

Universidad de Lima  
Escuela de Posgrado  
Maestría en Tributación y Política Fiscal



# **LA ELUSIÓN EN EL SISTEMA TRIBUTARIO PERUANO. ANÁLISIS DE CASOS RELEVANTES.**

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en  
Tributación y Política Fiscal

**Milton Altamirano Bellido**

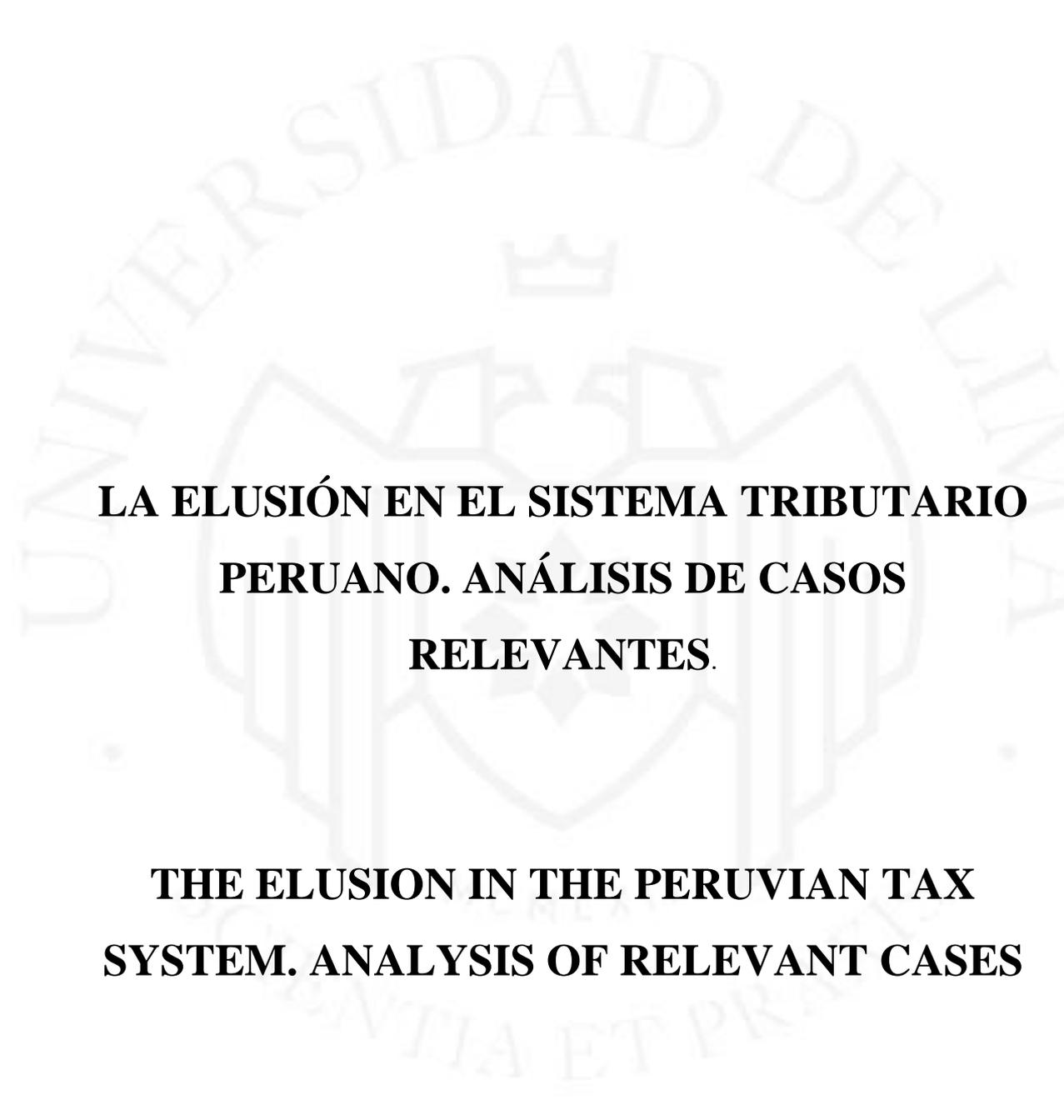
**Código 20161624**

**Asesor**

**César Martín Gamba Valega**

Lima – Perú  
Febrero de 2020





**LA ELUSIÓN EN EL SISTEMA TRIBUTARIO  
PERUANO. ANÁLISIS DE CASOS  
RELEVANTES.**

**THE ELUSION IN THE PERUVIAN TAX  
SYSTEM. ANALYSIS OF RELEVANT CASES**

## **DEDICATORIA**

A mi familia.



## **TABLA DE CONTENIDO**

<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>2</b>
<b>CAPÍTULO I: CONFIGURACIÓN DE LA ELUSIÓN .....</b>	<b>4</b>
1.1. Contexto actual .....	4
1.2. Libertad contractual .....	7
1.3. El Deber de contribuir.....	7
1.4. Antecedentes a la Norma XVI .....	11
1.5. Ahorro Fiscal.....	20
1.6. Economía de opción.....	20
1.7. Evasión.....	22
1.8. Elusión.....	22
1.9. El fraude a la ley .....	24
1.10. El hecho generador de la obligación tributaria, .....	29
1.11. Aspectos del hecho generador de la obligación tributaria. ....	31
1.12. La calificación económica .....	34
1.13. El principio de calificación .....	35
1.14. El concepto de simulación absoluta y relativa.....	36
1.15. Conceptos jurídicos indeterminados .....	39
1.16. Actos artificiosos y actos impropios .....	41
1.17. Acto impropio .....	44
1.18. Ahorro o ventaja tributaria.....	45
1.19. Situaciones enunciativas y consideraciones en las que se podría considerar la aplicación de la norma antielusiva General .....	46
<b>CAPÍTULO II: CASOS DE ESTUDIO .....</b>	<b>50</b>
2.1. Casación N° 16804-2014 - R.T.F. N° 07474-2-2009 .....	50
2.1.1. Materia en controversia.....	50
2.1.2. Descripción de los hechos.....	50
2.1.3. Análisis del caso.....	50

2.1.4. Conclusión .....	58
2.2. Casación N° 9258-2016 - R.T.F N°10923-8-2011 .....	60
2.2.1. Materia en controversia: .....	60
2.2.2. Descripción de los hechos.....	60
2.2.3. Análisis del caso.....	61
2.2.4. Conclusiones .....	70
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>74</b>
<b>RECOMENDACIONES.....</b>	<b>76</b>
<b>REFERENCIAS .....</b>	<b>77</b>
<b>•TRIBUNAL CONSTITUCIONAL SENTENCIA N° 00033-2007-PA/TCC.....</b>	<b>78</b>
<b>•TRIBUNAL FISCAL. RESOLUCIÓN N° 383-3-1999. TRIBUNAL FISCAL. RECUPERADO DEL SITIO DE INTERNET DEL TRIBUNAL FISCAL:.....</b>	<b>79</b>
<b>•TRIBUNAL FISCAL. RESOLUCIÓN N° 5637-4-2002. TRIBUNAL FISCAL. RECUPERADO DEL SITIO DE INTERNET DEL TRIBUNAL FISCAL:.....</b>	<b>79</b>
<b>•TRIBUNAL FISCAL. RESOLUCIÓN N° 4784-5-2003. TRIBUNAL FISCAL. RECUPERADO DEL SITIO DE INTERNET DEL TRIBUNAL FISCAL:.....</b>	<b>79</b>
<b>•TRIBUNAL FISCAL. RESOLUCIÓN N° 590-2-2003. TRIBUNAL FISCAL. RECUPERADO DEL SITIO DE INTERNET DEL TRIBUNAL FISCAL:.....</b>	<b>79</b>
<b>•TRIBUNAL FISCAL. RESOLUCIÓN N° 10890-3-2016. TRIBUNAL FISCAL. RECUPERADO DEL SITIO DE INTERNET DEL TRIBUNAL FISCAL: .....</b>	<b>79</b>

•TRIBUNAL FISCAL. RESOLUCIÓN N° 6686-4-2004. TRIBUNAL FISCAL. RECUPERADO DEL SITIO DE INTERNET DEL TRIBUNAL FISCAL:.....	79
•TRIBUNAL FISCAL. RESOLUCIÓN N° 3522-1-2005. TRIBUNAL FISCAL. RECUPERADO DEL SITIO DE INTERNET DEL TRIBUNAL FISCAL:.....	79
•TRIBUNAL FISCAL. RESOLUCIÓN N° 7213-5-2005.....	79
•TRIBUNAL FISCAL. RESOLUCIÓN N° 3860-5-2006.....	79
•TRIBUNAL FISCAL. RESOLUCIÓN N° 9146-5-2004. RECUPERADO DEL SITIO DE INTERNET DEL TRIBUNAL FISCAL: .....	79
•TRIBUNAL FISCAL. RESOLUCIÓN N° 6619-4-2002.....	79
•TRIBUNAL FISCAL. RESOLUCIÓN N° 3495-4-2003.....	80
•TRIBUNAL FISCAL. RESOLUCIÓN N° 344-2-2004.....	80
•TRIBUNAL FISCAL. RESOLUCIÓN N° 6983-5-2006.....	80
•TRIBUNAL FISCAL. RESOLUCIÓN N° 4234-5-2017.....	80
•TRIBUNAL CONSTITUCIONAL SENTENCIA N° 05296-2007-PA/TCC. RECUPERADO DEL .....	80
BIBLIOGRAFIA.....	81

## ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo1: Decreto Legislativo N° 816 del 21 de abril del 1996.....	4
Anexo 2: Ley N° 26663 del 22 septiembre 1996.....	4
Anexo 3: Decreto Legislativo N° 1121 publicado el 18 de julio de 2012.....	4
Anexo 4: Ley N° 30230 publicado el 17 de julio de 2014.....	4
Anexo 5: Decreto Supremo N°145-2019- EF publicado el 06 de mayo del 2019.....	4

## **RESUMEN**

El presente trabajo analiza la elusión según los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI vigente y la simulación, con el objetivo de identificar cuáles son los rasgos característicos de una operación que se configura elusiva dentro de aplicación de los supuestos de la Norma XVI, asimismo expondrá dos casos cuya aplicación fue la Norma VIII del Código Tributario, en donde se aprecia la posición de la Administración Tributaria, la del Tribunal Fiscal y como finalmente se resolvió en última instancia en el Poder judicial. Se expondrá los argumentos a favor y en contra de los reparos formulados por la Administración Tributaria por simulación y elusión pero que tuvieron tratamientos y apreciaciones diferentes, en las diferentes instancias hasta el resultado final.

**Palabras clave:** elusión, simulación, norma viii.

## **ABSTRACT**

The present work will analyze the circumvention according to the second and fifth paragraphs of the current Norma XVI and the simulation, with the aim of identifying what are the characteristic features of an operation that is elusive in application of the assumptions of Standard XVI, also He will present two cases whose application was Standard VIII of the Tax Code, where the position of the Tax Administration, that of the Tax Court and how it was ultimately resolved in the Judicial Branch. The arguments for and against the objections formulated by the Tax Administration for simulation and circumvention operations but that had different treatments and assessments, in the instances until the result, will be presented.

**Keywords:** circumvention, simulation, norma viii.



# INTRODUCCIÓN

El presente trabajo analiza la elusión tributaria de acuerdo a lo señalado en los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI vigente, con el objetivo de identificar cuáles son los rasgos característicos de una operación que se configura como tal y en aplicación de los supuestos de la Norma XVI.

La elusión fiscal tiene como objetivo:

- ¿Evitar o minimizar la obligación tributaria que en otro caso deberían pagarse?
- ¿Aprovechar los recursos legales disponibles para obtener ventajas tributarias, evitando el hecho imponible?
- ¿Aprovechar vacíos legales para conseguir disminuir la obligación tributaria?
- ¿En qué se diferencia del fraude a la ley?
- ¿Actúa al límite de la legalidad o no?
- ¿Eludir configura un supuesto defraudación tributaria?,

En, este contexto, los actos, hechos económicos bajo examen son objeto de aplicación de la norma, si se cumple con combatir algunas de las siguientes situaciones:

- El que eludió no realizó el hecho imponible.
- El que eludió realizó un hecho real pero equivalente.
- El que eludió realizó un hecho real que es el propio hecho equivalente.

En este contexto qué se hace:

- Si realizó el hecho imponible. Hay que descubrirlo.
- Si se trató de evitar el hecho imponible, lo llevamos al hecho imponible con la norma.

Los temas señalados se tratan dentro del contexto de la Norma XVI, problemática que la presente investigación pretender analizar, para poder identificar si estamos ante un

caso de elusión o no, y esbozar la aplicación de la norma a casos donde no se pudo combatir la elusión al encontrarse suspendida su aplicación.



# CAPÍTULO I: CONFIGURACIÓN DE LA ELUSIÓN

En el capítulo se describe la respuesta normativa frente a un contexto en donde se observa que los hacen uso de la norma explotan el formalismo, la literalidad de la misma, los vacíos legales para lograr un resultado económico diferente al hecho configurador de la obligación tributaria, hecho que el legislador desea someter a gravamen, la norma anti elusiva general frente al abuso del derecho busca considerar a ese resultado como imponible en tanto cumpla el presupuesto de la misma.

## 1.1. Contexto actual

En el 2019, como parte de las facultades legislativas delegadas por el Congreso de la República al Poder Ejecutivo, se publicaron 17 Decretos Legislativos para contribuir a la mejora del sistema tributario, con el objetivo de obtener una recaudación adicional estimada a los 9,800 millones de soles para fines del 2020. Con ocasión de la publicación de las normas el titular del Ministerio de Economía y Finanzas, Carlos Oliva, dijo que la elusión tributaria en el Perú fluctuaría entre 2,500 millones y 5,000 millones de soles, lo cual variaría entre el 0.35% y el 0.60% del producto bruto interno (PBI), de ahí la necesidad de la aprobación de las normas vinculadas a la Norma XVI, estos montos sumaría a la recaudación tributaria para que el Estado pueda asegurar los servicios básicos que la población requiere con urgencia.

