juicio, la normativa peruana no contempla reglas específicas que aborden directamente la problemática del juego de la lotería de la fiscalización. Esta situación la podemos evidenciar desde dos enfoques: (i) la ausencia de reglas que promuevan una actitud de cumplimiento genuino que excluya el uso del juego de la lotería de la fiscalización; y, (ii) la ausencia de reglas específicas que desincentiven su uso.

Con relación al primer enfoque, obsérvese que en algunos países se está observando un tránsito de una relación de desconfianza entre contribuyentes y AT hacia una relación cooperativa. Esto implica gestionar el riesgo tributario eficientemente y, por tanto, tratar de forma diferenciada a los contribuyentes según su cultura de cumplimiento y perfil de riesgo. Así, la AT puede acentuar su labor de corrección en la actuación de los contribuyentes reacios a cumplir la ley y en combatir la informalidad ampliando la base tributaria.

Nótese que, en un entorno de desconfianza, tanto la AT como los contribuyentes pueden verse tentados a asumir interpretaciones agresivas al partir de la premisa de que la otra parte buscará forzar la interpretación de las normas para que se ajuste mejor a sus intereses. De esa manera, se da espacio a que exista un gran nivel de litigiosidad. En un entorno de cooperación, en cambio, ambas partes valoran en mayor medida la predictibilidad y certidumbre en la aplicación de las leyes.

Además, en un entorno de cooperación se promueve la adopción de una cultura de cumplimiento que parte de la autorregulación del contribuyente, por ejemplo, a través de la certificación y monitoreo de sus programas de cumplimiento (con estándares incluso más elevados que el estándar legal). Así, la actitud genuina de cumplimiento de los contribuyentes podría evidenciarse, entre otras medidas, en la renuncia expresa al uso de interpretaciones agresivas en sus programas de cumplimiento.

Si bien en el Perú se han establecido algunas normas que parecen estar orientadas hacia el señalado objetivo, aún estamos lejos de tener elementos para sostener que el ordenamiento jurídico establece un marco adecuado para la existencia de una relación cooperativa<sup>68</sup>. En ese contexto, no evidenciamos incentivos directos para que los contribuyentes adopten en forma voluntaria una actitud de cumplimiento que excluya el uso de interpretaciones agresivas.

Con relación al segundo enfoque aludido previamente, cabe señalar que no existen reglas que de forma explícita desincentiven el juego de la lotería de la fiscalización (así, por ejemplo, no se establece algún tipo de prohibición expresa en ese sentido). Además, como explicaremos a continuación, las reglas vigentes no tendrían, por sí mismas, similar efecto.

Al respecto, tendemos a pensar que los incentivos que los contribuyentes tienen para asumir interpretaciones agresivas (buscando tomar ventaja del juego de la lotería de la fiscalización) serían menores mientras (i) mayor sea la certidumbre en el ordenamiento jurídico, (ii) mayores sean las probabilidades de detección por la AT y (iii) más drásticas sean las sanciones por eventuales incumplimientos. Veamos.

- i. Certidumbre en el ordenamiento jurídico. La complejidad y alto tecnicismo de las normas tributarias brindan un espacio para la existencia de zonas grises<sup>69</sup>. En ese contexto, en el Perú, una mayor claridad en la redacción de los dispositivos normativos podría servir para reducir las posibilidades de que se asuman interpretaciones agresivas. Además, se requiere que funcionen efectivamente medidas orientadas a brindar mayor certidumbre como, por

---

68 Por ejemplo, las siguientes medidas serían consistentes con un entorno de cumplimiento: (i) brindar mérito legal a los programas de cumplimiento tributario de las empresas; (ii) eliminar la aplicación de sanciones cuando el contribuyente acredita una debida diligencia y actuó considerando una interpretación razonable (no agresiva) de la ley; (iii) fomentar la razonabilidad de la interpretación de las normas nuevas a ser asumida por la administración a través de su discusión en un foro técnico con la participación de expertos; e (iv) incrementar la predictibilidad generando incentivos para la celebración de acuerdos anticipados de precios de transferencia y la formulación de consultas individuales.

69 La existencia de normas dirigidas a “cerrar” los espacios grises en la normativa resulta favorable para desincentivar el juego de la lotería de la fiscalización. Como ya hemos explicado, no obstante, aun cuando existen ciertas reglas que disminuyen la indeterminación de las normas tributarias, tales reglas no llegan a eliminar del todo la existencia de indeterminación, lo cual se traduce en cierto grado de incertidumbre.

ejemplo, la difusión de los criterios interpretativos que adopta la AT con relación a normas nuevas, la absolución de consultas privadas y la celebración de acuerdos de precios de transferencia<sup>70</sup>.

- ii. Probabilidades de detección de la AT. La posibilidad real que tiene la AT de detectar la adopción de interpretaciones agresivas depende de diversos factores<sup>71</sup>. Una técnica a la que recurren algunos Estados es requerir específicamente dicha información a los contribuyentes. En el Perú no existen normas que exijan revelar a la autoridad tributaria si con motivo de una declaración tributaria se asumieron posiciones respecto a asuntos en los que la normativa admite más de una interpretación<sup>72</sup>.
- iii. Sanciones. El régimen de sanciones puede incentivar o desincentivar el juego de la lotería de la fiscalización al hacer que tal proceder resulte o no gravoso para los contribuyentes si la interpretación agresiva es identificada y cuestionada por la AT y luego descartada por las autoridades judiciales<sup>73</sup>. Establecer

---

70 Actualmente, la AT difunde criterios interpretativos en respuesta a las consultas institucionales que se le formulan y no por iniciativa propia.

71 Entre ellos, piénsese, por ejemplo, en (i) recursos humanos y materiales con los que cuenta para la labor de fiscalización; (ii) criterios de selección de contribuyentes y obligaciones a ser fiscalizadas; e, (iii) información que obtiene de los contribuyentes y otras fuentes.

72 Obsérvese que no nos estamos refiriendo a un régimen de revelación de planeamientos tributarios, transacciones listadas o algún otro similar, sino a una revelación que específicamente se hace cuando la posición adoptada en una declaración es discutible. Es el caso, por ejemplo, de la revelación de ciertas posiciones que se exige en Estados Unidos, según cuál sea el estándar de confianza que las sustenta, para evitar la imposición de multas por subestimación de la base imponible. Así, por ejemplo, si se trata de una posición no vinculada a un refugio fiscal (entidad, plan o acuerdo con un propósito significativo de elusión o evasión del Impuesto a la Renta Federal) o transacción objeto de reporte, aun si la posición no tuviera autoridad sustancial, las multas podrán evitarse en tanto la posición tenga un fundamento razonable (*reasonable basis*) y hubiera sido adecuadamente revelada (ver: CFR § 1.6662-3- b-3).

Sirve también precisar que la revelación de posiciones inciertas efectuada en virtud de la CINIIF 23 (a la que también nos hemos referido líneas antes) es una de tipo distinto al cumplir propósitos financieros antes que tributarios. A la fecha se desconoce si la Sunat hará uso de dicha información y en qué forma y no se cuenta con información con relación a su nivel de cumplimiento. Por tanto, resulta prematuro pensar que servirá para desincentivar el juego de la lotería de la fiscalización.

73 Algunos sistemas legales exigen culpabilidad (responsabilidad subjetiva) para que proceda la aplicación de sanciones tributarias. En estos sistemas, un contribuyente puede aducir haber actuado de buena fe al seguir la consejería de sus abogados para evitar eventuales

multas sobre los contribuyentes genera, además, incentivos para que los contribuyentes exijan altos estándares a sus asesores<sup>74</sup>. En el Perú, el régimen de infracciones parte de un modelo de responsabilidad objetiva a partir de lo establecido en el artículo 165 del CT; es decir, la sola realización de la conducta descrita como infracción genera responsabilidad independientemente

---

multas en caso se confirme la posición de la AT en el marco de una controversia. Como correlato, actuar en contra de lo señalado por un asesor legal podría ameritar una reacción más severa por parte del ordenamiento jurídico (por ejemplo, cuando un juez debe determinar la responsabilidad de un funcionario u órgano de administración de una sociedad). Obsérvese, por ello, que, bajo ciertas premisas, en un régimen de responsabilidad subjetiva pueden existir mayores incentivos para jugar a la lotería de la fiscalización. Así, por ejemplo, en Estados Unidos contar con la opinión favorable de un asesor soportando una posición tributaria permite a los contribuyentes alegar haber actuado de buena fe y, por tanto, evitar la aplicación de multas por subestimación de la base imponible. De esa forma, aun cuando el contribuyente tuviera que pagar el impuesto en algún momento, jugar a la lotería de la fiscalización le resultaría provechoso, pues como explica Hatfield, dados los significativos ahorros tributarios que podrían generarse por la posición tributaria y el valor del dinero en el tiempo, si no se imponen multas, aun cuando el contribuyente tuviera que pagar los impuestos en algún momento, la apuesta sería buena (Hatfield, 2012, p. 34).

En un sistema de responsabilidad objetiva tener respaldo en una opinión jurídica también resulta relevante para los contribuyentes. Los contribuyentes, en el curso normal de los negocios, recurren a los abogados, que son los especialistas en el entendimiento de las leyes, para conocer el nivel de riesgo asociado a ciertas posiciones tributarias y de esa forma disminuir el riesgo de eventuales sanciones.

- 74 A inicios de los ochenta, en Estados Unidos tuvo lugar un arduo debate respecto a cómo debía hacerse frente a los denominados *tax shelters* (refugios fiscales) que generó distintas posiciones entre los propios miembros del gremio de abogados (la ABA). Pese a que se consideraba que la autorregulación era lo ideal (pues preocupaba sobre todo la interferencia que la regulación estatal podría tener en la independencia del abogado), no todos pensaban que las barras tuvieran muchas posibilidades prácticas de afrontar el problema (en Estados Unidos cada barra de abogados es autónoma). Así, se sostuvo que hacía más sentido una regla nacional, en lugar de reglas emitidas por cada una de las barras de abogados del país.

En ese contexto, se sugirieron diversos enfoques de carácter nacional para combatir los refugios fiscales: incrementar las fiscalizaciones sobre los refugios fiscales, incrementar investigaciones penales, hacer cambios sustanciales en el derecho tributario e incluso reducir la carga tributaria para desincentivar su uso. El más interesante y persuasivo fue incrementar las multas sobre los clientes, en lugar de sobre los abogados, que fue algo que se había propuesto antes. El objetivo era generar incentivos para que los clientes exijan una buena conducta a sus abogados para evitar multas. Además, de esa forma se reduciría la presión que aquellos ponían sobre estos.

de la concurrencia de un factor de atribución personal (dolo o culpa)<sup>75</sup>. Si bien podría pensarse que lo antes mencionado desincentivaría el juego de la lotería de la fiscalización, se debe considerar que la infracción consistente en declarar cifras o datos falsos se sanciona con multa solo cuando la declaración incorrecta lleva a que se haya omitido un “tributo por pagar” y que, además, cabe la aplicación de un régimen de gradualidades. Atendiendo a ello, en la práctica, según cuáles sean las características de cada caso, el mencionado desincentivo podría ser bastante débil<sup>76</sup>.

Habiendo expuesto por qué pensamos que la normativa peruana no contempla reglas específicas que aborden directamente el problema del juego de la lotería de la fiscalización, sirve precisar que no estamos sugiriendo la implementación de alguna medida dirigida a tal fin. Analizar la posibilidad o razonabilidad de implementar medidas de dicho tipo escapa al ámbito de la investigación que sustenta este libro.

### **3. Los asesores fiscales y el “juego de la lotería de la fiscalización” en el Perú**

Debido a la complejidad del sistema tributario, son los asesores quienes, usando sus conocimientos especializados, guían a los contribuyentes en la determinación de sus obligaciones tributarias en un contexto en el que, como hemos explicado, muchas veces se requiere asumir posiciones respecto a cómo deben ser interpretadas las normas tributarias.

---

75 Sirve hacer notar, sin embargo, que al menos para algunos casos este asunto se viene discutiendo en el Poder Judicial y, existen ya pronunciamientos, en los que se ha señalado que debe verificarse la existencia de culpabilidad por parte del contribuyente.

76 Atendiendo a la aplicación de diversas reglas vigentes, si en su declaración de IR un contribuyente incluye, por ejemplo, un gasto cuya deducibilidad admite más de una interpretación y la declaración sin dicho elemento hubiera llevado de todas formas a declarar pérdidas como resultado del ejercicio y no un “tributo por pagar”, dicho contribuyente no tendrá que pagar multa alguna por dicha infracción. Por otro lado, en el supuesto de que sí correspondiera una multa (es decir, si efectivamente se verifica un tributo dejado de pagar) debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con las normas del régimen de gradualidad de sanciones, si el contribuyente opta por regularizar antes de que inicie una fiscalización por el tributo y periodo (e incluso hasta antes de que concluya dicha fiscalización) puede tener una rebaja de 95% en las multas. Por tanto, bajo ciertas circunstancias, incluso de tener que pagarse una multa, la multa real no sería del 50% del impuesto dejado de pagar sino únicamente un 2.5% de dicho impuesto.

A falta de normas específicas que desalienten a los contribuyentes de tomar ventaja de la eventual falta de detección y fiscalización de las interpretaciones que asumen, es relevante evaluar si existen normas dirigidas a los asesores que cumplan tal propósito, ya sean dadas por el Estado, al interior de sus respectivos gremios o en virtud de los acuerdos con sus clientes<sup>77</sup>.

### 3.1. Ausencia de regulación estatal de la asesoría fiscal como profesión en el Perú

La complejidad de los sistemas tributarios modernos genera una demanda importante de *asesores fiscales* (o también llamados *asesores tributarios*) que brindan servicios relacionados con el cumplimiento de obligaciones tributarias. Así, la presencia de los asesores fiscales da lugar, en un sentido amplio y no necesariamente jurídico, a una *profesión liberal* que, por sus características —no es de extrañar— algunos Estados regulan como una profesión autónoma (distinta a la de contador, abogado o economista)<sup>78</sup>.

La revisión de la literatura sobre la materia permite observar que en algunos estados se regula la asesoría tributaria, ya sea a través de una *regulación completa*, de acuerdo con la cual solo determinadas personas autorizadas por la ley pueden prestar asesoría tributaria, o una *regulación parcial*, en la que cualquier persona puede hacerlo (asumiendo cierta responsabilidad por las declaraciones que preparan), pero solo algunas pueden representar a sus clientes ante la Administración o las Cortes Tributarias<sup>79</sup>.

Lo relevante para estos efectos es que la regulación estatal puede, en cierta forma, desincentivar el juego de la lotería de la fiscalización estableciendo deberes

---

77 Nótese que no hemos incluido en este análisis la eventual aplicación de normas de responsabilidad profesional que podrían ser aplicables en virtud de la aceptación de reglas adoptadas por el empleador (por ejemplo, derivadas de la aplicación de códigos de conducta), pues se trata de un asunto que excede con creces el propósito de la investigación que respalda este libro.

78 Nuria Puebla explica que el concepto de profesional está asociado a la idea de una persona que ejerce una actividad intelectual para la cual se requiere una preparación, por la que obtiene una ganancia y proporciona un beneficio a la sociedad en su conjunto (Puebla, 2004a, p. 109). Además, explicando la situación de España, la autora citada define a la profesión del asesor fiscal como “aquella por la cual se asiste al obligado tributario y se le facilita el cumplimiento de sus obligaciones tributarias” (p. 109).

79 Thuronyi (1996) distingue estos dos modelos y detalla sus variantes y características (p. 15).

específicos para los asesores tributarios. A manera de ejemplo, la Circular 230 del IRS en Estados Unidos exige cumplir un estándar interpretativo mínimo para opinar sobre asuntos controvertidos, aconsejar revelar ciertas posiciones a la autoridad tributaria y no considerar las posibilidades de fiscalización al evaluar los méritos de una posición<sup>80</sup>.

Las dificultades que genera el cumplimiento de obligaciones tributarias debido a una regulación técnica y compleja se presentan también en el Perú y, por tanto, existe una demanda de servicios prestados por especialistas en tributación. Sin embargo, el ordenamiento jurídico no exige el cumplimiento de requisitos para que una persona se desempeñe como asesor fiscal ni les impone un marco regulatorio estatal<sup>81</sup>.

Por ello, en el Perú no existe alguna entidad estatal que tenga competencias específicas para reglamentar o supervisar las actividades de asesoramiento tributario independientemente de que estén o no reservadas a otras profesiones. Como explicaremos en seguida, en el caso de ciertas profesiones existe un control por parte de los colegios profesionales respectivos.

---

80 En Estados Unidos la regulación estatal de la asesoría tributaria afronta directamente el problema de la lotería de la fiscalización, entre otras normas, en la Circular 230 que establece requisitos para el ejercicio de la asesoría tributaria, los derechos y obligaciones de los profesionales, así como el régimen disciplinario que les resulta aplicable cuya inobservancia puede ser sancionada por la Secretaría del Tesoro. Sirve indicar que, según explican Lang y Soled (2017), la Sección 10.37(a)(2)(vi) de la Circular 230 del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos prohíbe considerar el riesgo de fiscalización al evaluar los méritos de una interpretación, mas no así a informar al cliente (o conversar con este) respecto a dicho riesgo de fiscalización con miras a favorecer la toma de decisiones informadas.

81 Dado que en el Perú el régimen legal no exige requisitos para prestar servicios de asesoramiento tributario, desde nuestro punto de vista, en principio, cualquier persona puede desempeñarse como “asesor tributario” y brindar servicios de “asesoramiento tributario”, teniendo en cuenta que de acuerdo con la Constitución solo por ley se contemplan restricciones a la actividad privada. Es preciso aclarar, no obstante, que, a pesar de la falta de una regulación estatal para el asesor fiscal, existen ciertas actividades profesionales comprendidas en el concepto de asesoramiento tributario que están reservadas para abogados (como, por ejemplo, representar a un cliente en un proceso judicial) y contadores (como, por ejemplo, firmar las declaraciones juradas del IR). Por eso, debido a la falta de una regulación expresa, en nuestra opinión, solo cuando la actuación de las personas que realizan asesoría fiscal configura actividades que son propias a las de otras profesiones podría considerarse un supuesto de ejercicio ilegal de la profesión.

### 3.2. Ausencia de parámetros de conducta específicos establecidos a nivel gremial

Algunos Estados han optado por intervenir de forma escasa sobre el ejercicio del asesoramiento tributario; sin embargo, eso no significa que esta actividad no esté sujeta a algunas reglas. La actuación de los asesores puede estar sujeta a reglas autoimpuestas por un gremio de profesionales con reconocimiento estatal (por ejemplo, códigos de ética dados por colegios profesionales), establecidas en un ámbito privado (como códigos de conducta de asociaciones privadas) o derivadas de alguna otra forma de “autorregulación”<sup>82</sup>.

A manera de ejemplo, en el Reino Unido, la declaración de Conducta Profesional en Materia Tributaria (PCRT por sus siglas en inglés) contiene estándares específicos que, entre otras reglas, exigen al abogado recomendar interpretaciones que cumplan un estándar mínimo (visión creíble de la ley) e informar los riesgos asociados a una transacción sin tener en cuenta para ello la posibilidad de que el asunto no sea objeto de fiscalización.

Si bien la PCRT no está dirigida a abogados consultores (denominados *solicitors* en el Reino Unido), la autoridad de regulación sobre estos (Solicitor Regulation Authority) publicó en septiembre de 2017 una nota de alerta titulada *Tax avoidance your duties* en donde señala que la PCRT refleja sus principios y espera que los abogados se adhieran a tales estándares<sup>83</sup>.

---

82 Obsérvese que aludimos a autorregulación en un sentido amplio para hacer referencia al hecho de que este tipo de normas son establecidas por los propios profesionales del gremio y no desde los poderes del Estado (léase, Poder Legislativo o Poder Ejecutivo). Una opinión sustentada sobre la posibilidad de que la “autorregulación” en el ámbito de la asesoría fiscal sea efectiva, así como una introducción a sus variantes y características ha sido incluida en la obra Thuronyi (1996).

83 La Autoridad de Regulación de Solicitors indicó lo siguiente la alerta mencionada: “Damos la bienvenida a esta declaración y decimos que: ‘Estas normas reflejan nuestros propios principios, en particular que los abogados deben ser honestos y actuar con integridad, y respetar el estado de derecho’. Por lo tanto, esperamos que esté familiarizado con la PCRT y se adhiera a sus estándares” (Solicitors Regulation Authority [SRA], 2019). Cabe recordar que, en el Reino Unido existen dos tipos de abogados sujetos a regulación distinta: los *solicitors* (abogados) y los *barristers* (abogados especializados en llevar casos en instancias judiciales). Mientras los primeros son regulados por la *Solicitors Regulation Authority*, los segundos lo son por el *Bar Standards Board*; no obstante, el monitoreo de la regulación en general de la abogacía está a cargo del *Legal Services Board*. International Bar Association (IBA, 2014, pp. 478-479).

Más allá de la discusión respecto a si los colegios profesionales son organismos de autorregulación o una forma de administración pública, en el Perú queda claro que son instituciones autónomas con personería de derecho público, que se encargan del control del ejercicio profesional y que la incorporación a estos se exige en forma obligatoria para el ejercicio de algunas profesiones<sup>84</sup>.

Así, en el Perú, entre otros, existen colegios de abogados, contadores, economistas y licenciados en administración (la colegiación en algunos de ellos y para ciertos propósitos es obligatoria); sin embargo, no existe un colegio profesional (u otro tipo de gremio o asociación con reconocimiento oficial del Estado) que agrupe a los *asesores fiscales* y establezca alguna normativa uniforme para estos.

Por otro lado, las asociaciones que agrupan asesores fiscales en el Perú cumplen un importante rol relacionado con el desarrollo académico y científico de la tributación (que, desde luego, redundaría favorablemente en un ejercicio profesional responsable), pero no cumplen un rol de autorregulación del ejercicio de la profesión u oficio de asesor fiscal (como el que tiene, por ejemplo, la AICPA en Estados Unidos o el ICAEW en Inglaterra y Gales)<sup>85</sup>.

---

84 En la doctrina se discute si los colegios profesionales son organismos de autorregulación o una forma de administración pública. En el Perú este asunto es polémico y ha generado algunas controversias. Desde nuestro punto de vista, sin embargo, hay suficientes argumentos para concluir que, en sentido estricto, al menos el CAL actúa como administración pública y no como un organismo de autorregulación (Luján, 2018b). Ahora bien, si entendemos la autorregulación, en un sentido más amplio, como una forma de control por la cual son los propios miembros de una profesión quienes aprueban sus normas de conducta y las hacen cumplir (no recayendo dichas funciones, por ejemplo, en una agencia estatal), sí cabría considerar que los colegios profesionales actúan como organismos de autorregulación.

85 En el Perú son tres las asociaciones de mayor prestigio que agrupan a asesores fiscales. El Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT) conformado por abogados, el Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET) conformado por abogados, contadores y bachilleres de otras profesiones (i.e. economistas) y la Asociación Fiscal Internacional (IFA), grupo peruano conformada por asociados de las dos asociaciones previamente mencionadas. De la información que difunden dichas asociaciones en su página web sobre sí mismas se evidencia que las tres indican tener como objetivo promover el estudio del derecho tributario a través de actividades académicas y que ninguna de ellas menciona tener entre sus objetivos establecer un régimen de autorregulación profesional o algún fin similar. En forma consistente con ello, no se observa de la información que difunden que al incorporarse a dichas asociaciones sus miembros se sometan a un código de conducta cuya aplicación esté a cargo de una persona o comité designado que pudiera llevar a sostener que dichas asociaciones cumplen una función de autorregulación para la

Teniendo en cuenta lo anterior, podemos concluir que, mientras los abogados y contadores colegiados están sujetos a los códigos de ética de sus respectivos colegios profesionales, cualquier otra persona que se dedique al asesoramiento tributario no estaría sujeta a regulación disciplinaria alguna y que no existe un estándar deontológico único para la prestación de servicios de asesoramiento tributario en el Perú.

### 3.3. Ausencia de normas dirigidas a regular el asesoramiento tributario

Obsérvese que la adopción de cualquiera de los modelos previamente mencionados (de regulación o autorregulación) es incompatible con la existencia de reglas específicas sobre cómo debe llevarse a cabo el asesoramiento fiscal que moderen la actuación de los asesores tributarios con relación al juego de la lotería de la fiscalización.

Aun cuando su finalidad no sea directamente desincentivar el juego de la lotería de la fiscalización, pensamos que al menos estos tres tipos de normas tendrían tal efecto:

- Las que exigen a los asesores revelar cierta información de sus clientes como esquemas de planificación fiscal o posiciones tributarias inciertas y, por tanto, disminuyen el riesgo de que posiciones cuestionables no sean fiscalizadas.
- Las que atribuyen responsabilidad solidaria a los asesores por la deuda de sus clientes y, por tanto, hacen que aquellos compartan el riesgo asociado al uso de interpretaciones agresivas del contribuyente<sup>86</sup>.
- Las que establecen sanciones tributarias a los asesores fiscales que participan en el diseño de ciertos tipos de planificaciones fiscales y, por tanto, los desincentiva de asumir interpretaciones agresivas<sup>87</sup>.

---

profesión u oficio de asesor fiscal en el Perú. No obstante, resalta la activa participación de dichas asociaciones en el estudio científico del derecho tributario, lo cual influye sin duda en forma positiva en un ejercicio responsable de la profesión.

86 Obsérvese que este tipo de normas plantean una polémica respecto a si el instituto de la responsabilidad, lejos de asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria, en realidad, termina siendo usado con fines punitivos. No obstante, a pesar de nuestra desconfianza frente a este tipo de medidas, no podemos dejar de mencionarlas, ya que es evidente que influirían en la actuación de los asesores.

87 En Chile desde el año 2014 el Código Tributario chileno sanciona a las personas naturales o jurídicas (incluyendo a los abogados especialistas en derecho tributario) que diseñan o planifican actos, contratos o negocios “constitutivos de abuso o simulación” (de acuerdo

Hay una polémica sobre la constitucionalidad o pertinencia de normas como las antes mencionadas y, a nuestro juicio, resulta mucho más sensato establecer reglas dirigidas a los contribuyentes y no a los asesores para abordar los objetivos que este tipo de reglas se trazan. Sin embargo, lo que queremos hacer notar es que, en la práctica, este tipo de reglas podrían desincentivar el juego de la lotería de la fiscalización al brindar más información a la AT o disuadir a los asesores de recomendar interpretaciones agresivas.

A la fecha, en el Perú las normas que refieren al asesoramiento fiscal solo disponen: (i) que la conducta de los *asesores tributarios*, entre otros factores, se tenga en cuenta al implementar en forma progresiva el régimen de consultas particulares<sup>88</sup>; y, (ii) que los *asesores tributarios* deben cumplir con un deber de información a sus clientes que incluye, cuando sea pertinente, la adecuación a los parámetros de aplicación de la norma antielusiva general de un asunto encargado en forma previa<sup>89</sup>.

---

con lo establecido en la norma antielusiva general chilena). La referida norma viene siendo criticada sosteniéndose que vulneraría el principio constitucional de tipicidad (debido a que no tendría límites claramente definidos) y, además, el debido procedimiento (puesto que los asesores no participarían en el procedimiento en el que se determina y confirma la aplicación de la norma antielusiva general al contribuyente) (Polanco, 2014, p. 307).

88 La Disposición Complementaria Transitoria Única de la Ley 30296 de 2014 señala lo siguiente:

“Aplicación progresiva de las consultas particulares

El régimen de consultas particulares a que se refiere el Artículo 95-A del Código Tributario, incorporado por la presente Ley, se implementará de forma progresiva de acuerdo con lo que se establezca mediante decreto supremo, considerando criterios tales como el tamaño y envergadura del contribuyente, el tributo a que se refiere o afecta la consulta; antecedentes y/o al comportamiento tributario del deudor tributario o de sus representantes o administradores de hecho, o *la conducta de sus asesores tributarios o legales*, entre otros” (énfasis agregado).

89 La Cuarta Disposición Complementaria Final del Decreto Supremo N° 145-2019-EF señala lo siguiente: “Durante el procedimiento de fiscalización, el agente fiscalizador y el sujeto fiscalizado deben cumplir, con el principio de buena fe procedimental establecido en el literal a) del artículo 92 del Código Tributario y en el párrafo 1.8 del artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General aprobado por el Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.

*Asimismo, el abogado o el asesor tributario informa al deudor tributario de manera veraz, leal, entendible y oportuna, sobre los riesgos y alternativas de acción a evaluar para la defensa de su interés, así como los eventos o circunstancias sobrevinientes que puedan modificar la evaluación previa del asunto encargado, incluyendo, cuando sea pertinente, su adecuación a los parámetros de aplicación de*

Particularmente, en el caso de los abogados, fuera de las normas deontológicas cuyas disposiciones son objeto de nuestro análisis en este libro, en el Perú las actividades que realizan los abogados se encuentran sujetas a diversas normas dadas por el Estado entre las que, no obstante, no encontramos alguna o algunas que afronten el juego de la lotería de la fiscalización<sup>90</sup>.

### **3.4. Ausencia de normas imperativas específicas que regulen los contratos entre los asesores fiscales y sus clientes**

Independientemente de la existencia o no de regulación estatal, algún tipo de autorregulación o normas específicas para el asesoramiento tributario, la actuación de los asesores está altamente determinada por los acuerdos celebrados con sus clientes y por las normas del derecho civil a las cuales dichos acuerdos se encuentran sometidos<sup>91</sup>.

En doctrina se ha señalado que el rol que el régimen de responsabilidad civil puede jugar en la moderación de la conducta de los abogados que brindan asesoramiento tributario sobre asuntos polémicos es relevante. Así, por ejemplo, Soled (2008) sostiene que un volumen convincente de literatura propone que el litigio por mal praxis, en lugar que los procedimientos disciplinarios de las asociaciones gremiales, es la herramienta apropiada para tal propósito<sup>92</sup>.

---

*la norma anti-elusiva general. Lo señalado no debe servir para construir interpretaciones que atenuen la responsabilidad del deudor tributario*" (énfasis agregado).

90 Nos referimos principalmente a la Constitución Política del Perú, el Código Penal y la Ley Orgánica del Poder Judicial.

91 Las normas mencionadas contemplan disposiciones supletorias (e incluso en algunos casos imperativas) sobre el contenido de dichos acuerdos (en el Perú, por ejemplo, resultan aplicables las normas que regulan el contrato de locación de servicios), el régimen de responsabilidad que deriva de ellos (que en el Perú, por ejemplo, impide que los clientes renuncien a ejercer acciones en casos de dolo o culpa inexcusable) e incluso el mecanismo de resolución de conflictos que resulta aplicable (que en el Perú puede ser el arbitraje, pero a falta de acuerdo expreso, es la jurisdicción judicial).

92 El autor citado explica que abundante casuística llevaría a evidenciar que en Estados Unidos los asesores tributarios fallaron en el cumplimiento de los estándares exigidos por las normas profesionales y los colegios de abogados de los diversos Estados involucrados fallaron en sancionar dichos incumplimientos. Según explica, las barras de abogados fallaron en reprimir a los profesionales en orquestar refugios fiscales abusivos, pues, pese a que existieron muchos casos ante las cortes, no hay una sola evidencia de una acción llevada a cabo por los colegios de abogados. En los casos que analizaron dichas barras usualmente consideraron que se cumplían los estándares y que las operaciones tenían sustancia económica (aunque reservaban que, siempre que se cumplan con ciertos hechos); sin embargo,

El autor explica que muchos casos de mala praxis en Estados Unidos permitieron que se sancione a abogados que generaron daños a sus clientes mediante un asesoramiento inapropiado<sup>93</sup>. En estos casos, aunque las cortes no llegaron a concluir que el incumplimiento de los estándares éticos constituye *per se* mala praxis, no desestimaron las alegaciones al respecto lo que evidenciaría la posibilidad de que hayan jugado un rol importante en la decisión final<sup>94</sup>.

Ahora bien, de acuerdo con el Código Civil, en el Perú el prestador de servicios que comprenden asuntos profesionales de especial dificultad que causa un daño a su cliente únicamente está obligado a pagar una indemnización si el daño deriva de un actuar con dolo o culpa grave, mas no así si este se origina en un actuar con culpa leve<sup>95</sup>.

---

las cortes no concluyeron eso, sino que eran meras fachadas y que, en sus méritos, virtualmente no tenían chances de ser sustentadas (Soled, 2008, pp. 315-329).

93 Soled (2008) explica que en Estados Unidos la práctica tributaria cambió a raíz de una serie de demandas por negligencia que grandes empresas asesoradas por prestigiosos estudios de abogado presentaron en contra de sus ex firmas de abogados tributaristas y contadores que las asesoraron en refugios fiscales que fueron desestimados por las autoridades. Los abogados y contadores demandados no eran profesionales comunes y corrientes, sino que pertenecían a firmas líderes y en los casos se discutieron importes millonarios. Por ejemplo, en *Simon v. KPMG LLP*. 2006 se aprobó un acuerdo de solución por USD 178 millones y en *Ling v. Cantley* 2006 uno por USD 4 599 millones. Como consecuencia de los resultados desfavorable que obtuvieron en el litigio a raíz de dichas demandas, las firmas de profesionales instituyeron rigurosos procedimientos para la emisión de opiniones que respaldan estrategias de planeamiento tributario agresivo, así como una estricta supervisión del cumplimiento de los nuevos estándares éticos.