El tema no es reciente así el Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, busca impedir la utilización abusiva de convenios fiscales la Acción 6 – Informe final 2015 señala lo siguiente:

En septiembre de 2013, a raíz de la publicación del informe titulado Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios en febrero de 2013, los países de la OCDE y del G-20 avalaron y adoptaron un Plan de Acción conformado por 15 líneas de actuación o «acciones» para dar respuesta a los problemas BEPS. Dicho Plan de acción y las 15 medidas que lo conforman giran en torno a tres pilares fundamentales: dotar de coherencia a

las normas de Derecho interno que afectan a las actividades transfronterizas; reforzar el criterio de actividad sustancial contemplada por las normas internacionales en vigor y, por último, mejorar la transparencia y la seguridad jurídica. (p. 4).

En el ámbito internacional en materia de fiscalidad internacional, se ponen de relieve la necesidad de garantizar el pago del impuesto allí donde se generen los beneficios y el valor. Se plantean las recomendaciones de actuación, en el contexto de la iniciativa contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). En respuesta a la necesidad de lograr una imposición más equitativa, la Comisión Europea, en su Comunicación de 17 de junio de 2015, estableció un Plan de Acción para un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea.

La Comisión Europea en Bruselas, en la Directiva del Consejo del 28 de enero del 2016 señala en relación a las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior lo siguiente:

Los mecanismos objeto de la presente Directiva reflejan situaciones en las que los contribuyentes actúan en contra del objetivo efectivo de la legislación, aprovechando las disparidades existentes entre los diferentes regímenes fiscales nacionales para reducir su carga fiscal. Los contribuyentes pueden beneficiarse de tipos impositivos reducidos o de dobles deducciones o asegurarse de que su renta queda exenta mediante su deducción en una determinada jurisdicción sin que resulte incluida, a nivel transfronterizo, en la base imponible de otra. Estas situaciones provocan un falseamiento de las decisiones de las empresas en el mercado interior y, a menos que se resuelvan eficazmente, pueden dar lugar a un entorno de competencia fiscal desleal. Con el objetivo de luchar contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior, la presente Directiva establece normas de lucha contra la elusión fiscal en seis ámbitos específicos: deducibilidad de los intereses; imposición de salida; cláusula de inversión (switch over); norma general contra las prácticas abusivas (NGCPA); normas

relativas a las sociedades extranjeras controladas (SEC); y marco para hacer frente a las asimetrías híbridas. (p. 4)

En base al diagnóstico del cumplimiento de las obligaciones tributaria de los contribuyentes que se traduce finalmente en el pago efectivo o no de los impuestos, en respuesta propone una norma para combatir el uso abusivo del derecho señalando lo siguiente:

- Norma general contra las prácticas abusivas (NGCPA)

Los mecanismos de planificación fiscal son muy complejos y, generalmente, la legislación tributaria no evoluciona con la suficiente rapidez como para incluir todos los elementos de protección específicos para hacerles frente. Esta es la razón por la cual en todo régimen fiscal es útil contar con una NGCPA que permite hacer frente a las prácticas abusivas pese a no existir una norma específica de lucha contra la elusión fiscal.

La NGCPA se ha diseñado para colmar las lagunas que puedan existir en las normas específicas de un determinado país para combatir la elusión fiscal. Dicha norma otorgaría a las autoridades la facultad de denegar a los contribuyentes la posibilidad de beneficiarse de esos arreglos fiscales abusivos. De conformidad con el acervo, la NGCPA propuesta se ha concebido de manera que refleje las pruebas sobre artificialidad del TJUE cuando se aplique dentro de la Unión. (p. 8)

Perú inició su vinculación con el programa empezó el 25 de julio del 2008, cuando suscribió la “Declaración de la OCDE sobre inversión internacional y empresas multinacionales”. A la fecha el Perú no es miembro de la OCDE. En el 2012, el Perú presentó su solicitud de adhesión a la OCDE.

En este contexto se aprobó los parámetros de fondo y forma para su aplicación, no sólo por los factores externos sino porque el contexto interno lo exige, frente a una

planificación fiscal versátil que aprovecha los resquicios de la norma, los convenios de doble imposición, la misma norma en su versión abusiva para no configurar la realización del hecho generador de la obligación tributaria y obtener una ventaja tributaria, frente a esto, no existe legislación que pudiese contemplar todas las posibles situaciones que se pudiesen dar, o que la misma se modifique a la misma velocidad o que regule en forma precisa todas las posibles operaciones que la legislación pretendió gravar, de cara a esto, resulta necesario una norma que frene el uso abusivo del derecho, que disuada su implementación y que la combata.

## **1.2. Libertad contractual**

El Tribunal Constitucional señaló que el derecho a la libre contratación, reconocido en los artículos 2º, inciso 14), y 62º de la Constitución, se fundamenta en el principio de autonomía de la voluntad, el que, a su vez, tiene un doble contenido: “a. Libertad de contratar, también llamada libertad de conclusión, que es la facultad de decidir cómo, cuándo y con quién se contrata; y b. Libertad contractual –que forma parte de las denominadas libertades económicas que integran el régimen económico de la constitución (STC 01405-2010-PA/TC, fundamento 12).

Asimismo señala, que el derecho a la libre contratación se concibe como el acuerdo o convención de voluntades entre dos o más personas naturales y/o jurídicas para crear, regular, modificar o extinguir una relación jurídica de carácter patrimonial. Dicho vínculo –fruto de la concertación de voluntades– debe versar sobre bienes o intereses que posean apreciación económica, tengan fines lícitos y no contravengan las leyes de orden público (STC 7339-2006-PA/TC, fundamento 47).

## **1.3. El Deber de contribuir**

Con relación a la norma anti-leusiva española, Ruiz Almendral, Violeta (2006) refiriéndose a constitucionalidad de la norma española señala lo siguiente:

La normativa antifraude, y en general, cualquier doctrina judicial o modalidad de lucha contra el fraude a la ley tributaria, tienen como finalidad primaria garantizar la capacidad económica en su vertiente de igualdad en la imposición. Forma así parte del conjunto de normas tributarias cuya finalidad es hacer efectivo el principio de capacidad económica. Por ello, no es controvertido que la lucha contra esta clase de prácticas constituya una exigencia constitucional. La razón principal radica en que se provoca un sustancial menoscabo de la capacidad económica en su vertiente horizontal o de igualdad, expresión de la igualdad material. (p. 23).

Agrega la siguiente jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español

Esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria: lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar. (Sentencia 76/1990)

El artículo 74° de la Constitución establece que el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona.

"Ciertamente, el principio de capacidad contributiva se alimenta del principio de igualdad en materia tributaria, de ahí que se le reconozca como un principio implícito en el artículo 74° de la Constitución, constituyendo **el reparto equitativo de los tributos sólo uno de los aspectos que se encuentran ligados a la concepción del principio de capacidad contributiva**, como fue desarrollado en la sentencia precitada con motivo de la tutela de un derecho fundamental, puesto que, a pesar de que los principios constitucionales tributarios tienen una estructura de

lo que se denomina "concepto jurídico indeterminado", ello no impide que se intente delinearlos constitucionalmente precisando su significado y su contenido, no para recortar las facultades a los órganos que ejercen la potestad tributaria, sino para que éstos se sirvan del marco referencial previsto constitucionalmente en la actividad legislativa que le es inherente." (Sentencia del Tribunal Constitucional Exp.Nº033-2004-AI/TC).

Si agregamos al criterio anterior como sustento el Deber de Contribuir, en el entendido que detrás de la creación de un impuesto, el Estado persigue alcanzar fines constitucionalmente valiosos, tal como sigue:

“... la creación de dichos tributos, y la concomitante obligación de su pago por parte de los contribuyentes, supone una injerencia estatal sobre un ámbito patrimonial de las personas. No por ese hecho, sin embargo, los tributos deben considerarse como contrarios al derecho de propiedad. Y ello porque, por un lado, como en múltiples oportunidades se ha resaltado, los derechos fundamentales y, entre ellos, el derecho de propiedad, no tienen el carácter de absolutos; y, por otro, el pago de los tributos, esto es, el deber de contribuir con los gastos públicos, constituye un principio constitucional implícito de nuestro Estado Democrático de Derecho.” (Sentencia del Tribunal Constitucional Exp.Nº2727-2002-AA/TC).

En ese menester, tomando en consideración la capacidad contributiva del contribuyente y en cuenta del principio de igualdad, la tributación tiene que ser proporcional con la realidad económica, sin embargo en la práctica sucede lo contrario, quienes poseen pocos recursos no tendrán la asesoría de una planificación de sus obligaciones tributarias y por lo tanto proporcionalmente pagan más frente a otros contribuyentes que paga a un asesor tributario quien le permite reducir drásticamente sus obligaciones tributarias, resultando paradójicamente que el que tiene una mayor

capacidad contributiva proporcionalmente paga menos que otro que no pudo pagar a un asesor. En este punto resulta pertinente citar lo siguiente:

“... es que la búsqueda de una sociedad más equitativa, propia del Estado Social y Democrático de Derecho, se logra justamente a través de diversos mecanismos, entre los cuales la tributación juega un rol preponderante y esencial, pues mediante ella cada ciudadano, respondiendo a su capacidad contributiva, apoya parte de su riqueza para su redistribución en mejores servicios y cobertura de necesidades estatales. De ahí que quienes ostentan la potestad tributaria, no solo deban exhortar al ciudadano a contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos, sin distinción ni privilegios; sino, al mismo tiempo, deban fiscalizar, combatir y sancionar las prácticas de evasión tributaria, cuyos efectos nocivos para el fisco se tornan contraproducentes en igual medida para todos los ciudadanos del Estado Peruano.”

Por ello como bien afirmara el Tribunal Constitucional español, criterio al cual nos adherimos: "la ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del incumplimiento de las obligaciones tributarias no es una opción que se dé a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por él es una exigencia inherente a "un sistema tributario justo [...]" (STC 76/1990)." (SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EXP. N° 06089-2006-PA/TC).

Cesar Landa Arroyo, señala respecto al principio de igualdad en materia tributaria lo siguiente:

Esencialmente, este principio en materia tributaria directa debe ser entendido en el sentido que las situaciones económicas iguales deben ser tratadas de la misma manera y, a la inversa, situaciones económicamente disímiles, deben recibir un trato diferenciado. En tal sentido, el principio de igualdad no prohíbe cualquier desigualdad, sino aquella que deviene

en discriminatoria por carecer de razonabilidad y de justificación objetiva. Así lo ha reconocido también el Tribunal Constitucional al señalar que el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias directas han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes. (p. 42)

Adicionalmente, nuestra Constitución en su artículo 103, no ampara el abuso del derecho, por otro lado, existe la libertad de contratar, pero como todo ejercicio de una libertad tiene límites, en este caso, está la imposibilidad de que nuestro ordenamiento ampare el abuso del derecho.

Resumiendo, la Norma XVI tiene sustento en la Constitución, el Estado necesita recursos, producto del aporte de todos los contribuyentes de acuerdo al principio de igualdad, en base a su real capacidad contributiva, dentro de un contexto del Deber de Contribuir entendido como una obligación que persigue un mejor estatus para los ciudadanos y una perspectiva a futuro.

Es común escuchar argumentar en contra de la Norma XVI, que se vulnera el principio de legalidad y la reserva de ley, sin embargo, precisar que la afectación a los principios son permitidos siempre que se lleve a cabo respetando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, no existe derechos o principios absolutos, criterio que es reconocido por el Tribunal Constitucional en varias sentencias. Asimismo, cuando el contribuyente excede los límites en la aplicación de la norma en contra de su finalidad, no resulta coherente que invoque el principio de seguridad jurídica, resulta irrazonable pensar que el legislador admita la vulneración de la norma.

#### **1.4. Antecedentes a la Norma XVI**

Mediante el Decreto Legislativo N° 816 se reguló en nuestro ordenamiento legal el criterio de calificación económica para determinar la verdadera naturaleza del hecho

imponible prescindiendo de las formas o estructuras jurídicas adoptadas, conforme se desprende del texto de la norma:

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los deudores tributarios se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas o estructuras jurídicas adoptadas, y se considerará la situación económica real.

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

Mediante la Ley N° 26663 se modificó el texto de la Norma VIII, suprimiéndose el segundo acápite del segundo párrafo, de esta forma se vació de contenido la norma, al eliminarse la parte fundamental de su estructura, quedando tal como se aprecia a continuación y expuesta en forma comparativa:

Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos en Derecho.	Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.
Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT <b>atenderá a los</b> actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.	Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-SUNAT, <b>tomará en cuenta</b> los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

<p><b>Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los deudores tributarios, se prescindirá, en la consideración del hecho imponible real, de las formas o estructuras jurídicas adoptadas, y se considerará la situación económica real.</b></p>	
<p>En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.  (Decreto Legislativo N° 816)</p>	<p>En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.  (Ley N° 26663)</p>

Como se aprecia la modificación en el cuadro precedente, al ser eliminada (párrafo resaltado), se originó que la SUNAT no tenga sustento legal para combatir actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los deudores tributarios. No se disponía de una cláusula anti elusiva general.

Cesar García Novoa (...) lo expresa de la siguiente manera:

Y del texto de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario Peruano se ve que las potestades que se atribuyen a la SUNAT son potestades ordinarias de aplicación del tributo; así se habla "aplicar las normas usando los métodos de interpretación admitidos por el Derecho" (interpretación) y de "determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible (calificar) a lo que hay que unir la expresa prohibición de la analogía en el último párrafo. No se está atribuyendo ninguna potestad especial que se sobreponga con las ordinarias potestades de aplicación del tributo. No estamos pues, ante una cláusula general

antielusoria y, mucho menos ante una cláusula especial (huelga cualquier tipo de argumentación al respecto). (p. 86)

La exposición de motivos de la indicada supresión, contenida en el Proyecto de Ley N° 1614 del 9 de agosto de 1996 señala como fundamento lo siguiente:

Se cuestiona la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, en su segundo párrafo, en tanto ésta pretende otorgar a la Administración, la facultad de hacer abstracción de la organización jurídica o las relaciones o actos realizados al amparo de las normas vigentes, asumiendo como hechos imponibles situaciones económicas que ellos consideran que son las reales. Ello contraría el propio Código Tributario, en tanto éste establece el principio de legalidad (Norma IV), el cual se extiende al hecho generador de la obligación tributaria, es decir, al hecho imponible.

Dicho hecho imponible o supuesto de hecho de una norma puede, en virtud de la Norma VIII, ser reinterpretado, creando inseguridad jurídica, dado que nadie en el país, podría saber si ha pagado sus tributos o no, dado que la Administración tendría el poder de "interpretar" que la situación económica real del contribuyente no es la verdadera. Al respecto debemos tener en cuenta que el Derecho es eminentemente formal. En él interesa la forma, dado que ella establece criterios objetivos y uniformes. Se constituye por ello en la garantía contra la arbitrariedad. Solamente sería permisible la abstracción de las formas, en los casos de delitos tributarios. A mayor abundamiento se dispone que la facultad de fiscalización de la Administración se ejerce en forma discrecional, lo cual puede derivar en un uso no acorde a derecho del poder de la SUNAT.

El Congreso de la República, por Ley N° 29884 delegó al Poder Ejecutivo, la facultad de legislar en materia tributaria, aduanera y de delitos tributarios y aduaneros, permitiendo entre otros, modificar el Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias, con la finalidad de elevar los niveles de recaudación mediante modificaciones que permitan combatir un mayor número de conductas elusivas.

Otorgadas las facultades se elaboró las reformas correspondientes, teniendo entre otros como sustento en la Exposición de Motivos, lo siguiente:

Con la redacción subsistente el Tribunal Fiscal fue sentando una línea jurisprudencial, por ejemplo, mediante la Resolución N°6686-4-2004, ha señalado que el segundo párrafo de la Norma VIII vigente no incluye entre los supuestos que regula a la figura del fraude a la ley, principalmente por dos razones:

- i. La primera, debido a que, al haberse suprimido, mediante Ley N° 26663, el segundo acápite del segundo párrafo de la Norma VIII, se ha eliminado la posibilidad de que la Administración Tributaria verifique la intención o finalidad de los contribuyentes al momento de adoptar una figura jurídica determinada, a efecto de reinterpretar ésta con arreglo al criterio de calificación económica de los hechos; y,
- ii. La segunda, debido a que la corrección del fraude a la ley se hace a través de la analogía la que, sin embargo, no está permitida por la propia Norma VIII, que impide extender las disposiciones tributarias a supuestos distintos de los señalados en la ley.

Como se aprecia en el párrafo precedente, ante casos de elusión, la Norma VIII modificada no permitía a la Administración Tributaria combatirla, esto es, en aquellos casos que en forma artificiosa o impropia, con la finalidad de obtener una ventaja tributaria, se realizan operaciones, con el consiguiente perjuicio del Estado, dejándose de recaudar significativas sumas, no obstante advertir la existencia de una verdadera capacidad contributiva.

En el 2019, la situación no había cambiado se mantenían las condiciones que justificaron su creación, más aún se agudizó, observándose conductas de contribuyentes, que se enmarcan en la elusión tributaria.

En la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N°1123, y tomando en cuenta el criterio 16 años después de emitida la Resolución del Tribunal Fiscal N°6686-4-2004 al señalar lo siguiente:

#### Diagnóstico del Problema:

De la comparación entre lo señalado en la parte de Antecedentes en el Perú y la parte referida a la Situación de la doctrina, jurisprudencia y otros ordenamientos legales comparados, se puede advertir que en el Perú, la Administración Tributaria nacional (SUNAT) no cuenta con una herramienta eficaz para combatir conductas de elusivas y en fraude de ley tributaria, pues "(...) es perfectamente posible encontrarse ante una operación, transacción o conjunto de negocios que por mucho que sea evidente que se han realizado con una finalidad claramente elusiva, difícilmente pueden regularizarse al amparo de la figura de la simulación, porque los negocios realizados por los obligados tributarios son o fueron reales".

Agrega líneas abajo, respecto a la argumentación legal de los contribuyentes que:

De otro lado, algunos deudores tributarios que acumulan argumentos contra las cláusulas anti elusivas generales basados en el principio de legalidad y la tipicidad legal en materia tributaria (dependientes en gran medida de un criterio formalista y de una interpretación preponderantemente literal) aprovechan sin remordimientos dicha tipicidad y literalidad para configurar transacciones que reúnen las características de las figuras elusivas que el mundo combate.

Para finalmente concluir:

En tal sentido, se pretende perfeccionar la cláusula general anti elusiva, de manera que pueda combatirse eficazmente la elusión y el fraude tributario, para lo cual se faculta a la SUNAT a exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos, cuando se acredite que los actos o

conjunto de actos fueron ejecutados con el fin preponderante de eludir la carga fiscal; entendiéndose por dichos actos:

- i) los que no sean los apropiados para el fin o resultado económico perseguido;
- ii) que de ellos deriven efectos económicos iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos propios para tal fin, vale decir, se considera que los efectos son iguales o similares cuando los resultados económicos, distintos de los tributarios, no tengan diferencias relevantes y
- iii) los efectos tributarios consistan en la obtención del ahorro o ventaja tributaria.

En ese contexto, se promulgó el Decreto Legislativo N° 1121 publicado el 18 de julio de 2012, el cual en su Artículo 3° señaló lo siguiente:

#### NORMA XVI: CALIFICACIÓN, ELUSIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS Y SIMULACIÓN

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

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

Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT:

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

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

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

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

Sin embargo, de conformidad con el Artículo 8° de la Ley N° 30230, publicada el 12.7.2014, se suspendió la facultad de la SUNAT para aplicar la presente Norma, con excepción de lo dispuesto en su primer y último párrafos, a los actos, hechos y situaciones producidas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1121. Asimismo, para los actos, hechos y situaciones producidas desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1121, se suspendió la aplicación de la presente Norma, con excepción de lo dispuesto en su primer y último párrafos, hasta que el Poder Ejecutivo, mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, establezca los parámetros de fondo y forma que se encuentran dentro del ámbito de aplicación esta Norma.

Conforme se aprecia, la Norma XVI del actual Código Tributario Peruano, se encontraba parcialmente suspendida en su aplicación por parte de la Administración Tributaria, la misma que tiene el carácter de una cláusula general anti elusiva, que se aplicaría a un número indeterminado de situaciones elusivas, al establecer directrices amplias para considerar una conducta como elusiva, sin precisar una conducta en especial.

Por otro lado, se menciona generalmente en los proyectos de ley, las cláusulas específicas anti elusivas, estas identifican en forma específica o expresa una conducta elusiva que se quiere combatir, se les denomina en la exposición de motivos de las modificaciones legislativas que la implementaron, sin embargo, una vez que forman parte del hecho gravado, estas no resultan eficientes en combatirlos; porque una vez normadas se busca la forma de evitarlas. Por otro lado, al formar parte de la norma positiva, esto es formar parte del hecho generador de la obligación tributaria, ante su vulneración queda la cláusula general anti elusiva para combatirla.

El 13 de setiembre del 2018 se publicó el Decreto Legislativo N° 1422, señalándose:

A fin de brindar mayores garantías a los contribuyentes en la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar estableciendo la configuración de infracciones y sanciones vinculadas con dicha disposición; establecer parámetros para su no aplicación a las micro y pequeñas empresas (MYPE); y ampliar los supuestos de responsabilidad solidaria de los representantes legales por aplicación de la cláusula anti elusiva general, garantizando el derecho al debido proceso de los contribuyentes; además, de establecer modificaciones a fin de contar con procedimientos más eficientes.

En ese sentido y en consideración al Decreto Supremo N° 085-2007- EF, que reglamento el procedimiento de fiscalización de la SUNAT, se ve por conveniente emitir el decreto supremo a que se refiere el segundo párrafo del artículo 8 de la Ley N° 30230 así como realizar las modificaciones que correspondan al Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT; en uso de las facultades conferidas por

los numerales 1, 3 y 8 del artículo 118 de la Constitución Política del Perú y el artículo 8 de la Ley N° 30230, Ley que establece medidas tributarias, simplificación de procedimientos y permisos para la promoción y dinamización de la inversión en el país; se aprueba los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la norma anti elusiva general contenida en la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, de esta forma se encuentra habilitada la facultad de la SUNAT para la aplicación de la norma antileusiva general.

En el presente capítulo, se tratará los diversos conceptos que encontramos para definir el comportamiento frente a la obligación tributaria desde la perspectiva del obligado.

### **1.5. Ahorro Fiscal**

La exposición de motivos señala que:

Existen, ciertamente, formas de reducir la carga fiscal que no son del interés de los Estados ni de los legisladores. A estas formas de reducción se las conoce como “ahorros fiscales” o de tributos y consisten en conductas como aquellas de deudores tributarios que, por ejemplo, se abstienen de consumir un determinado producto o servicio y se sustraen, así, del pago del impuesto que afecta dicha adquisición, o de aquel que deliberadamente trabaja menos con el objeto de no tener mayores ingresos que resulten más gravosamente afectos a un determinado impuesto. En tales casos, la reducción de la carga impositiva o el "ahorro tributario" se produce mediante un set de conductas que el Estado no intenta regular debido a que las considera sin importancia fiscal o tributaria. (p. 10)

### **1.6. Economía de opción**

Para entender su definición nos remitimos a la Exposición de Motivos que señala:

La idea que subyace a la economía de opción es que nadie se encuentra obligado a utilizar el camino fiscalmente más oneroso en la realización de sus transacciones.

De este modo, situaciones que pueden ser consideradas como tributariamente inocuas o respecto de las cuales no existe razón para que el sistema legal reaccione, se ubican dentro de la economía de opción, ahorro tributario o planeamiento tributario, como sucede, por ejemplo, con la decisión de invertir en un instrumento financiero en vez de otro, o con la búsqueda de ahorro tributario modificando los deudores sus comportamientos en respuesta a las situaciones creadas por el legislador (por ejemplo, dejando de consumir cigarrillos o alcoholes pesadamente gravados con impuestos). (p. 11)

Por otro lado, compartimos plenamente con lo señalado por la Dra. Ruiz Almendral, Violeta (2006), que señala que la «economía de opción», es un sintagma que no designa ninguna situación jurídica. La evitación del impuesto es sobre todo un fenómeno social, y no la realización de un hecho tipificado por las normas. La confusión con el fraude de ley trae su causa última en una confusión de principio: la supuesta voluntariedad de la realización del hecho imponible, se pretende transformar en voluntariedad de la propia obligación tributaria. La economía de opción no es más que el ejercicio de la autonomía privada al servicio de una planificación fiscal eficiente (desde la perspectiva del obligado tributario) que resulte en una menor carga tributaria, dentro del marco legal vigente. Así definida, su aceptación no plantea problema alguno ya que con la economía de opción simplemente no se realiza el hecho imponible.

En mi opinión no era necesario definir la economía de opción, al corresponder a una categoría jurídica, tal como se señala en el párrafo precedente. La definición en nuestro ordenamiento legal está referida, a la acción de elegir y el resultado de elegir llevar a cabo actos que tributariamente son menos onerosos que otros posibles o disponibles en el ordenamiento jurídico y respecto de los cuales no se presentan ninguna de las circunstancias previstas

en los literales a) y b) del tercer párrafo de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. (Decreto Supremo N°145-2019-EF, 2019), como se aprecia, si la operación no es elusiva, esto es no atenta el ordenamiento jurídico deviene en economía de opción. La norma también señala a mayor abundamiento, que la aplicación de las consecuencias de la norma antielusiva general no alcanza a los actos llevados a cabo en el ejercicio de la economía de opción. Queda claro, que cuando se habla de economía de opción, se está ante una realidad donde no se realizó el hecho imponible.

### **1.7. Evasión**

El concepto se toma de la exposición de motivos que señala:

Desde el Congreso Anual de la IFA (International Fiscal Association) del año 1983, quedaba meridianamente claro que el concepto de evasión fiscal (llamada también en términos homologables “evasione fiscale”, “tax evasión”, “fraude fiscale”) no sólo se podía realizar por omisión (dejar de declarar, no ingresar los impuestos deducidos en la fuente) o por comisión (falsificación, deducciones ficticias etc.), sino, además, que por dicho término se suele referir a escapar frontalmente al pago de los tributos indiscutiblemente obligatorio conforme la legislación. (p. 11)

Los conceptos descritos, entendidos y uniformizados en su uso nos permitirán entender las figuras elusivas y usar un mismo lenguaje en su evaluación, discusión y calificación de ser el caso.

### **1.8. Elusión**

La exposición de motivos señala que:

Las situaciones de ahorro tributario contrastan con aquellas otras que constituyen una "elusión fiscal", pues estas últimas tratan de comportamientos que el legislador desea controlar, pues el deudor

tributario hace una explotación de determinados vacíos o utiliza artificial o inadecuadamente figuras legales (generalmente referidas como del derecho privado) para colocarse en la situación que conlleve a no pagar o efectuar un menor pago de tributos. La elusión fiscal es un medio de eliminar, reducir o diferir la obligación tributaria distinto del ahorro fiscal o economía de opción, y distinto también de la evasión fiscal. (p. 10).

El Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), en las XXIV Jornadas celebradas en Margarita (Venezuela, 2008), la definió con sentido amplio: “La elusión es un comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, por ejemplo: el abuso de la norma, de la forma o la vulneración de la causa típica del negocio jurídico, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario”(4).

El Instituto Peruano de Derecho Tributario, al término de las XIV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario sobre La Cláusula Antielusiva General en el Ordenamiento Peruano, concluyó: la elusión es un comportamiento consistente en evitar el presupuesto de hecho de la obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria, a través de un medio jurídicamente anómalo, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica, pero sí los valores y principios del sistema tributario.

Agrega en su novena conclusión: La CAG peruana establece que habrá elusión, si en forma concurrente se incumple el test de propiedad causalista y el de relevancia jurídica económica –o de elemento diferenciador–.

El test de propiedad causalista implica evaluar si los actos involucrados revisten carácter “artificial o impropio”, esto es las figuras jurídicas que

vulneren la causa a través de un acto impropio, indirecto o con vulneración en la causa.