Según explica el autor, las demandas civiles de los contribuyentes contra sus asesores fueron exitosas debido a que, entre otras cosas, el litigio contra refugios fiscales permitió: (i) Nivelar el terreno de juego (a diferencia del IRS que contaba con menores recursos, sus ex clientes podían enfrentar a dichos asesores en igualdad de condiciones); y, (ii) Alinear los intereses de los contribuyentes con los de las autoridades tributarias en el combate contra los refugios fiscales, ya que aquellos buscaban recuperar el costo financiero de haber usado los refugios fiscales desestimados por las autoridades tributarias (pp. 269-293).

94 Así, por ejemplo, Soled cita el caso *Seippel v. Jenkins & Gilchrist* 2004 en el que se señala que “los demandados o sabían o debían haber sabido desde el comienzo que el refugio fiscal COBRA no pasaría la prueba del IRS o de las autoridades tributarias de Virginia”, sugiriendo implícitamente que el estándar “*more-likely-than-not*” de la Circular 230 no se cumplía.

95 El artículo 1969 del Código Civil señala lo siguiente: “Aquel que por dolo o culpa causa un daño a otro está obligado a indemnizarlo. El descargo por falta de dolo o culpa corresponde a su autor”. Además, en su art. 1762 señala lo siguiente: “Si la prestación de servicios implica la solución de asuntos profesionales o de problemas técnicos de especial dificultad,

Lo antes mencionado lleva a que sea muy limitada la posibilidad de atribuir responsabilidad civil a un abogado que recomienda a su cliente una interpretación que lo coloca en un mayor riesgo de acotaciones ya sea que al brindar su asesoramiento haya considerado o no las probabilidades de que el asunto sea identificado o fiscalizado por la AT<sup>96</sup>.

Claro está que, en el marco de los acuerdos con sus clientes, los abogados podrían obligarse a actuar con un estándar de diligencia más alto que el establecido en las normas del Código Civil. No obstante, hasta donde hemos indagado, de ocurrir en algún caso, esto no sería lo usual en los contratos de servicios legales en nuestro medio<sup>97</sup>.

---

el prestador de servicios no responde por los daños y perjuicios, sino en caso de dolo o culpa inexcusable”.

Obsérvese que para estos efectos descartamos la interpretación según la cual el artículo 1762 es aplicable respecto de cualquier “asunto profesional”, ya que seguimos el criterio de un sector de la doctrina según el cual el privilegio de inmunidad que otorga la citada norma debería interpretarse en forma restrictiva. Al respecto, puede verse “La responsabilidad civil y administrativa de los profesionales” (Espinoza, 2000, p. 564).

Cabe indicar que el criterio antes mencionado ha sido recogido en la jurisprudencia como, por ejemplo, en este fallo de la Corte Suprema: “[Es] un hecho incontrovertible en el desarrollo del proceso, que la operación practicada a la accionante resultaba de riesgo e implicaba la solución de un asunto profesional de especial dificultad en tal virtud, el prestador, de servicio no resulta responsable por los daños y perjuicios, sino en caso de dolo o culpa inexcusable, tal como, lo prevé el artículo 1762 del [...] Código [Civil]”. Casación N° 2729-2007-Lima, de 23-08-2007. Sala Civil Permanente [EP. 02-01-2008, P. 21270].

96 En efecto, en un asesoramiento como el mencionado, únicamente se generaría responsabilidad civil para el abogado si este actuara con intención de causar un daño (dolo) o si su opinión tuviera un error de tal magnitud que llevara a concluir que se trata de negligencia “grave” atendiendo a los hechos específicos del caso. Entre otros aspectos, cabría considerar, por ejemplo, el alcance de los servicios acordado con el cliente, la complejidad del asunto por el cual se consulta, el grado de especialización del abogado, etc. Pensamos, por ello, que son situaciones que podrían denotar negligencia grave aquellas, por ejemplo, en las que la opinión del abogado tuviera falencias tan evidentes como estar fundamentada en hechos inexistentes, normas derogadas o manifiestamente inaplicables al caso, referencias a criterios jurisprudenciales inexistentes debido a una lectura incompleta de las resoluciones respectivas, entre otras.

97 Hay doctrina que sostiene que el estándar bajo el cual habría que evaluar la conducta del abogado, en principio, es el de un “buen abogado medio”. Al respecto, Mosset (2001) señala que se trata de “la versión profesional del ‘buen padre de familia’ o del ‘comerciante honesto’, se alude, así mismo, a la *lex artis ad hoc*, se trata entonces de la ‘diligencia propia del profesional medio’, que emplea ‘la pericia que su arte requiere’ o bien ‘la técnica



## **CAPÍTULO 4**

### **MISIÓN DE LA PROFESIÓN E INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS DE ÉTICA Y RESPONSABILIDAD PROFESIONAL DEL ABOGADO**



## CAPÍTULO 4

### MISIÓN DE LA PROFESIÓN E INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS DE ÉTICA Y RESPONSABILIDAD PROFESIONAL DEL ABOGADO

*[C]ualquiera que sea el ámbito en que actúe, el abogado [...] tiene el imperativo no de acomodar un supuesto derecho a los hechos sino de elevar los hechos hasta ese reino intemporal y eterno de la justicia y del derecho. [...] Tal es la misión y la ambición del abogado: elevar los hechos para lograr el ideal del derecho (Alzamora Valdez, 2000, pp. 550-553).*

¿Cuál es la misión del abogado? ¿En qué medida la misión de la profesión es relevante para la interpretación de las reglas del CEA cuando estas no brindan una respuesta explícita a los dilemas que surgen en el ejercicio de la profesión?

Qué duda cabe de que el ejercicio de la abogacía enfrenta al profesional del derecho con dilemas éticos y que su resolución conlleva una gran responsabilidad. Bien se ha dicho, por ello, que “el abogado puede hacer de la abogacía la más noble de las profesiones o el más vil de los oficios”<sup>98</sup>. En este capítulo abordamos la

---

adecuada” (p. 511). Nótese, no obstante, que, en cualquier caso, un acuerdo entre las partes podría válidamente definir este asunto y ser exigible en la medida que no vulnere normas imperativas o de orden público.

98 Aunque esta frase suele atribuirse a Couture (2003), en su obra se evidencia claramente que él no se atribuye su autoría: “Como ética, la abogacía es un constante ejercicio de la virtud. La tentación pasa siete veces cada día por delante del abogado. Este puede hacer de su cometido, se ha dicho, la más noble de todas las profesiones o el más vil de todos los oficios” (p. 5). Nótese que la frase también se le atribuye al profesor argentino Arturo Orgaz quien, además, la habría usado agregando la siguiente explicación: “La más noble sí actúa para concretar la Justicia en este mundo. El más vil de los oficios, porque todo su saber técnico pasa a ser mera artimaña para obstaculizar la concreción de la Justicia” (Orgaz, como se cita en Sandler, 2003, pp. 5-6). En el Perú, en las celebraciones por el día del

misión de la profesión como un punto de partida para interpretar las normas del CEA a fin de dar respuesta a cuestiones cuya solución no se ha contemplado de forma explícita. Veamos.

## 1. ¿Qué debe defender el abogado?

El abogado es un profesional cuya labor suele estar asociada a la defensa de otro, tarea tan antigua como la propia humanidad. Así, por ejemplo, Carnelutti (1966), que fue un abogado y jurista italiano de gran renombre, en una visita que hizo a nuestro país indicó lo siguiente: “Nuestros antiguos resumieron: *age quod agis*, haz lo que sabes hacer. Y ¿qué sabe hacer un abogado? El abogado defiende” (p. 3)<sup>99</sup>.

Partiendo de la idea de que la labor del abogado consiste en defender, consideramos preciso ahondar en esta pregunta: ¿qué debe defender el abogado? ¿Debe defender celosamente los intereses de sus clientes o sus derechos? ¿Se agota su misión en la defensa celosa de su cliente o tiene un deber más elevado que trasciende a eso? Si el abogado tiene deberes adicionales a la defensa de su cliente, ¿debe hacer prevalecer dichos deberes o relegarlos en caso de conflicto? Veamos.

### 1.1. El abogado debe defender celosamente los derechos de su cliente

Para analizar adecuadamente el problema que formulamos, resulta sumamente importante considerar que el CEA señala en su artículo 5 que es deber profesional del abogado y la abogada defender los derechos de sus patrocinados:

*“El abogado y la abogada son servidores de la justicia y su deber profesional es defender los derechos de sus patrocinados, honrando la confianza depositada en su labor; la cual debe desempeñarse con estricta observancia de las normas jurídicas y de una conducta ética que refleje el honor y la dignidad profesional” (énfasis agregado).*

---

periodismo suele citarse la frase “El periodismo puede ser la más noble de las profesiones o el más vil de los oficios” que se atribuye a Luis Miro Quesada.

99 Para mayor referencia, en dicha charla, Carnelutti (1966) sostuvo que la tarea del abogado es la de un intérprete o traductor que comprende el mensaje de su cliente en un lenguaje común o empírico para hacérselo comprender al juez con un lenguaje jurídico-técnico. Por ello, el profesor italiano –tomando la definición de San Pablo– indica que la abogacía consiste en “tender un puente entre el que debe juzgar y quien debe ser juzgado” (p. 9).

Hacemos énfasis en que es deber del abogado la defensa de los *derechos* de sus patrocinados con estricta observancia de las normas jurídicas, ya que siguiendo una visión clientelista de la relación abogado-cliente podría pensarse —equivocadamente, a nuestro juicio— que el deber del abogado consiste en defender el *interés* de su cliente *a toda costa*<sup>100</sup>.

Como explica Wendel (2010) el abogado debe proteger los derechos de sus clientes no sus meros intereses, pues es la existencia de aquellos lo que lo empodera a actuar en su favor<sup>101</sup>. Agrega el autor que al ser los abogados agentes de un principal (su cliente) “pueden hacer legalmente por sus clientes solo lo que sus clientes pueden hacer legalmente” (p. 59)<sup>102</sup>.

Lo señalado por Wendel resulta aplicable en el Perú, pues, en efecto, no existen normas que faculten al abogado a conseguir para sus clientes más que lo que les corresponde de acuerdo con lo que establece el derecho. Ya sea que el abogado actúe o no como un representante de su cliente, el ordenamiento jurídico no otorga un poder a los abogados que les permita asignar derechos a sus clientes.

Sostener lo contrario llevaría a aceptar que el abogado que consigue que su cliente haga aquello que el derecho no le permite, incluso atropellando los

---

100 De acuerdo con Wendel (2010), bajo la concepción que llamamos clientelista se asume: (i) que el abogado debe actuar en forma parcializada y defender los intereses de su cliente aún si estos atentan contra los de terceros o el interés público (principio de parcialidad); y, (ii) no le corresponde al abogado juzgar moralmente los intereses de su cliente y debe seguir sus instrucciones en tanto sea legal (principio de neutralidad). Por ello, bajo dicha concepción, en tanto el abogado actúe de acuerdo con lo anterior sin incumplir la ley no corresponde evaluar sus acciones bajo las consideraciones de la moral general (principio de no rendición de cuentas).

101 Al referirse a derechos el autor alude a “derechos sustantivos o procedimentales, que establecen derechos reclamables (lo que implica obligaciones para otros), privilegios para hacer algo sin interferencias y poderes para cambiar la situación legal de otros (por ejemplo, imponiendo obligaciones contractuales)” (p. 50). Explica también el autor que los derechos pueden ser creados por las cortes, legislaturas, agencias administrativas o los propios ciudadanos usando herramientas legales para el ordenamiento privado, tales como testamentos, *trusts*, contratos, asociaciones y sociedades. Como se verá más adelante, Wendel defiende una posición según la cual el derecho establece razones para actuar, por ello, se entiende que la evaluación de la existencia de un derecho tendría que hacerse considerando si hay razones que pueden soportar la conclusión de que el cliente puede o no hacer algo.

102 El autor señala literalmente lo siguiente: “*Lawyers may lawfully do for their clients only what their clients lawfully may do*” (p. 59).

derechos de terceros, actúa en forma consistente con la finalidad de su profesión y de acuerdo con los estándares que regulan cómo debe ejercerse la profesión en el Perú. En otras palabras, sostener lo contrario llevaría a admitir que el abogado no es un profesional al servicio del derecho, sino del poder o la fuerza de sus clientes.

En ese entendido, pensamos que, más allá de que en el CEA haya algunas referencias a la defensa de los “intereses del cliente”, sobre la base de la finalidad que tiene el CEA al regular el ejercicio de la abogacía, debería entenderse que el principal deber del abogado es la defensa de los *derechos* de sus clientes, tal como lo señala expresamente el artículo 5 del CEA.

Es preciso indicar llegado este punto que, como bien explican Koniak & Cohen (2001), un dilema ético significativo para el ejercicio de la profesión radica en que los abogados algunas veces dejan que su conciencia sobre la incertidumbre legal los engañe a pensar que tienen más control sobre la construcción de los límites de las normas del que en realidad tienen<sup>103</sup>.

Tener en cuenta que los abogados deben defender los derechos de sus clientes y no solo sus meros intereses permite identificar supuestos en los que su actuación, antes que procurar la defensa de los derechos de sus clientes, está dirigida a avalar algo distinto como, por ejemplo, una forma de ejercicio abusivo de poder. Por tanto, tales actuaciones no solo son cuestionables desde la perspectiva de la ética en general, sino que son supuestos que no son tolerados por las normas de ética y responsabilidad profesional del abogado.

Ahora bien, aun en los casos en los que el abogado defiende los derechos de sus clientes y no sus meros intereses pueden presentarse supuestos en los que se perciba que su actuación no se ajusta a los postulados de la ética en general y, sin

---

103 “Los buenos abogados entienden que la práctica ética del derecho involucra abogados diseñando los límites del derecho y reconociendo al mismo tiempo los verdaderos límites a esa manipulación. El dilema ético más significativo para los abogados no es por tanto aquel planteado tradicionalmente por los académicos de la ética del abogado en el cual los abogados usan sus conocimientos sobre ciertos límites legales para asistir en actos que son legales, aunque moralmente cuestionables. En lugar de ese, es que los abogados algunas veces dejan que su conciencia sobre la incertidumbre legal los engañe a pensar que tienen más control sobre la construcción de los límites legales del que en realidad tienen. En ese entendido, los límites del derecho están inextricablemente entrelazados con aquello que los abogados están facultados a hacer para el diseño de dichos límites” (Koniak & Cohen, 2001, p. 79).

embargo, que estén justificados porque, al defender los derechos de sus clientes, los abogados estarían contribuyendo a la realización de fines ulteriores que el Derecho pretende y que son consistentes con los postulados de la ética general.

Piénsese, por ejemplo, en la protección del tercer adquirente de dominio que actúa de buena fe. Podría alegarse que la solución que brinda el derecho no es consistente con los postulados de la ética en general, pues avala que el propietario de un bien pierda su derecho. Sin embargo, se trata de una solución que en el agregado persigue la protección de la buena fe y la seguridad jurídica, valores cuya protección sí es consistente con la ética en general.

Cabe advertir, sin embargo, que pueden presentarse casos límite (que no son la regla) en los que la aplicación de la ley lleve a un nivel de injusticia que no pueda ser tolerado. Aun cuando el análisis de este tipo de casos resulta sumamente interesante, excede con creces el alcance propuesto para el desarrollo argumentativo de la tesis que sostenemos en este libro<sup>104</sup>.

Lo que sí resulta preciso explicar aquí son tres consecuencias de adoptar la tesis de Wendel, según la cual los abogados defienden los *derechos* de sus clientes:

1. Al ser la tarea del abogado la defensa de los *derechos* de las personas y no de sus meros intereses, es preciso separar el interés legítimo que puede tener un cliente en hacer algo que le permite el Derecho respecto del interés que podría tener en conseguir algo que el Derecho no le permite y cuya obtención vulneraría derechos de terceros o atentaría contra las instituciones del ECD. Para tales efectos, como veremos en el Capítulo VII al analizar el alcance del deber de obediencia a la ley, resulta relevante la definición de cuáles son los derechos que el ordenamiento jurídico otorga, así como la forma en la que

---

104 Explica Wendel (2010) que la irrazonabilidad de una ley se evidenciaría en la falta de un criterio de justificación general y recíproco que permita su aceptación por las personas afectadas y que no cabría sino por la mera imposición del poder coercitivo del Estado. Este tipo de casos límite comprenden supuestos como aquellos en los que en un grupo de personas no es posible imaginar una convivencia pacífica (piénsese, por ejemplo, en la situación de guerra constante que ocurre en países como Iraq) o en los que el Derecho deriva de una grave opresión de las mayorías en desmedro de los derechos fundamentales de las minorías (por ejemplo, lo que ocurría con las leyes nazis). El autor completa este argumento diciendo lo siguiente: “Una doctrina comprensiva que trate a otros como menos que humanos puede ser catalogada de irrazonable y las leyes basadas únicamente en dicha doctrina carecerían de legitimidad” (p. 104).

el abogado debe abordar los casos en los que existe cierta incertidumbre con relación a sus alcances.

2. De acuerdo con la posición que asumimos, además, no corresponde al abogado defender el *poder* de sus clientes, sino sus derechos. Sobre el particular, Wendel (2010) indica lo siguiente: “el propósito principal del derecho es crear un punto de vista desde el cual es posible criticar el ejercicio del poder” (p. 60). Bajo la posición del autor, entonces, apuntar a conseguir más de lo que los clientes tienen por derecho no corresponde al rol de un abogado sino al de quien brinda otro tipo de asesoría como podría ser, por ejemplo, el *consejero de una mafia* (p. 59).
3. Bajo esta tesis no corresponde a los abogados defender los *derechos morales* de sus clientes. Nótese que no nos referimos a los derechos morales en el sentido al que se refieren las leyes de derechos de autor, sino a la defensa de aquello que el cliente podría considerar tiene derecho por razones morales y no jurídicas. Al respecto, Wendel (2010) explica que en una sociedad plural pueden surgir desacuerdos de índole moral entre sus miembros que requieren resolverse a través del Derecho el cual reconoce ya consideraciones morales, pero de una forma más respetuosa de los puntos de vista comprometidos que la que elaboraría el abogado en forma unilateral (p. 57)<sup>105</sup>.

Cabe también agregar que del deber de defensa celosa de los derechos del cliente derivan deberes específicos contemplados en el CEA, tales como: atender a las instrucciones del cliente y no ir en contra de su voluntad<sup>106</sup>, actuar con com-

---

105 Obsérvese que esta idea llevaría también a Wendel a concluir que, aunque admite que el abogado puede estar en situación de dar un buen consejo moral, no corresponde a su rol, pues la *expertise* que aporta a sus clientes está en su cercanía al esquema de derechos y obligaciones que permite a las personas interactuar en sociedad (Wendel, 2010, pp. 140-142).

106 El artículo 14 del CEA señala: “El abogado debe actuar atendiendo estrictamente a las instrucciones del cliente; no actuará en un asunto sino por voluntad expresa del cliente y de acuerdo con el encargo encomendado.

El abogado no debe contrariar la voluntad del cliente, aun cuando crea que ello sería lo más adecuado para la defensa del interés del cliente.

En el supuesto que la voluntad del cliente pudiese perjudicar su propio interés, el abogado deberá explicarle oportunamente las implicancias de lo que desea lograr; no obstante, deberá respetar la decisión de su cliente respecto a los objetivos de la representación y los medios a utilizar para lograrlos.

Cuando la capacidad del cliente para tomar decisiones razonadas sobre su propio interés esté afectada por minoría de edad, condición mental o cualquier otra razón, el abogado

petencia<sup>107</sup>, diligencia y cumplir con los deberes de información, confidencialidad y lealtad<sup>108</sup>, evitar conflictos de intereses<sup>109</sup>, guardar el secreto profesional (de por vida)<sup>110</sup>, así como administrar los bienes del cliente con los deberes de cuidado, diligencia y honradez<sup>111</sup> (lo que incluye tener a su disposición<sup>112</sup> dichos bienes así como cualquier documento vinculado al patrocinio)<sup>113</sup>.

---

deberá consultar con individuos o entidades que tienen la capacidad de tomar decisiones para proteger el interés del cliente.

El abogado debe adoptar las medidas que estime pertinentes si considera que la persona responsable está tomando decisiones que afectan el interés del cliente”.

- 107 Explican Boza y Chocano (2008) que este deber exige al abogado un “profundo conocimiento del Derecho y la práctica constante [en el área a la cual se dedica]” (p. 144).
- 108 El artículo 5 del CEA señala: “El abogado y la abogada son servidores de la justicia y su deber profesional es defender los derechos de sus patrocinados, honrando la confianza depositada en su labor; la cual debe desempeñarse con estricta observancia de las normas jurídicas y de una conducta ética que refleje el honor y la dignidad profesional”.  
El artículo 12 del CEA señala: “El abogado presta servicios profesionales a su cliente. Al hacerlo, debe actuar con responsabilidad y diligencia, y está obligado a cumplir con los deberes de información, confidencialidad, lealtad y demás deberes establecidos en el presente Código”.
- 109 Por ello, el abogado no debe aceptar un encargo cuando se presente un conflicto de intereses a menos que consiga el consentimiento informado del cliente (artículo 19, inciso c) del CEA), debe renunciar en caso sobrevengan (artículo 21, inciso c) del CEA), debe evitar adquirir derechos patrimoniales que recaen sobre los bienes que son objeto de un litigio en el que ha participado por razón de su profesión hasta después de un año de concluido (artículo 49 del CEA).
- 110 El artículo 288 de la LOPJ señala entre los deberes del Abogado Patrocinante: “4.- Guardar el secreto profesional”. El artículo 33 del CEA señala: “El Secreto Profesional es permanente. Subsiste incluso después de la conclusión de la relación profesional, salvo que el cliente libere al abogado de su obligación”.
- 111 El artículo 45 del CEA señala: “Los bienes que reciba el abogado en el marco del patrocinio, deben ser administrados y conservados con cuidado, diligencia y honradez, atendiendo estrictamente a las instrucciones recibidas de su cliente. Ante la falta de instrucciones, el abogado debe actuar en interés del cliente, con las atribuciones y responsabilidades de un depositario”.
- 112 El artículo 46 del CEA señala: “Los fondos dinerarios u otros bienes fungibles que el abogado reciba en el marco del patrocinio deberán estar siempre a disposición del cliente o de sus causahabientes, informando prontamente al cliente de los bienes que reciba en el marco del patrocinio, solicitándole instrucciones al respecto”.
- 113 El artículo 47 del CEA señala: “Los documentos vinculados al patrocinio pertenecen al cliente, cualquier deterioro o destrucción de los mismos durante el patrocinio, será de

## 1.2. El abogado no solo debe defender los derechos de su cliente

El CEA incluye un cambio sustancial en la normativa de ética y responsabilidad profesional del abogado en el Perú, puesto que, a diferencia del anterior Código de Ética de los Colegios de Abogados del Perú de 1997, que concibe el rol del abogado entre la defensa de derechos de las personas y el servicio a la justicia, contiene una visión más amplia de dicho rol: el abogado defiende los derechos de las personas, es un integrante del sistema de justicia, defiende el Estado de Derecho y es garante del orden social<sup>114</sup>.

Explican Boza y Del Mastro (2009) que siendo el abogado el profesional al cual el Estado faculta a utilizar el derecho como herramienta no puede desvincularse de un fin más amplio: respetar y promover el ECD. Ya sea al elaborar un contrato, presentar una demanda, asesorar a un inversionista o realizar otra actividad, el abogado “no está tan solo defendiendo los intereses del cliente, está siendo el vehículo que viabiliza las reglas del Estado Constitucional de Derecho y esa situación lo coloca ante una responsabilidad mayor” (p. 333)<sup>115</sup>.

Pensamos que este cambio de paradigma en el entendimiento del rol del abogado que ha sido plasmado en el CEA es acorde con el hecho de que, en la sociedad moderna, la participación de los abogados (sean estos del sector privado,

---

responsabilidad del abogado. Dichos documentos estarán a disposición del cliente, los que le serán devueltos al culminar el patrocinio”.

114 El Código de Ética de 1997 señalaba en su artículo 1 lo siguiente: “El abogado debe tener presente que es un servidor de la justicia y un colaborador de su administración; y que su deber profesional es defender, con estricta observancia de las normas jurídicas y morales, los derechos de su patrocinado”. En cambio, el artículo 5 del CEA señala que “[e]l abogado y la abogada son servidores de la justicia y su deber profesional es defender los derechos de sus patrocinados” (énfasis agregado). Además, el artículo 3 del CEA indica que “[l]a abogacía tiene por fin la *defensa de los derechos de las personas y la consolidación del Estado de Derecho, la justicia y el orden social*” (énfasis agregado).

115 La idea de Estado de Derecho refiere a un Estado que garantiza mínimamente: (i) el reconocimiento de las libertades y derechos fundamentales de las personas; (ii) el principio de separación de poderes; (iii) el de primacía de la ley; y, (iv) el control constitucional (Blancas, 2017, pp. 41-42). Como explica Landa (2013), actualmente se entiende que un Estado Constitucional de Derecho es aquel que garantiza la primacía de la Constitución frente a la Ley y la obediencia a esta por los particulares y los poderes públicos para lo cual se requiere la existencia de una jurisdicción constitucional (es decir, que existan jueces imparciales que vigilen el cumplimiento de la Constitución).

social, académico o del propio Estado) es crucial para la consolidación del ECD, ya que sus conocimientos les permiten lo siguiente:

- Resguardar los derechos de sus clientes frente al Estado u otros ciudadanos.
- Asesorar a los ciudadanos en la elaboración de las arquitecturas legales (contratos, estatutos, etc.) bajo las cuales se organizan o llevan a cabo sus actividades políticas o económicas.
- Custodiar la seguridad del tráfico jurídico a través de la asesoría a sus clientes o del ejercicio de la actividad notarial.
- Prevenir conductas indebidas desde el interior de las organizaciones públicas y privadas<sup>116</sup>.
- Denunciar las conductas indebidas de autoridades y el abuso de poder.
- Activar el sistema de administración de justicia para solucionar controversias.
- Prevenir conflictos y recurrir a mecanismos alternativos para su resolución en forma eficiente<sup>117</sup>.
- Contribuir en la tarea de que los ciudadanos conozcan más sobre sus derechos.
- Asistir en forma gratuita a personas que no cuentan con los recursos necesarios para acceder al sistema de justicia.
- Custodiar el proceso legislativo y facilitar la participación de los ciudadanos en este.

---

116 El abogado cumple este deber al brindar su opinión sobre asuntos legales o negarse a cooperar con conductas indebidas de sus clientes. Entre las herramientas que tienen los abogados para ello se encuentran: (i) la consejería que brindan a los clientes con motivo de la cual pueden identificar posibles actuaciones indebidas y aconsejar adecuadamente a sus clientes; (ii) la revisión de escritos y recursos para cuya aprobación deben verificar que no sean frívolos o se utilicen en forma indebida; (iii) la negación a tener una participación personal en comportamientos impropios; y (iv) la revelación de confidencias cuando ello está permitido para conseguir un beneficio a favor del cliente (Zacharias, 2004).

117 Los conflictos surgen desde que el hombre vive en sociedad y el valor que aportan los abogados a esta es (o debería ser) justamente la disminución de sus costos mediante su evitación anticipada o su resolución en forma pacífica.

- Vigilar que los gobernantes ejerzan sus potestades con sujeción a la ley y exigir que rindan cuentas<sup>118</sup>.
- Hacer docencia y producción académica para transmitir los alcances del derecho a las siguientes generaciones.

Más allá del impacto que cada una de estas actividades tiene sobre los ciudadanos y el Estado, en el agregado, contribuyen, en efecto, al mantenimiento y consolidación del ECD lo cual indirectamente permite que haya una convivencia pacífica, se mantenga el orden social y se tenga una sociedad más justa.

Cabe indicar que la relevancia de la actuación de los abogados para el funcionamiento del ECD ha sido también reconocida por el TC al sostener que este requiere de la colaboración de toda la sociedad, pero, particularmente, de los abogados, pues tienen un mayor entendimiento de la Constitución y las leyes<sup>119</sup>.

Por todo lo anterior, en el Perú no cabe sostener que la misión de la abogacía se limite a la defensa de los derechos de la persona. La sociedad exige más que eso a los abogados al confiarles el uso del derecho como profesión, puesto que su actuación tiene finalidades más elevadas como son “la consolidación del Estado de Derecho; la justicia y el orden social”, como bien refiere el CEA<sup>120</sup>.

---

118 Es común que los abogados participen en el proceso de aprobación de las leyes redactando proyectos de ley o informes indicando la compatibilidad de las leyes con la Constitución.

119 En el fundamento 8 de la sentencia recaída en el Exp. n.º 8094-2005-PA/TC se señala lo siguiente: “El Estado Constitucional requiere la participación del conjunto de la sociedad en la vigilancia de los valores y principios en que se inspira y, de manera especial, requiere de un compromiso de lealtad con estos principios de parte de quienes ejercen la profesión de la abogacía como sujetos dotados de conocimientos y pericias en la técnica jurídica, que es la mejor herramienta de control del poder en el Estado democrático. Si quienes están formados en el conocimiento del derecho utilizan estas capacidades para engañar, confundir, manipular, tergiversar hechos o, en resumen, para obstaculizar la prestación del servicio de justicia por parte del Estado, entonces su actuación constituye un claro desafío para la realización misma de los valores que persigue el Estado Constitucional y debe merecer una oportuna actuación de parte de los poderes públicos y, en especial, de parte de los Tribunales quien son los mejores observadores de su desenvolvimiento” (énfasis agregado).

120 El artículo 3 del CEA señala lo siguiente: “Misión de la profesión. La abogacía tiene por fin la defensa de los derechos de las personas y la consolidación del Estado de Derecho, la justicia y el orden social.

La probidad e integridad de la conducta del abogado, cualquiera fuere el ámbito en el que se desempeñe, es esencial para el adecuado funcionamiento del sistema de justicia,

Entonces, el reconocimiento por parte del CEA de la misión dual de la abogacía no es una mera declaración de principio, sino que conlleva un verdadero cambio de paradigma en el ejercicio de la profesión. Por ello, el CEA recoge una serie de deberes, adicionales a la mera defensa celosa del interés del cliente, que pueden ser agrupados en los siguientes: obediencia a la Ley, respetar a la autoridad, respetar el derecho de las personas, ser veraz, contribuir a la justicia, custodiar el orden social y ser ejemplo (Luján, 2018, 24 de abril).

### **1.3. El abogado debe defender celosamente los derechos de su cliente de forma consistente con la misión de la profesión**

La misión dual que el abogado debe cumplir (defender a su cliente, pero al mismo tiempo contribuir al mantenimiento del ECD, la justicia y el orden social) puede llevar a que en ciertos casos en el ejercicio profesional se encuentre frente a dilemas en los que determinada actuación pueda entenderse como necesaria para una defensa celosa del interés del cliente, pero al mismo tiempo contraria al deber del abogado frente al ECD<sup>121</sup>.

Un asunto relevante, por eso, es cuál es la posición que subyace en el CEA sobre la relación existente entre el deber de defensa celosa que tiene el abogado frente a su cliente y el que tiene frente al ECD. En otras palabras, es válido preguntarse cuál de dichos deberes prevalece en supuestos en los que existe un conflicto entre ambos de acuerdo con la visión de ética del abogado que ha sido recogida por el CEA.

---

la vigencia del Estado de Derecho y la vida en sociedad. La transgresión de los principios éticos agravia a la Orden”.

121 Con relación al surgimiento de dilemas por los distintos deberes que tiene el abogado, el Preámbulo de las Reglas Modelo de la ABA señala lo siguiente: “[9] [...] Prácticamente todos los problemas éticos difíciles surgen del conflicto entre los deberes de un abogado para con los clientes, el sistema legal y el propio interés del abogado en seguir siendo una persona ética mientras se gana la vida satisfactoriamente. Las Reglas de Conducta Profesional a menudo prescriben términos para resolver tales conflictos. Sin embargo, dentro del marco de estas Reglas, pueden surgir muchas cuestiones difíciles de discreción profesional. Tales problemas deben resolverse mediante el ejercicio de un juicio profesional y moral sensible guiado por los principios básicos subyacentes a las Reglas [Modelo]. Estos principios incluyen la obligación del abogado de proteger celosamente y perseguir los intereses legítimos de un cliente, dentro de los límites de la ley, mientras mantiene una actitud profesional, cortés y civilizada hacia todas las personas involucradas en el sistema legal”.

Para responder a esta pregunta, sirve revisar los antecedentes del CEA. Boza y Del Mastro (2009) explican que la finalidad de consolidación del ECD no excluye la de defensa del interés del cliente, sino que “la enmarca en el fin más amplio de la abogacía como profesión” (p. 333). Agregan los autores citados que los fines antes mencionados “lejos de ser contradictorios se retroalimentan y deben estar siempre alineados” (p. 333)<sup>122</sup>.

Por lo tanto, siguiendo lo expuesto por los mencionados autores, sostendremos que el CEA recoge una visión según la cual el abogado debe defender los derechos de su cliente en el marco de la defensa del ECD o, en otras palabras, en forma compatible con esta.

Entonces, el hecho de que la defensa de los derechos del cliente se deba efectuar en el marco de la consolidación del ECD, implica que el abogado debe actuar bajo altos estándares éticos en cuanto al deber de la defensa celosa del cliente, pero no que deba defender sus intereses ‘a toda costa’, pues al menos en determinados supuestos el abogado debe moderar que moderar su actuación<sup>123</sup>.