El segundo test, es el juicio de relevancia de los efectos jurídicos económicos y persigue juzgar si de la utilización de los actos (“impropios o artificiosos”) no resultan efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o la ventaja tributaria.

Queda claro, que la elusión evita, reduce y difiere el hecho imponible, el hecho económico realizado por el contribuyente sin interponer actos artificiosos, abusos de formas, actos anómalos, e interpretaciones de la norma estaría gravado, disminuido o diferido la obligación tributaria, en este contexto se requiere precisamente de una norma que grave, restituya o no difiera la obligación tributaria, una norma que faculte a la SUNAT para habilitar este proceder sin violar el principio de legalidad.

En este contexto, para determinar la naturaleza del hecho imponible, al hecho realizado por el contribuyente, sin tomar en cuenta la artificiosidad que realizó para evitar la configuración de la hipótesis de incidencia tributaria, tomando en cuenta esta realidad es que se debe evaluar los acuerdos, contratos, figuras societarias utilizadas y las normas que se aplicaron para determinar realmente si estos guardan correspondencia entre sí.

### **1.9. El fraude a la ley**

Carlos Palao Taboada (2009) al respecto señala lo siguiente:

En el plano abstracto el negocio simulado se distingue con claridad del negocio en fraude a la ley: el primero es una pura apariencia y sólo como tal es querido por las partes, mientras que el segundo es querido por éstas, aunque con la finalidad de eludir la ley fiscal. Por ello, mientras que la simulación plantea una cuestión fundamentalmente de hecho y, por tanto, de prueba, el fraude a la ley es, como hemos visto, una cuestión de calificación, de decir, de interpretación (p.11)

Ruiz Almendral, Violeta (2006), señala que:

El hecho imponible se construye a partir de una realidad económica o materia imponible que normalmente ha sido sometida ya a regulación por algún otro sector del Ordenamiento, normalmente el jurídico-privado. De ahí que en el fraude a la ley tributaria haya, en teoría, tres elementos a considerar: la citada materia imponible, o sustrato económico de la operación, su regulación por el Derecho privado o la forma jurídico-privada mediante la cual dicha riqueza sale a la luz, y la norma tributaria que recae sobre la operación (o su ausencia, si no está sujeta a tributo alguno). (66)

Ruiz Almendral, Violeta (2006), cita PALAO TABOADA, C.: «Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria»: pues bien, precisamente, es ese uno de los elementos claves del fraude a la ley tributaria: que los negocios son lícitos y queridos.

Ruiz Almendral, Violeta (2006), cita PÉREZ ARRAIZ, J.: «El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la nueva LGT». Nueva Fiscalidad, núm. 9/2004, pg. 31. Véase también al respecto: PALAO TABOADA, C.: «¿Existe el fraude a la ley tributaria?». RCEF, núm. 182/1998, pgs. 18 y ss : En fin, el fraude no consiste únicamente en una no realización del hecho imponible, «sino en eludirlo a través de una serie de operaciones que, utilizando una calificación artificiosa, en su conjunto implican una infracción como mínimo indirecta del ordenamiento jurídico».

En este punto, creo es práctico para su mejor entendimiento, traer a colación la evaluación de casos de fraude a la ley (tax shelter), que la autora menciona:

Ruiz Almendral, Violeta (2006), cita a HARITON, D. P. «Kafka and the Tax Shelter»... cit., en especial pgs. 30 y ss.

D. HARITON propone otra forma de razonar para determinar si una operación es o no un tax shelter, es decir, si supone un fraude a la ley tributaria. Para el autor, las preguntas que debería formular un tribunal deberían ordenarse respondiendo al siguiente iter lógico, que reproducimos en lo esencial.

Observando la operación en conjunto, se trataría de examinar si ésta ha generado una ventaja tributaria o beneficio fiscal de cualquier tipo que pueda haberse utilizado para reducir otras rentas no directamente vinculadas con la misma operación (unrelated income): SI/NO

NO: la operación no es un tax shelter.

SI: se plantea entonces la segunda pregunta:

¿es el sustrato económico de la operación significativo en relación con la ventaja tributaria obtenida? En este sentido, hay que tener en cuenta que una operación sólo tiene tal sustrato cuando genera para el contribuyente un negocio propio, o su posibilidad, es decir, la posibilidad de obtener una ganancia, o el riesgo de incurrir en una pérdida. En realidad, aunque el autor no lo diga expresamente, esta segunda pregunta está muy relacionada con el requisito de que se modifique la posición sustantiva del contribuyente: SI/NO

NO: la operación no es un tax shelter

SI: y finalmente:

¿las ventajas tributarias, habían sido queridas por el legislador? Esta pregunta se refiere, evidentemente, a la posible existencia de safe harbour rules. SI/NO

NO: posible fraude o tax shelter

SI: no es posible calificar la operación como un tax shelter no permitido (105)

El test ayuda en el proceso de la revisión de las operaciones donde se avizora signos de conductas que configurarían en fraude a la ley, si hay una ventaja tributaria, si se modificó la posición sustantiva del contribuyente, pero la ventaja tributaria, no había sido querida por el legislador.

El Tribunal Fiscal señala que en el fraude a la ley tributaria, se supone la existencia de una norma defraudada y una norma de cobertura, conteniendo cada una hechos imposables gravados de distinta manera, de forma tal que se elude la aplicación de la primera, que recoge el resultado querido por el sujeto, realizando el acto jurídico descrito por la segunda, en tanto a través de ésta se logra el mismo resultado pero con una consecuencia, tributaria menos gravosa, con propósitos que no corresponden al mismo, resultando en esa medida incongruente con la finalidad del acto jurídico recogido en la norma de cobertura.

Bravo Cucci (2013) en relación al fraude de ley señala:

... quien realiza un negocio en fraude a la ley no realiza un hecho equivalente, sino el mismo hecho que la norma que se pretendió defraudar grava. Desde la perspectiva de la Teoría General del Derecho, no es factible sostener que a través del fraude a la ley tributaria se logra en efecto realizar un hecho distinto (hecho equivalente) al gravable: las normas jurídicas inciden infaliblemente a través del proceso lógico de subsunción y posterior implicación. El fraude a la ley es una articulación artificiosa que está orientada en realidad a ocultar el hecho real (sometido inevitablemente a las normas que le son aplicables) frente a terceros. (p. 73).

“... el pronunciamiento del Tribunal Fiscal a través de la RTF 06686-4-2004 en la que se concluye que el segundo párrafo de la precitada

Norma, sólo permitía el combate a la simulación relativa y no los hechos en fraude a la ley tributaria, pues en este último caso quien realiza un hecho en fraude a la ley, evita el hecho imponible a través de uno equivalente, por lo que el combate al fraude requiere de la analogía, la que se encuentra prohibida según lo dispone el último párrafo de la Norma VIII. Concluye el Tribunal Fiscal que dicha norma autorizaría a la SUNAT únicamente a calificar económicamente los hechos y ver si estos están o no incluidos en la norma tributaria, a los efectos de descubrir la real operación económica y no el negocio civil que las partes realizaron, (P. 71-72)

Resumiendo, tenemos el siguiente cuadro que trata de graficar la elusión, se trata de un sólo hecho que se da en la realidad, el que uso las formas jurídicas existentes en el ordenamiento, pretendiendo eludir el hecho que está gravado, en este proceso existe una norma de cobertura y otra que se defrauda con el único propósito de obtener una ventaja tributaria.

Cuadro 1: Elusión, la relación con la norma, el acto impropio o artificioso y la ventaja tributaria.

Norma de cobertura	HGT B	Realizó el acto jurídico	No recoge el resultado querido por la norma	<b>Menos</b> gravosa	Propósitos que <b>no corresponden</b> al mismo	Resultando en esa medida <b><u>incongruente</u></b> con la finalidad del acto jurídico recogido
Norma defraudada	HGT A	Elude	Si recoge el resultado querido por la norma	<b>Más</b> gravosa	Propósitos que corresponden al mismo	Resultando en esa medida <b><u>congruente</u></b> con la finalidad del acto jurídico recogido

Nota:

HGT: hecho generador de la obligación tributaria.

Elaboración propia.

### **1.10. El hecho generador de la obligación tributaria,**

La Norma IV, del Código Tributario recoge el principio de legalidad o reserva de ley, que señala que sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede, crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción.

El artículo 1 y 2 del Código Tributario señala que, la obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.

La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación. El acto de la determinación de la obligación tributaria lo realiza inicialmente el contribuyente, así el deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

Posteriormente la Administración Tributaria verificara la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identificara al deudor tributario, señalara la base imponible y la cuantía del tributo.

En la doctrina, el hecho generador de la obligación tributaria es conocido como hipótesis de incidencia tributaria, la ley para crear un tributo, indica cuales son los supuestos que, en caso de ocurrir en la realidad, se convertirán en el hecho generador de la obligación tributaria o haciendo surgir la obligación de pagar el tributo a quienes se encuentren comprendidos en la descripción contenida en la norma conocida como también como hipótesis de incidencia.

Gerardo Ataliba (1987) define a la hipótesis de incidencia tributaria como:

La hipótesis de incidencia contiene la descripción hipotética y abstracta de un hecho. Es parte de la norma tributaria. Es el medio por el cual el legislador instituye un tributo. Está creado un tributo, asociando a ella el mandato “pague”.

La competencia para crear tributos es privativa del legislador, donde como en Brasil, rige el principio de legalidad, o reserva de la ley. (p74)

La ley contiene la hipótesis de incidencia tributaria, esta al corresponder al hecho realizado por el contribuyente, surge el hecho imponible, que según Gerardo Ataliba (1987) es definido como:

El hecho imponible es un hecho concreto, localizado en tiempo y espacio, sucedido efectivamente en el universo fenoménico que -- por corresponder rigurosamente a la descripción previa, hipotéticamente formulada por la hipótesis de incidencia da nacimiento a la obligación tributaria.

Cada hecho imponible determina el nacimiento de una obligación tributaria. (p. 78).

De esta forma nace la obligación tributaria, como consecuencia de la realización del hecho imponible por el contribuyente, en este evento concreto se observa diversos aspectos, a saber: la configuración del hecho (aspecto material), su conexión con alguien (aspecto personal), su localización (aspecto espacial) y su consumación en un momento fáctico determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente determinan inexorablemente el efecto jurídico deseado por la ley: creación de una obligación jurídica concreta, a cargo de determinada persona, en un preciso momento.

Nuestro ordenamiento hace mención del hecho generador de la obligación tributaria, el mismo que requiere la máxima observancia del principio de legalidad, comprende la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor del tributo (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal), y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial).

Al respecto el Tribunal Constitucional en su fundamento 8 señaló:

Al crearse un cobro tributario, podrá decirse que se ha respetado la reserva de ley cuando, vía ley o norma habilitada, se regulen los elementos esenciales y determinantes para reconocer dicho tributo como tal, de modo que todo aquello adicional pueda ser delegado para su regulación a la norma reglamentaria en términos de complementariedad, más nunca de manera independiente. Respecto a los elementos esenciales que deben integrar la materia reservada, se señala que son aquellos que mínimamente deben estar contenidos en la creación de un tributo; es decir, “[...] los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EXP. EXP. N.º 2762-2002-AA/TC)

#### **1.11. Aspectos del hecho generador de la obligación tributaria.**

El aspecto material del hecho generador de la obligación tributaria o de la hipótesis de incidencia tributaria, describe el hecho gravado. Par citar un ejemplo el inciso d) del artículo 1º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 055-99-EF, publicado el 15.4.1999, señala que dicho impuesto grava la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos, de esta forma se describe el hecho gravado.

Al respecto HÉCTOR B. VILLEGAS (2001) lo define como:

Consiste en la descripción objetiva del hecho concreto que el destinatario legal tributario realiza o la situación en que el destinatario legal tributario se halla o a cuyo respecto se produce. Es el elemento descriptivo al cual, para completar el hecho imponible como hipótesis. (p. 274)

El aspecto personal es el aspecto de la hipótesis de incidencia que señala el sujeto acreedor y deudor del tributo, siguiendo el ejemplo anterior el inciso e) del artículo 3° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.° 055-99-EF, publicado el 15.4.1999, considera “constructor” a cualquier persona que se dedique en forma habitual a la venta de inmuebles construidos totalmente por ella o que hayan sido construidos total o parcialmente por un tercero para ella. Añade que, para este efecto, se entenderá que el inmueble ha sido construido parcialmente por un tercero cuando este último construya alguna parte del inmueble y/o asuma cualquiera de los componentes del valor agregado de la construcción.

Sobre este aspecto HÉCTOR B. VILLEGAS (2001) lo define como:

Consiste en la descripción objetiva del hecho concreto que el destinatario legal tributario realiza o la situación en que el destinatario legal tributario se halla o a cuyo respecto se produce. Es el elemento descriptivo al cual, para completar el hecho imponible como hipótesis. (p. 274)

El aspecto temporal es el aspecto de la hipótesis de incidencia que establece o precisa cuándo nace la obligación tributaria. En nuestro ejemplo, el inciso f) del artículo 4° de la Ley del IGV, el cual dispone que el nacimiento de la obligación tributaria del IGV en la primera venta de inmuebles se da en la fecha de percepción del ingreso, por el monto que se perciba, sea total o parcial.

Al respecto HÉCTOR B. VILLEGAS (2001) lo define como:

... Está dado por aquel que realiza el hecho o se encuadra en la situación que fueron objeto del "elemento material" del hecho imponible, es decir, de la descripción objetiva contenida en la hipótesis legal condicionante tributaria. (p. 275)

El aspecto espacial de la hipótesis de incidencia que señala lugar de su acaecimiento. En nuestro ejemplo de acuerdo al inciso d), numeral 1 del artículo 2° de la Ley del IGV, se considera primera venta cuando se transfiere en propiedad por primera vez un inmueble construido y ubicado en el territorio nacional.

En ese sentido, HÉCTOR B. VILLEGAS (2001) lo define como:

Es el elemento de la hipótesis legal condicionante tributaria que indica el lugar en el cual el destinatario legal del tributo realiza el hecho o se encuadra en la situación que fueron descritos, o el lugar en el cual la ley tiene por realizado el hecho o producida la situación que fueran objeto de la descripción objetiva llevada a cabo mediante el "aspecto material" del hecho imponible.