Cabe observar que el CEA ha establecido algunos límites explícitos para la actuación del abogado en el marco del patrocinio haciendo compatibles sus deberes frente al cliente y frente al ECD. Algunos ejemplos son los siguientes:

- No debe patrocinar si el interés del cliente tiene un fin ilegal o requiere que los medios que el abogado use para el encargo sean ilegales y, en todo caso, debe renunciar si descubre que lo estuvo haciendo<sup>124</sup>.

---

122 En este caso, los autores se refieren al artículo 1 de la Propuesta de Normas de Conducta y Responsabilidad del Profesional en Derecho (versión posterior al proyecto de código de ética de 2008) que señalaba lo siguiente: “La abogacía tiene por fin la defensa de los derechos de las personas y la consolidación del Estado Constitucional de Derecho y la justicia (...)” (Boza & del Mastro, 2009. p. 333).

123 Bien señalan Boza y Chocano (2008) “[e]l proceso no es un vehículo para satisfacer el interés del cliente a toda costa. El abogado es parte indispensable de un sistema que procura descubrir la verdad, impartir justicia y, de este modo, consolidar la vigencia del Estado de Derecho y el orden social” (p. 39).

124 El artículo 19 del CEA señala lo siguiente: “El abogado debe abstenerse de aceptar patrocinar en aquellas causas en donde haya estado en capacidad de conocer que: a) No podrá patrocinar al cliente adecuadamente. b) El fin o los medios propuestos para el patrocinio son ilegales”.

- No debe transgredir normas con el objeto de representar el interés del cliente como alterar documentos o destruir pruebas.
- Debe aconsejar a su cliente que cumpla las órdenes de la autoridad y que la respete.
- No debe inducir a error al juez o tratar de influir en este alterando su independencia o imparcialidad.
- Debe actuar con moderación y guardar el debido respeto en sus intervenciones, en los escritos que autorice y al opinar o absolver consultas a través de medios de comunicación masiva.
- Debe evitar ocasionar daños a su cliente, la contraparte o terceros y velar porque su cliente guarde respeto a estos últimos.
- Debe facilitar (no dificultar) la identificación de los hechos, el derecho, la doctrina y la jurisprudencia aplicable a cada caso.
- No debe mentir o faltar a la verdad al defender a su patrocinado.

## **2. ¿Cómo interpretar las normas del Código de Ética del Abogado a la luz de la misión de la profesión?**

Puede ocurrir que, en ciertas circunstancias no reguladas explícitamente en el CEA, el abogado se enfrente a una situación en la que su actuación sea favorable a la defensa de los derechos de su cliente, pero incompatible con las finalidades ulteriores de la abogacía y, por tanto, que se enfrente a un dilema.

Siendo que el abogado no se debe solo a su cliente, el dilema que situaciones como las antes mencionadas genera para el abogado debe ser resuelto interpretando las disposiciones del CEA considerando que el abogado debe defender a su cliente en forma compatible con la defensa del ECD. Siendo ello así, para definir el alcance de los deberes específicos del abogado establecidos por el CEA consideramos que es preciso tener en cuenta dos aspectos:

- El rol que asume el abogado puede ser distinto de acuerdo con el marco normativo en el que lleva a cabo su labor.
- Más allá de que cada persona podría considerar ciertos valores y principios como apropiados (en su fuero interno y según sus convicciones morales), el CEA recoge ciertos valores y principios inherentes a la idea de ECD que se debe tener en cuenta al interpretar el alcance de dichos deberes.

## 2.1. Relevancia de identificar el rol del abogado

En el ECD el abogado ejerce su profesión llevando a cabo actividades muy variadas, que incluyen ejecutar encargos en favor de un cliente (“patrocinio”)<sup>125</sup> como asesores o defensores, ejercer cargos de autoridad (como por ejemplo, juez, árbitro o notario), la función pública (por ejemplo, cuando actúa como congresista, ministro o alcalde), la actividad política, la docencia, la investigación, la prensa e incluso el uso de sus conocimientos jurídicos en beneficio propio<sup>126</sup>.

No debe perderse de vista que los abogados cumplen un determinado rol en cada una de las formas a través de las cuales ejercen la profesión. Dicho rol puede estar en gran medida definido por las normas estatales y privadas, así como acuerdos que establecen sus derechos, deberes, obligaciones, potestades, responsabilidades, etc.

Evidentemente, la función que cumplen los abogados en el contexto institucional en el que se desempeñan resulta relevante para definir el alcance de sus deberes en un caso específico, pues, por ejemplo, no cabría analizar bajo las mismas

---

125 El CEA en su glosario de términos define al “cliente” como la persona o patrimonio autónomo cuyo interés patrocina el abogado y define el “patrocinio” como el “encargo profesional del cliente sea contencioso o no contencioso”. Nótese que tales definiciones son consistentes con el hecho de que las nociones de cliente y patrocinio se encuentran vinculadas desde hace mucho. Según explica N. Sánchez (2008) “[e]n Roma, el *cliens*, o *clientis* era el extranjero residente en Roma, que no gozaba de derechos ni de capacidad jurídica y que, por tanto, se ponía bajo la protección de un ciudadano de alto rango social: el *patronus* que actuaba en juicio representando y defendiendo al cliente y constituyendo así el origen remoto de la figura del Abogado” (p. 229).

126 El abogado usa sus conocimientos en beneficio propio, por ejemplo, al realizar actividad civil (i.e. cuando celebra un contrato de arrendamiento en el que actúa como parte), empresarial (i.e. cuando actúa como socio o accionista en una sociedad), o profesional (i.e. si también es contador o administrador). En el Perú, incluso este tipo de actividades en las que el abogado usa sus conocimientos en beneficio propio estarían sujetas al ámbito de aplicación del CEA, ya que este recoge una definición amplia de “ejercicio profesional” indicando, además, en forma enunciativa algunas de sus modalidades: “Ejercicio profesional: *Actividad en la que el abogado utiliza sus conocimientos jurídicos con independencia de si es remunerado o no*. Incluye desempeñarse como litigante, asesor legal, gerente legal, gestor de intereses, árbitro, conciliador, congresista, docente, fiscal, funcionario público, magistrado, investigador, comentarista en asuntos jurídicos y todo aquel otro trabajo profesional o académico donde el abogado utilice dichos conocimientos” (énfasis agregado).

consideraciones a un abogado que actúa como asesor respecto de otro que lo hace como defensor, negociador o evaluador<sup>127</sup>.

## 2.2. El abogado debe definir sus deberes de acuerdo con los principios y valores del Código de Ética del Abogado

Los antecedentes del CEA dan cuenta de que su redacción estuvo inspirada en una búsqueda de especificar las conductas que se espera del abogado en cada caso a través de reglas concretas que responden a valores y principios de acuerdo con los cuales se considera debe ejercerse la profesión y no mediante cláusulas sumamente abiertas que puedan ser interpretadas con un mayor margen de subjetividad<sup>128</sup>.

---

127 Nótese en este punto que, aun cuando los mismos deberes puedan aplicarse a abogados que actúan en distintos ámbitos, el alcance de estos no necesariamente es similar debido a la función que desempeñan los abogados en cada caso, así como las circunstancias particulares en las que actúan. Así, por ejemplo, en ciertos casos un abogado de oficio no cuenta con la libertad de decidir si llevar o no un caso (como ocurriría en un despacho privado) sino que tiene el deber hacerlo; y, aunque es un asunto bastante polémico, se discute si un gerente legal tiene el deber de proporcionar sus comunicaciones con la administración de la sociedad a la autoridad o, por el contrario, si dicha información está protegida por el secreto profesional.

La evaluación de la función que asumen los abogados para definir el alcance de sus deberes no es un invento nuestro, sino que se reconoce en el ámbito de la ética profesional del abogado. Tan importante es este asunto que el *Preámbulo de las Reglas Modelo de Conducta Profesional de la ABA* (ABA, 2004) señala lo siguiente:

[1] El abogado como miembro de la profesión legal es un representante de sus clientes, un oficial del sistema legal y un ciudadano público que tiene especial responsabilidad por la calidad de la justicia.

[2] Como representante de sus clientes, un abogado desempeña distintas funciones. Como asesor, un abogado proporciona a su cliente una comprensión informada de sus derechos y obligaciones y le explica sus implicaciones prácticas. Como defensor, un abogado defiende con celo la posición del cliente bajo las reglas del sistema adversarial. Como negociador, un abogado busca un resultado ventajoso para su cliente, pero consistente con las exigencias de dar un trato honesto a los demás. Como evaluador, un abogado actúa examinando los asuntos legales de un cliente e informando sobre ellos al cliente o a otros” (énfasis agregado).

[3] Además de estas funciones de representación, un abogado puede actuar como un tercero neutral, un papel no representativo que ayuda a las partes a resolver una disputa u otro asunto [...]. Además, existen reglas que se aplican a los abogados que no están activos en la práctica de la abogacía o a los abogados en ejercicio, incluso cuando actúan en una capacidad no profesional [...].

128 De ello se da cuenta con suficiente claridad en la presentación del entonces Proyecto de Código de 2008, pues se señala lo siguiente: “Luego de sistematizar la legislación,

A pesar de lo anterior, tratándose de supuestos en los que la literalidad no otorga una respuesta explícita, podría alguien cuestionarse si al interpretar sus normas el abogado debería considerar: (i) los criterios que le dicte su propia conciencia sobre lo que considera es moral o justo; (ii) aquello que desde la ética general se consideraría apropiado; o (iii) los principios y valores que recoge el CEA.

Nos inclinamos por la tercera tesis aludida y pensamos que la respuesta no podría ser otra, ya que los valores y principios recogidos en el CEA responden a un consenso social que recoge un entendimiento de lo que significa ser un buen abogado a la luz de la función que este cumple en el ECD y, justamente de esa forma, brinda pautas de actuación objetivas evitando que el ejercicio profesional se lleve a cabo de la forma en la que cada abogado considera ético desde su propia perspectiva.

Coincidimos con quienes sostienen que el derecho se conforma por consensos obtenidos mediante procedimientos previamente acordados por la sociedad que brindan razones para actuar de una determinada forma y que reemplazan a aquellas razones que cada persona podría tener a partir de su concepción de lo que es ético o justo. De esa forma, es posible que personas que tienen diferentes ideologías y creencias convivan en condiciones de paz.

Teniendo en cuenta lo anterior pensamos que, en principio, corresponde a los abogados custodiar que prevalezca el derecho. A nuestro modo de ver, eso no implica negar que exista cierto margen dentro del cual a través de la interpretación de las normas el abogado pueda (y en algunos casos deba) defender cambios en la forma en la cual se entienden los consensos sociales a los que nos referimos o que, a través de los mecanismos establecidos por la constitución, pueda proponer cambios en las normas. Sin embargo, pensamos –siguiendo también en este punto

---

jurisprudencia y doctrina extranjeras, en el seno del Grupo de Estudio se llegó a la conclusión de que una de las grandes diferencias entre los sistemas disciplinarios más avanzados y el nuestro estaba dada por el carácter aspiracional y desactualizado de las normas de nuestro Código de Ética frente a regímenes más enfocados en establecer reglas concretas, modernas y por ende exigibles a los abogados.

Así, en vez de limitarse a exhortar e invocar principios generales de buena fe, dignidad y decoro profesional, conducta ejemplar, la normativa en sistemas más desarrollados tiene un efecto de docencia en tanto explican y exponen el tipo de conducta esperada del abogado en rubros específicos de su relación con el cliente, la autoridad, la contraparte y la sociedad. Proyecto de Código” (Boza & Chocano, 2008, p. 9).

lo sostenido por Wendel (2010, p. 84)— que hay una distinción entre el rol del abogado y el de un lobista, activista o radical.

Como hemos aclarado ya en líneas previas, reconocemos que pueden presentarse casos límite (que no son el común de los casos que atienden los abogados en el día a día) en los que la ley lleva a un nivel de injusticia que no puede ser; sin embargo, aun cuando analizar dicho asunto podría resultar sumamente interesante, excede con creces el objeto de este libro.



## **CAPÍTULO 5**

### **EL ROL DEL ABOGADO QUE ASESORA EN LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS**



## CAPÍTULO 5

### EL ROL DEL ABOGADO QUE ASESORA EN LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

*Digamos que tiene un perro, pero necesita crear un pato en los estados financieros. Afortunadamente, existen reglas de contabilidad específicas sobre qué constituye un pato: patas amarillas, cubierta blanca, pico naranja. Así que tomas al perro y le pintas las patas de amarillo y el pelaje de blanco, le pegas un pico de plástico naranja en la nariz y luego les dices a tus contables: '¡Esto es un pato! ¿No estás de acuerdo en que es un pato?' Y los contables dicen: 'Sí, según las reglas, esto es un pato' (cita de lo señalado por un gerente de Enron en Wendel, 2010, p. 187).*

¿Cuál es el rol de un abogado que brinda asesoramiento tributario? ¿Consiste solo en informar sobre los riesgos asociados a las distintas interpretaciones que pueden crearse de las normas y dejar la decisión en su cliente? ¿Debe actuar como un *defensor* de las interpretaciones más forzadas que el abogado pueda construir en favor de su cliente? ¿O es que tiene un rol distinto que le exige no solo asistir a su cliente a conseguir sus objetivos sino al mismo tiempo velar por el funcionamiento del sistema tributario?

Hemos sostenido que el abogado debe defender los derechos de su cliente en forma consistente con la consolidación del ECD, la justicia y el orden social. En este capítulo analizamos qué significa eso en el ámbito del asesoramiento tributario y particularmente teniendo en cuenta que el abogado asiste a su cliente a cumplir con normas tributarias que pueden admitir más de una interpretación plausible. Veamos.

#### **1. ¿Por qué el abogado no cumple un rol de defensor fuera del proceso?**

Una cuestión que ha sido formulada en la doctrina y que nos brinda un sólido argumento frente al problema que analizamos en este capítulo es la distinción

entre el rol del abogado que patrocina en un proceso respecto de aquel cuyo patrocinio se efectúa fuera de este. Según esta distinción, solo en el primer caso se esperaría que favorezca el interés de su cliente de la manera más amplia posible en cuanto a la forma de seleccionar los hechos relevantes y de interpretar las leyes.

Veamos por qué el hecho de que la actuación del abogado se efectúe dentro o fuera del proceso resulta un asunto relevante para definir el rol del abogado y por qué pensamos que tal distinción resulta válida en el Perú.

### **1.1. Relevancia de que la actuación del abogado tenga lugar dentro o fuera del proceso**

En un contexto en el que el derecho es en cierto modo indeterminado y las personas tienen diversos intereses, el surgimiento de controversias con relación a cómo deben interpretarse las normas jurídicas resulta inevitable. El ECD, no obstante, pone a disposición de las personas y el Estado un medio para resolver dichas controversias de forma pacífica: la jurisdicción<sup>129</sup>.

Sometiendo las razones de las partes a la evaluación de un juzgador en el marco de un proceso en el que se garantizan derechos y se establecen deberes, la jurisdicción permite hacer determinado aquello que es indeterminado en el derecho<sup>130</sup>. Esto se consigue al establecerse una decisión con carácter de cosa juzgada que se caracteriza por ser “inimpugnable, irrevisable e inmodificable” y garantizar

---

129 Así, la existencia de cierto grado de indeterminación en el derecho no es óbice para el funcionamiento de un ECD, pues, en virtud del principio de separación de poderes, la solución de las eventuales controversias que se suscitan con relación a la interpretación de las normas se encarga a un sistema de justicia que conforma un poder independiente. De esa forma, se protegen los derechos de las personas y se consigue que el poder controle al poder. Como explica Giovanni Priori (2019) “el Estado constitucional confía a la jurisdicción la protección de sus más trascendentales valores. Le ha confiado la elevada misión de protegerlos frente a los demás poderes del Estado. Es a esa misma jurisdicción a la que le confía la protección de todos los derechos de los ciudadanos, no solo los constitucionales, sino también los que tienen como origen la ley, el contrato o cualquier otra fuente” (p. 43).

130 Como señala De Trazegnies (2005), si se logra persuadir a otros que una interpretación es correcta, “la norma se convierte en clara dentro de los términos y alcances de tal convencimiento”. Agrega el autor lo siguiente: “La llamada claridad de un texto depende, en última instancia, del acuerdo que pueda existir sobre su interpretación entre quienes van a usarla (sujetos de Derecho, partes contractuales, abogados, jueces, árbitros). Así, esa presunta claridad no es una cualidad del texto en sí mismo sino de la interpretación común recaída en tal texto. [...]” (p. 34).

que “lo decidido respecto de la pretensión deba ser respetado por todos” (Priori, 2019, p. 130)<sup>131</sup>.

Nótese, entonces, que el proceso es un mecanismo que permite la determinación del Derecho al brindar las condiciones para que, en el marco de un conjunto de reglas y garantías para el ejercicio del derecho de las partes intervinientes, una autoridad decida entre las posiciones antagónicas brindando una solución institucional vinculante para la sociedad con relación a cómo deben interpretarse las normas<sup>132</sup>.

Sirve resaltar que, en tanto el Derecho es resultado de un proceso social y no implica la mera voluntad de un individuo, para que el ámbito indeterminado del Derecho pase a ser determinado se requiere que quienes debido a ese tránsito vayan a ver afectados sus intereses puedan intervenir y brindar sus razones<sup>133</sup>.

Así, en el contexto de un proceso, la defensa de interpretaciones que, aun siendo razonables, pudieran no ser las que cuenten con un fundamento jurídico sólido, no tiene la potencialidad de afectar a una parte o al ECD. En cualquier caso, corresponde que quienes se vean afectados la cuestionen y, en última instancia, le corresponde al juez adoptar una decisión debidamente motivada sobre cuál es la interpretación que se adapta mejor al Derecho.

---

131 Con relación a la calidad de cosa juzgada, señala De Trazegnies (2005) que, dado que no hay verdad única con relación a una controversia jurídica, el sistema requiere establecer un límite de instancias y asignar la perspectiva que ahí se decida como predominante (principio de cosa juzgada inamovible). Así, el proceso no revela “la verdad”, pero brinda seguridad jurídica y “una oportunidad razonable de explorar el tema”.

132 Obsérvese, entonces, que en el proceso participan abogados desempeñando diferentes roles (p. e. fiscal, abogado y juez), en un contexto institucional que brinda las condiciones para que un conflicto de intereses (que se expresa en la pretensión de un sujeto sobre otro) sea resuelto por un juzgador independiente considerando los argumentos de las partes involucradas.

133 No podría ser de otra manera en una sociedad que reconoce la defensa de la persona y el respeto de su dignidad como su fin supremo. La participación de las partes, en el proceso, entonces, es trascendental para que el Derecho pueda dar un mandato determinado. Explica Priori que el “derecho a intervenir en los procesos en los que se discute sobre sus intereses” es parte de los derechos que conforman el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva que reconoce la constitución (Priori, 2019, p. 100).

Considerando ello, explica Wendel (2010) que, dentro de un proceso, resulta justificado que se otorgue al abogado la máxima licencia para hacer argumentos creativos e incluso interpretaciones agresivas, ya que el abogado puede asumir que los procedimientos y actores (el juez, tribunal, jurado, etc.) se encargarán de cuidar la definición de los límites de la ley<sup>134</sup>.

No ocurre lo mismo, en cambio, cuando el abogado actúa fuera del marco institucional de un proceso, ya que en ese contexto él es el único actor que tiene el poder de juzgar qué es lo que dice la ley. Al no haber un control sobre la interpretación del abogado e incluso siendo probable que esta no sea cuestionada por la otra parte y su idoneidad posteriormente verificada por una corte, se genera un espacio para que la ley sea manipulada (Wendel, 2010, p. 189).

En síntesis, es relevante considerar si la actividad interpretativa de los abogados ocurre dentro o fuera del proceso. En un proceso, las interpretaciones que estos proponen están sujetas a un control institucional que posibilita que las razones de las partes involucradas en un conflicto sean consideradas. Fuera de un proceso, en cambio, no existe un control institucional que evite que los abogados distorsionen el sentido de las normas<sup>135</sup>.

---

134 Nótese que el tipo de proceso en el que el abogado actúa también podría ser relevante para evaluar su actuación a la luz de las normas de ética y responsabilidad profesional. Así, por ejemplo, Wendel explica que el contexto institucional en el caso del litigio penal resulta muy particular por diversas razones, pero principalmente porque las reglas establecidas por el Derecho generan incentivos para que el Estado se atenga a la actividad probatoria y demuestre la culpabilidad del imputado más allá de cualquier duda razonable. Por ello, en ese contexto institucional, ciertas tácticas empleadas por los abogados en la defensa pueden ser tolerables desde la ética del abogado. Fuera de la defensa en el ámbito penal y en ausencia de un estándar probatorio tan alto, tácticas que usan los abogados que juegan con los fundamentos fácticos y jurídicos de los casos pueden ser cuestionables desde la ética del abogado en tanto “carecen de una justificación plausible en términos de protección de los derechos de los clientes” (Wendel, 2010, p. 194).

135 Como bien explica Wendel (2010), lo que significa un buen ejercicio de la abogacía varía en función del contexto y el punto de partida para el análisis está dado por lo que establece el Derecho en cada caso, por lo tanto, no hay alguna razón para asumir como regla general los derechos y deberes que tiene el abogado en el contexto del litigio. Obsérvese que Wendel sostiene que debe tenerse como punto de partida la relación principal-agente que hay entre abogado y cliente, ya que esta establece los límites de aquello que el abogado puede hacer por cuenta de sus clientes (Wendel, 2010, pp. 190-191).

## 1.2. Diferentes roles del abogado según patrocine fuera o dentro del proceso

En la tradición continental que seguimos, para que el proceso tenga como resultado la emisión de una resolución vinculante para la sociedad es preciso que el juez no solo valore adecuadamente las razones del accionante, sino también las de su contraparte. En ese contexto, la defensa celosa que hacen los abogados de las posiciones en controversia permite que quien resuelve pondere las razones en juego y emita una decisión debidamente motivada<sup>136</sup>.

Por ello, pensamos que es válido sostener que el rol del abogado, dentro del contexto del proceso, consiste en defender la posición de su cliente de la mejor forma posible y haciendo sus mejores esfuerzos para que esta prevalezca, aun cuando desde el punto de vista técnico no sea tan sólida, ya que corresponderá a la contraparte poner en evidencia las deficiencias técnicas que pudiera tener dicha posición y al juez decidir cuál es la interpretación correcta.

Fuera del proceso, en cambio, la labor del abogado puede ser necesaria o útil para ayudar a su cliente a tomar decisiones informadas, pero el Derecho no establece un marco normativo en el que se requiera la actuación del abogado asumiendo un rol de *defensor* para que las razones de su cliente sean debidamente valoradas por una autoridad a quien se le ha facultado determinar el Derecho<sup>137</sup>.

Por lo anterior, pensamos que, en el Perú, puede sostenerse que el rol del abogado que actúa dentro de un proceso es el de un *defensor* de quien se espera favorezca el interés de su cliente de la manera más amplia posible en cuanto a la

---

136 Como explica De Trazegnies (2005), la ambigüedad del derecho (a la que incluimos al referirnos a la indeterminación del derecho) hace necesaria la participación de abogados (“que resalten las distintas formas como puede ser vista una misma situación”) y jueces (que definan “cuál de esas perspectivas es la que corresponde mejor a lo que el orden jurídico y los valores sociales en juego pretenden”) y justifica el principio expresado en la frase *audiatur et altera pars* (debe ser escuchada la otra parte) (p. 32).

137 Esto permitiría, por ejemplo, que un contribuyente conozca a la posibilidad de disminuir los potenciales riesgos que podría generarle que la AT asuma una determinada interpretación de las normas. De hecho, no es irrazonable que algunos contribuyentes opten por una interpretación que les otorgue seguridad antes que ahorro. Algunos contribuyentes incluso optan por pagar un importe mayor a aquel que las normas tributarias exigen con tal de obtener seguridad y previsibilidad para sus inversiones. Bajo esa premisa, por ejemplo, en los sectores de hidrocarburos y minería, el Estado peruano admite la celebración de contratos de estabilidad considerando una tasa de IR mayor a la de aplicación general.

forma de seleccionar los hechos relevantes y de interpretar las leyes; sin embargo, no identificamos razones de peso para sostener que el abogado también asuma dicho rol cuando actúa fuera de un proceso.

Como pone en evidencia Gordon (2005), fuera del proceso, el abogado no está sujeto a los controles que existen dentro de este y —según explica— en lugar de contribuir a la verdad, en dicho contexto, la visión partidista de la defensa es más probable que lleve a que asista a las partes a cruzar la línea de la legalidad y lo haga de formas tales que puedan evadir la detección y sanción y, por tanto, terminen defraudando la finalidad de las normas<sup>138</sup>.

El caso de Enron sirve de evidencia a lo sostenido por Gordon, pues da cuenta de que sus abogados, asumiendo que su rol era el de defensores en el sentido más amplio, facilitaron una forma de cumplir normas de revelación de información que, aunque tenía algún respaldo en la literalidad que podía usarse luego como excusa, en la práctica, las dejaba sin propósito y dificultaba que a las autoridades y grupos de interés conozca lo que en realidad hacía la señalada empresa<sup>139</sup>.

---

138 La discusión académica con relación a qué rol debe considerarse que el abogado desempeña al brindar asesoría fuera del marco de un proceso para efectos de determinar los alcances de sus deberes a la luz de las normas de ética y responsabilidad profesional del abogado es una de antigua data, pero que captó una mayor atención en el siglo XXI a raíz de escándalos como el de Enron. En un artículo que marca un referente en el debate antes mencionado, Robert Gordon sostiene que “el abogado es, además de un agente privado de sus clientes, un agente público del sistema legal” que debe procurar “conseguir para sus clientes tanto como sea posible que ellos quieren sin dañar los marcos de la ley” y no “de formas que finalmente frustren, saboteen o anulen los propósitos públicos de la ley o que lesionen los intereses de los clientes” (Gordon, 2005, p. 67). Gordon (2005) fundamenta la señalada conclusión en que no cabe extrapolar el rol de *defensor* que asume un penalista, de quien se espera favorezca el interés de su cliente de la manera más amplia posible en cuanto a la forma de seleccionar los hechos relevantes y de interpretar las leyes, a un contexto en el que no existen los controles del proceso para la actuación del abogado. El autor sostiene también que admitir dicho rol no sirve a una finalidad pública. Además, recogiendo los argumentos esbozados previamente por otros teóricos, Gordon señala que en un proceso la actuación del abogado está sujeta a ciertos controles como la publicidad del proceso, la existencia de mecanismos efectivos para que se descubran hechos que las partes podrían evitar revelar, que los adversarios estén presentes y que haya un juez imparcial (Gordon, 2005, p. 67).

139 Gordon (2005) señala que en el caso de Enron las normas prescribían la transparencia en actividades corporativas por distintos propósitos, pero la asistencia de los abogados en los hechos tuvo como propósito facilitar que no se hagan las revelaciones de información requeridas bajo la apariencia de un cumplimiento del sentido literal de las normas. De esa

Además, explica Gordon que aceptar que el abogado asume un rol de defensor en sentido amplio en un proceso penal cumple propósitos públicos. El abogado tiene incentivos para excluir las pruebas obtenidas en forma ilegal o asumir una versión parcializada de los hechos no para evitar que su cliente delinca y evite una sanción, sino porque así se evita que la policía actúe en forma incorrecta o que el fiscal no se atenga a las pruebas y, por tanto, se protege así a todos los ciudadanos (Gordon, 2005, p. 66).

En cambio, el autor descarta que exista algún fin público que pueda justificar una actuación como la que tuvieron los abogados de Enron, siendo que, si bien la autonomía del cliente es generalmente algo bueno, “no hay ningún valor per se en una acción [...] que se elige libremente si es probable que traiga destrucción a su paso, incluyendo [...] el daño real a los propios clientes, no a sus gerentes titulares, sino a las entidades corporativas a largo plazo y a sus grupos de interés” (p. 67)<sup>140</sup>.

Como veremos, lo expuesto por Gordon respecto del rol de los abogados que asisten a clientes corporativos es aplicable con mayor razón a los abogados que

---

forma, sostiene el autor, lo que conseguían realmente los abogados era que nadie sepa lo que estaban haciendo sus clientes y tener una coartada en caso alguien lo llegara a saberlo y cuestionarlo (pp. 65-66).

La lección más importante de casos como el de Enron, sostiene Gordon, es el cuestionamiento a si el rol del abogado corporativo debe ser el de defensor-adversario que se debe al cliente y solo al cliente y que, por tanto, debe ayudarlo a conseguir sus propósitos incluso con las interpretaciones más ingeniosas que pueda construir de los hechos y la ley independientemente de que se trate de conductas futuras, que actúe fuera de un proceso e incluso siendo improbable que haya un futuro proceso (Gordon, 2005).

Como se recordará, en efecto, la respuesta ante el escándalo de Enron en Estados Unidos dio lugar a reformas que reforzaron las disposiciones que definen el rol de los abogados que representan a empresas en transacciones como guardianes de la conducta de sus clientes tanto en la regulación estatal (con la ley Sarbanes-Oxley) como en las normas modelo de conducta de la ABA. Entre otros deberes para los abogados, la ley Sarbanes-Oxley estableció el de reportar la existencia de violaciones a la normativa legal a los niveles organizativos más altos de las sociedades cotizadas en bolsa. También estableció la incompatibilidad entre la función de auditor y abogado, entre otros aportes que hoy regulan el ejercicio de la abogacía en Estados Unidos. Para una mayor referencia respecto de los cambios a raíz del caso Enron en el rol del abogado corporativo, puede verse “The Ethical Obligation of Transactional Lawyer to Act as Gatekeepers” (Campbell & Gaetke, 2003).

140 El autor, particularmente, se pregunta si existe algún fin público que justifique que los abogados, por ejemplo, oculten hechos (o los escondan en letras pequeñas) a las autoridades reguladoras e inversionistas perjudicando la finalidad de distintas normas y, por tanto, su grado de cumplimiento (Gordon, 2005, p. 67).

brindan asesoramiento tributario, ya que, las normas tributarias se sustentan en un interés público que se encuentra en la necesidad de obtener financiamiento para que el Estado pueda atender las necesidades públicas.

Teniendo en cuenta lo antes expuesto, de cara al asunto que analizamos en este punto, pensamos que no cabría equiparar el rol del abogado que brinda asesoramiento tributario a su cliente fuera del contexto de un proceso al del abogado litigante que estando sujeto a las reglas de un proceso (teniendo una contraparte y un tercero dirimente) asume una posición partidista<sup>141</sup>.

## **2. No evitar la potencial afectación al interés público por el “juego de la lotería de la fiscalización” es incompatible con la misión de la profesión**

Con lo expuesto hasta el momento cabría ya sostener que el rol del abogado que brinda asesoramiento tributario no podría ser el de un defensor de las interpretaciones más favorables a su cliente, ya que su patrocinio se efectúa fuera del marco de un proceso que establezca un control institucional en el que el abogado asuma un rol partidista.

Ahora bien, existe un argumento de peso adicional que abona a la misma conclusión: dadas las características del asesoramiento que brindan en el ámbito tributario, los abogados se encuentran en la posibilidad de evitar una potencial afectación al interés público derivada del juego de la lotería de la fiscalización y no hacerlo es incompatible con la finalidad de la profesión. El razonamiento que sustenta este argumento, y que desarrollamos en las líneas siguientes, es este:

1. Los contribuyentes tienen la obligación de cumplir sus obligaciones tributarias de forma correcta.
2. La obligación antes mencionada se cumple fuera de un marco institucional que garantice un control sobre los criterios interpretativos que puedan utilizarse.
3. No existe entre la AT y el cliente una relación adversarial que lleve a los abogados a asumir una visión parcializada de las normas favorable a su cliente.

---

141 Coincidimos, por ello, con lo señalado por Wendel respecto a que la característica más importante del rol del abogado que varía por el contexto es la permisibilidad o no de sostener posiciones legales relativamente creativas o agresivas” y el valor de la legalidad hace incorrecto que los abogados se involucren en dicho tipo de interpretaciones cuando asesoran a sus clientes o estructuran transacciones (Wendel, 2010, p. 83).

4. Asumir una posición partidista de las normas tributarias tiene la potencialidad de afectar el interés público.
5. Los abogados tienen la posibilidad de evitar dicha potencial afectación al interés público.
6. No desalentar la potencial afectación al interés público antes referida es inconsistente con la finalidad de la profesión.

### **2.1. Los contribuyentes tienen la obligación de determinar el tributo correctamente**

En los estados modernos la recaudación del Estado se sostiene principalmente en el régimen de autodeterminación y su correcto funcionamiento depende en gran medida de la confianza en que cada contribuyente, en forma voluntaria, determinará correctamente y pagará el tributo a su cargo independientemente de que vaya a ser o no fiscalizado, ya que no es posible que todas las declaraciones sean fiscalizadas<sup>142</sup>.

A fin de asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria el ordenamiento jurídico obliga a los contribuyentes a determinar correctamente el tributo y, por ello, considera que incurren en infracción si no presentan su declaración jurada estando obligados a hacerlo o si al presentarla declaran un tributo menor al que corresponde<sup>143</sup>.