A los efectos del aspecto espacial, es necesario tener en cuenta los denominados "criterios de atribución de potestad tributaria", los cuales son determinables según tres tipos de pertenencia: política, social y económica.

Pueden quedar obligados a tributar todos aquellos que hayan nacido en el país (ya sea que se hallen domiciliados en su territorio o fuera de él). En este caso se habrá tenido en cuenta, para atribuir potestad tributaria, la pertenencia política (principio de la "nacionalidad"), y no interesará el lugar donde acaeció el hecho imponible. Ello, porque el nacimiento de la obligación tributaria depende de un elemento, cual la nacionalidad, ajeno al hecho imponible.

Pueden estar también sujetos a tributación aquellas personas que se domicilian dentro de las fronteras del país, en cuyo caso se tiene en cuenta la pertenencia social (principio del "domicilio"). En este caso tampoco interesa el lugar de verificación del hecho imponible, pues el nacimiento de la obligación de tributar se produce por el mero hecho de "domiciliarse" en un país.

Por último, debe también tenerse en cuenta la pertenencia económica cuando se establece como criterio atributivo de la potestad tributaria el hecho de que se posean bienes y obtengan rentas o se realicen actos o hechos dentro del territorio del ente impositor (principio de "la fuente" o de "radicación"). En este último supuesto, justamente lo que hace surgir la obligación tributaria es el lugar donde acaeció el hecho imponible, es decir, donde se desarrollan actividades obteniendo rentas, o se poseen bienes constitutivos de un patrimonio. Este último es el principio que sigue en general (y salvo algunas excepciones) nuestro país. (p. 277)

Los aspectos que configuran el hecho generador de la obligación tributaria señalados en los párrafos precedentes, al ser objeto de una manipulación artificiosa a efectos de evitar el hecho generador de la obligación tributaria, resultan de manifiesto cuando se compara lo realizado con lo que se debió realizar. Este análisis metódico de los aspectos que configuran el hecho generador de la obligación tributaria permitirá descubrir en donde radica el cambio en el hecho generador de la obligación tributaria, que origina que no cumpla con la hipótesis de incidencia tributaria.

### **1.12. La calificación económica**

A efectos de analizar el concepto, nos remitimos a los conceptos esgrimidos en la Resolución del Tribunal Fiscal N°06686-4-2004, en donde la Administración Tributaria observó la transferencia de activos en el marco del proceso de reorganización societaria llevado por el contribuyente, señaló que sólo se habría llevado a cabo con el fin de obtener un incremento en el valor de los activos, cuestionó la transferencia que tuvo por finalidad llevar a cabo una reorganización mercantil para obtener el beneficio de la mayor depreciación, señaló que las normas societarias serían las normas de cobertura que otorgan una fachada de legalidad a la conducta del contribuyente, no obstante dicha conducta carece de contenido real, habiendo tenido como único propósito acogerse a un beneficio tributario otorgado para aquellas conductas (escisiones) con contenido real.

El contribuyente a su vez argumentó que la escisión se llevó a cabo realmente, que se cumplió con los aspectos formales y de fondo, que se completó los requisitos establecidos por el régimen de la Ley N°26283, que las sociedades resultantes de la escisión actuaron efectivamente en el mercado, tuvieron cotización bursátil y existencia real, que existió concordancia absoluta entre la intención jurídica y la intención fáctica, que no puede desconocerse argumentando que la empresa escidente no fue exitosa y que la escisionaria tomó a su cargo algunas tareas de administración de la primera. pues ello no está prohibido y carece de relevancia para establecer si la escisión se llevó a cabo o no.

El Tribunal Fiscal señaló lo siguiente, para ello extraemos los siguientes párrafos:

La Administración invocando la Norma VIII del Código Tributario aplica el criterio de realidad o calificación económicas de los hechos al caso de autos y concluye, conforme se aprecia en la apelada que:

(a) el examen económico realizado demostraría que la reorganización acordada constituye un uso indebido de una forma jurídica mercantil - escisión, constituyendo, en el presente caso, las normas societarias las normas de cobertura que otorgan una fachada de legalidad a la conducta del contribuyente, no obstante, dicha conducta carece de contenido real, habiendo tenido como único propósito acogerse a un beneficio tributario otorgado para aquellas conductas - escisiones – con contenido real,

(b) la escisión acordada no fue real, en tanto los hechos habrían demostrado que habiéndose realizado formalmente un traspaso patrimonial por parte de la escidente. Talleres Moyopampa S.A. (TALLERES), a la empresa escisionaria. (E.) esta última mantuvo el control, la administración y la dirección del negocio, manteniéndose la escidente como un área más de la cual dependía económicamente, tal y como existía antes de su reorganización,

(c) los beneficios tributarios regulados por la Ley N° 26283 Y su reglamento – Decreto Supremo N° 120-94-EF no resultan aplicables al contribuyente al no haberse producido respecto de éste una escisión real. (Resolución del Tribunal Fiscal N° 06686-4-2004).

El caso marcó un hito porque el Tribunal Fiscal definió su posición respecto al alcance de la Norma VIII modificada, señalando que esta sólo habilitaba observar figuras en simulación, y no en elusión o fraude a la ley.

### **1.13. El principio de calificación**

Carlos Palao Taboada (2009) señala lo siguiente:

La operación consistente en determinar si un acto o negocio jurídico encaja en el supuesto de una norma (es decir, es un caso de este supuesto hipotético o abstracto) se denomina habitualmente “calificación”. Calificar es poner una etiqueta a ese acto o negocio, establecer a qué tipo normativo corresponde. Esta operación, frecuentemente denominada “subsunción”, no es otra cosa que la elaboración de la premisa menor del silogismo jurídico. Su naturaleza es, pues, esencialmente interpretativa, ya que es el sentido de la norma el que, en vista del concreto supuesto de hecho, determinará el resultado positivo o negativo de la calificación. Ambos, hecho real e hipótesis normativa intervienen inseparablemente en la aplicación del Derecho, que tiene por ello carácter dialéctico... (p. 6)

Agrega el autor, que una primera forma de reacción contra el fraude a la ley consiste en flexibilizar la interpretación concediendo mayor peso sobre todo al elemento teleológico o intención del legislador y, desde la perspectiva de los actos o negocios a los que se trata de aplicar el Derecho, a su significado económico y su finalidad práctica.

#### **1.14. El concepto de simulación absoluta y relativa**

Con relación a la simulación absoluta, en nuestro ordenamiento se ubica dicha causal de nulidad en el inciso 5 del artículo 219° y definido en el artículo 190° del código sustantivo, esta se configura cuando las partes aparecen celebrando un acto jurídico; sin embargo, realmente no existe voluntad de éstos para celebrarlo; por consiguiente, estamos ante un aparente acto jurídico, que no produce efecto alguno, por cuanto los intervinientes realmente no lo han querido celebrar. Esta apariencia no se corresponde con la realidad, la apariencia es celebrar un negocio jurídico pero la realidad es no constituir ninguno; entonces la causa en la simulación absoluta es crear una situación aparente o fingida ante terceros, que no produzca ninguna consecuencia jurídica.

Sin embargo, el concepto no existe en forma expresa en nuestra normativa tributaria, al respecto recogemos lo señalado por Cesar García Novoa (2009) a saber.

A nuestro modo de ver no habría mayor inconveniente en utilizar la vía de calificación para determinar supuestos de simulación relativa, esto es, no los casos en que la simulación encubre un negocio aparente que no existe en absoluto, sino los supuestos en que un negocio es distinto de cómo aparece. En estas situaciones de simulación relativa (simulación en la causa) la Administración tributaria estará poniendo en práctica su función calificadora al afirmar que realmente concurre un negocio distinto al que las partes declaran. En la simulación lo que se grava es el verdadero negocio y este objetivo podría perseguirse a través de las facultades ordinarias de calificación. (p. 96)

Diferente será el caso de la simulación absoluta. Aquí no existe una "realidad" disimulada, un objeto diferente. La Administración no podrá, en este caso, decidir que el negocio es distinto y que se grava el que de verdad las partes han concertado. En la simulación absoluta no hay nada detrás de la fachada negocial. Por eso no es imaginable que la calificación de la Administración en la simulación absoluta derive en una resolución que determina "que no se grava nada pues no hay nada detrás de la apariencia". La simulación absoluta juega en el terreno de las falsedades absolutas y éstas se crean, no para tributar por un negocio con un gravamen más benigno, sino para crear una apariencia de realidad que permite obtener una ventaja por parte de la Administración -una reducción en la base imponible, un beneficio fiscal, una subvención o un crédito de impuesto. (p. 97).

El Instituto Peruano de Derecho Tributario, al término de las XIV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario que versaron sobre La Cláusula Antielusiva en su conclusión 5 señaló:

La sede dogmática de la cuestión de la simulación, del negocio indirecto, del acto impropio y del negocio fiduciario, reside en la causa. El elemento común que subyace en ellos es la disociación o discordancia entre la figura jurídica utilizada y la causa inherente a ella. En algunos casos esa discordancia es frontal como en la simulación absoluta o relativa en donde hay una ausencia de causa en el negocio que se dice realizar -ante la existencia de un acuerdo simulatorio mientras que en otros, donde se desenvuelve la elusión, estamos ante una afectación de la causa que tuerce su esencia ya que la figura jurídica sí se adopta, pero persigue un fin distinto al de su causa (esencia), siendo que el acto es real, pero está afectado, pues el propósito de su ejecución es esquivar otro negocio que, siendo más apropiado para el fin perseguido, se evita estrictamente por cuestiones tributarias.

Luego agrega en su conclusión 6 lo siguiente:

Se debe descartar que la elusión comprenda actos en simulación absoluta y relativa, pues ellos tienen como característica esencial la falsedad, al implicar hechos que se ocultan o disfrazan aparentando una realidad que no es tal. Por tanto, en esos casos se ha producido un hecho imponible -que es disimulado y no evitado-, el mismo que pretende ser ocultado con un negocio que no existe (simulación absoluta) o con un negocio aparente o que cubre a otro (simulación relativa), tipos legales regulados en los artículos 190 y 191 de nuestro Código Civil. Para estos supuestos, el legislador ha otorgado facultades distintas a la CAG, establecidas en el primer y último párrafos de la Norma XVI.

Resumiendo, se tiene las siguientes diferencias entre la simulación absoluta y relativa:

Cuadro 2: Diferencias entre la simulación absoluta y la simulación relativa.

<b>Simulación absoluta</b>	<b>Simulación relativa</b>
Encubre un negocio aparente que no existe en absoluto. No existe manifestación de la voluntad.	Negocio es distinto de cómo aparece. La manifestación de la voluntad se oculta, disfraza.
No existe una "realidad" disimulada	Simulación en la causa
No hay nada detrás de la fachada negocial	Concorre un negocio distinto al que las partes declaran

Nota:

Elaboración propia.

Definido los supuestos, cabe la pregunta: ¿Si la Norma XVI puede emplearse en supuestos constitutivos de simulaciones relativas y de simulaciones absolutas?

Siguiendo la argumentación de Garcia Novoa en el párrafo precedente no sería posible en el caso de la simulación absoluta, cabe la declaración de inexistencia del negocio simulado, por lo tanto, desconocer los efectos que se derivaron del mismo.

Veamos un ejemplo sencillo, en la simulación absoluta el vendedor Genaro Fox, transfiere mediante escritura pública el local comercial a un tercero Pepe Testaferro, pero en el fondo no hay transferencia efectiva de la propiedad (Genaro Fox acordó con Pepe Testaferro el traspaso del local comercial para que la SUNAT no la embargue, el local comercial nunca dejo de pertenecer a Genaro), Genaro Fox, el “vendedor”, no tuvo la voluntad o la intención de vender el local comercial, este ejemplo nos podría ayudar a concluir que la diferencia entre la simulación absoluta y la simulación relativa radica en la manifestación de la voluntad, en la simulación absoluta no existe manifestación de la voluntad, en la simulación relativa esta manifestación de voluntad se oculta o disfraza.

### **1.15. Conceptos jurídicos indeterminados**

En la Norma XVI se hace mención a conceptos jurídicos indeterminados, la calificación de los actos como artificiosos o impropios que ordena la norma antielusiva general

implica un margen de apreciación para determinar el contenido y extensión de dichos conceptos jurídicos indeterminados aplicables a una situación o caso concreto, siempre que dicha calificación no resulte manifiestamente irrazonable o desproporcionada con las circunstancias en donde es utilizada, no podría ser de otra forma, si el objetivo es combatir las figuras elusivas que se sustentan en la literalidad de la norma, tratando de burlar la finalidad de la norma tributaria, pretender su definición es limitar el alcance para su aplicación.

La RAE lo define como el concepto utilizado por las normas del que no puede deducirse con absoluta seguridad lo que aquellas han pretendido exactamente, siendo difícil alcanzar una solución exacta. De esta dificultad surgió la doctrina del «margen de apreciación», que deja cierta libertad, o al menos tolerancia jurídica, para que al concretar un concepto normativo puedan seguirse diversas opciones.

La aportación fundamental de la doctrina de los conceptos jurídicos indeterminados es que sostiene así como la discrecionalidad permite a la Administración elegir entre varias opciones, todas las cuales son jurídicamente indiferentes y válidas, que la aplicación de aquellos remite siempre a una única solución justa, sin alternativas, que la Administración debe encontrar.

El Tribunal Constitucional se pronunció respecto a los conceptos indeterminados. En la Sentencia N° 0090-2004-AA-TC, se hace referencia como concepto jurídico indeterminado al “interés público”, esto debido a que es la Administración quien establece sus parámetros en los casos que considere necesario. También en el Expediente N° 3578-2007-PA-TC y el N° 0855-2004-AA-TC, en referencia al “principio de no confiscatoriedad” como una figura con estructura de concepto jurídico indeterminado, ya que este principio por su contenido no puede ser precisado en términos generales, sino debe de ser analizado en cada caso en concreto. De estar la existencia y aplicación de conceptos jurídicos indeterminados no resultan proscritos en nuestra realidad, el derecho concede un margen de apreciación a una autoridad para determinar el contenido y extensión del concepto aplicable a una situación particular y concreta, siempre que dicha decisión no sea manifiestamente irrazonable o desproporcionada con las circunstancias en donde será utilizada.