La severidad de esta obligación en el Perú es tal que, a la fecha, salvo puntuales excepciones, no se establece un tratamiento distinto cuando la falta de declaración o la determinación incorrecta del tributo obedece a una interpretación razonable de las normas. Aun en ese supuesto, entonces, si las autoridades descartan luego una interpretación, el contribuyente debe soportar las consecuencias del incumplimiento (incluyendo, por ejemplo, la aplicación de multas y el cobro de intereses)<sup>144</sup>.

---

142 Aunque el avance de la tecnología ha reforzado los medios con los que cuenta el Estado, este no tiene los recursos para fiscalizar todas las declaraciones de impuestos.

143 El Código Tributario establece que el contribuyente tiene el deber de presentar la declaración tributaria en forma oportuna, completa, veraz, exacta e incluyendo los datos solicitados por la AT en forma “correcta” y “sustentada”.

144 A nuestro juicio, este aspecto de la regulación debería ser reevaluado. Dada la inevitable existencia de cierto grado de indeterminación en las normas tributarias, puede ocurrir que un contribuyente siendo diligente asuma una interpretación que luego sea descartada por las autoridades tributarias sin que ello conlleve algún tipo de dolo o culpa. Frente a

## **2.2. La obligación tributaria se cumple fuera de un marco institucional que garantice un control institucional sobre la interpretación de las normas**

Aun cuando la AT tiene un interés sobre los negocios que realizan los contribuyentes, al representar al Estado como acreedor de los tributos que derivan de tales negocios puedan dar lugar, no participa en el diseño o implementación de dichos negocios, ni en la determinación que hace el contribuyente de los tributos a los que dichos negocios dan lugar<sup>145</sup>.

Así, al no ser posible que la AT fiscalice el íntegro de las declaraciones tributarias, en el régimen de autodeterminación, las interpretaciones de las normas que asumen los contribuyentes están sujetas a un control institucional, pero este es *ex post* y es contingente; es decir, el control se realiza solo luego de presentada la declaración tributaria y no ocurre siempre.

Lo anterior se traduce en que las características del sistema tributario brindan condiciones para que los contribuyentes jueguen a la lotería de la fiscalización con la consecuencia de que en los hechos se avale interpretaciones agresivas por una mera cuestión de probabilidades lo cual, como explicamos en el capítulo 2, tiene la potencialidad de privar al Estado de recursos tributarios.

## **2.3. El abogado asiste a su cliente cuando este no tiene una relación adversarial con la administración tributaria**

Cuando el abogado brinda asesoramiento antes de la presentación de una declaración tributaria, en principio, su cliente no tiene una relación adversarial con la AT, es decir, no se encuentra sujeto a un marco normativo cuyo correcto

---

ello, podría evaluarse no sancionar el uso de interpretaciones que cumplan cierto estándar de solidez en el marco de programas de cumplimiento.

145 Nótese que esta circunstancia es relevante, ya que contrasta con lo que ocurre en otro tipo de relaciones jurídicas en las que, por lo general, cada una de las partes cuenta con la posibilidad de identificar con mayor facilidad cómo la contraparte está interpretando las normas aplicables y, de ser el caso, cautelar inmediatamente sus derechos recurriendo a un control institucional (Lang, 2015, p. 143).

Así, por ejemplo, cuando dos partes negocian una transacción (por ejemplo, en el derecho civil o en el derecho societario), es usual que cada una cuente con la posibilidad de verificar que la estructura sea acorde a Derecho (no vulnere sus derechos). De la misma forma, cuando una de las partes cumple sus obligaciones pactadas la otra puede supervisar cómo se están interpretando los acuerdos y normas aplicables (piénsese por ejemplo en un contrato o un acuerdo de accionistas).

funcionamiento dependa de que el abogado asuma una visión parcializada en favor de una posición ya adoptada por su cliente como sí ocurre cuando existe una controversia entre ambos.

En efecto, desde nuestro punto de vista, en el Perú esto último solo ocurre con claridad desde el momento en el que la AT emite una resolución de determinación o multa y hasta que finaliza la eventual controversia a la que dicha resolución pudiera dar lugar. La razón está en que es la existencia de un acto administrativo que exige el pago de una deuda no aceptada por el contribuyente lo que genera una situación de controversia entre este y la AT<sup>146</sup>.

Cabe hacer notar, además, que, dadas las características del régimen de auto-determinación tributaria (la AT no puede fiscalizar todas las declaraciones juradas, según explicamos en el punto anterior), puede ocurrir que no llegue a surgir una relación adversarial en el futuro respecto del uso de una determinada interpretación con motivo del cumplimiento de la obligación tributaria.

#### **2.4. Asumir una posición partidista de las normas tributarias en ausencia de control institucional tiene la potencialidad de afectar el interés público**

La sociedad es, en definitiva, la beneficiaria de los recursos públicos que se obtiene de la recaudación tributaria. Por ello, a diferencia de lo que ocurre con otro tipo de normas, la forma en la que los contribuyentes interpretan las normas tributarias incide en la recaudación tributaria y, por tanto, en el interés público (Ferreiro, 2006, p. 338).

Por lo tanto, el hecho de que de interpretaciones de las normas que asumen un criterio partidista puedan prevalecer por el solo hecho de no ser identificadas, y no por ser las que cuentan con el sustento jurídico más sólido, genera una potencial afectación al interés público.

---

146 Pensamos que el hecho de que la AT sea quien resuelve en primera instancia los reclamos que formulan los contribuyentes contra las resoluciones que determinan una mayor deuda no afecta la existencia de una relación adversarial entre la AT y el contribuyente, pues, más allá de que el funcionario encargado de resolver sea distinto al que determinó las acotaciones, una vez notificadas tales resoluciones, el ordenamiento habilita al contribuyente a iniciar un proceso contencioso (a través de un recurso de reclamación) dando lugar a una controversia que dura hasta el momento en el que la decisión administrativa cuestionada queda firme.

Nótese que se trata de una situación que deriva de las propias características del sistema tributario (se confía la determinación tributaria a los contribuyentes en un contexto en el que existe indeterminación en las normas y la AT no puede fiscalizar todas las declaraciones) y no deriva de una actuación inapropiada de la AT como sería, por ejemplo, que abdique de sus funciones de fiscalización, que efectúe fiscalizaciones defectuosas o que habiendo detectado interpretaciones polémicas opte por aceptarlas.

## **2.5. Los abogados tienen la posibilidad de evitar la potencial afectación al interés público que genera la “lotería de la fiscalización”**

La actuación de los abogados en el ámbito tributario es trascendente, entre otras razones, porque, en muchos casos, para verificar la existencia de un tributo y determinar su cuantía (y así evitar o disminuir al menos el riesgo de deudas y sanciones) los contribuyentes requieren descifrar una normativa tributaria que no solo es altamente especializada y compleja, sino, además, en cierta forma, *indeterminada*<sup>147</sup>.

En ese contexto, los abogados tienen la posibilidad real de influir en la decisión de sus clientes con relación a qué interpretación de las normas asumir no solo por razón de formación o competencia, sino porque a fin de cuentas son los profesionales a quienes la sociedad les confía la labor de interpretar las normas. En el curso normal de los negocios, las personas y las empresas no actúan en contra de la opinión de sus asesores legales<sup>148</sup>.

Nótese que si el asesoramiento tiene lugar antes de las transacciones que darán lugar al tributo, como ocurre en una planificación fiscal, la opinión del abogado

---

147 Lo difícil en la determinación de un tributo muchas veces no es realizar las operaciones matemáticas necesarias para calcular un tributo, entender la contabilidad de una empresa o verificar si una transacción o utilidad es consistente con los valores de mercado, sino definir una posición con relación a cómo deben interpretarse las normas tributarias.

Debido a su formación, los abogados son los profesionales competentes para asistir a personas y empresas a comprender cómo los hechos y negocios que se proponen realizar (o realizaron) se relacionan con el Derecho en un escenario en el que sus normas revisten cierta indeterminación y, particularmente, si dichos hechos y negocios generan obligaciones tributarias o no y, de ser el caso, en qué cuantía.

148 Nótese que si bien, a diferencia de lo que ocurre con las personas naturales, en el caso de las personas jurídicas las decisiones vinculadas al ámbito tributario no afectan el patrimonio de los funcionarios que deciden (sino el de las personas jurídicas), actuar en forma contraria a lo recomendado por los asesores legales puede generar responsabilidades en dichos funcionarios.

puede influir incluso en la decisión de sus clientes respecto a la forma de ordenar sus negocios: si a través de esquemas cuya tributación dependerá de normas con un mayor grado de indeterminación u otros cuya tributación es un asunto menos interpretable.

## **2.6. No desalentar la potencial afectación al interés público que genera la “lotería de la fiscalización” es inconsistente con la misión de la profesión**

La indeterminación de las normas resulta inevitable y la forma en la que en un ECD se supera es a través de un proceso en el cual un tercero independiente debe tener en cuenta los fundamentos de las partes involucradas, valorarlos y tomar una decisión motivada que debe ser respaldada por la sociedad en su conjunto.

Cuando un contribuyente, que es sobre quien recae la obligación de determinar correctamente el tributo independientemente de que vaya a ser fiscalizado o no, asume una interpretación partidista de las normas con la expectativa de no ser fiscalizado y, en efecto, dicha situación pasa desapercibida, no se tienen en cuenta las razones de la sociedad que es, en definitiva, la beneficiaria de los tributos.

No desalentar que un contribuyente al cual se brinda asesoramiento tome ventaja de la situación antes mencionada es inconsistente con la misión del abogado que, según explicamos, no se agota en defender los derechos de los clientes, sino que implica hacerlo de una forma compatible con “la consolidación del Estado de Derecho; la justicia y el orden social”<sup>149</sup>.

En efecto, si los abogados avalan que sus clientes tomen provecho de la lotería de la fiscalización, favorecen una actuación que tiene la potencialidad de privar de recursos al Estado por meras razones de hecho. Por tanto, en el agregado, dicha conducta afecta la consolidación del ECD, pues tiene un impacto negativo en la recaudación que el Estado requiere para cumplir las funciones que le corresponden en un ECD<sup>150</sup>.

---

149 El artículo 3 del CEA señala lo siguiente: “Misión de la profesión. La abogacía tiene por fin la defensa de los derechos de las personas y la consolidación del Estado de Derecho, la justicia y el orden social.

La probidad e integridad de la conducta del abogado, cualquiera fuere el ámbito en el que se desempeñe, es esencial para el adecuado funcionamiento del sistema de justicia, la vigencia del Estado de Derecho y la vida en sociedad. La transgresión de los principios éticos agravia a la Orden”.

150 La International Bar Association (IBA) sostiene que las conductas que denomina “abusos tributarios” (entre las que incluye prácticas que atentan contra el “espíritu de las leyes”)

La privación de potenciales recursos del Estado debido al aprovechamiento del juego de la lotería de la fiscalización incrementa la inequidad social, pues tiene como consecuencia que la carga fiscal sea trasladada a los contribuyentes que no recurren a tal estrategia para aminorar sus impuestos.

Esta situación es grave porque socava la confianza en el sistema de recaudación, cuyo correcto funcionamiento depende en gran medida de la confianza de los ciudadanos al ser su propia declaración la principal fuente de información sobre la generación de tributos. Además, el resquebrajamiento de la confianza depositada por la ciudadanía en el sistema tributario puede derivar incluso en alteraciones del orden social<sup>151</sup>.

En resumen, no desalentar el juego de la lotería de la fiscalización es inconsistente con la misión de la abogacía, pues lleva a cursos de acción que, en el agregado, tienen la potencialidad de afectar en forma negativa la vigencia del ECD,

---

afectan indirectamente la capacidad de aquel para combatir la pobreza lo cual repercute incluso en la vigencia de los derechos humanos. El reporte de la IBA al que aludimos refiere que la pobreza, según *Los Principios Guía sobre Pobreza Extrema y Derechos Humanos*, está relacionada como causa o consecuencia de la violación de 14 diferentes derechos humanos (que incluyen el derecho a la alimentación, salud, educación y seguridad social) que los estados están obligados a garantizar en virtud de convenios internacionales (International Bar Association, 2013).

151 En el contexto actual, el uso de las redes sociales permite la difusión de información a través del mundo en minutos y, de esa forma, hace posible que el descontento social se multiplique rápidamente y suscite reacciones colectivas como protestas, boicots e incluso ataques cibernéticos. Así, por ejemplo, las protestas masivas contra empresas como Starbucks, Apple y Google, a raíz de la difusión de información sobre las bajas tasas efectivas de impuestos que venían pagando, nos muestran cómo una inadecuada repartición de la carga fiscal puede llevar al descontento social.

Este asunto se torna serio en un contexto marcado por la inequidad y en el que los Estados requieren mayores recursos para afrontar una crisis económica. Así, por ejemplo, a raíz de la difusión de los *Panama Papers* se publicaron algunos ensayos recordando que el mantenimiento de privilegios en favor de unos pocos fue uno de los desencadenantes de la Revolución Francesa e incluso comparando dicha situación con el contexto actual. Brigitte Alepin experta en política fiscal y autora del libro *La crisis fiscal que viene* en el reportaje *El Precio que Pagamos*, presentado en un evento oficial de la OCDE, sostiene lo siguiente: “Sorprendentemente, 225 años después de la Revolución Francesa, hemos completado el círculo con un gran segmento de la sociedad que goza de beneficios fiscales. La nobleza de entonces no pagó impuestos y hoy vemos una nueva nobleza reemergiendo que legalmente ya no paga más la parte justa de impuestos que le corresponde” (Crooks & Barton, 2016).

incrementar la inequidad social y generar descontento en ciertos sectores de la población, e incluso llevar a alteraciones en el orden social.

### **3. El abogado tributarista como asesor y guardián del sistema tributario**

Los servicios que brindan los abogados tributaristas que ejercen en la práctica privada tienen una característica común importante: la contraparte de la relación jurídica respecto de la cual el cliente requiere el patrocinio es el Estado como acreedor de una prestación pecuniaria cuyo beneficiaria es la sociedad. Esto, como ya lo explicamos, supone la existencia de un interés público en juego.

La función que asume el abogado que patrocina en asuntos tributarios, sin embargo, puede variar, entre otras razones, por el tipo de encargo encomendado, la relación que tiene el cliente con el Estado al tiempo del asesoramiento y el marco normativo en el que se desarrolla dicha relación<sup>152</sup>.

Las normas de ética y responsabilidad profesional del CEA no han brindado alguna pauta explícita que sirva de guía para definir la función que asume un abogado. En la doctrina específica sobre ética del abogado se reconoce, sin embargo, la relevancia de distinguir la función que cumple el abogado como una herramienta útil para el análisis de las normas de responsabilidad profesional<sup>153</sup>. Así, suelen distinguirse, por ejemplo, las funciones de defensor, asesor, negociador o evaluador<sup>154</sup>.

---

152 La función del abogado que patrocina a una empresa, por ejemplo, no es igual cuando esta requiere intervenir en la discusión de una ley que busca gravar sus actividades que cuando el fisco ha formulado acotaciones a sus declaraciones tributarias (y el abogado la defiende ante una autoridad judicial estando sujeto a las reglas del proceso).

153 Así, por ejemplo, Wolfman explica que, al representar a un cliente, el abogado tributarista usualmente actúa como asesor, defensor e incluso como ambos algunas veces. Al respecto, aludiendo al deber frente al sistema que se reconoce en la doctrina americana, Wolfman señala: “[e]l deber de defender celosamente el interés del cliente podría dominar cuando el abogado actúa como defensor ante la corte. En el rol de asesor, el deber del abogado frente al sistema podría requerir que reprima el celo frente a la causa del cliente, al menos hasta cierto punto” (Wolfman et al., 2015, pp. 2-3).

154 Ver párrafos 1 a 3 del Preámbulo de las Reglas Modelo de Conducta Profesional de la ABA (ABA, 2004).

Siguiendo la clasificación antes mencionada propuesta por la doctrina, los servicios que suelen ser brindados en el ámbito tributario bien podrían categorizarse de la siguiente forma<sup>155</sup>:

### Funciones del abogado tributarista

|                      | Ejemplos                                                                                                                                                                                                            | Relación con el Estado                                                 | Interés del cliente                                                                              | Función del abogado <sup>156</sup>                                                                              |
|----------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Gestión de intereses | Exponer la posición del cliente ante autoridades o ante la opinión pública, elaborar un proyecto de ley o norma reglamentaria, evaluar las consecuencias de una propuesta legislativa, entre otros <sup>157</sup> . | Antes de la emisión de una norma tributaria de alcance general.        | Influir en una decisión pública con miras a resguardar sus intereses.                            | Defensor del interés del cliente frente a una decisión pública, pero eventualmente también asesor o negociador. |
| Asesoramiento        | Brindar una opinión sobre la interpretación de una norma, recomendar un esquema contractual para un negocio, asistir en procedimientos no contenciosos, entre otros.                                                | Antes o después de un hecho o negocio susceptible de generar tributos. | Conocer las consecuencias tributarias de las transacciones para facilitar la toma de decisiones. | Asesor (orienta a su cliente sobre sus derechos y obligaciones).                                                |

155 Nótese que nos estamos enfocando en el patrocinio de clientes en el ámbito privado; sin embargo, la labor de un abogado tributarista es más amplia, ya que puede abarcar muchos otros campos. Así, por ejemplo, el abogado tributarista puede hacer las veces de gerente legal, gestor de intereses, asesor de congresistas, funcionario público o juez. El rol que el abogado asume en cada uno de estos campos de actuación podría presentar algunas particularidades cuyo estudio no es objeto de nuestra investigación, ya que estamos limitando nuestro análisis principalmente a lo que se ha venido en denominar comúnmente como la práctica privada.

156 Wolfman explica que, al representar a un cliente, el abogado tributarista usualmente actúa como asesor, defensor e incluso como ambos algunas veces. El autor, además, pone algunos ejemplos de cómo se plasman dichos roles en algunos servicios como los que hemos descrito (Wolfman et al., 2015, p. 3).

157 Obsérvese que estamos haciendo referencia a actividades permitidas por el ordenamiento jurídico que realiza un abogado que se desenvuelve en la práctica privada. Así, por ejemplo, en el marco de la discusión pública sobre la aprobación de las leyes suelen haber espacios en los que los particulares expongan su opinión con relación a cómo debería ser redactado un proyecto de ley o que presenten sus observaciones respecto de uno que está pendiente de aprobación.

|                             |                                                                                                                                                                      |                                                                 |                                                                                                                       |                                                                                                                |
|-----------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Negociación                 | Acompañar en la negociación de una fusión o adquisición, un financiamiento, una transacción extrajudicial, entre otros.                                              | Durante la negociación de una transacción gravable.             | Obtener un acuerdo que permita resguardar sus intereses.                                                              | Negociador y, en cierta medida, también asesor.                                                                |
| Revisión de cumplimiento    | Revisar una declaración de impuestos antes o luego de su presentación, verificar el cumplimiento de obligaciones formales, asistir en un <i>due diligence</i> , etc. | Después de la realización de una o más transacciones gravables. | Verificar que las normas se estén cumpliendo apropiadamente para reducir el riesgo de deudas y sanciones tributarias. | Evaluador, pero también asesor e incluso defensor (por ejemplo, si el abogado se anticipa a una controversia). |
| Patrocinio en controversias | Brindar asistencia en procedimientos contenciosos administrativos y judiciales.                                                                                      | Durante una controversia con la administración tributaria.      | Defender la posición del cliente con relación a la aplicación de las normas tributarias.                              | Defensor de la posición del cliente frente a la autoridad tributaria y ante los jueces.                        |

Elaboración propia<sup>158</sup>.

Obsérvese que en cada una de las funciones mencionadas en el cuadro anterior pueden surgir dilemas para el ejercicio de la profesión que requieran una evaluación profunda como, por ejemplo:

- Gestión de intereses. ¿Es correcto que el abogado impulse la aprobación de una norma que favorece a su cliente (piénsese, por ejemplo, en el otorgamiento de un beneficio tributario), pero que resulta claramente inconsistente con los principios de capacidad contributiva e igualdad que deben guiar la potestad tributaria del Estado?
- Asesoramiento. ¿Puede informar a su cliente sobre la existencia de vacíos normativos o deficiencias en la legislación tributaria en los que podría ampararse para pagar menos tributos? ¿Si toma conocimiento de que algunos contribuyentes aprovechan un vacío normativo puede informar a las autoridades o a la opinión pública sobre su existencia?
- Negociación. En el marco de la negociación con otro contribuyente respecto a una transacción que genera consecuencias tributarias para ambas partes,

---

158 Es preciso indicar que una versión previa de este cuadro ha sido incluida anteriormente en un texto de nuestra autoría (Luján, 2021).

¿puede el abogado tomar ventaja de un error de la contraparte que permitiría que su cliente se vea beneficiado o debería advertir sobre dicho error?

- Cumplimiento. ¿Cómo debería actuar el asesor si la AT incurre en un error que favorece a su cliente? ¿Debería persuadirlo a no tomar ventaja de dicho error? ¿Cómo debería proceder si el cliente opta por no advertir el error a la AT?
- Litigios. ¿Puede el abogado defender la posición de su cliente en el marco de una controversia con el fisco si esta carece de fundamentos a nivel probatorio? ¿La defensa del debido procedimiento justifica el patrocinio de un caso que claramente no cuenta con un fundamento en el derecho sustantivo?

La categorización de los servicios en el cuadro anterior constituye solo una pauta referencial que proponemos para evidenciar que los servicios que brinda un abogado tributarista tienen características muy distintas que influyen en el rol que cumple el abogado y, por tanto, que puede ser necesario considerar dichas características para definir el alcance específico de sus deberes profesionales ante los dilemas que pueden presentarse en casos concretos<sup>159</sup>.

Siguiendo el esquema antes propuesto, en el caso que analizamos (el asesoramiento en la aplicación de las normas tributarias) la función que tiene el abogado sería la de un *asesor* que orienta a su cliente sobre sus derechos y obligaciones y, por tanto, se trata de una función distinta a la de un *defensor*. La pregunta clave, sin embargo, es la siguiente: ¿cómo debe orientar el abogado a su cliente sobre sus derechos y obligaciones en un escenario en el que las normas admiten más de una interpretación plausible?

Sintetizando lo expuesto en el punto anterior, en el caso específico que analizamos (el asesoramiento en la aplicación de las normas tributarias), podemos señalar lo siguiente: (i) el abogado brinda asesoramiento a su cliente en un momento en el que este no tiene una relación adversarial con la AT (y puede que esta nunca surja), pero sí la obligación de determinar el tributo en forma correcta; (ii) la incorrecta aplicación de las normas tributarias puede llevar no solo a consecuencias negativas para el cliente, sino también a una afectación al interés público; y, (iii) se

---

159 Como se desprende del cuadro anterior, pensamos que no necesariamente deberían asociarse ciertos servicios que brindan los abogados tributaristas a una única categoría, ya que, según las circunstancias en la que presta sus servicios y las características específicas del encargo, la función del abogado podría asemejarse a más de una de dichas categorías y/o ser cambiante.

encuentra en posibilidad de evitar dicha afectación y no hacerlo es inconsistente con la misión de la profesión.

En ese contexto, pensamos que no cabe sostener que el abogado asume un rol que lo habilita a defender incluso las interpretaciones más forzadas que puedan esbozarse en favor de su cliente, ya que en la oportunidad en la que brinda su asesoramiento su cliente no está en una posición de defensa. Prueba de ello es que no hay una acotación por parte del fisco, este ni siquiera cuenta con la información necesaria para formularla al no haberse presentado aún una declaración jurada y, es más, dadas las características del sistema tributario, quizás dicho cliente nunca llegue a ser fiscalizado.

Obsérvese que la cuestión relevante no es si el cliente tiene un derecho de defensa o si es legítimo que busque resguardar sus intereses incluso desde antes de que surja una amenaza o afectación sobre estos (está claro que sí), sino si, para efectos de la aplicación de las normas de ética y responsabilidad profesional, debería esperarse que el abogado actúe de la misma forma que cuando defiende a su cliente, por ejemplo, de la imputación de un delito tributario y, por tanto, que se le permita defender interpretaciones favorables a su cliente independientemente del nivel de sustento con el que estas cuenten.

Sostendremos, entonces, que al patrocinar fuera de un contexto institucional como el proceso que permita que haya algún control institucional sobre las interpretaciones de las normas que el abogado puede avalar o recomendar (la declaración tributaria es presentada por su cliente sin que exista una garantía de que vaya a ser luego fiscalizada) no correspondería al abogado asumir una posición partidista al interpretar las normas.

Ahora bien, teniendo en cuenta el contexto en el que el abogado brinda sus servicios (ya antes descrito), pensamos que su rol no podría circunscribirse a informar a su cliente sobre los riesgos y ventajas asociados a asumir una interpretación de las normas tributarias. En otras palabras, el rol del abogado no se limita a informar a su cliente sobre distintas interpretaciones de las normas (incluyendo interpretaciones agresivas) y el nivel de riesgo o beneficio que su uso podría causarle.

Nótese que aceptar que el rol del abogado consiste únicamente en informar los riesgos y ventajas de una interpretación a su cliente significaría asumir que la misión del abogado se limita a la defensa de su cliente lo cual –según hemos expuesto previamente– no es correcto. Como hemos expuesto, el abogado se encuentra en la posibilidad de influir sobre las decisiones de su cliente y no

desaconsejarle jugar a la lotería de la fiscalización sería incompatible con las finalidades ulteriores de la abogacía.

Entonces, dadas las particularidades del asesoramiento en el ámbito tributario (debido a las características propias del sistema tributario la actuación del contribuyente puede causar un perjuicio potencial al interés público en forma desapercibida), sostenemos que el rol de *asesor* del abogado tributarista es uno especial, pues se encuentra en una posición en la que puede evitar que la acción de su cliente le permita obtener un beneficio de una forma que atenta contra el sistema tributario que se requiere en un ECD<sup>160</sup>.

En tanto el abogado debe defender los derechos de su cliente de una forma compatible con la consolidación del ECD, sostenemos que el abogado asume el rol de guardián (*gatekeeper*) del sistema tributario en el sentido de que debería patrocinar a su cliente de una forma tal que al tiempo que lo orienta en el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones lo persuade a no actuar de una forma que atente contra el funcionamiento del sistema tributario que se requiere en un ECD<sup>161</sup>.

---

160 Nótese que el perjuicio al que nos referimos se visibiliza con mayor claridad en un supuesto en el que el contribuyente no declara una renta que obtuvo en forma extraordinaria asumiendo una interpretación agresiva, ya que, en ese supuesto, no presentaría una declaración jurada y, por tanto, la ausencia de una fiscalización podría llevar a que el fisco no llegue a identificar y cuestionar la interpretación agresiva.

161 Guardianes es una traducción del término en inglés *gatekeepers*. Se trata de un término que alude al hecho de que los abogados se encuentran en la posibilidad de prevenir conductas indebidas desde el interior de las organizaciones públicas y privadas al brindar su opinión sobre asuntos legales o negarse a cooperar con conductas indebidas. Entre las herramientas que tienen los abogados para ello se encuentran: (i) la consejería que brindan a los clientes con motivo de la cual pueden identificar posibles actuaciones indebidas y aconsejar adecuadamente a sus clientes; (ii) la revisión de escritos y recursos para cuya aprobación deben verificar que no sean frívolos o se utilicen en forma indebida; (iii) la negación a tener una participación personal en comportamientos impropios; y (iv) la revelación de confidencias cuando ello está permitido para conseguir un beneficio a favor del cliente (Zacharias, 2004).

A manera de ejemplo, Wendel (2010) explica que las reglas de normas que regulan la profesión en Estados Unidos exigen en el ámbito transaccional, por ejemplo, que el abogado deba negarse a certificar el cumplimiento con los estándares legales o contables (usualmente en un informe) cuando dicha certificación es una condición para el cierre de una transacción. El autor explica que ahí reside la idea del abogado como guardián (*gatekeeper*) y que esta consiste en desvincularse de conductas ilegales antes que en revelar hacia fuera

En ese entendido, al brindar asesoramiento tributario, el rol del abogado consistiría en evaluar las normas de una forma objetiva e imparcial, lo cual no significa que deba actuar con la neutralidad de un juez, pero sí asistir a su cliente a defender sus derechos de una forma tal que al mismo tiempo evite que se afecte el correcto funcionamiento del sistema tributario.

Como veremos más adelante, lo antes mencionado no significa necesariamente que el abogado deba reprimir una acción que podría favorecer la obtención del mayor beneficio posible para su cliente. El abogado tiene el reto, no obstante, de asumir con aplomo la noble tarea de hacerlo de tal forma que resulte en armonía con el funcionamiento del sistema tributario que la sociedad requiere en un ECD.

Obsérvese que reconocer que el rol del abogado que asesora en la interpretación de las normas tributarias es el de ser un guardián del sistema tributario no sustituye la evaluación del cumplimiento de los deberes del CEA en función a las características específicas de cada caso concreto, pero sí brinda un criterio para tener en cuenta al realizar dicha evaluación.

---

de la empresa alguna actuación ilícita, aunque esto último en Estados Unidos es una obligación del abogado en determinados casos.



## **CAPÍTULO 6**

### **EL ALCANCE DE LOS DEBERES DEL ABOGADO FRENTE A SU CLIENTE EN CUANTO A LA EVALUACIÓN DE INTERPRETACIONES AGRESIVAS**



## CAPÍTULO 6

### EL ALCANCE DE LOS DEBERES DEL ABOGADO FRENTE A SU CLIENTE EN CUANTO A LA EVALUACIÓN DE INTERPRETACIONES AGRESIVAS

*Yo me dedicaba a jugar al fútbol. Confiaba en mi papá y en los abogados que habíamos decidido que nos llevaran las cosas. En ningún momento se me pasó por la cabeza que me iban a engañar. (Lionel Messi, futbolista argentino que fue sentenciado por defraudación tributaria)<sup>162</sup>.*

¿Qué deberes tiene frente a su cliente el abogado que asiste en la evaluación de interpretaciones agresivas? ¿Cuál es el alcance de los deberes de competencia, diligencia e información que tiene el abogado al brindar dicho tipo de asesoramiento? ¿Es acorde con las normas de ética y responsabilidad profesional del abogado recomendar o avalar el uso de interpretaciones agresivas cuando el encargo consiste en asistir al cliente en la evaluación de un planeamiento tributario?

En este capítulo, analizamos estas preguntas a fin de fijar una posición con relación a si recomendar o avalar interpretaciones agresivas de las normas tributarias en forma previa al cumplimiento de las obligaciones tributarias es compatible con los deberes que el abogado tiene frente a su cliente a la luz de las normas de ética y responsabilidad profesional del abogado. Veamos.

#### **1. El deber de defensa celosa de los derechos del cliente en la evaluación de interpretaciones agresivas**

Los contribuyentes tienen el derecho y la obligación de pagar la cantidad de tributos que la ley establece y dicho importe no es necesariamente el que la AT considera que deben pagar, ya que esta puede tener una interpretación de las leyes

---

162 Citado por Rincón, R. (24 de mayo de 2017).

errada (aun cuando sea su interpretación oficial) y que podría ser, en última instancia, descartada por las autoridades.

En virtud del derecho de defensa que le asiste, es legítimo que, en resguardo de sus derechos, un contribuyente defienda, a través de los cauces legales previstos, una interpretación de la Ley distinta a la que es asumida por las autoridades tributarias independientemente de la cuestión específica sobre la cual recaiga su discrepancia (alcance de las normas, calificación de negocios, existencia de elusión, etc.)<sup>163</sup>.

Por lo anterior, no cabe duda de que la defensa celosa de los derechos del cliente implica que el abogado los defienda de una interpretación arbitraria, irrazonable o parcializada de las normas que asuma la AT. Con mayor razón, radica en ello su deber si la AT acotó supuestas deudas a su cliente sobre la base de una interpretación de ese tipo.

No obstante, debe quedar claro que el asunto que analizamos es distinto: nos preguntamos si, existiendo distintas interpretaciones de las normas, es compatible con el deber de defensa celosa del abogado que este avale o recomiende interpretaciones *agresivas* (en los términos bajo los cuales las definimos en este libro) en forma previa al cumplimiento de las obligaciones tributarias del cliente.

Al respecto, podría pensarse que, en un contexto en el que el cliente es una persona capaz de tomar decisiones con relación al ejercicio de sus derechos por sí sola bastaría que el abogado informe sobre el nivel de sustento que respalda la interpretación de la ley que recomienda o avala (así como las consecuencias y riesgos asociados) para, de ese modo, cumplir cabalmente con los deberes deontológicos que tiene frente a su cliente<sup>164</sup>.

---

163 Según hemos podido explicar, en el fondo, tanto cuando se discute el alcance de las normas tributarias como cuando se discute si ciertas transacciones se realizan en el marco de la economía de opción o constituyen elusión tributaria nos encontramos a un problema que requiere resolverse a través de la interpretación jurídica. En uno u otro caso la complejidad y alto tecnicismo de las normas tributarias hacen que no sea una tarea sencilla.

164 Obsérvese que el CEA no asume una posición paternalista, según la cual un cliente bien informado no puede tomar decisiones por sí mismo. No obstante, el CEA corrige el problema de la asimetría informativa que existe entre abogado y cliente (que justifica la protección del cliente por parte del ordenamiento jurídico) imponiendo sobre el abogado el deber de informar de acuerdo con un estándar elevado.