### 1.16. Actos artificiosos y actos impropios

Corresponde a un concepto jurídico indeterminado, según la definición del diccionario de la RAE corresponde a falso, artificial, fingido, entonces se trata de actos falsos, fingidos, con contenido artificioso, al respecto la exposición de motivos señala:

19. El Decreto Supremo descarta, como igualmente hizo el Decreto Legislativo N°1121, ofrecer definiciones de lo "artificioso" o lo "impropio", en línea con los modelos y prácticas internacionales más relevantes en lo referente a cláusulas antielusivas generales. La imputación concreta a un acto de ser artificioso o impropio corresponde al descubrimiento de una serie de hechos, circunstancias y a la aplicación de exámenes y evaluaciones a una serie de factores que dependen de cada situación concreta y que el funcionario debe motivar. Lo que a la larga buscan estos conceptos jurídicos indeterminados es impedir que prosperen ahorros o ventajas tributarias que hayan usado actos (estructuras o esquemas) con abuso de derecho, cuando tales ahorros o ventajas hayan sido uno de los fines predominantes para entrar a tales actos.

Sobre el concepto de actos artificioso, Ruiz Almendral (2006), señala "... es posible identificar la artificiosidad tanto con la inadecuación entre forma y fin, como con la ausencia total de sustancia económica, de hecho coinciden parcialmente con el sentido de la simulación ..."

Con relación al concepto de sustancia o contenido económico (economic substance) tenemos las siguientes definiciones y jurisprudencia comparada que gráfica el concepto y su aplicación, Ruiz Almendral (2006),

Sustancia o contenido económico (economic substance) de una determinada operación. De acuerdo con la citada norma

propuesta, una operación o transacción podrá calificarse así siempre que se cumplan dos requisitos:

«(i) la operación modifica la posición económica del contribuyente de forma significativa (al margen de los efectos tributarios)»; y

«(ii) el contribuyente tiene un motivo extratributario sustancial (substantial non-tax purpose) para realizar la operación y además ésta es un instrumento o vehículo razonable (reasonable means) para obtener dicha finalidad».

Es decir, uno de los elementos que se tienen en cuenta para determinar si una operación tiene o no sustancia económica es si la posición jurídica del contribuyente ha variado o no, antes y después de iniciarla, si se ha transferido el riesgo o se ha incurrido en él. (p. 105)

Agrega Ruiz Almendral (2006), exponiendo jurisprudencia referida al análisis de la sustancia económica sobre la forma:

Mitchell v. Commissioners, se exigió el pago de un tributo sobre los depósitos bancarios, que gravaba los existentes al 1 de marzo de cada año, a un contribuyente que había intentado evitarlo retirando el dinero del depósito el 28 de febrero y volviéndolo a ingresar el siguiente 3 de marzo, y dejándolo mientras tanto empaquetado en cajas de seguridad del banco. Si bien la maniobra no deja de ser burda, lo relevante es que aquí el tribunal sí considera sujeto a tributación este dinero porque en el tributo en cuestión lo esencial no es el depósito en sí como instrumento, sino la capacidad económica del sujeto. Más evidente es la interpretación en este sentido, atendiendo a la finalidad y naturaleza del impuesto (p. 39)

Ruiz Almendral, Violeta (2006)

Shotwell v. Moore, cuyos hechos son muy similares a los de Mitchell. En este segundo caso el Tribunal dedica mayor atención a la interpretación teleológica de la norma tributaria, de forma que la transacción se considera en fraude no porque su finalidad fuera la de evitar el impuesto, sino porque en el hecho imponible del impuesto podía entenderse incluida la operación realizada para evitarlo. (p. 39)

Ruiz Almendral, Violeta (2006),

Helvering vs. Gregory, se ratifica la vigencia de la doctrina substance over form, concretada en este caso en el análisis del propósito negocial, que en el supuesto cobra pleno sentido porque este propósito o motivo formaba parte del mismo hecho imponible del impuesto sobre la renta que recae sobre las reorganizaciones empresariales. Ello explica que en Helvering, el juez Learned Hand pusiera su acento no tanto en que el propósito negocial fuera el de evitar o minimizar la carga tributaria de una transacción, como en que esto se hiciera llevando a cabo una interpretación literal de la norma aplicable: la norma que establecía la exención de reorganizaciones empresariales contenida en la Revenue Act de 1928, y que por lo tanto era inaceptable. La importancia de la interpretación teleológica de la norma quedaba expresada en las tantas veces citadas palabras del propio juez «el significado de una frase puede tener mayor alcance que el de sus palabras por separado, de la misma forma que una melodía es más que las notas que la componen». La argumentación de la sentencia pivotó en torno a la finalidad de la norma y, en concreto, al que había que otorgar al término «reorganización empresarial», que se beneficiaba de la misma. Así, una de las contribuciones del juez LEARNED HAND fue precisamente abogar por un desarrollo de la interpretación teleológica de las normas tributarias, lo que en el fondo no era más que llevar a esta materia las normas lógicas de toda

interpretación jurídica. Sin embargo, muchas de sus Resoluciones en este sentido fueron objeto de críticas, en especial porque se daba por sentado que su postura endurecía los límites a la anteriormente declarada libertad de los contribuyentes a diseñar sus operaciones y asuntos siguiendo todo tipo de estrategias de planificación fiscal. (p. 40)

La jurisprudencia internacional expuesta, reflejan claros ejemplos de actos artificiosos, *Mitchell v. Commissioners*, donde se pretende burlar el impuesto, usando la literalidad de la norma en contra de la finalidad de la norma que grava no el depósito en el sistema financiero, sino la capacidad contributiva del sujeto, en *Shotwell v. Moore*. la norma que la interpretación teleológica contribuye a un entendimiento de la finalidad de la norma tributaria cuyo alcance es objeto de revisión, desde este enfoque ver la operación realizada por el contribuyente para determinar, si en la misma hay sustancia económica o artificiosidad. El tiempo y la aplicación de esta metodología permitirá concluir si estamos en el camino correcto para determinar si un acto es artificioso o carente de sustancia económica.

### **1.17. Acto impropio**

El acto impropio, es un concepto indeterminado en nuestra legislación y está referido aquel acto del cual se hace un mal uso para el cual fue creado con la finalidad de perseguir una finalidad distinta a su propia naturaleza, el abuso del mismo persigue la obtención de una ventaja tributaria.

Ruiz Almendral, Violeta (2006),

A Estas reglas exigen realizar una contraposición entre la forma jurídica empleada, y la definida en el hecho imponible. Se establece así una suerte de «test de idoneidad» entre la forma y el fin económico o resultado de la operación, de manera similar al clásico análisis del propósito negocial.

Antes de analizar los diferentes aspectos del test de propósito negocial, la referencia a que los actos sean impropios, o artificiosos, nos obliga a

realizar una somera reflexión, al objeto de determinar los criterios o vara de medir sobre el que se apoyan estos conceptos. En este sentido, un punto de partida lógicamente posible, y por ello mismo frecuente, es identificar inapropiado con inusual.

El análisis de la forma jurídico-privada, y por ende de sus conceptos, será así un punto de partida inicial necesario, aunque no suficiente, y partir de ahí se podrá determinar el sentido tributario de la forma jurídico-privada elegida. En la práctica, esto implicará que, una vez que ha sido descartada la existencia de simulación, para determinar si la operación realizada lo ha sido en fraude habrá que examinar los derechos y obligaciones que se han generado entre las partes, para compararlas con la forma legal del negocio. En este caso, el análisis de la realidad económica sólo cobra sentido en relación con el propio negocio cuya estructura se está analizando.

### **1.18. Ahorro o ventaja tributaria**

Ruiz Almendral, Violeta (2006), con relación al concepto señala:

El concepto de ventaja es especialmente amplio, y hace referencia a cualquier resultado que implique la no tributación, su diferimiento o la aplicación de una norma tributaria más beneficiosa (exención, deducción... etc.). Así, quien actúa en fraude puede pretender reducir la deuda tributaria eludiendo total o parcialmente la realización formal del hecho imponible, o atraer la aplicación indebida de una norma tributaria de exención o sencillamente más beneficiosa. En coherencia con este carácter amplio o flexible de ventaja tributaria, ésta puede ser inmediata o futura, por ejemplo porque la estructura en fraude tenga como resultado la creación de una pérdida que previsiblemente

pretenderá ser compensada por el contribuyente en un ejercicio fiscal futuro.

En nuestro ordenamiento, la definición del ahorro o ventaja tributaria legal señala:

A la reducción total o parcial de la deuda tributaria; a la reducción o eliminación de la base imponible; a posponer o diferir la obligación tributaria o deuda tributaria; a la obtención de saldos a favor, créditos, devoluciones o compensaciones, pérdidas tributarias o créditos por tributos; a la obtención de inmunidad tributaria, inafectación, no gravado, exoneración o beneficio tributario; a la sujeción a un régimen especial tributario; a cualquier situación que conlleve a que la persona o entidad deja de estar sujeto o reduzca o posponga su sujeción a tributos o el pago de tributos. (Decreto Supremo N°145-2019-EF,2019)

### **1.19. Situaciones enunciativas y consideraciones en las que se podría considerar la aplicación de la norma antielusiva General**

El Decreto Supremo N°145-2019-EF,2019 establece una lista enunciativa, de situaciones para la aplicación de la norma antielusiva:

- a) Actos, situaciones o relaciones económicas en los que no exista correspondencia entre los beneficios y los riesgos asociados; o tengan baja o escasa rentabilidad o no se ajusten al valor de mercado o que carezcan de racionalidad económica.
- b) Actos, situaciones o relaciones económicas que no guarden relación con el tipo de operaciones ordinarias para lograr los efectos jurídicos, económicos o financieros deseados.

c) Realización de actividades similares o equivalentes a las realizadas mediante figuras empresariales, utilizando en cambio figuras no empresariales.

d) Reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios con apariencia de poca sustancia económica.

e) Realización de actos u operaciones con sujetos residentes en países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición o con sujetos que califiquen como establecimientos permanentes situados o establecidos en países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición o con sujetos que obtienen rentas, ingresos o ganancias a través de un país o territorio no cooperante o de baja o nula imposición; o sujetos a un régimen fiscal preferencial por sus operaciones.

f) Transacciones a cero o bajo costo, o mediando figuras que terminan por minimizar o cancelar los costos y ganancias no tributarias en las partes involucradas.

g) Empleo de figuras legales, empresariales, actos, contratos, o esquemas no usuales que contribuyan al diferimiento de los ingresos o rentas o a la anticipación de gastos, costos o pérdidas.

El Decreto Supremo N°145-2019-EF, asimismo señala que estas situaciones entre otras, se analizan conforme las siguientes consideraciones:

- 1) Para aplicar lo dispuesto por el cuarto párrafo de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario es necesario que se presenten de manera concurrente las circunstancias previstas en los literales a) y b) de su tercer párrafo.
- 2) Lo dispuesto en la norma anti-elusiva general tiene como objetivo desincentivar y, dado el caso, perseguir la realización de actos, situaciones o relaciones económicas que tienen como uno de sus

propósitos principales el de obtener un ahorro o ventaja tributaria, conforme con lo dispuesto por el tercer párrafo de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

3) En atención a lo señalado precedentemente, la identificación de las circunstancias previstas en los literales a) y b) del tercer párrafo de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, implica tomar en consideración dentro de la evaluación y análisis, entre otros, los siguientes aspectos, los que tienen carácter enunciativo y no son prescriptivos ni acumulativos:

a) La manera en la que el acto o actos fueron celebrados y ejecutados.

b) La forma y la substancia del (de los) acto(s), situaciones o relaciones económicas.

c) El tiempo o período en el cual el acto o actos fueron celebrados y la extensión del período durante el cual el acto o los actos fueron ejecutados.

d) El resultado alcanzado bajo las normas del tributo específico bajo análisis, como si la norma anti-elusiva general no aplicase.

e) El (los) cambio(s) en la posición legal, económica o financiera del sujeto fiscalizado que resultó, resultaría o sea razonable esperar que resulte de la celebración o ejecución del (de los) acto(s) o de la configuración de las situaciones o relaciones económicas.

f) El (los) cambio(s) en la posición legal, económica o financiera de cualquier persona que tiene o ha tenido conexión (de negocios, familiar, u otra naturaleza) con el sujeto fiscalizado que resultó, resultaría o sea razonable esperar que resulte de la celebración o ejecución del (de los) acto(s) o de la configuración de las situaciones o relaciones económicas.

g) Cualquier otra consecuencia para el sujeto fiscalizado o para cualquier persona que tiene o ha tenido conexión (de negocios, familiar, u otra naturaleza) con aquel, derivada de la celebración o ejecución del (de los) acto(s).

h) La naturaleza de la conexión (de negocios, familiar, u otra naturaleza) entre sujeto fiscalizado y cualquier persona afectada por el (los) acto(s) o de la configuración de las situaciones o relaciones económicas.

Respecto a los términos utilizados en la descripción de las situaciones y aspectos previstos en los artículos, la norma precisa que estos son referenciales y, por ende, no deben servir para construir interpretaciones restrictivas o limitativas de las facultades de la SUNAT para combatir la elusión tributaria, o para identificar situaciones de aplicación de la norma antielusiva general y los diversos aspectos que pueden ser analizados en casos concretos. Los términos enunciados pueden tener naturaleza empresarial o no.



## **CAPÍTULO II: CASOS DE ESTUDIO**

### **2.1. Casación N° 16804-2014 - R.T.F. N° 07474-2-2009**

#### **2.1.1. Materia en controversia**

La controversia consiste en establecer si las operaciones reparadas se encuentran gravadas con el Impuesto General a las Ventas, para lo cual previamente resulta necesario determinar si constituyen ventas de libros y otros materiales impresos, como sostiene el contribuyente, o prestación de servicios de impresión, como alega la Superintendencia de Administración Tributaria en aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario mediante la calificación de las operaciones realizadas por el contribuyente, esto es, la celebración de contratos de edición con diversos autores, para luego celebrar contratos de distribución con empresas vinculadas con los mismos autores, esquema que encubre un negocio de mera impresión.