En efecto, si nos encontramos ante un asunto en el que el derecho es indeterminado, cabría sostener que no correspondería atribuir al abogado el eventual perjuicio que ocasione a su cliente el hecho de que la interpretación que aquel propuso o avaló no sea la que finalmente prevalezca ante los tribunales, siempre que el cliente haya decidido optar por esa interpretación siendo consciente de que el asunto era controvertido y aceptando los riesgos inherentes a ello<sup>165</sup>.

Nótese que la respuesta no sería la misma, en cambio si el abogado no informara adecuadamente a su cliente que la interpretación que formula no es la única interpretación plausible con relación al asunto en cuestión (impidiendo que el cliente pueda decidir adecuadamente al respecto) o si decidiera por cuenta de dicho cliente y optara por la interpretación más arriesgada<sup>166</sup>.

Ahora bien, aunque coincidimos en la necesidad de que el abogado informe el riesgo asociado a una interpretación que recomienda o avala, como explicaremos a continuación, los deberes que tienen los abogados frente a su cliente no se limitan a ello cuando en el curso de su asesoramiento deben evaluar interpretaciones agresivas de las normas tributarias. Veamos.

### **1.1. ¿Cómo entender el interés del cliente con relación al pago de tributos?**

La defensa celosa del cliente implica que el abogado atienda sus instrucciones y respete su voluntad en la consecución de sus mejores intereses. Para ello, desde un inicio el abogado requiere prestar mucha atención, entre otras cosas, a las necesidades específicas de su cliente, los objetivos del encargo, las premisas que requiere sean consideradas, sus expectativas del resultado, así como el nivel de riesgo que está dispuesto a aceptar<sup>167</sup>.

---

165 En el ámbito de la responsabilidad civil suele sostenerse que no cabe la atribución de culpa por el daño derivado de la denominada *discusión científica*. No debe considerarse, sin embargo, que la sola existencia de una cuestión interpretativa polémica excluya la posibilidad de que un profesional incurra en un supuesto de responsabilidad, ya que es preciso analizar la forma en la que el abogado informó a su cliente al respecto.

166 Según cuáles sean las circunstancias específicas del caso, podría presentarse un incumplimiento del deber de información si el abogado no explicó adecuadamente al cliente que el asunto evaluado admitía más de una interpretación; si, aun cuando le informó esto, no le brindó una representación adecuada de los riesgos que asumir una posición u otra podía generarle; o, si habiendo propuesto una interpretación agresiva, no le hizo saber que esta carecía de un sustento técnico sólido en relación con otras interpretaciones plausibles.

167 Ver artículo 14 del CEA.

Nótese que, al brindar asesoramiento tributario, podría resultar preciso que el abogado confirme que su cliente está evaluando apropiadamente cuáles son sus intereses y la mejor forma de alcanzarlos. Por ello, el abogado debe tener presente que en algunos casos el costo tributario podría ser secundario de cara a la satisfacción de los intereses de su cliente.

Incluso si el asesoramiento tributario que brinda el abogado consistiera no solo en explicar las consecuencias que derivan de hechos o negocios llevados a cabo por su cliente, sino en orientarle en cómo llevarlos a cabo de una forma tal que —entre las distintas opciones legales con las que cuenta— no termine escogiendo la más costosa, la obtención de un eventual ahorro podría ser un logro pírrico si para conseguirlo se termina afectando las relaciones del cliente frente al Estado, a sus acreedores o incluso a la propia sociedad<sup>168</sup>.

En efecto, podría pensarse que el principal riesgo de implementar un planeamiento tributario es que el esquema adoptado no permita alcanzar el ahorro buscado y, por el contrario, lleve a la generación de una mayor deuda con multas e intereses; no obstante, un eventual cuestionamiento podría resultar incluso en la aplicación de otro tipo de consecuencias perjudiciales para el cliente.

En el Perú, más allá del eventual perjuicio reputacional, el hecho de que un negocio o conjunto de negocios sea considerado elusión puede llevar, además del cobro del tributo eludido y de las multas e intereses, a que los representantes legales de una sociedad respondan con su propio patrimonio por las deudas tributarias de esta. En otros países incluso se contemplan sanciones adicionales a las multas tributarias que van desde la difusión de la sanción con el impacto reputacional que esto puede generar hasta prohibiciones para contratar con el Estado.

En ese entendido, la idea de que el abogado debería recomendar y defender la interpretación que lleve al cliente a pagar menos tributos es errada porque asume que lo mejor para el interés del cliente es adoptar una interpretación de

---

168 Darrel (1984) indica que “el asesor tributario responsable nunca debe perder de vista que el factor tributario es solo uno de los varios que deben ser tomados en cuenta al determinar la viabilidad de una acción propuesta. Debe poseer amplitud de criterio, preparación y experiencia en asuntos personales y de negocios, de modo de estar en aptitud de poner todos los aspectos del asunto ante su cliente en la correcta perspectiva, guiándolo así hacia la toma de una juiciosa decisión. Ahorrar dinero no es el único fin o la única satisfacción en la vida” (p. 7).

las normas tributarias que lo lleve al menor pago de tributos sin considerar que la falta de solidez de los fundamentos que la respaldan podría generarle distintos riesgos.

No debe perderse de vista que la defensa celosa del interés del cliente le exige, en primer término, respetar su voluntad. Por ello, el abogado no debería asumir *a priori* que el cliente busca pagar la menor cantidad de tributos, aun cuando ello le genere el riesgo de tener contingencias tributarias, sino brindarle la información necesaria para que este pueda tomar decisiones informadas respecto a qué actitud asumir frente a las exigencias normativas.

Un cliente adecuadamente informado podría considerar que lo que resulta acorde con su interés no es adoptar una interpretación agresiva, sino una que cuente con altas chances de prevalecer o incluso disminuir su exposición al riesgo derivado de la indeterminación de las normas, por ejemplo, obteniendo una decisión anticipada de la AT (i.e. en una consulta privada o un acuerdo de precios) o efectuando un pago bajo protesto con la expectativa de obtener luego una devolución<sup>169</sup>.

Obsérvese también que, tratándose de una persona jurídica, el abogado no debería asumir necesariamente que la decisión de su interlocutor más próximo es la voluntad del cliente, ya que de acuerdo con lo señalado en el artículo 16 del CEA, el abogado defiende el interés de la persona jurídica y no el de sus funcionarios, directores, gerentes, empleados, accionistas u otras autoridades o miembros de la organización<sup>170</sup>.

---

169 Actualmente el contribuyente cuenta con la posibilidad de conocer la opinión de la AT sobre el régimen jurídico tributario aplicable a los hechos o situaciones concretas que llevó a cabo o evalúa llevar a cabo y por los que aún no surgieron obligaciones tributarias (artículo 95-A del CT). La respuesta a su consulta tiene efectos vinculantes para la Sunat exclusivamente respecto del consultante, siempre que se cumplan ciertas condiciones. De esa forma, el contribuyente puede tener en cuenta cómo la AT considera deben interpretarse las normas en un caso específico. Nótese, sin embargo, que el contribuyente no cuenta con la posibilidad de cuestionar dicha interpretación y obtener un pronunciamiento definitivo al respecto sin tener que llevar a cabo dichos negocios y seguir luego todo el *iter procesal* aplicable (con los riesgos de tener que afrontar sobrecostos en caso su interpretación no sea la que prevalezca).

170 El artículo 16 del CEA señala lo siguiente: “La persona jurídica como cliente, el abogado de una persona jurídica, pública o privada, patrocina los intereses de esta y no los de sus funcionarios, directores, gerentes, empleados, accionistas u otras autoridades o miembros

Cómo determinar cuál es el interés de una persona jurídica (o, en otras palabras, cuál es su voluntad, si cabe trasladar este atributo a una persona jurídica) es un asunto que puede dar lugar a un libro aparte. Sirve tener presente, no obstante, que en la doctrina americana —y particularmente después del escándalo de Enron— es generalmente aceptado que el abogado debe considerar que la persona jurídica está conformada por distintos grupos de interés.

Así, por ejemplo, Gordon (2005) señala que los abogados:

“no debería(n) actuar en promover el interés de su cliente de formas que en última instancia frustren, saboteen o anulen los propósitos públicos de las leyes, o que lesionen los intereses de sus clientes, que son contruidos hipotéticamente, como todas las corporaciones públicas deberían ser, como buenos ciudadanos que internalizan las normas y desean actuar en beneficio de los valores públicos que expresan” (p. 67).

Debe tenerse en cuenta, entonces, que las personas jurídicas suelen tener procedimientos internos de gestión de riesgo y estructuras organizativas que asignan roles y capacidad de decisión a sus funcionarios en forma jerárquica. El abogado debería tener presente eso, por tanto, y, de ser preciso, *escalar* la decisión e involucrar a las personas relevantes a fin de asegurarse que la decisión que le es comunicada sea consistente con la política de riesgos de su cliente.

En cualquier caso, en la medida que es deber del contribuyente determinar sus obligaciones tributarias en forma correcta, pensamos que, al asesorar a una persona jurídica, el abogado no debería partir de la premisa de que su cliente busca pagar la menor cantidad de tributos posible, sino determinar sus tributos respetando una interpretación de las normas respaldada en fundamentos sólidos que considera tanto la literalidad como el sentido de las normas.

### **1.2. La defensa celosa de los derechos del cliente en el asesoramiento tributario**

Siguiendo una visión clientelista, podría alegarse que el abogado defiende solo el interés de su cliente y no el correcto funcionamiento del sistema de recaudación tributario y, por tanto, en la medida que el CEA no restringe expresamente recomendar cierto tipo de interpretaciones, el abogado no solo *podría*, sino que

---

de la organización. En asuntos donde exista conflicto con los intereses de la organización, se aplican las reglas sobre conflicto de intereses de este Código”.

*debería* informar y recomendar la interpretación según la cual su cliente debe pagar menos tributos aun cuando ello cause una afectación al interés público.

Si el abogado tuviera únicamente un deber frente a su cliente, en efecto, podría alegarse que defenderlo celosamente consistiría en asistirlo de la mejor forma posible a tomar decisiones informadas sobre las interpretaciones plausibles de las normas independientemente de que alguna (o más de una) fuera agresiva, ya que el abogado no asumiría ninguna responsabilidad por el hecho de que la adopción de una interpretación de las normas no llegue a ser identificada y cuestionada por las autoridades tributarias.

Asumiendo que el abogado solo se debe a su cliente (y que en tanto defienda su interés de la mejor forma no cabría reprochársele nada desde la perspectiva deontológica), podría sostenerse que las consecuencias de un proceder como el antes mencionado no son responsabilidad del abogado sino de una inadecuada regulación, la falta de una actuación de la AT o, por último, un simple costo que la sociedad debe tolerar.

Sin embargo, como hemos explicado en los capítulos anteriores, el CEA no ha adoptado una visión clientelista, sino que reconoce que el abogado debe defender los derechos de sus clientes en forma compatible con el ECD. Por tanto, la defensa celosa de los derechos del cliente no podría consistir en limitarse a informarle sobre las interpretaciones plausibles y avalar el uso de aquella según la cual este debe pagar menos tributos.

Teniendo en cuenta el rol que asume el abogado (según lo expuesto en el capítulo previo), pensamos que el abogado no solo debe considerar si una interpretación es plausible para avalar su uso, sino que debe tener en cuenta la solidez de los fundamentos que la respaldan por lo siguiente:

- El solo hecho de que una interpretación sea plausible no significa que sea la interpretación que mejor concilia las fuentes del Derecho aplicables en un caso concreto y que, por tanto, vaya a ser la interpretación aceptada como válida. En un ECD definir cuál es la interpretación que debe prevalecer en un caso concreto a raíz del surgimiento de una controversia es tarea de las autoridades judiciales escuchando para tal efecto los argumentos de las partes afectadas.

Defender celosamente los derechos del cliente, por tanto, no podría consistir únicamente en limitarse a identificar interpretaciones plausibles y avalar su uso. Es preciso que, al brindar asesoramiento, el abogado evalúe las interpre-

taciones plausibles, descarte aquellas que podrían ser desaprobadas por las autoridades sobre la base de razones objetivas y guíe a su cliente en una forma de cumplir las normas jurídicas que sea sostenible en una eventual controversia.

- Actuar de una forma distinta (avalando, por ejemplo, el uso de interpretaciones agresivas de las normas tributarias) coloca al cliente en una situación de riesgo. En efecto, de surgir una controversia, podrían generarse consecuencias adversas para el cliente (incluyendo, por ejemplo, la aplicación de multas e intereses). Por tanto, tal actuación no es consistente con el deber de defender celosamente los derechos del cliente.

En efecto, según hemos explicado, para algunos propósitos (como, por ejemplo, la imposición de multas por determinación incorrecta del tributo), el ordenamiento jurídico no distingue la actuación claramente ilegal respecto de aquella que se sustenta en una interpretación razonable de las normas. Por ello, si finalmente las autoridades resuelven en contra del contribuyente, le corresponderá a este asumir todas las consecuencias de que su actuación se considere ilegal<sup>171</sup>.

Entonces, teniendo en cuenta el rol del abogado según lo expuesto en el capítulo anterior, en principio, la defensa celosa del cliente no consistiría en recomendar o avalar la interpretación según la cual el cliente debe pagar menos tributos, sino hacer todo cuanto estuviera a su alcance para facilitar que el cliente tome decisiones informadas sobre la base de interpretaciones de las normas que no solo son plausibles, sino que se sostienen en fundamentos sólidos que las hacen sostenibles en una eventual controversia.

---

171 Sirve anotar que, en la lógica de las normas vigentes, le correspondería al contribuyente asumir los sobrecostos que representan la generación de intereses durante el plazo de tramitación del procedimiento seguido para resolver la controversia. No obstante, dado que los plazos legales no se cumplen en la práctica, con justa razón se discute en instancias judiciales que no se computen intereses durante el tiempo que excede el plazo razonable para la resolución de las controversias. Así, por ejemplo, el TC en la sentencia recaída en el Expediente N° 4532-2013-PA/TC declaró fundada una demanda de amparo presentada contra la Sunat por haberse acreditado la vulneración al principio de razonabilidad y el derecho al plazo razonable. Por ello, consideró que es inconstitucional el cobro de intereses moratorios al contribuyente por el tiempo que, más allá del plazo legal, demore el TF para resolver efectivamente el recurso de apelación. Este fallo alcanza a los casos ocurridos cuando estaba vigente el texto anterior del artículo 33 del Código Tributario que señalaba que la suspensión de intereses no era aplicable a la etapa de apelación ante el TF.

### **1.3. ¿Por qué la defensa celosa del cliente no exige recomendar interpretaciones agresivas?**

Cabe preguntarnos si, asumiendo que la voluntad del cliente fuera adoptar una interpretación agresiva de las normas (bajo la expectativa o no de no llegar a ser fiscalizado y obtener como beneficio la validación, en los hechos, del pago de una menor cantidad de tributos), el abogado estaría obligado a “respetar la decisión de su cliente respecto a los objetivos de la representación y los medios a utilizar para lograrlos” en los términos del artículo 14 del CEA y asistirlo en tal propósito.

Desde nuestro punto de vista, la respuesta es negativa y las principales razones las explicaremos más adelante al tratar los deberes del abogado frente al ECD. No obstante, sirve mencionar aquí que, aún en el supuesto descrito, el abogado no se encontraría “obligado” a defender una interpretación agresiva, pues la discrepancia con el cliente lo habilitaría a apartarse del encargo<sup>172</sup>.

Obsérvese que, incluso sin tener que alegar una discrepancia sobre cómo llevar el patrocinio, el abogado podría apartarse del encargo por decisión propia, sin expresión de causa, ya que el CEA permite la renuncia facultativa “por decisión propia, sin expresión de causa”<sup>173</sup>. Atendiendo a dicha regulación, la renuncia sin expresión de causa sería una posibilidad con la que un abogado siempre cuenta en el supuesto de que, por sus propias convicciones, considere que no debe asistir con un encargo.

## **2. Deberes específicos frente al cliente en la evaluación de interpretaciones agresivas**

Entre los deberes específicos contemplados en el CEA que se encuentran relacionados con la defensa celosa de los derechos del cliente, sirve tener en cuenta particularmente los deberes de competencia, diligencia e información que tiene

---

172 El CEA ha adoptado una concepción amplia sobre las causales que habilitan a un abogado a renunciar en forma facultativa al señalar que este puede hacerlo, entre otras razones, “cuando [...] existan discrepancias con el cliente respecto de cómo llevar a cabo el patrocinio” (artículo 22 del CEA). Esto ocurriría, por ejemplo, si ante la decisión del cliente de adoptar una interpretación agresiva, el abogado le explicara que, de acuerdo con las características del caso, para cumplir sus deberes deontológicos solamente podría avalar su uso en tanto el tributo se pague bajo protesto considerando una interpretación que no es agresiva y, luego, se presente una solicitud de devolución.

173 Artículo 22 del CEA.

el abogado al asistir a su cliente en la evaluación de interpretaciones agresivas. Veamos.

- Deber de competencia. Ser competente, significa tener un “profundo conocimiento del Derecho y la práctica constante” en el área en la cual el abogado se dedica (Boza, & Chocano, 2008, p. 144). Así, el abogado requiere tener un amplio conocimiento de la normativa, jurisprudencia y demás fuentes del Derecho tributario, pero también –según el grado de complejidad que involucren sus encargos– de otras áreas del Derecho e incluso de la regulación de la industria en la cual se desenvuelve su cliente.

Evidentemente lo antes indicado no significa que el abogado deba saberlo todo, pero sí que debe instruirse oportunamente antes de asumir un encargo y que no debe aceptar encargos cuya ejecución demande un nivel de conocimientos y destrezas con los que no cuenta a menos que se encuentre en la posibilidad y esté autorizado a derivar aquello que sea necesario con profesionales competentes.

- Deber de diligencia. Actuar con diligencia en el caso del patrocinio puede entenderse como “realizar todo lo que esté a su alcance para satisfacer los intereses de su cliente” (Paredes, 2008, p. 370). Lo expuesto implica que el abogado debe ser muy cuidadoso al verificar los hechos y el derecho aplicable a su cliente, asistirlo a cumplir, en forma puntual y precisa, sus obligaciones tributarias y, en general, tomar todas las medidas posibles para garantizar la satisfacción de su interés.

Actuar con diligencia implica también que el abogado sea minucioso y cauto en el entendimiento de los hechos sobre los cuales evaluará la situación de su cliente lo cual exige realizar una ponderación que el abogado va aprendiendo a partir de la experiencia. Así, por ejemplo, mientras que en algunos casos podría ser suficiente considerar la información proporcionada verbalmente por el cliente, en otros, podría ser necesario solicitar documentación como sustento<sup>174</sup>.

---

174 Explican Lang y Galler (2016) que la Circular 230 del IRS (principal regulación que desarrolla los deberes profesionales del asesor tributario en Estados Unidos) no define qué se debe entender por debida diligencia, sin embargo, considerando algunas de sus reglas implicaría que el asesor puede confiar, en principio, en la información proporcionada por su cliente; sin embargo, debería realizar indagaciones adicionales si la información provista no parece correcta, completa o consistente con otra información con la que cuenta (p. 40).

Además, el abogado debe aplicar la ley al caso concreto considerando la jurisprudencia, los pronunciamientos de la autoridad tributaria e incluso de las distintas interpretaciones y tendencias de interpretación que pudieran existir o anticiparse. Para eso, el abogado requiere hacer un trabajo bastante prolijo en identificar las fuentes del Derecho que resultan aplicables, definir su alcance y analizar la forma en la deben aplicarse al caso particular de su cliente.

- Deber de información. El abogado debe informar ampliamente sobre los riesgos y alternativas de acción que tiene el cliente. Cabe enfatizar que informar no debería entenderse como remitir información, ya que es necesario que el abogado haga todo lo razonable para conseguir que su cliente entienda aquello que resulta relevante para tomar una decisión informada<sup>175</sup>.

Lo antes mencionado, según las circunstancias del caso, podría incluir, por ejemplo, informar al cliente que las normas aplicables pueden dar lugar a diferentes interpretaciones, que la AT podría adoptar una interpretación distinta a la que él o ella adopte y que la forma en la que se resolverá una eventual controversia podría depender de factores tan diversos como la forma en la que los jueces a quienes les corresponda resolver conciban el Derecho<sup>176</sup>.

---

175 El artículo 29 del CEA titulado “Obligación de informar al cliente” señala: “El abogado tiene la obligación de mantener informado al cliente de todo asunto importante que surja en el desarrollo del patrocinio. Incurrir en responsabilidad el abogado que oculta o retrasa indebidamente información al cliente o le hace falsas o incompletas representaciones del estado de las gestiones encomendadas. En particular, el abogado debe informar ampliamente sobre los riesgos y alternativas de acción a evaluar para la defensa del interés del cliente. El abogado debe actuar atendiendo estrictamente a las instrucciones recibidas por el cliente y debe responder prontamente a las solicitudes razonables de información del cliente. Antes de aceptar un encargo, el abogado debe informar al cliente todas las circunstancias de sus relaciones con terceros que puedan estar inmersas en el asunto encomendado, así como sus intereses personales respecto de la controversia”.

176 Haciendo referencia a lo que denomina el “carácter blando” de la ciencia jurídica, Mosset Iturraspe explica que se trata de una “[c]iencia de lo social, en la cual los resultados dependen de comportamientos humanos muchas veces impredecibles. Las partes ‘ponen los hechos’, de los que depende la norma aplicable. Y el juez decide el derecho del caso. De donde no es indiferente la decisión final de los hechos alegados: según sean los hechos será la sentencia. Ni de lo que la doctrina italiana denomina ‘la personalidad del magistrado’, su formación jurídica, su postura frente a los grandes temas, su legalismo o visión más amplia del Derecho, la trascendencia acordada a los ‘principios’ y a las ‘normas generales’, su trayectoria, etc.” (Mosset, 2001, p. 518).

En ese entendido, es importante que el abogado haga notar a su cliente que, más allá de que a su juicio una de las interpretaciones plausibles es la que cuenta con mayor sustento, las posibilidades de que prevalezca en una eventual controversia podrían variar incluso en función de la instancia en la que se evalúe su caso (los criterios de la AT no siempre coinciden con los del TF o el Poder Judicial).

Además de todo ello, el abogado podría tener que informar al cliente que su deber como contribuyente, incluso en un escenario de cierta indeterminación de las normas, es determinar el tributo de forma exacta y, por tanto, que —a menos que concurran ciertas condiciones— si las autoridades tributarias no validan la interpretación que adopte estará sujeto a consecuencias perjudiciales como intereses y multas.

Obsérvese que, en ese escenario, según cuáles sean las circunstancias particulares, en cumplimiento de sus deberes de diligencia e información, el abogado podría tener que informar al cliente con relación a eventuales espacios que permitan evitar que el cliente esté expuesto a un riesgo derivado de la indeterminación de las normas tributarias a fin de que este último tenga un panorama completo de los diversos cursos de acción que puede seguir y tomar una decisión informada.

De lo antes expuesto se desprende la relevancia de los deberes de competencia, diligencia e información que tiene el abogado al asistir a su cliente en la evaluación de interpretaciones agresivas. Como veremos en seguida, el abogado también debe cumplir estos deberes cuando asiste en la evaluación de un planeamiento tributario. Por las características de este tipo de servicio, no obstante, su alcance adquiere algunas particularidades que es preciso resaltar.

### **3. Alcance de los deberes del abogado que asiste en un planeamiento tributario frente a su cliente**

La planificación fiscal es una actividad consciente a través de la cual los contribuyentes evalúan las consecuencias tributarias que tendrán sus actos o negocios para llevarlos a cabo de una forma que les permita obtener un ahorro fiscal<sup>177</sup>.

---

177 A pesar de que la ley alude a la planificación fiscal sin definirla, sirve tener en cuenta que la idea de ahorro se encuentra en relación íntima con dicho concepto. Si el ordenamiento jurídico brinda distintas alternativas para llevar a cabo cierta actividad, optar por una de

En el marco de una planificación fiscal los contribuyentes pueden decidir ordenar sus negocios de una forma tal que, entre las distintas posibilidades que le brinda el ordenamiento jurídico, sea la forma que le genera una menor carga fiscal. De actuar de ese modo, su actuación es legítima, pues, como ha sido reconocido en la jurisprudencia, nadie está obligado a pagar más impuestos de aquellos que la ley señala.

Teniendo en cuenta lo anterior, la búsqueda de oportunidades de ahorro legítimas para el cliente no es *per se* contraria al rol del abogado tributarista como garante del sistema tributario en los términos a los que nos hemos referido previamente. En ese entendido, coincidimos con Puebla (2004b) cuando señala que

“[s]i el contribuyente puede optar entre las posibilidades que la ley le brinda y contrata a un asesor fiscal para que le diga qué opciones tiene y cuál de ellas es la mejor, lo ético, precisamente, por parte del asesor, es analizar y estudiar la situación expuesta por el cliente a la luz de la legislación, doctrina y jurisprudencia aplicables, para poder dar a su

---

esas alternativas puede generar una carga fiscal menor a la de otra y, por tanto, generar un ahorro que es aceptado por el ordenamiento jurídico.

Siguiendo lo establecido en el Decreto Supremo N° 145-2019-EF, entendemos por ahorro tributario a cualquier situación que lleve a que la Compañía deje de estar sujeta a tributos, reduzca su sujeción al pago de tributos o la posponga. Algunos ejemplos de situaciones en las que se presenta un ahorro tributario son las siguientes:

- La reducción total o parcial de la deuda tributaria.
- La reducción o eliminación de la base imponible.
- Posponer o diferir la obligación tributaria o deuda tributaria.
- La obtención de saldos a favor, créditos, devoluciones o compensaciones, pérdidas tributarias o créditos por tributos.
- La obtención de inmunidad tributaria, inafectación, no gravado, exoneración o beneficio tributario.
- La sujeción a un régimen especial tributario.
- Cualquier situación que conlleve que la persona o entidad deje de estar sujeto o reduzca o posponga su sujeción a tributos o el pago de tributos.

Nótese que a la fecha que escribimos estas líneas no hay una definición legal de “planificación fiscal” para fines de lo señalado en el Decreto Legislativo N° 1422. Sin embargo, en tanto se trata de una actividad premeditada nos inclinamos a pensar que no debería considerarse como tal: (i) al mero reconocimiento de consecuencias fiscales de hechos o actos realizados por una sociedad o por un tercero con incidencia en esta; y, (ii) a la mera adopción de una interpretación de normas entre varias interpretaciones posibles respecto de hechos llevados a cabo en el curso de los negocios.

cliente la mejor elección, para aconsejarle cuál es la opción más ventajosa” (pp. 83-89).

Es importante distinguir una planificación fiscal como la antes mencionada respecto de otra que resulta en una actuación que constituye elusión tributaria. En este otro tipo de planificación, el ordenamiento jurídico vigente en el Perú atribuye al contribuyente el nacimiento de la obligación tributaria (por ejemplo, por la aplicación de una norma antielusiva general). Por tanto, no cabría hablar, en estricto, de la obtención de un ahorro, ya que el eventual menor pago de tributos, en realidad, sería una deuda frente al fisco.

De acuerdo con la legislación vigente, en el Perú la elusión es ilegal y, por tanto, constituyen infracciones del deber de obediencia a la ley del abogado contemplado en el CEA conductas tales como: (i) diseñar y promover un planeamiento tributario elusivo; (ii) recomendar o avalar su adopción; (iii) implementarlo o participar en su implementación.

Ahora bien, el eventual ahorro derivado de una planificación fiscal podría depender de la posición que se asuma con relación a cómo deben interpretarse normas cuyo alcance es discutible. Incluso el aspecto discutible podría ser la caracterización como elusión de una transacción (o un conjunto de estas), ya que pueden presentarse supuestos en los que no es tan sencillo distinguir entre elusión y economía de opción<sup>178</sup>.

Es en este tipo de casos (en los que existe cierto grado de indeterminación) en los que particularmente resulta relevante analizar si el deber de defensa celosa del cliente del abogado que asiste a un cliente en el diseño, evaluación o implementación de un planeamiento tributario consiste en ayudarlo a pagar la menor cantidad de tributos avalando para tal efecto el uso de interpretaciones agresivas.

---

178 Bajo ese entendido, Darrel (1984) sostiene que la línea que separa aquello que un contribuyente puede sustentar es lo legal respecto de lo que no lo es, y no es fija sino mutable en el tiempo. En un clásico artículo sobre responsabilidades de los asesores el autor señala: “El asesor tributario confronta continuamente la dificultad de encontrar la línea divisoria entre las transacciones en perspectiva que no pasarán y las que tendrían éxito. Debe medir cada transacción paso a paso según la legislación y debe remensurarla comparando el comienzo con lo que los tribunales podrían considerar como el fin perseguido. No debe contentarse con cortar tan cerca de la línea ya trazada. Debe reconocer que la línea no es estática sino movable” (pp. 3-8).

Nótese que al asistir a su cliente en un planeamiento tributario en un escenario en el que existe indeterminación de las normas, el abogado actúa incluso antes de que se lleven a cabo las operaciones respecto de las cuales la aplicación de las normas podría dar lugar a más de una interpretación con relación a la generación de tributos. Así, el abogado tiene un mayor margen de actuación para guiar a su cliente hacia un cumplimiento de las normas sustentable en una eventual controversia y sostenible en el tiempo.

A nuestro juicio, la circunstancia antes mencionada hace que los deberes que tiene el abogado al asistir en un planeamiento tributario a los que nos hemos referido previamente tengan ciertas particularidades. Veamos.

- Deber de defensa celosa de los derechos del cliente. Desde nuestro punto de vista, en el ámbito del planeamiento tributario, la defensa celosa del interés del cliente no implica ayudarlo a pagar la menor cantidad de tributos posible recurriendo a interpretaciones agresivas de la misma forma que, en el ámbito procesal, la defensa celosa del interés del cliente no consiste necesariamente en “ganar el caso a toda costa”.

El cumplimiento del deber de defensa celosa del cliente en el asesoramiento sobre planeamiento tributario no debe medirse en función a la magnitud del ahorro obtenido (que incluso, en algunos casos, podría no darse debido a situaciones ajenas al profesional), sino en que el abogado realice sus mejores esfuerzos para asistir a su cliente a conseguir el mayor beneficio posible para sus intereses dentro del marco de la ley y el cumplimiento de sus deberes profesionales.

Entonces, en un asesoramiento sobre planeamiento tributario, la defensa celosa implica hacer lo que Darrel (1984) señala debe hacer un asesor responsable y consciente de que una estrategia tributaria debe poder sobrevivir en medio de la interacción de fuerzas sociales: “con esmero y cautela, pero asimismo con imaginación e ingenio, debe explotar totalmente las posibilidades que se le ofrecen. Por supuesto, ello implica que muy a menudo desilusionará a los clientes y desechará el esquema tributario de moda en ese momento” (p. 7)<sup>179</sup>.

---

179 Explica Darrel (1984) lo siguiente: “El asesor tributario responsable debe comprender entonces que cualquier plan tributario ha de estar en condiciones de sobrevivir en medio de la interacción de las fuerzas sociales. Un plan tributario que ha sido concebido simplemente para encajar en el estado actual de una articulada legislación tributaria es inseguro

- Deber de diligencia. Es preciso observar que, por la naturaleza del encargo, la anticipación resulta esencial para el abogado que asiste en planeamiento tributario.

A nivel de hechos, podrían presentarse dificultades para que ocurran ciertos actos o circunstancias relevantes, lo cual tendría que ser informado oportunamente al cliente.

A nivel del derecho, cabría recordar lo señalado por Darrel (1984) en el siguiente sentido:

“[a]un el más hábil especialista puede aconsejar una operación que puede resultar vana a consecuencia de una acción legislativa o judicial posterior. Sin embargo, puede prepararse de modo tal que su previsión pueda ser tan segura y su opinión tan juiciosa y fundamentada como resulta ser posible a cualquiera que no sea clarividente” (p. 6).

En efecto, no se debe perder de vista que, aun cuando el abogado realice un análisis muy prolijo de las distintas interpretaciones plausibles de las normas y recomiende a su cliente una que cuenta con fundamentos sólidos, podría ocurrir que —por la razón que fuera— las autoridades que, en definitiva, resuelvan una eventual controversia se inclinen finalmente por una interpretación distinta.

Pensamos que la situación anterior, no obstante, no es equiparable a aquella en la que el abogado recomienda o avala una interpretación de las normas agresiva, pues aun cuando dicha interpretación pudiera ser plausible existiría al menos otra (que el abogado conoce o debería conocer) frente a la cual sus fundamentos no resultan lo suficientemente sólidos como para pensar que un tercero independiente vería el asunto como uno discutible o polémico.

---

en principio porque presupone que la tributación carece de nervios y es estática. ¿Significa lo anterior que el asesor tributario responsable debe ser tan analítico que, como Hamlet, nunca llegue a tomar una decisión o resulte adoptando una línea tan conservadora que haga que su cliente lo abandone en busca de asesores más atrevidos? Por cierto, que no. Significa más bien que con esmero y cautela, pero asimismo con imaginación e ingenio, debe de otro lado explotar totalmente las posibilidades que se le ofrecen. Por supuesto, ello implica que muy a menudo desilusionará a los clientes y desechará el esquema tributario de moda en ese momento. Pero parte de su responsabilidad consiste en no evadir la toma de decisiones. Porque resulta inexcusable frustrar una acción apropiada y deseable por un escondido temor nacido de la confusión; solo el incompetente hará eso” (p. 7).

A nuestro juicio, en este último escenario no cabría sostener que el abogado cumple con el deber de defender celosamente los derechos de su cliente en forma acorde con el rol que asume, ya que en lugar de guiarlo a un cumplimiento de la norma sostenible estaría avalando que lleve a cabo un curso de acción que le genera un riesgo y que –como explicaremos con más detalle al tratar los deberes del abogado frente al ECD– tiene la potencialidad de afectar el funcionamiento del sistema tributario querido en el ECD.

- Deber de información. Teniendo en cuenta lo antes mencionado, al asumir un encargo relacionado con asesoramiento o planeamiento tributario, es importante que el abogado haga saber al cliente desde un inicio que, en virtud de la normativa legal y deontológica aplicable, no podrá recomendar ciertos tipos de esquemas o interpretaciones de las normas. Se trata en este caso de evitar que el cliente se genere falsas expectativas de la asistencia del abogado.

En efecto, es importante que el abogado tenga en cuenta que algunas estrategias no deberían ser recomendadas aun cuando estuvieran respaldadas en una interpretación plausible por no contar con un fundamento sólido que permita defenderlas en una eventual controversia. Señala Darrel (1984) que, en lo que respecta a esquemas para reducir impuestos, la primordial responsabilidad del abogado frente a sus clientes radica en que “no debe alentarlos con el aliciente del ahorro impositivo a tomar imprudentes acciones contra sus mejores intereses” (p. 8).

Además, el abogado debe informar a adecuadamente a su cliente sobre los riesgos que podría generarle la implementación de un determinado esquema. Por ello, en el supuesto de que se discuta el uso de una interpretación agresiva, independientemente de que haya sido el cliente o el abogado quien puso el asunto en discusión, lo que el abogado debería hacer es informarle que aun cuando pudieran existir ciertos argumentos que abonan a dicha interpretación existe otra cuyos fundamentos puede considerarse más sólidos sobre la base de criterios objetivos y tratar de persuadirlo de optar por una interpretación que no es agresiva para evitar perjudicar su propio interés<sup>180</sup>.

---

180 Obsérvese que, de acuerdo con lo señalado en el artículo 14 del CEA, “[...] En el supuesto que la voluntad del cliente pudiese perjudicar su propio interés, el abogado deberá explicarle oportunamente las implicancias de lo que desea lograr; no obstante, deberá respetar la decisión de su cliente respecto a los objetivos de la representación y los medios a utilizar para lograrlos”.

Un ejemplo sobre los aspectos que el abogado podría tener que informar en el curso de un asesoramiento en planeamiento tributario lo encontramos en la declaración de Conducta Profesional en Materia Tributaria (PCRT) del Instituto de Contadores Públicos de Inglaterra y Gales (ICAEW) que señala que el asesor tributario, entre otros aspectos, debe informar (ICAEW, 2015)<sup>181</sup>:

- La solidez de la interpretación jurídica invocada.
- La potencial aplicación de una norma antielusiva general.
- El riesgo de un cuestionamiento de la AT y un litigio posterior.
- Las implicancias en la declaración de impuestos del cliente.
- El riesgo reputacional tanto para el cliente como para el propio asesor.
- El impacto potencial en las posibilidades de licitar y mantener contratos con el sector público.
- Consistencia con otros códigos de conductas aplicables o normas éticas<sup>182</sup>.

Por todo lo antes expuesto, al asistir en el planeamiento tributario, el abogado, sobre la base un entendimiento amplio de los hechos y el derecho, debe evaluar las alternativas que tendría su cliente para ordenar sus negocios, analizar su impacto tributario considerando interpretaciones de la ley respaldadas en fundamentos sólidos (lo que implica excluir interpretaciones agresivas), identificar riesgos que podrían presentarse, considerar ventajas y desventajas de escoger una u otra por razones fiscales como por otras que pudieran ser relevantes (por ejemplo, la dificultad de la implementación o los costos que esta pudiera significar) e informar ampliamente a su cliente sobre los aspectos que este requiere conocer para tomar una decisión informada.

---

181 Nos referimos a la guía sobre Conducta Profesional Relacionada con la Tributación del Instituto de Contadores de Gales e Inglaterra. ICAEW. Professional Conduct in Relation to Taxation.

182 Cabe hacer notar que, al ser de reciente data, esta guía ha sido redactada considerando en gran medida el contexto descrito en la parte inicial de este artículo, incluyendo así la exigencia de informar al cliente con relación a los riesgos de carácter reputacional.

## **CAPÍTULO 7**

### **EL DEBER DEL ABOGADO FRENTE AL SISTEMA TRIBUTARIO EN LA EVALUACIÓN DE INTERPRETACIONES AGRESIVAS**



## CAPÍTULO 7

### EL DEBER DEL ABOGADO FRENTE AL SISTEMA TRIBUTARIO EN LA EVALUACIÓN DE INTERPRETACIONES AGRESIVAS

*Conozco muchos asesores tributarios que equilibran la doble tarea de patrocinar hábilmente a sus clientes en casos particulares y trabajar fervorosamente para el sistema tributario que los contribuyentes merecen. En cuanto al sustento diario no hay evidencia de que a estos asesores les falte clientes. En otro nivel, me arriesgo a opinar que ellos llevan una vida más placentera que muchos otros de sus colegas. De una cosa estoy muy seguro, que tanto los contribuyentes como el Estado necesitan muchos más de estos asesores. (Randolph E. Paul, 2015, pp. 309)*

¿Qué significa, en el ámbito del asesoramiento tributario, que el abogado tenga el deber de contribuir con la consolidación del ECD? ¿En qué consisten los deberes de obediencia a la ley, veracidad y buena fe en el marco del asesoramiento que brinda un abogado con relación al pago de tributos? ¿En virtud de estos deberes el abogado debería abstenerse de recomendar interpretaciones agresivas? ¿El abogado debería, además, desalentar el uso de dicho tipo de interpretaciones de acuerdo con lo señalado en el CEA?

En este capítulo abordamos estas preguntas a fin de fijar una posición sólida con relación a si en el Perú el abogado tiene un deber frente al sistema tributario en la evaluación de interpretaciones agresivas. Veamos.

#### **1. El deber del abogado frente al Estado Constitucional de Derecho en la evaluación de interpretaciones agresivas**

Como explicamos en el capítulo 3, el hecho de que, en un régimen de auto-determinación, no todas las declaraciones juradas puedan ser auditadas lleva a que algunas posiciones no sean identificadas por una mera cuestión de probabilidades con el efecto potencial de privar al Estado de recursos que, de otro modo, (en caso

fueran identificadas y cuestionadas) podrían corresponderle. Esto, además, tiene el efecto de trasladar la carga fiscal a los contribuyentes que cumplen sus obligaciones socavando, así, la confianza en el sistema tributario.

En Estados Unidos desde las décadas posteriores a la Segunda Guerra Mundial esta situación despertó una reflexión profunda respecto a si los abogados tendrían un deber frente al sistema tributario que podría entenderse: (i) en un sentido amplio como uno que consiste en ponderar los pedidos de los clientes frente al interés público en un buen sistema tributario; y, (ii) en un sentido más concreto como uno que implica verificar que las declaraciones de los clientes sean lo más exactas y ciertas posibles sin considerar el hecho de que vayan a ser o no posteriormente fiscalizadas (Lang & Galler, 2016)<sup>183</sup>.

Hoy en día la posición predominante en la literatura norteamericana sobre ética del abogado tributarista reconoce el deber frente al sistema tributario, su incidencia en el alcance de los deberes profesionales del abogado y su relevancia como justificación del establecimiento de ciertas medidas dirigidas a desincentivar el juego de la lotería de fiscalización<sup>184</sup>.

Además, resalta la opinión de algunos autores en el sentido de que el cumplimiento del deber frente al sistema tributario permite que el sistema de autorregulación profesional funcione adecuadamente y evita que el gobierno se vea en

---

183 Refiriéndose al concepto de este deber en un sentido amplio, explican Lang y Galler (2016) que quienes sostienen la existencia del deber frente al sistema tributario sostienen que “los abogados que asesoran a sus clientes en asuntos tributarios deben ponderar los pedidos inmediatos de sus clientes frente al interés público en un buen sistema tributario que opera de acuerdo con decisiones de políticas públicas que se alcanzan a través de un proceso democrático” (pp. 4-5).

Refiriéndose al concepto de este deber en un sentido concreto, explica Lang (2015) que “[d]ebido a que el sistema reposa en el llenado voluntario de las declaraciones de impuestos, los abogados tributaristas y otros que preparan o asesoran en la preparación de declaraciones tienen un deber de asegurar que las declaraciones son precisas en la medida del nivel de confianza para la adopción de posiciones en las declaraciones de acuerdo con lo que exige la ley” (p. 143).

184 Es la posición que adoptaron, por ejemplo, los profesores Bernard Wolfman, Michael Lang y Michael Hatfield en sus libros sobre ética del abogado tributarista que constituyen actualmente referentes de relevancia innegable en la materia.

la necesidad de reclamar potestades regulatorias para moderar la conducta de los abogados como ocurrió en Estados Unidos<sup>185</sup>.

Las circunstancias que posibilitan el problema de la lotería de la fiscalización tributaria se presentan también en el Perú, como pudimos explicar en el capítulo 3. La cuestión, por tanto, de si el abogado tiene un deber frente al sistema tributario, no resulta trivial<sup>186</sup>.

Al respecto, si bien el CEA no hace referencia explícita a un deber del abogado frente al sistema tributario, reconoce que es fin de la abogacía la consolidación del Estado de Derecho (artículo 3), que la probidad e integridad de la conducta del abogado es esencial para la vigencia del Estado de Derecho (artículo 3) y señala que el abogado debe promover la confianza del público en que la justicia puede alcanzarse con el cumplimiento de las reglas del Estado de Derecho (artículo 7). De lo antes mencionado, se desprende con claridad que en el Perú el abogado no solo tiene deberes frente a su cliente, sino que —como hemos desarrollado con mayor detalle en el capítulo 3— también debe contribuir a la consolidación del ECD.

Además, los tributos cumplen una finalidad de innegable trascendencia en el ECD al financiar la provisión de servicios públicos y, de esa forma, permitir que el Estado, en cumplimiento de sus fines constitucionales, satisfaga las necesidades sociales relacionadas con aspectos como defensa, infraestructura, seguridad,

---

185 Richard Lavoie sostiene que “Contadores, abogados tributaristas y otros consultores tributarios existen para la finalidad de asesorar a sus clientes en asuntos tributarios. Consecuentemente, los códigos de ética aplicables que gobiernan estas profesiones deberían abrazar afirmativamente un deber de defender el funcionamiento justo del sistema tributario. Tanto en su trabajo con clientes como en su trabajo *pro-bono*, dichos tributaristas deberían ser motivados para trabajar y hablar francamente en favor de un sistema tributario justo y actuar como guardianes disuadiendo las transacciones motivadas fiscalmente más atroces. [...] A raíz de errores pasados en la custodia, el gobierno ha impuesto límites al comportamiento de los tributaristas. Los profesionales tributarios necesitan reconocer que en el largo plazo es en su propio interés (y el de sus clientes) autorregular su conducta antes de que el gobierno imponga potenciales reglas draconianas sobre ellos. El gobierno necesita levantar con fuerza el espectro de estos asesores tributarios reduciendo su habilidad para autorregularse para brindar suficientes incentivos para que abracen un rol pionero que promueva el cumplimiento de las normas tributarias” (Lavoie, 2015, p. 291).

186 Para estos efectos, entendemos el sistema de recaudación de tributos como un “régimen jurídico integrado por la totalidad de los tributos vigentes en un determinado Estado” y que pretende “asegurar, por vía de la recaudación, el financiamiento de la economía pública” (De Juano, 1971, p. 34).

orden interno, salud, educación, entre otros. La satisfacción de dichas necesidades públicas hace posible que la sociedad en la que vivimos funcione, por eso, suele decirse que el tributo es el precio que pagamos por vivir en sociedad<sup>187</sup>.

La relevancia del proceso de recaudación de ingresos y distribución de egresos del Estado es tal que se sostiene en la doctrina, con sólido fundamento, que es su protección la que justifica el *ius puniendi* del Estado frente a conductas como la defraudación tributaria. El proceso de recaudación de ingresos y distribución de egresos del Estado es, así, un bien jurídico protegido de suma relevancia<sup>188</sup>.

A pesar de que los abogados tributaristas no son funcionarios del Estado, al guiar a sus clientes en el cumplimiento de la ley en un contexto en el que el sistema deposita su confianza en su declaración, ayudan a que no se pague menos de lo que se debe e impiden que se cometan infracciones y delitos. Así, indirectamente, en el agregado, terminan custodiando el funcionamiento del sistema de recaudación del Estado y, en atención a ello, sostenemos que cumplen un rol de guardianes del sistema tributario.

A nuestro juicio, defender los derechos del cliente en forma compatible con la misión de su profesión implica coadyuvar a la consolidación del ECD. Por ello, cabe colegir que el abogado tiene el deber de ejercer su patrocinio en el ámbito tributario de una forma que no atente contra el sistema tributario que hace posible justamente el cumplimiento de los fines constitucionales del Estado.

Si los abogados, lejos de guiar a sus clientes en un cumplimiento de la ley sustentado en interpretaciones sostenibles de las normas, hacen lo opuesto y promueven o avalan que la determinación y pago de los tributos no se sustente en la legalidad sino que quede a la merced de una eventual (y no garantizada) fiscalización debido al uso de interpretaciones agresivas, su participación no coadyuva a la consolidación del ECD, sino todo lo contrario: afecta la financiación que permite el cumplimiento de los fines del ECD y socava la confianza pública en las reglas del ECD.

---

187 Esta frase encriptada en el exterior del edificio del IRS suele ser atribuida al juez Oliver Wendell Holmes; sin embargo, representaría una idea compartida desde mucho antes en la sociedad norteamericana (*Taxes Are What We Pay for Civilized Society*, 2012).

188 Explica G. García que el bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria es el proceso de recaudación y distribución de ingresos a cargo del Estado por lo cual adquiere una tipificación especial diferente de los delitos contra el patrimonio (2001, pp. 181-182).

Lo antes mencionado brinda ya una razón para sostener que el deber del abogado de contribuir a la consolidación del ECD comprende un deber que le exige al abogado resguardar la exactitud de las determinaciones tributarias desalentando el juego de la lotería de la fiscalización con interpretaciones agresivas. Como explicaremos enseguida, la existencia de tal deber, además, se confirma a partir de un análisis profundo de los deberes específicos del abogado frente al ECD.

## **2. Deberes específicos del abogado frente al Estado Constitucional de Derecho en la evaluación de interpretaciones agresivas**

### **2.1. Deber de obediencia a la Ley**

Entre los deberes que tiene el abogado frente al ECD se encuentra el de obediencia a la Ley. La trascendencia de este deber para la consolidación del ECD es evidente: el sometimiento de los ciudadanos al ECD es crucial para su vigencia. Explican Boza y Chocano (2008), respecto del entonces Proyecto de Código, que este:

“establece algunos lineamientos para cumplir con el deber de consolidar el Estado de Derecho que se exige normativamente. Un aspecto fundamental es el sometimiento del abogado al orden jurídico. El abogado debe obedecer la ley, no debe inducir a otros a que la infrinjan, ni aconsejar actos ilegales. Debe promover la confianza del público en que la justicia puede alcanzarse con el cumplimiento de las reglas del Estado de Derecho [...]”. (p. 42)

Ahora bien, de acuerdo con la posición que hemos adoptado, al mismo tiempo que protege el ECD, el deber de obediencia a la ley marca también un límite respecto a la defensa del cliente, puesto que es la ley, entendida como el ordenamiento jurídico, la cual determina cuáles son los derechos que tiene un cliente y, de esa forma, permite al abogado identificar cuándo el interés del cliente se encuentra amparado por el Derecho.

Comprender que el abogado debe obedecer la ley, entendida como el ordenamiento jurídico en forma integral, permite tener en cuenta que el solo hecho de que una conducta no esté expresamente prohibida por el ordenamiento jurídico no significa necesariamente que este confiera un derecho a alguien para ejecutarla.

En el contexto del deber del abogado frente al ECD, “obedecer la ley” como refiere el CEA no podría entenderse como obedecer la ley en sentido formal (obedecer únicamente aquellas normas expedidas por el Congreso de la República) o aquellas normas de rango legal. Obedecer la ley, significa obedecer el

ordenamiento jurídico, el cual, como explica la teoría del derecho, comprende normas y principios.

Así, cabe recordar que el derecho contempla no solo normas que prohíben conductas específicas, sino también reglas que rechazan ciertas actuaciones en contextos determinados, aun cuando no exista una prohibición literal y específica. Cumplir el Derecho implica, por tanto, no incurrir en conductas ilícitas ni fomentarlas independientemente de que su ilicitud sea típica (o contravención directa a una norma prohibitiva) o atípica (por ser contrarias al derecho en forma indirecta).

Para obedecer al derecho en su conjunto, por ende, es preciso tener en cuenta la existencia de conceptos jurídicos indeterminados como la temeridad o la buena fe. El hecho de que no exista una prohibición expresa en el ordenamiento jurídico para ciertas conductas y deba ser un juez quien determine si recaen en alguna de estas estas instituciones, no quita que sean contrarias al ordenamiento jurídico.

Es preciso tener en cuenta la existencia de supuestos en los que la ilicitud deriva de la contravención a principios que el ordenamiento jurídico recoge<sup>189</sup>. En este punto, vale la pena resaltar, por ejemplo, la figura del abuso del derecho que es reprobada por la constitución y las leyes peruanas o la figura del fraude a la ley que, aun cuando no ha sido regulada expresamente, es reconocida en la jurisprudencia<sup>190</sup>.

Así, a nuestro modo de ver, no cabe sostener que los denominados “ilícitos atípicos” sean conductas “legales” o que la ausencia de una prohibición expresa signifique que alguien tiene derecho a realizar cierta conducta. Así, por ejemplo, una persona no podría alegar tener derecho a efectuar un “abuso de derecho” o a “defraudar la ley”, pues son conductas contrarias al ordenamiento jurídico.

Una conducta aparentemente permitida por ser “no prohibida por el ordenamiento” en realidad puede resultar siendo contraria al derecho una vez analizada adecuadamente. El interés del cliente en sacar provecho de situaciones como las

---

189 Sobre el abuso del derecho, el fraude a la ley y la desviación de poder como conductas contrarias al Derecho bajo la teoría de los ilícitos atípicos puede verse Atienza & Manero (2000).

190 El artículo II del Título Preliminar del Código Civil se refiere al ejercicio abusivo del derecho de la forma siguiente: Artículo II.- La ley no ampara el ejercicio ni la omisión abusivos de un derecho. Al demandar indemnización u otra pretensión, el interesado puede solicitar las medidas cautelares apropiadas para evitar o suprimir provisionalmente el abuso.

antes mencionadas no justifica la asistencia del abogado en tal proceder desde el punto de vista de las normas de ética y responsabilidad profesional del abogado, pues es contraria al ordenamiento jurídico y, por tanto, al deber del abogado frente al ECD.

Por lo expuesto, debe notarse también que obedecer la ley implica que el abogado no asista a su cliente a hacer aquello que, entendiendo el derecho en su conjunto, no tiene derecho a hacer y máxime si ello atenta contra el derecho de terceros o incluso las propias instituciones del ECD.

Obsérvese que el patrocinio que brinda un abogado puede facilitar que su cliente lleve a cabo actuaciones que no tiene derecho a realizar, ya que al recomendar o avalar una interpretación puede permitir un curso de acción que prevalezca por razones de hecho al no ser objeto de un control de su contraparte o de alguna autoridad.

Aun cuando la opinión del abogado no tiene carácter de fuente de derecho (a diferencia, por ejemplo, de la “doctrina jurídica”, que es considerada, en algunos casos, como tal), lo cierto es que se trata de la opinión de un profesional habilitado por el Estado para ejercer la profesión que se ocupa justamente de interpretar y aplicar las normas jurídicas y, por tanto, en materia legal no es equiparable a la opinión de cualquier ciudadano<sup>191</sup>.

En el curso normal de su actuación, las personas siguen la opinión de sus asesores legales. Por ello, cuando el abogado recomienda o avala una interpretación, mientras esta no sea rebatida o acogida por las autoridades judiciales (caso en el

---

191 Obsérvese que más allá de cualquier discusión teórica sobre el valor como fuente del Derecho de la doctrina jurídica, en la práctica, en nuestro país hoy en día (y al menos en el ámbito tributario) no cumple sino un fin argumentativo. Cabe indicar que, según reseña Argüello, algo muy distinto ocurrió en Roma cuando el emperador Augusto les concedió a algunos jurisconsultos el derecho de dar respuestas apoyándose en la *auctoritas* del emperador (*ius respondendi ex auctoritate principis*). Luego, el emperador Adriano confirmó los efectos del *ius publice respondendi* otorgado por Augusto reconociendo autoridad a las respuestas y opiniones de los prudentes que habían recibido autorización para fundar la jurisprudencia (*quibus permissum in iure condere*), prohibiendo a los jueces separarse de tales consejos cuando hubieran sido emitidos por unanimidad. Tal proceder de Adriano inició una nueva corriente de pensamiento jurídico romano denominada jurisprudencia clásica y “[c]on ella la ciencia del derecho gana en cosmopolitismo, universalidad y orientación sistemática, sin descuidar un prudente tradicionalismo. La actividad jurisprudencial clásica, que se traduce en una copiosa literatura jurídica, es brillante en extremo y lleva al derecho romano a su punto más elevado, a su cenit” (Argüello, 2004, pp. 95-96).

cual recién podrá ser considerada la interpretación correcta de la ley), tiene la potencialidad de generar un determinado curso de acción.

Dicho curso de acción podría ser, por ejemplo, la forma en la que una empresa cumple un contrato frente a miles de consumidores, el nivel de restricción de libertades que el gobierno dispone para cientos de ciudadanos en aplicación de una ley, si se le reconoce o no un beneficio a trabajadores en el curso de un cese colectivo o los recursos públicos que obtendrá el Estado en virtud de una nueva ley cuya constitucionalidad se pone en tela de juicio.

Los ejemplos mencionados son solo algunos de los innumerables supuestos en los que las opiniones de los abogados pueden afectar en forma relevante las relaciones sociales (pudiendo tener incluso consecuencias irremediables) durante el tiempo que transcurre entre que son emitidas y la oportunidad en que las autoridades confirman o descartan las interpretaciones que tales opiniones recogen.

En efecto, una opinión que linda con una manifiesta carencia de fundamento jurídico podría ser usada para justificar asuntos tan relevantes y sensibles para el país como la posibilidad de que se estatice cierto tipo de empresas, se acepte la candidatura presidencial de un político muy influyente o se vaque a un presidente.

La “solidez” de los fundamentos en los que se sostienen las interpretaciones que recomiendan los abogados resulta relevante en un ECD. Así como una cimentación realizada retando las leyes de la física puede llevar a que un edificio se derrumbe en algún momento ocasionando perjuicios no solo para su propietario, tomar un curso de acción al amparo de una interpretación jurídica que linda con lo ilegal puede causar más adelante serios problemas.

A manera de ejemplo, si se construye una planta de producción en una zona reservada con una licencia respaldada en una interpretación jurídica carente de un sustento sólido y luego esta es declarada nula perjudicando la viabilidad del negocio en el país, no solo se encuentra en juego el interés del inversionista y la protección del medio ambiente, sino también las eventuales consecuencias adicionales sobre los trabajadores, acreedores e incluso el fisco.

Entonces, muchas veces el interés del cliente no es el único interés que puede verse involucrado cuando un abogado sostiene que cierta acción es amparable por una interpretación de la ley que, aunque es plausible, no reviste fundamentos sólidos con relación a otra interpretación también plausible, pues en el día a día las personas actúan bajo la confianza de que la actuación del resto es acorde con el ordenamiento jurídico.

Las presunciones de la validez de los negocios jurídicos, de la legalidad de los actos administrativos o de la exactitud de una declaración tributaria son elementos cruciales para la dinámica social, política y económica en las sociedades modernas. Por ello, siendo que el abogado es un garante en el ECD, no puede obviar que su opinión puede desencadenar consecuencias relevantes para personas distintas a su cliente y su contraparte.

La interpretación construida en forma unilateral que propone un abogado fuera de un proceso puede ser la que determine la actuación de las personas en sociedad y, ante la ausencia de una confrontación y evaluación institucional, la que prevalezca por motivos que son distintos a la solidez de las razones que la respaldan, tales como:

- que los hechos no lleguen a descubrirse;
- que la parte afectada no pueda cuestionar los hechos dentro del plazo de prescripción;
- que dicha parte afectada no se encuentre adecuadamente asesorada;
- que dicha parte opte por no cuestionarlos para evitar exponerse a una situación adicional de vulneración de sus derechos;
- que se pueda llegar a un acuerdo con dicha contraparte para evitar que se evalúe su situación en un juicio;
- que la autoridad no evalúe adecuadamente el asunto por ignorancia;
- que, debido al abarrotamiento del sistema de justicia, el proceso dure tanto que resulte inservible para cautelar los derechos que pudieran ser afectados.

No cabe sostener que la defensa celosa del interés del cliente, ejercida de forma compatible con el deber del abogado frente al ECD, consista en ayudarlo a sacar provecho de circunstancias que llevan a que una interpretación prevalezca por razones fácticas (como las antes señaladas), ya que en un ECD el problema de la indeterminación de las normas debe resolverse teniendo en cuenta la posición de la persona o las personas que se ven afectadas.

Específicamente en lo que respecta al asunto que analizamos en este trabajo, la dificultad que la AT, como contraparte del contribuyente (en representación del Estado y la sociedad), tendría para discutir la interpretación propuesta por el abogado ante la jurisdicción no deriva necesariamente de una falta de diligencia sino a que, por las propias características del sistema tributario, no corresponde a

la AT fiscalizar todas las declaraciones tributarias, pues se parte de la confianza en que cada contribuyente debe determinar correctamente su obligación.

Al respecto, debe considerarse que la posibilidad de jugar a la lotería de la fiscalización no es un “derecho” que el ordenamiento jurídico garantice a los contribuyentes, sino una situación de facto que se produce debido a que se confía en estos la determinación correcta del tributo. Por tanto, no cabría sostener que corresponde a los abogados defender un supuesto derecho a jugar a la lotería de la fiscalización.

Además, debe observarse que permitir que un cliente tome provecho de una situación en la que la contraparte (la AT en representación del Estado) no cuenta con la posibilidad de fiscalizar a todos los contribuyentes debido a las características propias del sistema tributario, no contribuye al funcionamiento del sistema tributario que se requiere en un ECD, sino todo lo contrario, atenta contra este.

Independientemente de si es el cliente quien consulta al abogado sobre una interpretación agresiva o si es este quien informa de su existencia al cliente, según explicamos en el capítulo anterior, los abogados se encuentran en la posibilidad de evitar la potencial afectación al interés público por su uso desaconsejándolas fuera de un contexto que asegure un control institucional que permita validar o no su conformidad con el Derecho.

Por lo tanto, teniendo en cuenta el rol que desempeña el abogado, desde nuestro punto de vista, el cumplimiento del deber de obediencia a la ley no debería entenderse únicamente en función a la forma en la que el abogado interpreta las normas tributarias, sino también teniendo en cuenta que el contexto en el que lo hace.

Defender una determinada interpretación que favorece al cliente y, por tanto, incide en la recaudación tributaria afectando el interés público no es por sí misma una actuación que pueda considerarse contraria al correcto funcionamiento del sistema tributario en un ECD. No obstante, en un contexto en el que posiblemente no exista un control institucional, avalar o recomendar una interpretación agresiva genera un riesgo para el cliente y una potencial afectación al funcionamiento del sistema tributario.

En tanto el abogado tiene también un deber de coadyuvar a la consolidación del ECD, su rol no podría limitarse a informar a su cliente los riesgos asociados a una interpretación agresiva. Lo que le corresponde a un abogado que defiende los derechos de su cliente y al mismo tiempo el correcto funcionamiento del sistema

tributario es no avalar el uso de una interpretación agresiva e incluso desalentarlo, no solo para evitar un potencial perjuicio para el cliente, sino al mismo tiempo evitar una afectación al correcto funcionamiento del sistema tributario.

Siendo ello así, resulta necesario preguntarnos lo siguiente: ¿qué ocurre si el cliente no pretende jugar a la lotería de la fiscalización sino, aun cuando la interpretación se considere agresiva, defender dicha interpretación porque es la que considera más justa? ¿Es posible que el abogado le brinde un patrocinio que sea compatible tanto con la defensa celosa del interés de su cliente como de su deber frente al ECD?

Obsérvese que un contexto que asegura un control institucional sobre una interpretación agresiva sería el que se genera, por ejemplo, cuando el cliente determina su obligación tributaria asumiendo una interpretación que no es agresiva y, luego, presenta una solicitud de devolución por el importe que, siguiendo la interpretación agresiva, cabría considerar pagó en exceso.

Cabe indicar que defender una interpretación agresiva en el contexto antes descrito no genera una potencial afectación al interés público, ya que durante el tiempo que dure la eventual controversia los recursos permanecen en poder del Estado, por lo cual, en el supuesto de que las autoridades le den la razón al fisco este no se habrá visto afectado por la falta de disponibilidad de dichos recursos.

Además, si, en ese contexto, las autoridades le dieran la razón al contribuyente este tendría el derecho al pago de los intereses que correspondan por ley desde el momento en el que hizo el pago considerando una interpretación que no era agresiva respecto a aquella que consiguió hacer prevalecer en el marco de una controversia hasta la oportunidad en la que se efectúe la devolución<sup>192</sup>.

Nótese, entonces, que, en un contexto en el que el control institucional no está asegurado, el interés del fisco puede verse perjudicado por el uso de una

---

192 Nótese que puede ocurrir que la AT identifique el uso de una determinada interpretación agresiva por parte de un contribuyente, pero no de otro que se encuentra en una situación similar. Si la eventual controversia sobre dicha interpretación se resolviera en favor de la AT y el contribuyente no fiscalizado no llegara a corregir voluntariamente su declaración (por ejemplo, debido al tiempo que dura la controversia aludida), en los hechos, la interpretación agresiva quedaría convalidada debido al transcurso del plazo prescriptorio a pesar de que, en otro caso, las autoridades concluyeron que no se trata de la interpretación acorde a Derecho.

interpretación agresiva. En cambio, en un contexto en el que sí se ejerce dicho control, aun cuando el contribuyente podría estar efectuando el pago de un mayor tributo, de confirmarse su interpretación podrá obtener luego la devolución de lo pagado incluyendo intereses<sup>193</sup>.

Por lo tanto, pensamos que el abogado sí podría avalar el uso de una interpretación agresiva (que supone, como hemos explicado al inicio, una interpretación plausible) en caso el cliente esté dispuesto a acatar bajo protesto una interpretación no agresiva y solicitar luego la devolución del tributo pagado, ya que en este escenario sí existe un control institucional que evita que la interpretación pudiera prevalezca por meras razones fácticas.

En conclusión, pensamos que, dado el rol que asume el abogado, el deber de obediencia a la ley cuando existe cierta indeterminación en las normas no se limita al respeto de aquello que es indubitable, sino que implica tener en consideración que la solidez de los fundamentos que respaldan una interpretación resulta relevante para defenderla fuera de un contexto en el que existe un control institucional que permita tener cuenta las razones de la contraparte y terceros.

Por lo tanto, desde nuestro punto de vista, en la medida que la evaluación de una interpretación agresiva supone el reconocimiento de la existencia de otra u otras interpretaciones también plausibles frente a las cuales el fundamento jurídico de la interpretación evaluada no resulta sustancial, pensamos que incumple el deber de obediencia a la ley el abogado que avala o recomienda el uso de una interpretación agresiva al asesorar a un cliente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

## **2.2. Deber de ejercer el derecho con sujeción al principio de la buena fe**

Es preciso desentrañar, en primer lugar, cómo debe entenderse lo dispuesto por el CEA con relación a que el abogado debe *ejercer el Derecho con sujeción al*

---

193 Podría sostenerse que está en juego la decisión de alocar el riesgo de un potencial perjuicio económico en el fisco respecto a alocar en el cliente un costo financiero por el tiempo que podría demorar en resolver la resolución de la incertidumbre. No obstante, por las razones que exponemos, no es dicho análisis de tipo utilitario el que lleva a nuestra conclusión, sino nuestro entendimiento respecto al deber de obediencia a la ley y, particularmente, el respeto al procedimiento previsto en un ECD para la resolución de la indeterminación de las normas.

*principio de buena fe*<sup>194</sup>. La buena fe, como se sabe, está presente en el derecho y genera múltiples discusiones respecto a la forma en la que debe ser entendida ya sea que se encuentre expresamente aludida en el ordenamiento positivo (como principio, cláusula general o en reglas específicas) o de forma implícita (en tanto principio general del Derecho).<sup>195</sup>

Con relación al concepto de buena fe en el ámbito jurídico, De la Puente (2007) hace una distinción que resulta relevante. El autor explica que la buena fe subjetiva es la creencia personal del sujeto respecto de que su conducta es conforme a derecho por lo cual este le brinda un tratamiento favorable, mientras que la buena fe objetiva es un deber de conducta impuesto al sujeto, con un contenido eminentemente ético<sup>196</sup>.