#### **2.1.2. Descripción de los hechos**

La norma que utiliza el contribuyente es, la venta de libros exonerado del Impuesto General a las Ventas, de acuerdo al artículo 5° y el Apéndice I de la ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Legislativo N°816 vigente en el periodo de la acotación.

Para la Administración Tributaria el negocio típico, consistiría en la prestación de servicios de impresión, operación gravada con el Impuesto General a las Ventas.

#### **2.1.3. Análisis del caso**

- **Simulación**

##### Posición del contribuyente

El contribuyente señala infracción normativa por indebida aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario; alega que esta norma no es aplicable al caso materia de controversia porque no existe acto de simulación alguno que haya habilitado a la Administración Tributaria a efectuar el reparo por Impuesto General a

las Ventas, recalificando la venta de libros como un supuesto servicio de impresión afecto al IGV. (Sentencia de Casación N°16804-2014, 2017)

#### Posición de la Corte Suprema

En la casación se señala que, los dos elementos en cuya virtud el Tribunal Fiscal aplica la Norma VIII (vinculación y proformas) no explican la simulación, pues tales circunstancias pueden subsumirse perfectamente en la figura de un contrato de edición con cláusulas atípicas, previsto por la ley; tanto más si el propio Tribunal Fiscal reconoció en la resolución impugnada en sede administrativa [véase en su página 16] que el demandante ha realizado múltiples operaciones análogas (edición y distribución) que fueron válidas como actos reales, y por tanto, fueron exoneradas del IGV; por ende, no hay sustento suficiente y racional para avanzar más allá y suponer que existe una simulación. (Sentencia de Casación N°16804-2014-LIMA, 2017).

#### Posición de la Administración

De acuerdo a lo señalado en la resolución del Tribunal Fiscal el contribuyente utilizó los siguientes contratos:

- **Contrato de Edición**

En el contrato participa el contribuyente fiscalizado “I” que tiene como actividad prestar servicios de impresión gravados con el IGV y “A” que es el autor, cuyo interés consiste en la publicación de su libro. Mediante el Contrato de Edición de fecha 8 de octubre de 1998, el autor “A”, en su condición de autor y titular de los derechos morales y patrimoniales de diversas obras educativas, cede a “I” los derechos de publicarlas, distribuir las y divulgarlas por su propia cuenta y riesgo, conforme con el tiraje, las especificaciones e indicaciones establecidos.

- **Contrato de Distribución**

En el contrato participa el contribuyente fiscalizado “I” que tiene como actividad prestar servicios de impresión gravados con el IGV y el cliente “E” que es el distribuidor cuyo representante legal es “A” el autor del libro.

En forma simultánea, el mismo día en que se firmó el Contrato de Edición, se suscribe el Contrato de Distribución, para el caso 8 de octubre de 1998, de esta forma el contribuyente fiscalizado “I” otorgó a “E” el derecho de distribuir en el territorio nacional las obras antes mencionada, y “E” se obligó a comprarlas por su cuenta y riesgo para su posterior reventa y a promover e impulsar activamente tales ventas.

- **Reconocimiento de los ingresos**

Para materializar los contratos, el contribuyente “I” emitió factura por ventas exoneradas de obras a “E”, cuyo representante legal es “A” autor del libro.

En resumen, con relación al uso de los contratos, el mismo día, los autores transfieren sus derechos de autor a “I”, quien actúa en el contrato como editor, pero sólo presta el servicio de impresión por los cuales factura como venta de libros a favor de la persona jurídica con la que el autor está relacionada de alguna forma; ello con la finalidad de que “I”, deje de percibir el IGV por los servicios de impresión y a su vez el autor no los pague.

Los autores o titulares de los derechos patrimoniales constituyen personas jurídicas o las representan o están relacionadas a personas naturales que son representantes u otro de la persona jurídica, para que actúen como empresas editoras con el objetivo de adquirir los libros vía contrato de distribución, el mismo en aplicación de los contratos cedieron los derechos de distribución y retornaron a la empresa donde los autores o sus representantes, eran los representantes legales, de esta forma la ventaja fiscal es la exoneración del IGV.

De la revisión de las operaciones del contribuyente se tiene: unas donde se sustenta el reparo con documentación que acredita la simulación con el objetivo de mostrar ventas exoneradas y otras, en las que el Tribunal Fiscal las levanto ante la ausencia de documentación que acredite las observaciones formuladas. La existencia de estas operaciones no justifica que las observadas, debidamente acreditadas corran la misma suerte, es factible tener en forma simultánea clientes con los que se tiene operaciones simuladas y otros clientes donde las operaciones no se observan al carecer

de elementos probatorios, el reparo u observación que se formulo es caso por caso y atendiendo a la naturaleza de cada operación, no en forma conjunta, no a todos los clientes, no resulta razonable la extrapolación de observaciones, la naturaleza de la operación y la observación de la misma se determina en función al caso concreto, por operación y por cliente.

- **Libertad de contratar**

Posición del contribuyente

El contribuyente señala que existe infracción normativa del artículo 62 de la Constitución Política del Perú, referido a la libertad de contratar; que se traduce en la libertad de escoger a la contraparte del contrato y de determinar el contenido del mismo, por lo que desconocer que el contribuyente acordó con los autores la cesión de derechos y la venta de libros con las empresas distribuidoras, se estaría afectando la libertad contractual de las partes involucradas. (Sentencia de Casación N°16804-2014, 2017)

Posición de la Corte Suprema

En la casación se señala que,

La norma descrita previamente, no permite alterar la forma jurídica cuando esta tiene substrato económico o cuando el ordenamiento jurídico pone a disposición de las personas distintas fórmulas jurídicas, con cierta semejanza en cuanto a sus fines o efectos (arrendamiento financiero o compraventa con reserva de dominio u otro); pues, en tales casos, la legalidad intrínseca de estas fórmulas –por algo el legislador las tipificó- impide que la Administración Tributaria desconozca la validez de una para entender que se ha producido la otra. Ello sí implicaría un atentado contra la libertad contractual y una violación del principio de reserva de ley en el ámbito tributario. En suma, si existen dos mecanismos jurídicos lícitos, el particular puede optar por uno de ellos, sin necesidad de justificar su decisión. Si la Administración lo impide, entonces el acto deviene en arbitrario. (Sentencia de Casación N°16804-2014-LIMA, 2017)

Los contratos, los presupuestos analíticos, las órdenes de servicio y las facturas que se sustentan en los mismos evidencian la simulación relativa. Los contratos reflejan acuerdos de la voluntad de las partes, sin embargo la realidad es otra, en la facturación y los sustentos de estas, es en donde se manifiesta servicios de impresión y no la venta de libros exonerados del IGV. En el caso concreto se ha producido un hecho imponible - que es disimulado y no evitado-, el mismo que pretende ser ocultado con un negocio aparente o que cubre a otro (simulación relativa), pero que, para efectos tributarios, el legislador ha otorgado facultades establecidas en el primer párrafo de la Norma VIII, esto es la calificación del hecho imponible atendiendo a la real operación realizada por las partes, dicha facultad en sentido estricto no atenta la libertad contratar y tampoco una violación del principio de reserva de ley en el ámbito tributario.

- **Calificación del hecho imponible**

La corte señala lo siguientes argumentos para sustentar su decisión:

Posición de la Corte Suprema

La casación señala que lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo”; en ese sentido, dicha norma permite levantar el velo de contratos simulados o anómalos, pero no faculta a desconocer negocios reales o negocios perfectamente tipificados. (Sentencia de Casación N° 16804-2014-LIMA, 2017)

Posición del Tribunal Fiscal

Al respecto cabe señalar lo siguiente, el inicio de la fiscalización fue en octubre del 2003. La norma que sustento el reparo es la modificada por el Artículo 1 de la Ley N° 26663, publicada el 22 de setiembre de 1996.:

“(2) NORMA VIII: INTERPRETACION DE NORMAS TRIBUTARIAS

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

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

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

Con dicha norma la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria se encontraba facultada para observar la simulación relativa, tal como se aprecia en diversa jurisprudencia aplicable al caso concreto a saber:

Mediante la Resolución N°590-2-2003, el Tribunal Fiscal señaló que el segundo párrafo de la Norma VIII incorpora el criterio de la realidad económica no en el entendido de un método de interpretación sino de una apreciación o calificación del hecho imponible, que busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes, razón por la cual permite a la Administración verificar o fiscalizar los hechos imponibles ocultos por formas jurídicas aparentes.

El Código Tributario señala expresamente que las normas tributarias se interpretan según los métodos de interpretación admitidos por el Derecho, incorpora el criterio de la realidad económica no en el entendido de un método de interpretación, sino de una apreciación o calificación del hecho imponible, que busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes, razón por la cual permite la actuación de la Administración facultándola a verificar o fiscalizar los hechos imponibles ocultos por formas jurídicas aparentes.

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria al amparo de la citada Norma VIII califica los hechos económicos actos, situaciones y relaciones que efectivamente ha realizado el contribuyente y los clientes, dejando de lado las formas jurídicas que daban cobertura a los mismos, a fin de determinar si efectivamente hubo servicios gravados y no ventas exoneradas.

Para argumentar la simulación, es necesario considerar, el acuerdo entre las partes, la discordancia intencional entre la voluntad y la declaración y el propósito de mostrar otra realidad. Al respecto existe diversa jurisprudencia que sustenta a plenitud el reparo formulada por la administración tributaria a saber:

En la Resolución N°06686-4-2004 del 8 de setiembre de 2004 ha dejado establecido que la citada Norma VIII del Código Tributario "recoge el criterio de la realidad económica o calificación económica de los hechos, otorga a la Administración la facultad de verificar los hechos realizados (actos, situaciones y relaciones) atendiendo al sustrato económico de los mismos, a efecto de establecer si éstos se encuentran subsumidos en el supuesto de hecho descrito en la norma, originando, en consecuencia, el nacimiento de la obligación tributaria, es decir concluyendo que aquéllos constituyen hechos imponibles" agregando que "la aplicación de la mencionada regulación lleva implícita la facultad de la Administración de dejar de lado la formalidad jurídica del acto o negocio realizado por el contribuyente, cuando ésta resulte manifiestamente incongruente con los actos o negocios económicos efectivamente realizados". (Resolución N°06686-4-2004, 2004)

La Resolución señaló además que la discordancia entre la realidad económica y la forma jurídica, puede evidenciarse en distintos niveles de desajuste entre forma y fondo, como por ejemplo la adopción errónea de figuras jurídicas discordantes con el contenido económico de los hechos, o la realización de actos simulados, siendo posible también que la aludida discordancia se presente mediante la realización efectiva y real de un determinado acto jurídico cuya finalidad económica asignada por el ordenamiento jurídico, sin embargo, no es en esencia la perseguida por el sujeto, pero que determina un resultado similar al realmente pretendido por aquél, el mismo que se encuentra alcanzado por una norma tributaria que se trata de eludir. (Resolución N°06686-4-2004, 2004)

Asimismo indica que "esta última actuación es conocida en doctrina como el fraude a la ley tributaria y supone la existencia de una norma defraudada y una norma de cobertura, conteniendo cada una hechos imponibles gravados de distinta manera, de forma tal que se elude la aplicación de la primera, que recoge

el resultado querido por el sujeto, realizando el acto jurídico descrito por la segunda, en tanto a través de ésta se logra el mismo resultado pero con una consecuencia tributaria menos gravosa, con propósitos que no corresponden al mismo, resultando en esa medida incongruente con la finalidad del acto jurídico recogido en la norma de cobertura";

Concluye la citada Resolución "...que el supuesto del fraude a la ley no se encuentra comprendido en los alcances del criterio de la calificación económica de los hechos recogido en la indicada Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario", procediendo a efectuar el análisis de dicho caso al amparo de la citada norma, de los "actos no reales", calificándolos como "simulados" en los que "existiría un acto aparente, fingido o no real que impediría que se aplique la norma pertinente". (Resolución N°06686-4-2004, 2004).

En la Resolución N°4784-5-2003, el Tribunal determinó con base en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, que los contratos suscritos por la recurrente, denominados "Convenio de Uso de Vehículo de la empresa y sobre Opción de Compra", constituían en realidad contratos de compraventa de vehículos con reserva de propiedad, quedando diferida hasta que el comprador, en este caso el trabajador de la recurrente, cumpliera con el pago de las cuarenta y ocho cuotas pactadas a ser pagadas con periodicidad mensual, y no de cesiones con opción de compra, por lo que debía reconocerse el ingreso como una venta de la recurrente.

En la Resolución N°5637-4-2002 se estableció que el contrato que la recurrente denomina transferencia de cartera no es tal, sino que corresponde a la prestación de servicios de cobranza, toda vez que en la contabilidad de la recurrente se ha denominado a los montos acotados como "Comisión de Cartera" (servicio) y sólo se ha reconocido como costo de adquisición la retribución equivalente al 1% del valor de cartera, siendo además que al menos una parte de los pagarés no han sido endosados, lo que significaría que no hay transferencia de propiedad de los mismos, sino una entrega en cobranza, además se señala que el riesgo de incobrabilidad finalmente no es asumido por la recurrente más que en el 1% del

valor nominal de la cartera, indicándose que tal calificación es acorde con lo dispuesto por la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario;

En la Resolución N°383-3-1999, el Tribunal analizó la causa fin del contrato por encima de la forma, recalificándolo como uno de comisión mercantil y no de consignación, como aseveraba la Administración.

En la Resolución N°5468 el Tribunal calificó como contrato de compraventa el contrato denominado de arrendamiento, cuando al término de la cancelación de las letras el arrendatario se queda en posesión del bien.

Como se aprecia la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria Administración Tributaria está perfectamente habilitada para efectuar el reparo objeto del caso.