---

194 El artículo 4 del CEA señala lo siguiente: “El abogado es parte esencial de la defensa del orden democrático a través de su participación en el sistema jurídico del país. Por ello, debe respetar la función de la autoridad y ejercer el Derecho, cualquiera fuere el ámbito en que se desempeñe, con sujeción a los principios de lealtad, probidad, veracidad, honradez y buena fe. [...]”. Por su parte, el artículo 6 del CEA indica: “Son deberes fundamentales del abogado: 1) Actuar con sujeción a los principios de lealtad, probidad, veracidad, honradez, eficacia y buena fe; así como del honor y dignidad propios de la Profesión; [...]”.

Cabe observar que el Código de 1997 señalaba en su artículo 3 lo siguiente: “El abogado debe obrar con honradez y buena fe. No debe aconsejar actos fraudulentos, afirmar o negar con falsedad, hacer citas inexactas o tendenciosas, ni realizar acto alguno que estorbe la administración de justicia”.

195 Al respecto, De La Puente señala lo siguiente: “Se dice que la buena fe es la “ausencia de dolo o mala fe” (BONFANTE), la “honesta convicción” (WIDSCHIED), la “honradez” (TUHR), la “voluntad sincera, leal y fiel” (GORPHE), la “sinceridad y lealtad” (GHES-TIN), el “deber de asistencia, de colaboración, de cooperación, de ayuda mutua y, al límite de amistad y de fraternidad” (CORNU), “la ausencia de fines ulteriores ocultados a la contraparte y que le son dañinos” (MICCIO), la “obligación de obrar como hombre honrado y consciente” (PLANIOLY RIPERT)” (De La Puente, 2007, p. 331).

En el ámbito de la ética del abogado y, particularmente, de la aplicación del CEA son diversas las cuestiones que pueden desprenderse con relación a la buena fe, por ejemplo:

- Si la buena fe exonera de responsabilidad profesional al abogado y de ser así en qué casos.
- Si la buena fe es un principio que guía la interpretación del CEA; es decir, si sus normas deben interpretarse “de buena fe” y, de ser así, qué significa ello.

No es nuestro propósito analizar aquí detalladamente estos asuntos al requerir un análisis específico.

196 Sobre el concepto de buena fe en el campo ético-social resulta ilustrativa esta cita que recoge el profesor Leysser León: “en el campo ético-social, la buena fe indica el comportamiento del hombre de bien, y significa la más austera observancia del propio deber en

Siguiendo la distinción antes mencionada, en el caso específico del CEA, cabría sostener que su redacción sugiere que se habría recogido la idea de la buena fe objetiva, pues cuando el CEA alude expresamente a la buena fe lo hace para exigirle un tipo de conducta al abogado (“ejercer el Derecho con sujeción al principio de buena fe”), no para brindarle un tratamiento favorable en caso actúe bajo la creencia de actuar conforme a Derecho<sup>197</sup>.

---

las relaciones con los propios semejantes. Actúa de buena fe, según las comunes apreciaciones, quien dice la verdad, quien respeta la palabra dada, quien ejecuta las prestaciones pactadas, quien no hace caer en engaño a los demás, quien no nos promete más de lo que sabe que puede cumplir y, en general, quien no lesiona conscientemente y voluntariamente el derecho ajeno” (Alberto Montel, como se cita en León, 2004, pp. 148-149).

Para una mayor referencia sobre la diferencia entre la buena fe subjetiva y objetiva, De La Puente (2007, pp. 335-338) identifica siete características en la buena fe subjetiva y seis en el caso de la buena fe objetiva. Es preciso anotar que la buena fe objetiva, entendida por De La Puente y otros autores como un deber de actuación con contenido ético, suscita controversia en el ámbito jurídico al contraponerse, al menos en cierta medida, con la idea de la separación entre el Derecho y la moral. Por ello, es posible observar interpretaciones que buscan apartar la buena fe del denominado moralismo incorporando criterios que atienden a razones jurídicas.

- 197 Sirve aclarar que no estamos sosteniendo que no sea relevante para efectos de la aplicación del CEA si el abogado actúa o no bajo la creencia de obrar conforme a Derecho, sino que la alusión expresa a la buena fe formulada en el CEA está planteada en el sentido de la buena fe objetiva. Solo como referencia cabe agregar que, por su parte, el CBPA alude a la buena fe subjetiva en su artículo 42 (“El abogado no debe aceptar ni continuar con el patrocinio cuando su juicio profesional pueda verse afectado, bajo criterios de buena fe y razonabilidad, por sus propios intereses distintos a los del cliente, por motivos de amistad, parentesco, ideológicos, culturales, económicos u otros análogos.[...]”) y a la buena fe objetiva en forma muy específica en su artículo 68 (“Constituye grave infracción a la Responsabilidad Profesional que el abogado trate encargos profesionales con la autoridad que conozca de estos al margen de los medios y procedimientos establecidos en la ley. Las gestiones que se realizan dentro del marco de la ley no atentan contra la responsabilidad del abogado, siempre que se realicen respetando los principios de buena fe y equidad entre las partes”).

Obsérvese que, aun cuando la buena fe subjetiva no se encontraba mencionada en el Proyecto de Código de 2008, su Exposición de Motivos parece reconocer su aplicación, por ejemplo, cuando refiriéndose a que el abogado no debe presentar demandas manifiestamente infundadas, señala lo siguiente: “[s]e sanciona la actuación del abogado ante el evidente carácter manifiestamente infundado de la pretensión. No es responsable el abogado que confía de buena fe en la veracidad de los hechos descritos por el cliente, salvo que hubiese podido advertir fácilmente que no eran verdaderos” (Boza & Chocano, 2008, p. 150).

Teniendo en cuenta que el CEA recoge una serie de parámetros que parten de una visión sobre qué es lo que se considera correcto en el ejercicio de la abogacía, pensamos que la alusión a “ejercer el Derecho con sujeción al principio de buena fe” en el CEA no hace sino recordar que el abogado debe entender el alcance de sus deberes atendiendo a los valores y principios en los que se inspira el CEA.

Así, a nuestro juicio, la alusión a *ejercer el derecho con sujeción al principio de buena fe* no debería entenderse como una habilitación para que, en aquellos casos en los que la normativa profesional no es explícita, el abogado o la autoridad encargada de resolver la denuncia sobre una infracción al CEA definan su contenido siguiendo aquello que, según sus convicciones personales, es lo ético.

Desde nuestro punto de vista, el deber de actuar de buena fe se incumple cuando el abogado, aun cuando no infrinja una prohibición expresa, ejerce el patrocinio de una forma tal que resulta incompatible con los principales, valores y finalidad de la abogacía. En otras palabras, cuando el abogado incumple los límites implícitos que marca el actuar en forma acorde a las finalidades ulteriores de su profesión.

Pensamos que eso es lo que ocurre cuando, en un escenario en el que una interpretación puede quedar exenta de control debido a la posibilidad de que no se practique una fiscalización, el abogado no usa su inteligencia para identificar la interpretación que mejor responde a las fuentes del derecho y sobre la base de eso dar un consejo a su cliente, sino para facilitar un curso de acción determinado avalando una interpretación agresiva de las normas.

Obsérvese que no es lo mismo que un contribuyente recurra a un abogado para que, actuando en forma independiente, le brinde su opinión sobre cómo debe interpretarse una norma, respecto a otro que, considerando que la posibilidad real de ser detectado por la AT es muy baja, lo busca para que le confirme si puede crear una interpretación (por muy forzada que fuera) que avale que no le corresponde declarar un tributo.

En el segundo caso mencionado, lejos de buscar una orientación que le permita cumplir sus obligaciones en forma correcta, en el fondo, lo que el contribuyente estaría buscando es tomar ventaja de una eventual falta de fiscalización de sus obligaciones y tener, al mismo tiempo, una excusa que pueda usar para tomar una decisión o, de ser descubierto, evitar algún tipo de responsabilidad.

Pensamos que tampoco es lo mismo que un abogado analice en forma objetiva los fundamentos jurídicos que respaldan una interpretación de las normas,

los coteje con los que respaldan otras interpretaciones plausibles y se forme una opinión propia, respecto a otro que desde un inicio se propone formular los argumentos más creativos para justificar una interpretación favorable a su cliente.

Imaginemos por un momento a un abogado que, en lugar de analizar una norma en forma objetiva para desentrañar su sentido, dirige su actividad interpretativa a la búsqueda de un argumento (por muy forzado que fuera) para respaldar una actuación que, dadas las características específicas, es poco probable que sea fiscalizada. Nótese que, aun cuando pudiera no ser consciente de dicha situación, en los hechos, dicho abogado no está asistiendo a su cliente a determinar correctamente el tributo, sino avalando que este juegue a la lotería de la fiscalización.

En efecto, si un abogado actúa de esa forma resultaría evidente que antes que defender los derechos de su cliente lo que está haciendo es facilitar que este juegue a la lotería de la fiscalización, actuación que —según hemos explicado— el ordenamiento jurídico no ampara como un “derecho” del cliente. Además, dicha actuación es contraria a un valor sobre el cual reposa el régimen de autodeterminación en un ECD: la confianza en que cada contribuyente determina su obligación tributaria en forma correcta.

Obsérvese que no negamos que dada la indeterminación del Derecho pueda existir una interpretación plausible de las normas según la cual esta le otorga cierto derecho al cliente y que el abogado pueda pretender defender dicho derecho. Sin embargo, la interpretación jurídica involucra la búsqueda de la interpretación que mejor concilie con las fuentes del Derecho aplicables y eso exige analizar las interpretaciones que resultan del uso de los distintos métodos de interpretación.

Es más, cabría preguntarnos si el abogado que actúa de esa forma está realmente haciendo una labor interpretativa. Al respecto, el profesor Marcial Rubio sostiene lo siguiente:

“Si el abogado adapta su interpretación a los deseos de su cliente, sin que la solución que dé sea la que su conciencia le dicta, entonces no está haciendo interpretación. [...] El abogado debe elaborar la interpretación que mejor corresponde a lo que su técnica profesional y su conciencia considera “la mejor respuesta”. [...] No estoy de acuerdo en interpretar a la medida del cliente. Eso no es interpretar sino usar la inteligencia para hacer pasar por verdadero lo que no es” (M. Rubio, comunicación personal, 20 de febrero de 2021).

Por lo expuesto, pensamos que si el abogado, en lugar de utilizar sus destrezas interpretativas para desentrañar el contenido de las normas jurídicas y guiar a su cliente en el cumplimiento de la ley, las utiliza con el objeto de darle apariencia de legalidad a un curso de acción que su cliente pretende llevar a cabo, su proceder por sí mismo (independientemente de la solidez de los fundamentos de derecho que respaldan la interpretación que defiende) resulta contrario a la finalidad de la profesión.

En efecto, de actuar de dicha forma, el abogado no estaría defendiendo los derechos de su cliente (cuya existencia o no le resulta indiferente) sino habilitándolo a tomar ventaja de la imposibilidad que tiene la AT de fiscalizar todas las declaraciones juradas presentadas, actuación que lo coloca en una situación de riesgo y no es acorde a la defensa del correcto funcionamiento del sistema tributario en un ECD.

Por lo tanto, pensamos que incumple el deber de *ejercer el Derecho con sujeción al principio de buena fe* contemplado en el CEA el abogado que, al asesorar a un cliente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, dirige su actividad interpretativa específicamente a la creación de una interpretación agresiva de las normas jurídicas cuyo uso avala o recomienda.

### **2.3. Deber de veracidad**

Sirve preguntarnos si, teniendo en cuenta el rol del abogado como garante del funcionamiento del sistema tributario, constituye una infracción del deber de veracidad asistir a un cliente a pagar menos tributos construyendo interpretaciones agresivas de las normas en un escenario en el que es posible que su declaración tributaria no sea fiscalizada.

Debe quedar claro que el supuesto que analizamos no es uno en el que el abogado miente al cliente indicando, por ejemplo, que la ley señala algo que claramente no señala, sino a uno en el que, admitiendo que pueden ser plausibles diferentes interpretaciones de la ley, el abogado recomienda o avala una que es agresiva.

Según indican Boza y Del Mastro (2009) puede definirse el valor de la veracidad “como aquel que se vincula con la verdad, como negación de la mentira y del ocultamiento” y “la persona que actúa con veracidad es una persona que no miente por acción (decir una mentira) ni por omisión (ocultar una verdad que debe ser expresada)”. Además, sostienen que “la veracidad cumple un rol importante en la

relación del abogado con las autoridades ya que no puede, por ejemplo, mentir en el marco de un proceso judicial o administrativo” (p. 337).

En tanto acogemos la tesis de la indeterminación moderada y no la de la determinación absoluta (que postula que siempre hay una única interpretación verdadera y, por tanto, aquellas otras que pudieran proponerse son “falsas”), desde nuestra perspectiva, la defensa de una interpretación que es plausible no implica por sí misma una falta al deber de veracidad.

Como bien explica el profesor De Trazegnies (2005), admitir que hay una verdad jurídica única y perfectamente comprobable, llevaría a sostener que si dos abogados defienden posiciones antagónicas o uno de ellos no conoce el Derecho o los dos lo conocen, pero uno de ellos está engañando a su cliente: ya sea por la ignorancia o por el engaño ambos casos serían condenables<sup>198</sup>.

Ahora bien, para entender cómo se relaciona el deber de veracidad con la actuación de un abogado que recomienda o avala el uso de interpretaciones agresivas es preciso advertir que, partiendo de la premisa de que el contribuyente cumple con presentar su declaración jurada consignando toda la información que le es requerida, bien puede sostenerse que un contribuyente que toma ventaja de una eventual falta de fiscalización de su declaración jurada, en principio, no miente u oculta información relevante a la AT.

Nótese que, en el Perú, a diferencia de lo que ocurre en otros países, no se exige revelar en la declaración jurada si para descartar la generación de un tributo o para determinar su importe se ha tenido que adoptar una posición respecto de un asunto en el que las normas pueden dar lugar a más de una interpretación. Una

---

198 “Si pensáramos que la verdad jurídica es única y perfectamente comprobable, si la ley o el contrato pudieran ser entendidos como una ecuación matemática, no serían necesarios los jueces y mucho menos los abogados. Bastaría una computadora, que nos daría la solución perfecta, técnica, irrefutable. Por otra parte, el hecho de que dos abogados defiendan dos posiciones diferentes sería absolutamente condenable porque solo se podría explicar de una de dos maneras: o uno de los dos no conoce bien el Derecho y por eso no se da cuenta de que no tiene la razón y debe ser censurado por ignorante; o los dos abogados conocen muy bien el Derecho —y, por consiguiente, saben de qué lado está la razón, la verdad única— pero uno de ellos está engañando al cliente haciéndole creer que puede ganar solo para cobrarle honorarios. En cambio, si admitimos que la verdad jurídica es una perspectiva que siempre admite una confrontación con otra perspectiva, todo vuelve a su lugar y tanto jueces como abogados resultan indispensables” (De Trazegnies, 2005, p. 32).

obligación de este tipo podría facilitar la identificación del uso de interpretaciones agresivas y desincentivar la lotería de la fiscalización; sin embargo, no es nuestro propósito ahondar en el análisis de dicho tipo de medida.

Teniendo en cuenta lo anterior y que, en el Perú, el abogado tampoco se encuentra obligado a revelar la información antes mencionada a la AT, pensamos que el solo hecho de recomendar una interpretación agresiva de las normas tributarias no debe entenderse como un incumplimiento del deber de veracidad, aun cuando –según hemos expuesto– la eventual falta de fiscalización podría llevar a que el asunto en cuestión pase desapercibido.

Llegamos a dicha conclusión considerando que al recomendar una interpretación de las normas el abogado se pronuncia con relación a una cuestión en la que existe indeterminación en el derecho, y, por tanto, –aún en el supuesto de que estuviera avalando el juego de la lotería de la fiscalización– no cabría considerar que ayuda a su cliente a ocultar la verdad y mucho menos que él (el abogado) *induzca a error* a una autoridad<sup>199</sup>.

Lo antes mencionado, no obstante, como explicaremos a continuación, no quita que el abogado incumpla el deber de veracidad si asiste a su cliente a llevar actuaciones como, por ejemplo, disminuir la posibilidad de que la AT detecte el uso de una interpretación agresiva por parte de su cliente, eludir el cumplimiento de una obligación de revelación de información con el mismo propósito o incluso ocultar hechos gravados<sup>200</sup>.

---

199 Obsérvese que entre las diversas disposiciones del CEA en las que se plasma el deber de veracidad, se señala que el abogado no debe inducir a error a la autoridad. Es preciso hacer notar que la redacción del CEA sugeriría que lo que este contempla es el supuesto en el que es el propio abogado el que, a través de sus manifestaciones o actuación, induce a error a la autoridad; sin embargo, el deber de veracidad es mucho más amplio.

200 El artículo 64 del CEA señala lo siguiente: “Inducción a error En sus manifestaciones, el abogado debe exponer con claridad los hechos, el derecho aplicable al caso, y las pretensiones de su cliente. No debe declarar con falsedad. Incurrir en grave responsabilidad, el abogado que induzca a error a la autoridad utilizando artificios que oculten la verdad de los hechos o expongan una falsa aplicación del derecho. El abogado no debe realizar citas doctrinarias o jurisprudenciales inexistentes o tendenciosas, es decir, exponerlas en forma tal que se aparten de la opinión o sentido brindado por el autor”.

Obsérvese que el CEA no indica expresamente que el abogado deba velar porque su cliente lleve a cabo actos que oculten la verdad o dificulten su obtención, como sí lo hace, por

### 2.3.1. El abogado no debe ayudar a disminuir la posibilidad de detección que tiene la Administración Tributaria sobre un aspecto de la declaración de impuestos

Si un contribuyente, sin llegar a ocultar un hecho imponible, realiza actos dirigidos a disminuir la posibilidad de que un aspecto controvertido en su determinación de impuestos sea detectado por la AT (por ejemplo, en la forma de presentar la información a la AT), no necesariamente estaría incurriendo en supuestos tipificados como sancionables ya sea como delito o infracción administrativa.

No obstante, para definir si asistir a un cliente con dicha actuación es contraria o no al deber de veracidad del abogado, es preciso tener en cuenta que, como explica Schmidt, la obligación moral de comunicar la verdad consiste en “*comunicar la verdad en forma oportuna a las personas que tienen derecho a saberla*” y eso implica comunicar la verdad y no la “verdad parcial”<sup>201</sup>.

En ese sentido, es preciso observar que el CEA no solo prohíbe acciones como mentir, que es la forma más evidente de faltar a la verdad, sino también otras menos evidentes como inducirla a error “*utilizando artificios que oculten la verdad de los hechos*”. Al respecto, indican Boza y Chocano (2008) que “la veracidad no solo prohíbe las declaraciones falsas, sino aquellas que, aun siendo literalmente verdaderas, puedan resultar engañosas por ser incompletas o estar fuera de contexto” (p. 153).

---

ejemplo, cuando señala que el abogado debe velar que su cliente guarde respeto a la contraparte, sus abogados y terceros.

Al respecto, el artículo 75 del CEA señala lo siguiente: “Velar por la conducta del cliente El abogado debe velar porque su cliente guarde respeto a la contraparte, a sus abogados y a terceros que intervengan en el patrocinio. Si el cliente incurre en actitudes reprobables, el abogado debe invocarle un cambio de actitud y, de persistir, puede renunciar al patrocinio”.

201 Al respecto, Schmidt (2001), desagrega los componentes de esta obligación moral en cuatro componentes. En primer lugar, comunicar la verdad: No se comunica la verdad parcial sino la verdad. En segundo lugar, la verdad debe ser comunicada a quien tiene derecho a saberla: esto significa que no se dice todo a cualquier persona, sino a quien tiene derecho a saber. En tercer lugar, la verdad debe ser comunicada en forma oportuna: la información es valiosa en un momento determinado, por eso comunicar la verdad fuera del plazo en que pueda ser útil para la persona que tiene derecho a saberla puede perjudicar a esta persona. Finalmente, la verdad debe ser comunicada cuando las personas que tienen derecho a conocerla están en condiciones de asimilarla.

Por lo tanto, si tenemos en cuenta que en el régimen de autodeterminación los contribuyentes tienen la obligación de declarar los hechos imposables de forma precisa y transparente y la AT el deber de fiscalizarlos, cabe concluir que llevar a cabo acciones dirigidas a disminuir la posibilidad de detección de la AT resulta una práctica incompatible con el deber de veracidad, pues implica dificultar el acceso a información que la AT tiene derecho a conocer.

### **2.3.2. El abogado no debe asistir a su cliente a eludir el cumplimiento de obligaciones de revelación de información relacionada al uso de interpretaciones agresivas**

Aun cuando las normas que exigen la revelación de información (como, por ejemplo, la consignada en las declaraciones juradas) establecen una obligación de tipo formal, su incumplimiento resulta grave en el contexto del uso de interpretaciones agresivas si la información requerida resulta esencial para la identificación de un hecho gravado o la determinación de su cuantía.

En consecuencia, en el contexto que posibilita el juego de la lotería de la fiscalización, asistir a un contribuyente a eludir el cumplimiento de obligaciones de revelación dirigidas a identificar el uso de interpretaciones agresivas (por ejemplo, sugiriendo, a su vez, interpretaciones agresivas de las normas que exigen dicha revelación) tiene el efecto de dificultar la detección y fiscalización de la interpretación agresiva de las normas tributarias que pudiera estar usando el contribuyente y, por tanto, agravar las circunstancias que posibilitan una eventual afectación de la recaudación.

En el Perú actualmente no existen regímenes de revelación de información con fines de detección de interpretaciones agresivas. Tampoco se ha implementado a la fecha algún régimen que exija la revelación de los denominados planeamientos tributarios agresivos como el que recomienda la OCDE en la Acción 12 del Proyecto BEPS<sup>202</sup>. La obligación de revelación más cercana a la de regímenes

---

202 La Acción 12 del Proyecto BEPS sugiere que los Estados exijan a los contribuyentes y a sus asesores revelar mecanismos de planificación fiscal agresiva mediante normas de declaración obligatoria con impacto a nivel interno como a nivel internacional.

Cabe advertir que este tipo de regímenes de revelación, que cuentan con cierta tradición en países como Estados Unidos e Inglaterra, ha dejado de ser extraño en realidades como la nuestra, pues en Ecuador (en el 2016) y en Argentina (en el 2020) se han aprobado ya regímenes de este tipo. La implementación en nuestra región, al igual que ocurre en otros países, de este tipo de regímenes llega con ciertas objeciones debido a la preocupación

como los mencionados es la impuesta a los directorios de las sociedades para pronunciarse al 29 de marzo de 2019 sobre los actos, situaciones y relaciones económicas: (i) realizados en el marco de la planificación fiscal; (ii) implementados al 14 de septiembre de 2018; y, (iii) que sigan teniendo efectos<sup>203</sup>.

Por lo antes mencionado, aun cuando se desprende con suficiente claridad del deber de veracidad contemplado en el CEA, el deber específico que describimos en este punto a la fecha es teórico y únicamente resultaría de aplicación en tanto llegaran a implementarse en un futuro regímenes de revelación de información con fines de detección de interpretaciones agresivas.

### **2.3.3. El abogado no debe prestar su asistencia para ocultar obligaciones tributarias**

Es importante diferenciar el supuesto en el que la indeterminación de las normas tributarias permite que un abogado construya una interpretación bajo la cual su cliente no debe pagar un tributo respecto de otro en el que no cabe duda de que el cliente ha generado la obligación tributaria, pero pretende realizar una actuación dirigida a ocultarla<sup>204</sup>.

La asistencia que un abogado pudiera brindar a su cliente para ocultar la obligación tributaria, independientemente de que dicho actuar dé o no lugar a una responsabilidad penal, constituye una grave infracción tanto al deber de obediencia a la ley como al de veracidad incluso en el supuesto de que luego el cliente regularice el pago de los tributos (o, en el caso del ámbito penal, se acoja a la excusa absolutoria)<sup>205</sup>.

---

por una eventual colisión con ciertos derechos constitucionales y, por tanto, se trata de un asunto que debe ser evaluado con sumo cuidado.

203 El Decreto Legislativo N° 1422 estableció esta obligación, así como la facultad indelegable de los directorios de definir la estrategia tributaria de la sociedad, debiendo decidir sobre la aprobación o no de actos, situaciones o relaciones económicas a realizarse en el marco de la planificación fiscal.

204 Es importante aclarar, siguiendo los planteamientos de Hensel (1993), que la elusión tributaria consiste en un acto (o un conjunto de estos) llevado a cabo realmente (no fingido) y en forma transparente ante la AT. Nótese que la presencia de engaño u ocultación, en cambio, podría convertir un esquema aparentemente elusivo en un supuesto de defraudación tributaria.

205 Nótese que, en el Perú, como ocurre también en otros países, no cabe el ejercicio de la acción penal por delito de defraudación cuando la situación tributaria se regulariza antes de que el Ministerio Público o la AT inicien la investigación correspondiente (excusa

No debe perderse de vista, además, que aun cuando no llegara a consumarse un supuesto de defraudación, el abogado falta a la ética profesional si al participar en un encargo conoce que este tiene como finalidad defraudar al fisco, ya que el CEA señala que “[e]l abogado debe abstenerse de aceptar patrocinar en aquellas causas en donde haya estado en capacidad de conocer que: [...] b) El fin o los medios propuestos para el patrocinio son ilegales”<sup>206</sup>.

### **3. El deber del abogado frente al sistema tributario en la evaluación de interpretaciones agresivas**

Por todo lo antes expuesto, pensamos que existen sólidas razones para sostener que el abogado que recomienda o avala interpretaciones agresivas de las normas fuera de un contexto que garantice que las razones de las partes afectadas sean consideradas incumple su deber frente al ECD, pues de esa forma facilitarían que su cliente lleve a cabo un curso de acción que tendría la potencialidad de afectar el correcto funcionamiento del sistema tributario de una forma incompatible con el rol que asume el abogado al asesorar a un contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones.

La determinación del Derecho se da como resultado de una confrontación de perspectivas y es en ese contexto en el que se justifica que un abogado ejerza el mayor celo posible para favorecer el interés de su cliente defendiendo incluso, de ser pertinente, interpretaciones agresivas de las normas. Fuera de dicho contexto, en cambio, la defensa de interpretaciones agresivas facilita el juego de la lotería de la fiscalización lo que es incompatible con el funcionamiento que se requiere del sistema tributario en un ECD.

Si el abogado realiza su actividad interpretativa específicamente para llevar a cabo la conducta analizada (es decir, en lugar de evaluar las diferentes interpretaciones plausibles de una norma utiliza sus conocimientos y destrezas para crear

---

absolutoria). Cabría aclarar, por ello, que dicha regularización no eximiría de responsabilidad al abogado en el ámbito deontológico, ya que este se rige por sus propios principios y no contempla un límite para la acción disciplinaria para estos casos.

206 El artículo 19 del CEA titulado “Limitaciones del patrocinio” señala lo siguiente: “El abogado debe abstenerse de aceptar patrocinar en aquellas causas en donde haya estado en capacidad de conocer que: a) No podrá patrocinar al cliente adecuadamente. b) El fin o los medios propuestos para el patrocinio son ilegales. c) Exista conflicto de intereses, salvo que cuente con el consentimiento informado expreso de los involucrados”.

una interpretación agresiva para justificar un curso de acción), desde nuestro punto de vista, incumple su deber de ejercer con sujeción al principio de buena fe, ya que, aun cuando dicha actuación no se encuentra expresamente prohibida por el CEA, es incompatible con la idea que subyace a sus disposiciones: el abogado debe defender los derechos de sus clientes en forma compatible con la consolidación del ECD.

Desde nuestra perspectiva, recomendar o avalar interpretaciones agresivas no constituye por sí misma una acción que infrinja el deber de veracidad, puesto que pensamos que no corresponde asumir que en el Derecho siempre hay una interpretación verdadera frente a la cual las demás son falsas; sin embargo, pensamos que sí infringe dicho deber el abogado que al llevar a cabo dicha conducta asiste a su cliente, además, a llevar actuaciones como disminuir la posibilidad de que la AT detecte el uso de una interpretación que es favorable a su cliente, eludir el cumplimiento de una obligación de revelación de información con el mismo propósito o incluso ocultar hechos gravados.

Todo lo antes expuesto nos lleva a sostener que el abogado tiene un deber de no recomendar o avalar el uso de interpretaciones agresivas de las normas sino desincentivarlo y que dicho deber deriva de una interpretación finalista de las normas del CEA, pues este no se inspira en una visión del patrocinio según la cual el abogado debe defender los *intereses* de sus clientes “a toda costa”, sino en defender sus *derechos* en forma compatible con la consolidación del Estado de Derecho, la justicia y el orden social.

Como puede observarse, la particularidad del rol del abogado que brinda asesoramiento tributario en forma previa al cumplimiento de las obligaciones tributarias de su cliente, que hemos llamado “rol de guardián del sistema tributario”, determina, al menos en ciertos casos, el alcance de los deberes profesionales del abogado a la luz de las normas de ética y responsabilidad profesional.

Cuando, considerando dicho rol, el abogado requiere tomar un curso de acción distinto al que podría tomar de defender única y exclusivamente el interés de su cliente, cabría afirmar que el abogado está protegiendo el correcto funcionamiento del sistema tributario y, en ese entendido, usando la terminología empleada por la doctrina que ha estudiado específicamente este tipo de problemática en Estados Unidos, que está cumpliendo un “deber frente al sistema tributario”.

A mayor abundamiento, sirve indicar que la conclusión a la que hemos llegado sobre la base del análisis previamente expuesto no resulta alejada de lo expuesto en la doctrina que específicamente ha analizado los deberes profesionales de los

abogados tributaristas. De hecho, en esencia, es consistente con la literatura que ha estudiado el rol del abogado tributarista y desde las décadas posteriores a la Segunda Guerra Mundial ha ido consolidando una visión según la cual los abogados tienen un *deber frente al sistema tributario*.

La visión a la que nos referimos se manifiesta, por ejemplo, cuando se sostiene en la literatura americana que los abogados<sup>207</sup>:

- “[tienen] un gran deber frente al país que l[os] ha educado e hizo posible su éxito actual. [...] Debe[n] inculcar en cada ciudadano el respeto por el sistema y el debido respeto por el papel que juega la honestidad en ese sistema” (Miller, 2015, p. 354)<sup>208</sup>.

---

207 La idea de que el rol del abogado va más allá de la defensa del interés de su cliente es una que ha sido mantenida en el tiempo y fue defendida por prestigiosos abogados tributaristas de la práctica privada tanto en el fuero académico como en los debates sobre los estándares de ética contemplados en las normas de regulación estatal y de autorregulación (Hatfield, 2012).

208 A mayor abundamiento, Miller presenta esta idea en el contexto de una reflexión moral y política propia a su tiempo. Al respecto, el autor señala lo siguiente: “Estamos inmersos en una lucha económica sumamente desafiante. Dentro de muchos años se responderá a la pregunta de qué sistema económico es más eficiente, aquel en el que las propiedades son propiedad del gobierno y son operadas por empleados públicos o en el que el pueblo posee las fuentes de producción, las fábricas, la distribución, instalaciones, y de estas fuentes de riqueza aportan su parte hacia la asignación de recursos que se utilizarán para la defensa común y el bienestar general de la gente. Es el sistema tributario el que suministra la sangre vital al gobierno que opera bajo este último sistema y, hoy cuando se deben recaudar cantidades tan enormes, el sistema tributario por necesidad se convierte en un sistema honorable. No hay personal disponible para vigilar un sistema tributario contra los deseos de la gente y para asegurar la honestidad en ausencia de una conciencia moral abrumadora por parte de la gran mayoría del pueblo. En esta imagen, el profesional de impuestos juega un papel dominante y más responsable. Su actitud se convierte en la actitud de sus clientes, su honestidad básica se convierte en su estándar de comparación, su sentido de la moralidad se convierte en una guía para ellos, porque sienten que los demás están siguiendo el mismo estándar alto o bajo. [...] [E]l abogado tiene un gran deber frente al país que le ha educado e hizo posible su éxito actual. Debe hacer lo mejor para mantener en sus compañeros ciudadanos el apropiado respeto por los métodos que hemos instalado bajo un sistema democrático para la recaudación de la parte que le toca a cada ciudadano para enfrentar la presente emergencia. Debe inculcar en cada ciudadano el respeto por el sistema y el debido respeto por el papel que juega la honestidad en ese sistema. Es una gran responsabilidad. Ore a Dios para que tengamos el calibre moral para enfrentarlo y el debido respeto por el papel que juega la honestidad en el sistema” (Miller, 1952, pp. 353-354).

- “[C]umplen el doble trabajo de representar hábilmente a sus clientes en casos particulares y trabajar fervorosamente para el sistema tributario que los contribuyentes merecen” (Randolph, 2015, p. 309).
- “Tienen el deber de trabajar dentro del sistema tributario en lugar de atacarlo” (Darrel, 1961, p. 48).
- “Sirven tanto a sus clientes como al sistema al brindar seguridad de que tanto los tributos que deberían ser pagados se paguen, y tan igual de importante, que los impuestos que no deberían ser pagados no se paguen” (Corneel, como se cita en Hatfield, 2014, p. 52).

Cabe indicar que el reconocimiento de que los abogados tienen un deber frente a su cliente y, además, uno frente al sistema tributario influyó en Estados Unidos en el desarrollo tanto de la regulación estatal como de los parámetros de conducta establecidos por los propios profesionales que se plasman en las opiniones de la ABA sobre reglas modelo de conducta.

A pesar de los avances normativos, la proliferación de los denominados *refugios fiscales* (que en muchos casos fueron declarados abusivos) continuó en Estados Unidos. Entre las múltiples razones que habrían motivado esto se señala, por ejemplo: (i) que abogados mayores (y más conservadores) habrían cedido la posta a abogados jóvenes más agresivos en sus interpretaciones; y, (ii) cambios regulatorios que llevaron a una competencia agresiva en grandes firmas de consultoría (González, 2007, p. 99)<sup>209</sup>.

---

209 Nótese que el combate de los *refugios fiscales* (*tax shelters*) es un asunto que ha sido objeto de amplio estudio en Estados Unidos y que ha tenido relevancia en la formulación de políticas públicas en dicho país; sin embargo, no se ha escrito mucho al respecto en español. González de Frutos (2007) sostiene que la idea de “asesoría agresiva” sería más fiel a la tradición española para traducir este término. Nosotros optamos por mantener la traducción literal, ya que, si bien el autor citado expone razones válidas para el uso del término “asesoría agresiva”, pensamos que dicha expresión es lo suficientemente genérica como para que el lector la asocie con diferentes tipos de asesoramiento. En este trabajo, preferimos que la especificidad de la expresión “refugios fiscales” sirva para reforzar la idea de que con esta nos estamos refiriendo únicamente a aquello a lo que en Estados Unidos denominan *tax shelters*.

Con relación al surgimiento de los denominados *tax shelters*, González de Frutos señala lo siguiente: “Parece que las razones del desarrollo de este mercado en EE. UU. fueron básicamente, en el lado de la oferta, la reducción en el coste de producción de los *tax shelters*, la imitación entre promotores y el bajo índice de persecución por parte de la Hacienda.

Si el caso de Enron da cuenta de por qué, para efectos de la aplicación de las normas de ética y responsabilidad profesional, el rol del abogado corporativo no debe entenderse como la sola y exclusiva defensa de su cliente, la investigación seguida a una importante empresa de consultoría tributaria en Estados Unidos ilustra por qué debe descartarse también dicho rol en el caso de los abogados que brindan asesoramiento tributario.

En un libro que deja importantes enseñanzas en lo que concierne a la ética y responsabilidad del abogado, Tanina Rostain analizó cómo algunos profesionales de la empresa consultora referida incumplieron diversas normas legales y parámetros de conducta profesional en la venta de refugios fiscales (Rostain, 2006)<sup>210</sup>. Dicha actuación llevó a la firma a tener que pagar una multa de USD 456 millones de dólares, que ocho de sus miembros sean investigados por la comisión de delitos y tres de ellos sentenciados a prisión por un fraude fiscal de al menos mil millones de dólares (Department of Justice, 2009)<sup>211</sup>.

---

Por el lado de la demanda, parece que un factor destacable es el desarrollo de las escuelas de negocio y las teorías de gerencia que llevaron a las grandes empresas a ser cada día más agresivas en la reducción de costes, siendo el departamento de fiscalidad percibido como otro centro de costes susceptible de aplicar esta política. También parece que en el lado de la demanda hay un efecto de contagio cuando la Hacienda no reacciona ante estos esquemas” (González, 2007, p. 99).

Ventry (2006) menciona estos tres aspectos: los abogados mayores —y más conservadores— habrían cedido la posta a abogados jóvenes más agresivos en sus interpretaciones; en la elaboración de refugios fiscales se habría asumido una actitud antagónica frente a la sustancia y flexible respecto de la forma de las operaciones; y, habría ido primando la idea de la existencia de una relación adversarial entre los contribuyentes y el IRS.

Por su parte, Rostain & Regan (2014) menciona algunos factores que incidieron, particularmente, en la actuación de las firmas de auditoría: cambios regulatorios determinaron una competencia agresiva en las grandes auditoras brindando espacio para el desarrollo de actividades complementarias como la consultoría tributaria; se adoptó un enfoque más agresivo y estandarizado en la venta de planeamientos tributarios; y, se eliminó las restricciones para el cobro de honorarios de éxito a clientes de auditoría.

210 Para mayores referencias puede verse también el libro: *Confidence Games: Lawyers, Accountants, and the Tax Shelter Industry* (Rostain & Regan, 2014).

211 Cabe mencionar que dos sentenciados en el caso impugnaron la decisión, pero esta fue confirmada por la Corte Suprema de los Estados Unidos en la Sentencia N° 10-1049 de mayo de 2011 (Caso JOHN LARSON AND ROBERT PFAFF v. UNITED STATES OF AMERICA). Disponible en: <https://www.justice.gov/sites/default/files/osg/briefs/2010/01/01/2010-1049.resp.pdf>.

Según explica la autora mencionada, las prácticas cuestionables que fueron objeto de escrutinio incluyeron: (i) promover refugios fiscales que se sostenían en interpretaciones de las normas que no cumplían los estándares requeridos<sup>212</sup>; (ii) sugerir a clientes usar estrategias para evitar la detección del IRS<sup>213</sup>; (iii) hacer caso omiso a reglas de registro de “refugios fiscales”<sup>214</sup>; y, (iv) resistirse a los requerimientos del IRS obstruyendo las investigaciones<sup>215</sup>.

El caso nos deja sin duda una lección respecto del rol del abogado en el asesoramiento tributario, pues de lo expuesto por Rostain (2006) se desprende que los abogados pusieron el interés de sus clientes y el suyo propio (en los resultados económicos de la venta de refugios fiscales sustentados en formas de aplicar las normas favorables a sus clientes pero que no cumplían los estándares requeridos) por encima del correcto funcionamiento del sistema tributario.

El caso invita también a una reflexión profunda —que escapa al alcance de nuestro trabajo— respecto al modelo de ejercicio asociativo de la profesión en el que, según explica Del Rosal García (2012), se disocian la defensa del cliente y la titularidad de la producción económica. Particularmente, a una reflexión sobre

---

212 Por ejemplo, a pesar de que el personal a cargo de la aprobación de refugio fiscal “BLIPS” tenía serias dudas con relación a si la opinión sobre su legitimidad cumpliría el estándar de probable exigido por la normativa profesional (*more likely than not*), los socios de la empresa insistieron en la venta del producto evaluando si los honorarios de la firma serían suficientes para compensar los riesgos de un potencial litigio.

213 En el caso del refugio fiscal OPIS, Rostain explica que se asesoró a clientes para minimizar la posibilidad de detección del IRS efectuando las transacciones a través de *trusts* garantes de tal forma que ellos sumarían y restarían sus ganancias y pérdidas a nivel de un *grantor trust* y reportarían una sola ganancia o pérdida en sus declaraciones.

214 Según explica Rostain, pese a ser exigido por la normativa, se optó por no registrar ningún producto como refugio fiscal considerando factores como un análisis costo beneficio y tomando la posición pública de que las soluciones tributarias que ofreció no calificaban como operaciones que caían en los requerimientos de registro, sino estrategias de inversión legítimas.

215 Indica Rostain que la firma no colaboró con diversos requerimientos del IRS. En respuesta a citaciones, la empresa señaló que los documentos requeridos estaban cubiertos por privilegios de confidencialidad bajo las normas profesionales de contadores y abogados. Sin embargo, explica la autora que la corte no amparó tal pretensión y confirmó que la firma incurrió en obstrucción a la justicia.

las tensiones internas que se generan en dicho modelo entre la defensa del interés económico de la organización, el interés de los clientes y el de la sociedad<sup>216</sup>.

---

216 Explica Rafael Del Rosal (2012) que históricamente la transformación de la abogacía deriva principalmente del tránsito del ejercicio gratuito al oneroso y del ejercicio individual al colectivo. El primero dio lugar a que el abogado asuma una doble naturaleza: la función de la defensa en el Estado de Derecho, sujeta al interés general de su finalidad pública; y, la explotación de una empresa, sujeta al interés personal y de las leyes del mercado. El segundo, en cambio, disoció ambas funciones quedando la defensa a cargo del abogado y la titularidad de la producción económica de la defensa en una persona jurídica (el estudio de abogados) (p. 943).



## SÍNTESIS Y REFLEXIÓN FINAL

“¿Habrá un resumen ejecutivo?” Es lo que nos preguntamos a veces algunas personas antes de leer un texto. Por eso, no quisimos concluir este libro sin antes brindar una síntesis de las ideas expuestas, que sea tanto una invitación a leerlo por completo (para quien requiera una aproximación rápida y directa a su contenido) como una guía de repaso (para quien lo haya leído en forma acuciosa). Esta es la síntesis:

1. Existen sólidos argumentos para sostener que, al asistir a un cliente con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, al abogado no le corresponde actuar como un *defensor*, sino como un *asesor* que tendría un rol de *guardián* del sistema tributario. Esto significa que su rol no consiste en defender las interpretaciones más forzadas en favor de su cliente, sino que en defender celosamente sus derechos de una forma compatible con la protección del funcionamiento que debe tener el sistema tributario en un ECD.
2. Teniendo en cuenta el rol que asume al asesorar a un cliente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias (e incluso cuando el encargo está relacionado a un planeamiento tributario), desde nuestro punto de vista, el abogado que avala o recomienda el uso de una interpretación agresiva de las normas en lugar de desalentarlo (o intentar al menos persuadir a su cliente a aducir esa interpretación en el marco de un contexto que posibilite un control por parte de las autoridades como, por ejemplo, pagando bajo protesto de acuerdo con una interpretación que no es agresiva y solicitando luego la devolución de lo pagado) efectúa lo siguiente:
  - a) Incumple su deber de defender celosamente los derechos de su cliente independientemente de que hubiera informado ampliamente sobre los riesgos de asumir la interpretación agresiva. Ello es así porque, a nuestro juicio, el señalado deber le exigiría asistir al cliente a tomar decisiones informadas sobre la base de interpretaciones que se sostienen en fundamentos sólidos que permitan que tales interpretaciones puedan

prevalecer en una eventual controversia (lo cual difícilmente ocurre con las interpretaciones agresivas).

- b) Incumple su deber de obediencia a la ley. Sostenemos esto porque, en nuestra opinión, cuando existe cierta indeterminación en las normas, el señalado deber no se limita al respeto de aquello que es indubitable, sino que implica tener en cuenta la solidez de los fundamentos que respaldan una interpretación. Así, por ejemplo, fuera de un contexto en el que existe un control institucional, el uso de interpretaciones agresivas puede tener consecuencias irremediables para la contraparte o terceros.
3. Si el abogado dirige su actividad interpretativa específicamente a la creación de interpretaciones agresivas de las normas jurídicas que avala o recomienda, en lugar de utilizar sus destrezas para desentrañar el contenido de las normas jurídicas y guiar a su cliente en el cumplimiento de la ley, a nuestro juicio, además, incumple su deber de ejercer el derecho con sujeción al principio de buena fe. Esto es así porque el abogado no estaría defendiendo los derechos de su cliente (cuya existencia o no le resulta indiferente) sino habilitándolo a tomar ventaja de la imposibilidad que tiene la AT de fiscalizar todas las declaraciones juradas presentadas, actuación que coloca a su cliente en una situación de riesgo y no es compatible con la defensa del correcto funcionamiento del sistema tributario en un ECD.
4. Desde nuestro punto de vista, avalar o recomendar una interpretación agresiva de las normas tributarias no implica *per se* un incumplimiento del deber de veracidad. Sostenemos esto porque, al hacerlo (y sujeto a que informe adecuadamente a su cliente), el abogado se estaría pronunciando sobre una cuestión en la que existe cierta indeterminación en el derecho y no sobre un asunto en el que existe una verdad única. Sin embargo, el abogado incumpliría el deber de veracidad si asiste a su cliente a disminuir la posibilidad de que la AT detecte el uso de una interpretación agresiva, eludir el cumplimiento de una obligación de revelación de información con el mismo propósito o, lo que es más grave, ocultar hechos gravados.
5. De acuerdo con la interpretación de las normas del CEA que sustentamos en este libro, por tanto, fuera del contexto de un proceso, los abogados no solo no deberían recomendar o avalar el uso de interpretaciones agresivas de las normas tributarias, sino que deberían desalentarlo en cumplimiento de

sus deberes de obediencia a la ley, veracidad y buena fe. El CEA, por tanto, contiene un deber equivalente al que es referido por la doctrina norteamericana como “el deber del abogado frente al sistema tributario”.

Expuesta la síntesis de este trabajo, la reflexión que nos queda es que, más allá del análisis y las conclusiones que presentamos, hay un amplio espacio para seguir investigando sobre algunos temas abordados directa o indirectamente en este libro. Se requiere que nuevas investigaciones continúen ahondando en lo que se espera de la actuación de los abogados de acuerdo con las normas de ética y responsabilidad profesional aprobadas por los colegios de abogados en el Perú.

Es crucial que los abogados, desde la academia y sus propias organizaciones profesionales (gremiales y no gremiales), los dilemas éticos del ejercicio de la abogacía de forma constante y no como reacción ante una eventual presión futura del gobierno o la sociedad. Tener claramente definidos los estándares aplicables permitiría disminuir el riesgo de que, en algún momento, como reacción demagógica ante un potencial descontento social, un gobierno de turno imponga algún tipo de regulación estatal que resulte contraproducente.

Entre otros temas aludidos directa o indirectamente en este libro que se deberían seguir investigando, sirve resaltar los siguientes:

- a) La posibilidad que tienen los contribuyentes de jugar a la lotería de la fiscalización tributaria y la relevancia de esa actuación para las políticas públicas, asunto que resulta particularmente importante en el contexto de la búsqueda de una relación cooperativa entre los contribuyentes y la AT.
- b) La ausencia de una normativa profesional uniforme en nuestro país aplicable a los distintos profesionales que brindan asesoramiento fiscal (principalmente abogados, contadores y economistas), cuestión que llama la atención teniendo en cuenta que los servicios que brindan tienen características similares.
- c) La compatibilidad entre el deber de guardar secreto profesional establecido en el derecho peruano y obligaciones de revelación de información como las que vienen siendo incorporadas en otros países con motivo de la implementación de la DAC 6, asunto de manifiesta relevancia actual.

En suma, puede que la presentación de las ideas expuestas en este libro no sea solo el final de un proceso de investigación, sino un detonante para el inicio de nuevos trabajos relacionados con la ética y responsabilidad profesional del abogado. Tenemos la convicción de que tomarán la posta personas íntegras con pasión por el derecho y una motivación genuina para la investigación académica.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ACOSTA, O., & TAPIA, A. (2016). *La enseñanza del Código de Ética en las facultades del derecho del Perú* [Tesis de licenciatura, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Repositorio Digital de Tesis y Trabajos de Investigación PUCP. <http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/20.500.12404/15254>.
- ALZAMORA, M. (2000). La profesión del abogado. En R. Chanamé, *Aprendamos a ser abogados*. Praxis.
- AMERICAN BAR ASSOCIATION (2004). *Model Rules of Professional Conduct*. [https://www.americanbar.org/groups/professional\\_responsibility/publications/model\\_rules\\_of\\_professional\\_conduct/model\\_rules\\_of\\_professional\\_conduct\\_preamble\\_scope/](https://www.americanbar.org/groups/professional_responsibility/publications/model_rules_of_professional_conduct/model_rules_of_professional_conduct_preamble_scope/).
- ARGÜELLO, L. R. (2004). *Manual de Derecho Romano* (3.<sup>a</sup> ed.). Astrea.
- ATIENZA, M., & MANERO, L. (2000). *Ilícitos atípicos. Sobre el abuso del derecho, el fraude de ley y la desviación de poder*. Trotta.
- BERMÚDEZ, H. (2020). A la hora de evaluar la integridad de un posible o actual cliente es necesario determinar si recurre a interpretaciones agresivas de las normas. *Contrapartida. De Computaciones Jure Opiniones*, (4951). <http://colombiatributa.com/a-la-hora-de-evaluar-la-integridad-de-un-posible-o-actual-cliente-es-necesario-determinar-si-recurre-a-interpretaciones-agresivas-de-las-normas/>.
- BLANCAS, C. (2017). *Derecho Constitucional*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- BOZA, B. & DEL MASTRO, F. (2009). Valores en el perfil del abogado. *Ius et Veritas*, 19(39), 330-346.
- BOZA, B., & CHOCANO, D. (2008). *Exposición de motivos del Proyecto de Código de Ética y Responsabilidad del Profesional del Derecho*. Themis.
- BULYGIN, E. (2003). Los jueces ¿crean derecho? *Isonomía*, (18), 7-25. [http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1405-02182003000100001#notas](http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-02182003000100001#notas).

- CALLER, M. E., & RUIZ, R. (2013). Los precedentes en nuestro ordenamiento jurídico: su regulación y emisión en materia tributaria. *THĒMIS-Revista de Derecho* (64), 19-35. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9534>.
- CAMPBELL, R. B., & GAETKE, E. R. (2003). The Ethical Obligation of Transactional Lawyer to Act as Gatekeepers. *Law Faculty Publications*, 56(1), 9-71. <https://core.ac.uk/download/pdf/232563924.pdf>.
- CARNELUTTI, F. (1966). Defensa de los abogados y de la abogacía. *Themis*, 2(2), 3-11.
- CASTILLO, L. (2013). Cuando la justicia exige prevaricar. *Gaceta Constitucional: Jurisprudencia de Observancia Obligatoria para Abogados y Jueces*, (63), 249 - 258. <https://hdl.handle.net/11042/2114>.
- COMISIÓN EUROPEA. (2012). Recomendación de la Comisión de 06 de diciembre de 2012 sobre la planificación fiscal agresiva. <https://op.europa.eu/es/publicationdetail/-/publication/fff0ff5a-4451-11e2-9b3b-01aa75ed71a1/language-e>.
- CONFÉDÉRATION FISCALE EUROPÉENNE. (2016). *Opinion Statement PAC 2/2016 and FC 8/2016. The Role of Tax Advisers with Regard to Tax Avoidance*. <http://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2018/05/CFE-Opinion-Statement-PAC-2-and-FC-8-2016-The-role-of-tax-advisers-with-regard-to-tax-avoidance.pdf>.
- COUNCIL OF BARS AND LAW SOCIETIES OF EUROPE (2017). *European Commission Public Consultation on Disincentives for Advisors and Intermediaries for Potentially Aggressive Tax Planning Schemes Response from the CCBE*. [https://www.ccbe.eu/fileadmin/speciality\\_distribution/public/documents/TAX/TAX\\_Position\\_papers/EN\\_TAX\\_20170223\\_European-Commission-public-consultation-on-disincentives-for-advisors-and-intermediaries-for-potentially-aggressive-tax-planning-schemes-Response-from-the-CCBE.pdf](https://www.ccbe.eu/fileadmin/speciality_distribution/public/documents/TAX/TAX_Position_papers/EN_TAX_20170223_European-Commission-public-consultation-on-disincentives-for-advisors-and-intermediaries-for-potentially-aggressive-tax-planning-schemes-Response-from-the-CCBE.pdf).
- COUTURE, E. (2003). *Los mandamientos del abogado*. Universidad Nacional Autónoma de México.
- CROOKS, H. (Director) & BARTON, N. (Productor). (2016). *The Price We Pay*. InformAction Films. <http://www.thepricewepay.ca>.
- CUADROS, F. C. (1994). *Ética de la abogacía y deontología forense*. Fecat.
- DARNACULLETA, M. (2005). *Autorregulación y derecho público: la autorregulación regulada*. Marcial Pons, ediciones jurídicas y sociales.

- DARREL, N. (1961). The Tax Practitioner's Duty to His Client and His Government. En M. Hatfield, & S. Schumacher (Eds.). *Ethical Duties to the Tax System: A Handbook* (355-368). Gallagher Law Library.
- DARREL, N. (1984). Algunas responsabilidades del asesor tributario en relación con los esquemas para reducir impuestos. *Revista del IPDT*, (7), 3-8.
- DE LA PUENTE, M. (2007). *El contrato en general (Tomo I). Comentarios a la Sección Primera del libro VII del Código Civil*. Palestra Editores.
- DE JUANO, M. (1971). *Curso de Finanzas y Derecho Tributario (Tomo II). El Sistema Tributario y los tributos en particular*. Ediciones Molachino.
- DE TRAZEGNIES, F. (2005). La verdad construida. Algunas reflexiones heterodoxas sobre la interpretación legal. *Themis Revista de Derecho*, (51), 37-38. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/8788>.
- DEL BUSTO, J. (1984). Ética tributaria. El impuesto. *IPDT*, (7), 10-20.
- DEL BUSTO, J. (1986). Interpretación de la Norma en el Derecho Tributario. *Revista del IPDT*, (10).
- DEL ROSAL, R. (2012). Un nuevo estatuto general para la abogacía del siglo XXI. En C. Carretero, F. de Montalvo, M. Gisbert (Eds.), *Retos de la Abogacía ante la Sociedad Global* (935-952). Civitas.
- DEPARTMENT OF JUSTICE (2009). *Three Defendants in Tax Shelter Fraud Trial Sentenced to Prison*. <https://www.justice.gov/archive/usao/nys/pressreleases/April09/larsonetalsentencingpr.pdf>.
- DONAYRE, G. (2014). La interpretación jurídica: Propuestas para su aplicación en el derecho tributario. *Revista Derecho & Sociedad*, (43), 183-206. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12569>.
- ESPINOZA, J. (2000). La responsabilidad civil y administrativa de los profesionales. *Derecho PUCP*, (53), 549-582. <https://doi.org/10.18800/derechopucp.200001.016>.
- FERREIRO, J. J. (2006). *Curso de Derecho Financiero Español* (25.ª ed.). Marcial Pons.
- FRANCIA, L. (2017, 14 de marzo). *¿El fin justifica los medios?: Mitos y verdades sobre el reciente pronunciamiento del Indecopi sobre los cobros de colegiación del CAL*. La Ley – El ángulo legal de la noticia. <http://laley.pe/not/3873/-mitos-y-verdades-sobre-el-reciente-pronunciamiento-del-indecopi-sobre-los-cobros-de-colegiacion-del-cal/>.

- GARCÍA, J. A. (1999). *Retórica, argumentación y derecho*. Isegoría, (21), 131-147. [http://ideibo.weebly.com/uploads/5/4/3/9/54395045/retorica\\_argumentaci%C3%B3n\\_y\\_derecho.pdf](http://ideibo.weebly.com/uploads/5/4/3/9/54395045/retorica_argumentaci%C3%B3n_y_derecho.pdf).
- GARCÍA, G. (2001). *El delito de defraudación tributaria* [Tesis de licenciatura, Pontificia Universidad Católica del Perú].
- GONZÁLEZ, U. (2007). La expansión y control de los *tax shelters* en Estados Unidos. *Crónica Tributaria*, (122), 89-119. <https://www.economistas.es/Contenido/REAF/gestor/04-GONZALEZ.pdf>.
- GORDON, R. W. (2005). A New Role for Lawyers: the Corporate Counselor After Enron (2003). En: M. Regan & J. Bauman (Eds). *Legal Ethics and Corporate Practice* (64-74). Thomson/West. Minnesota.
- HATFIELD, M. (2012). Legal Ethics and Federal Taxes, 1945-1965: Patriotism, Duties, and Advice. *Florida Tax Review*, 12(1), 1-56. [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1992138](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1992138).
- HATFIELD, M. (2014). Committee Opinions Treasury Regulation: Tax Lawyer Ethics, 1965-1985. *Florida Tax Review*, 15(9), 675-735.
- HATFIELD, M. (2015). Committee Opinions Treasury Regulation: Tax Lawyer Ethics, 1965-1985. En M. Hatfield, & S. Schumacher (Eds.). *Ethical Duties to the Tax System: A Handbook* (5-66). Gallagher Law Library.
- HENSEL, A. (1993). *Derecho Tributario*. Marcial Pons.
- ICAEW (2015). *Professional Conduct in Relation to Taxation*. Taxguide 01/15 (tech 02/15tax). <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/tax/pcrt/taxguide-0115.ashx>.
- INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION (2013). *Tax Abuses, Poverty and Human Rights. A report of the International Bar Association's Human Rights Institute Task Force on Illicit Financial Flows, Poverty and Human Rights*. <https://www.ibanet.org/Article/NewDetail.aspx?ArticleUid=4A0CF930-A0D1-4784-8D09-F588DCDD-FEA4>.
- INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION. (2014). *Global Regulation and Trade in Legal Services Report 2014*. <https://www.ibanet.org/MediaHandler?id=1D3D3E81-472A-40E5-9D9D-68EB5F71A702>
- “Justicia de Papel”: el crítico documental sobre la realidad de nuestro sistema de justicia. (2019, 23 de julio). *La ley. El ángulo legal de la noticia*. <https://laley.pe/art/8284/justicia-de-papel-el-critico-documental-sobre-la-realidad-de-nuestro-sistema-de-justicia#:~:text=%22Justicia%20de%20Pa>

pel%22%20es%20el,Lima%2C%20la%20informalidad%20alrededor%20de.

- KONIAK, S., & COHEN, G. (2001). In Hell There Will be Lawyers Without Clients or Law. *Hofstra Law Review*, 30(1), 129-167. <https://scholarlycommons.law.hofstra.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2153&context=hlr>.
- LANDA, C. (2013). La constitucionalización del Derecho peruano. *Revista Derecho PUCP*, (71), 13-36.
- LANG, M. (2015). Can the IRS Effectively Regulate the Quality of Tax Planning Advice? (2013). En M. Hatfield, & S. Schumacher (Eds.). *Ethical Duties to the Tax System: A Handbook (139-166)*. Gallagher Law Library.
- LANG, M., & GALLER, L. (2016). *Regulation of Tax Practice* (2<sup>nd</sup>. Ed.) Carolina Academic Press.
- LANG, M., & SOLED, J. (2017). Disclosing Audit Risk to Taxpayers. *Virginia Tax Review*, 36(3), 423-427.
- LEÓN, L. (2004). La buena fe en la negociación de los contratos: apuntes comparatísticos sobre el artículo 1362 del Código Civil peruano y su presunto papel como fundamento de la responsabilidad precontractual. *Themis Revista de Derecho*, (49), 127-152. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/8571>.
- LUJÁN, A. (2018, 15 de marzo). ¿Es realmente obligatorio el Código de Ética del Abogado en el Perú? *Portal Jurídico Enfoque-Derecho*. <https://www.enfoque-derecho.com/2018/03/15/es-realmente-obligatorio-el-codigo-de-etica-del-abogado-en-el-peru/>.
- LUJÁN, A. (2018a, 24 de abril). Los deberes de los abogados en el Estado constitucional de derecho. *Legis.pe*. <https://lpderecho.pe/deberes-abogados-estado-constitucional-derecho-alexis-lujan/>.
- LUJÁN, A. (2018b, 12 de junio). La habilitación profesional: función pública a cargo de los colegios de abogados. *Legis.pe*. <https://lpderecho.pe/habilitacion-profesional-funcion-publica-colegios-abogados/>.
- LUJÁN, A. (2021). Los deberes profesionales del abogado que asiste en el diseño de un planeamiento tributario. En: Anzola, S. et al. (Ed.), *Ética profesional del abogado: debates y tensiones* (pp. 339-384). Ediciones Uniandes.
- M&G (2019). *2019 Group Tax Strategy*. <https://www.mandgplc.com/~media/Files/M/MandG-Plc/documents/Plc%20policies/MGplc-Tax-Strategy-11-06-20.pdf>.

- MOSS, R. D. (2000). Executive Branch Legal Interpretation: A Perspective from the Office of Legal Counsel. *Administrative Law Review* 52(4), 1303-1330. <https://www.jstor.org/stable/40711935>.
- MOSSET, J. (2001). *Responsabilidad de los profesionales*. Rubinzal-Culzoni.
- MILLER, M. H. (2015). Morality in Tax Planning (1952). En M. Hatfield, & S. Schumacher (Eds.). *Ethical Duties to the Tax System: A Handbook (341-354)*. Gallagher Law Library.
- OCDE (2008). Study into the Role of Tax Intermediaries. <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>.
- OCDE (2016). *Proyecto BEPS - Nota explicativa: Informes Finales 2015*. Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Éditions OCDE, París. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264263567-es>.
- PAREDES, J. A. (2008). Alcances del deber de diligencia en la relación abogado-cliente. *Derecho & Sociedad*, (24), 369-377. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/view/16994>.
- PAUL, R. E. (2015). The Responsibilities of the Tax Adviser (1950). En M. Hatfield & S. Schumacher, *Ethical Duties to the Tax System: A Handbook (299-310)*. Gallagher Law Library.
- PERELMAN, Ch. & OLBRECHTS-TYTECA, L. (1989). *Tratado de la argumentación: La nueva retórica*. Editorial Gredos.
- POLANCO, G. (2014). Proyecto de Ley sobre Reforma Tributaria. *Revista de Estudios Tributarios del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile*, (10), 301-309. <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/issue/view/4224>.
- PREBBLE, Z. & PREBBLE, J. (2010). The Morality of Tax Avoidance. *Creighton Law Review*, 43(3), 693-745. [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1650363](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1650363).
- PRIORI, G. (2019). *El proceso y la tutela de los derechos. Colección lo esencial del Derecho*. Fondo Editorial de la PUCP.
- PUEBLA, N. (2004a). Hacia una deontología del asesor fiscal. *Crónica Tributaria*, (110), 110-117. <http://economistas.es/Contenido/REAF/gestor/04croni-4.PDF>.
- PUEBLA, N. (2004b). Algunas consideraciones en torno a la profesión de asesor fiscal. En S. Álvarez & P. M. Herrera (Coord.), *Documentos de Trabajo del Ins-*

- tituto de Estudios Fiscales* (pp. 83-89). [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos\\_trabajo/2004\\_10.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2004_10.pdf).
- RED PERUANA DE UNIVERSIDADES (2011). *Código voluntario de buenas prácticas del abogado*. <https://facultad.pucp.edu.pe/derecho/noticias/5512/>.
- RINCÓN, R. (24 de mayo de 2017). El Supremo ratifica la condena de 21 meses de cárcel a Messi por fraude fiscal. *El País*. [https://elpais.com/deportes/2017/05/24/actualidad/1495623767\\_529582.html](https://elpais.com/deportes/2017/05/24/actualidad/1495623767_529582.html).
- ROSTAIN, T. (2006). *Travails in Tax: KPMG and the Tax-Shelter Controversy*. En D. L. Rhode & D. J. Luban (Eds.) *Legal Ethics: Law Stories*. Foundation press of Thomson West.
- ROSTAIN, T. & REGAN, M. (2014). *Confidence Games: Lawyers, Accountants, and the Tax Shelter Industry*. MIT Press.
- ROTUNDA, R. (2012). *Legal Ethics in a Nutshell* (4<sup>th</sup>. Ed.). West Academic.
- RUBIO, M. (2009). *El sistema jurídico: Introducción al Derecho* (10.<sup>a</sup> ed.). Fondo Editorial, Pontificia Universidad Católica del Perú.
- RUBIO, M. (2013). *La interpretación de la Constitución según el Tribunal Constitucional* (3.<sup>a</sup> ed.). Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- SÁNCHEZ, N. (2008). *La profesión del abogado. Deontología, Valores y Colegios de Abogados* (Tomo I). Difusión Jurídica.
- SANDLER, H. R. (2003). *¿Cómo hacer una monografía en Derecho?*. La Ley.
- SEVILLANO, S. (2014). *Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario*. Fondo Editorial de la PUCP.
- SCHMIDT, E. (2001). *Ética y negocios para América Latina*. Universidad El Pacífico.
- SOLED, J. (2008). Tax Shelter Malpractice Cases and Their Implications for Tax Compliance. *American University Law Review*, 58(2), 267-333. <https://core.ac.uk/download/pdf/235402898.pdf>.
- SOLICITORS REGULATION AUTHORITY. (2019). *Tax Avoidance your Duties*. <https://www.sra.org.uk/solicitors/guidance/tax-avoidance-duties/>.
- SOTO, E. (2013). Tributación prepara decreto para regular los precios de transferencia en empresas. *Diario El Financiero Costa Rica*. <https://www.elfinancierocr.com/finanzas/ributación-prepara-decreto-para-regular-los-precios-de-transferencia-en-empresas/2Z6I33UMMNGKRJXY-YEFGJBIAAQ/story/>.
- TAX JUSTICE UK (*s.f.*). Fair Share: Increasing Company Tax Contributions. <https://www.taxjustice.uk/fairshare.html>.

- TAXES ARE WHAT WE PAY FOR CIVILIZED SOCIETY. (2012, 13 de abril). *Quote Investigator*. <https://quoteinvestigator.com/2012/04/13/taxes-civilize/> 28.06.2018.
- THURONYI, V. (1996). *Tax Law Design and Drafting* (Vol. 1). International Monetary Fund. <https://www.imf.org/en/Publications/Books/Issues/2016/12/30/Tax-Law-Design-and-Drafting-Volume-1-1550>.
- VENTRY, D. J. (2006). Raising the Ethical Bar for Tax Lawyers: Why We Need Circular 230. *Tax Notes*, 11, 823. [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=966361](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=966361).
- WENDEL, W. B. (2010). *Lawyers and Fidelity to Law*. Princeton University Press.
- WOLFMAN, B., SCHENK, D. H., & RING, D. (2015). *Ethical Problems in Federal Tax Practice* (5<sup>th</sup>. Ed.). Wolters Kluwer.
- ZACHARIAS, F. (2004). Lawyers as Gatekeepers. *Public Law and Legal Theory. Research Paper Series*, 5(12), 1-23. [http://digital.sandiego.edu/lwps\\_public/art20](http://digital.sandiego.edu/lwps_public/art20).