#### **2.1.4. Conclusión**

- Los Contratos de Edición y Distribución; reflejan los acuerdos, la voluntad de las partes, estos no deberían discrepar de los documentos que sustenta su aplicación, esto es: órdenes de compra, presupuestos, facturas existiendo un desajuste entre la forma del contrato y el fondo.
- Los presupuestos analíticos del contribuyente fiscalizado que sustenta las facturas emitidas reflejan el servicio realizado, la estructura de costos del servicio y estos sólo estaban referidos a servicios de impresión, lo que prueba la operación real entre los autores y el contribuyente.
- Como se aprecia, son las facturas y los presupuestos analíticos, que reflejan la estructura de costos del contribuyente y estos están referidos al servicio de impresión, cada factura emitida, cada presupuesto analítico, prueba de manera contundente que es un servicio de impresión, no se consignan otros costos o gastos que pudieran explicar que están referidos a la venta de libros. En este contexto, los acuerdos que se indican en contratos deben tener un correlato con la documentación que sustenta la facturación, esto es las ordenes de compras, los presupuestos, la

contabilidad de costos, en fin, documentación comercial, operativa y administrativa preconstituida.

- La Administración Tributaria en cumplimiento de su función fiscalizadora procedió a la calificación económica de los hechos, determinando que el contribuyente cumplió con la prestación del servicio de impresión, el cual se encuentra gravado con el IGV.



## **2.2. Casación N° 9258-2016 - R.T.F N°10923-8-2011**

### **2.2.1. Materia en controversia:**

La materia en controversia consiste en determinar si la calificación de la transferencia de activos y pasivos de Promotora Intercorp S.A. (en adelante el contribuyente) a través de dos escisiones parciales es real o simulada, en consecuencia, si el reparo realizado a base imponible de los pagos a cuenta de renta de julio y diciembre y a la renta neta imponible del ejercicio gravable 2001, y a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de los periodos julio a diciembre del 2001, en aplicación de la Norma VIII esta ajustado a ley.

### **2.2.2. Descripción de los hechos**

Entre abril de 1998 y junio de 2000, el contribuyente desarrollo un proyecto inmobiliario destinado a la construcción de un edificio de oficinas, que fue posteriormente arrendado a diversas empresas.

La financiación se realizó mediante un préstamo concedido por su vinculada Interbank.

La Ley N°26702 respecto a los créditos concedidos a empresas vinculadas señala que no pueden exceder el 30 por ciento del patrimonio efectivo de la empresa bancaria. Lo que originó que la Superintendencia de Banca y Seguros — SBS curse el Oficio N°6214-2000 de 20 de junio de 2000, informando al banco que los financiamientos otorgados representaban el 23.2 por ciento de su patrimonio efectivo por lo que solicita información sobre la forma y/o mecanismos de pago a emplear para cancelar el financiamiento.

En junta general de accionistas de 27 de junio de 2001, se decidió la escisión y aporte de bloques patrimoniales a Interbank de acuerdo al siguiente detalle:

Activos

Sección I, seis pisos, Torre B.

Sección II, auditorio y segundo piso, Torre A.

Sección III, pisos 19 y 20 y helipuerto. Torre A

Valorizados en S/. 80 919 063,80 y

Pasivos

Cuentas por pagar con Interbank

Valorizados en S/. 80 919 063,80.

En la Junta General de Accionistas de 26 de diciembre de 2001 se acordó tomar similares acciones respecto de:

Activos

Diversas secciones de la Torre A

Valorizados en S/. 41 897 060,73

Pasivos

Cuentas por pagar con Interbank

Valorizados en por S/. 41 897 060,73.

Estos procedimientos fueron comunicados a la SBS el 4 de mayo de 2001.

### **2.2.3. Análisis del caso**

- **Vulneración del derecho de defensa y debido proceso**

#### Posición del contribuyente

Según se señala en la resolución la aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario se comunicó en los resultados de los requerimientos, situación que dejó sin la posibilidad de esbozar sus argumentos dentro del procedimiento de fiscalización, lo que implicó una vulneración al debido proceso

Asimismo, se argumentó la vulneración del derecho de defensa del contribuyente ya que en la etapa de reclamación se solicitó la nulidad de los valores emitidos por haber incurrido en vicios insubsanables, tales como la falta de motivación, falta de valoración de medios probatorios, e improcedencia de los reparos formulados con relación al Impuesto a la Renta y al Impuesto General a las Ventas.

## Posición de la Administración Tributaria

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria señaló que el contribuyente en el escrito presentado el 28 de diciembre de 2005, durante el curso de la fiscalización practicada, expuso argumentos a fin de desvirtuar la aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

Asimismo, para la aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del TUO del Código Tributario, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria puso en conocimiento del contribuyente mediante la notificación de las resoluciones de determinación y multa la aplicación de la Norma VIII, lo que permitió que el contribuyente expusiese sus argumentos en contra, tanto en los recursos de reclamación como en el de apelación presentados en vía administrativa.

- **Principio de legalidad y Libertad contractual**

### Posición del contribuyente

En la casación el contribuyente señaló que la Sala Superior, ha inaplicado lo dispuesto en la Constitución y en el propio Código Tributario, por cuanto la Norma VIII no permite a la SUNAT prescindir en cierta medida, del principio de legalidad en materia tributaria o aplicar de manera analógica las normas tributarias. Ello colisiona con el artículo 74° de la Constitución, primer párrafo que establece el principio de legalidad, con el artículo 2° inciso 14 de la Constitución que establece el derecho a contratar con fines lícitos y crea una contradicción con la Norma IV, inciso a) del Código Tributario, norma que desarrolla el principio de legalidad de las normas tributarias.

### Posición de la Corte Suprema

En respuesta al alegato, se señala que no se ha producido tal afectación del derecho constitucional, pues del sexto al duodécimo considerando se observa un análisis de los hechos, así como la absolución de los agravios de su apelación, los cuales han arribado a la conclusión de confirmar la sentencia de primera instancia.

- **Economía de opción**

Posición del contribuyente

El contribuyente señaló que no está obligado, en el momento de realizar sus operaciones económicas, a adoptar la opción que tenga una mayor carga tributaria y a descartar aquella con una menor carga tributaria.

Posición del Tribunal Fiscal

El Tribunal cito la Resolución N°07114-1-2004, manifestó que resultaba erróneo que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, aplicara en determinada forma las normas tributarias con la única justificación de que el contribuyente ha disminuido su "carga imponible tributaria"; al ser inaceptable desde un punto de vista estrictamente jurídico, que este se encuentre obligado, en el momento de realizar sus operaciones económicas, a adoptar la opción que tenga una mayor carga tributaria y a descartar la opción que tenga una menor carga tributaria.

Agrego, que dicha afirmación debe ser entendida en el contexto del caso materia de la mencionada resolución, en la que se había establecido que, a diferencia de lo alegado por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, el proceso de reorganización (fusión) realizado fue un hecho real que no fue llevado a cabo con el solo propósito de disminuir la carga tributaria, concluyéndose que el contribuyente se constituyó para desarrollar operaciones económicas efectivas y no simplemente con la finalidad de absorber por fusión a una empresa que reevaluaría sus activos antes de producirse dicha fusión.

- **Naturaleza real o no de las escisiones.**

Posición del contribuyente

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, desconoció que se ha producido el traspaso patrimonial mediante dos escisiones parciales y la recepción de

los bloques patrimoniales escindidos, así como que hubo división de actividades y que el patrimonio transferido formaba una actividad económica que ha seguido explotándose por Interbank en la misma forma que lo venía haciendo el contribuyente; por lo que concluye que las escisiones fueron reales.

#### Posición de la Administración Tributaria

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, señaló que la escisión contenida en el artículo 367° de la Ley General de Sociedades implica segregar uno o más bloques patrimoniales para transferirlos a una o más sociedades, dando lugar a que la sociedad escindida ajuste su capital y que los socios de las sociedades escindidas reciban acciones como accionistas de las nuevas sociedades o sociedades absorbentes, situación que no se ha producido en el presente caso, en que los bloques patrimoniales tenían valor de S/. 0.00. Cita la Resolución del Tribunal Fiscal N°6686-4-2004 para señalar que el hecho económico subyacente en una escisión es la segregación de un bloque patrimonial de una sociedad económica con la consiguiente recepción de acciones o participaciones correspondientes a la sociedad que se constituye o ya constituida, que recibe el bloque patrimonial y el ajuste del capital escidente. Concluye que al no encontrarse acreditado que las transferencias de activos se hayan efectuado como consecuencia de una reorganización societaria, no era de aplicación el régimen contemplado en el artículo 103° de la Ley del Impuesto a la Renta ni la inafectación contenida en el literal c) del artículo 2 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Siendo así, considera la aplicación de la Norma VIII refiriéndose a los proyectos de escisión, en donde las partes manifestaron en octubre de 1998 que se fundó el contribuyente como una empresa del grupo Interbank, cuyo objeto sería encargarse de la construcción de una nueva sede, que una vez concluida la edificación tenía la obligación de transferir el bien a Interbank, y afectar esta operación con el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas.

#### Posición del Tribunal fiscal

Se cita los criterios señalados en Tribunal en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02538-1-2004, cuando mediante la escisión se segrega un bloque patrimonial compuesto de determinados activos que conforman una unidad económica, con el principal objetivo que la empresa que los reciba continúe con la actividad para la que éstos se utilizaban en la transferente, es decir, que continuarán siendo explotados por aquélla, en una suerte de continuidad económica y jurídica de la parte que fue transferida. En esas misma línea la Resolución N°258-3-2005, en el caso de escisiones la transmisión de derechos y obligaciones va implícita, afectando también actos de naturaleza tributaria, lo que no necesitaría ampararse en un precepto especial, planteándose que en este tipo de reorganización de empresas se produce la continuidad de dichas empresas bajo formas jurídicas distintas, no siendo difícil extender a la escisión, aún a la parcial, la condición de operación económicamente neutra, que asimismo, el principio de continuidad que supone el proceso de escisión.

El artículo 378° de la Ley N° 26887, Ley General de Sociedades, al indicar con relación a la entrada en vigencia de los acuerdos de escisión, que a partir de esa fecha las sociedades beneficiarias asumen automáticamente las operaciones, derechos y obligaciones de los bloques patrimoniales escindidos y cesan con respecto a ellos las operaciones, derechos y obligaciones de la o las sociedades escindidas, ya sea que se extingan o no. En el caso en concreto no se acreditó que Interbank haya cumplido con el requisito de continuidad establecido en el artículo 378 de la Ley General de Sociedades, esto es, que la sociedad beneficiada haya asumido las operaciones vinculadas al negocio inmobiliario y de construcción, a las que se dedicaba el contribuyente como actividad principal.

- **Aumentó capital y emisión de acciones producto de las escisiones**

Posición del contribuyente

El artículo 372 de la Ley General de Sociedades y el artículo 124 del Reglamento del Registro de Sociedades, aprobado por Resolución N° 200-2001-SUNARP/SM, admiten que como consecuencia de una escisión no necesariamente se deba variar el capital social ni emitirse acciones nuevas, lo cual sucedió en este caso,

pues el valor neto del patrimonio segregado fue igual a cero, por lo que Interbank no aumentó su capital ni emitió acciones.

#### Posición de la Administración Tributaria

- **Calificación del hecho imponible**

#### Posición del contribuyente

La Norma VIII no faculta a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria a calificar jurídicamente los hechos económicos ni a desconocer la realidad de una operación celebrada y ejecutada, sobre la base de una supuesta intencionalidad de los contribuyentes.

#### Posición de la Administración Tributaria

La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, modificado por la Ley N°26663, establece que para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

Mediante la facultad de fiscalización la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, dentro del procedimiento de fiscalización verifica la determinación efectuada por el contribuyente de la obligación tributaria, esto es los actos, situaciones y relaciones económicas que realmente efectúen o busquen, la finalidad que subyace dentro de los operaciones o actividades que realizó el contribuyente.

En esa línea, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria considero que resulta de aplicación la Norma VIII del Título Preliminar del TUO del Código Tributario, a fin de develar la real intención del contribuyente, consistente en la enajenación a título oneroso del inmueble descrito como activo en las dos escisiones parciales, relación económica y jurídica que no se condice con lo regulado en el literal

c) del artículo 2 del TUO de la Ley de IGV para inafectar del citado impuesto a la transferencia de bienes que se realice como consecuencia de la reorganización de empresas, que en el caso en concreto no se ha producido al haberse incumplido con los requisitos de continuidad y de emisión de acciones por parte de la sociedad beneficiada del patrimonio de la empresa demandante.

### Posición del Tribunal Fiscal

El Tribunal Fiscal señaló que la Resolución N° 066864-2004 ha dejado establecido que la Norma VIII que recoge el criterio de la realidad económica o calificación económica de los hechos, otorga a la Superintendencia Nacional de Administración la facultad de verificar los hechos realizados (actos, situaciones y relaciones) atendiendo a su sustrato económico, a efecto de establecer si éstos se encuentran subsumidos en el supuesto de hecho descrito en la norma, originando, en consecuencia, el nacimiento de la obligación tributaria, pues la aplicación de la mencionada regulación lleva implícita la facultad de la Administración de dejar de lado la formalidad jurídica del acto o negocio realizado por el contribuyente, cuando ésta resulte manifiestamente incongruente con los actos o negocios económicos efectivamente realizados. En ese sentido para calificar desde su perspectiva económica una escisión parcial es real o no, y en aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, correspondería verificar que se haya producido:

- (a) el traspaso patrimonial y la recepción del mismo por la empresa escisionaria,
- (b) la división de actividades y la explotación del patrimonio como una unidad económica nueva o formando parte de una ya existente, y
- (c) la reducción del capital de la sociedad escidente y la consiguiente entrega de las acciones o participaciones correspondientes.

### • **Motivación**

#### Posición del contribuyente

La motivación, no es congruente y suficiente para concluir que se trata de actos de simulación.

## Posición de la Administración Tributaria

El Tribunal fiscal comparte la posición de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria los que se desarrollan a continuación.

## Posición del Tribunal Fiscal

El Tribunal Fiscal señaló que la Norma VIII incorpora el criterio de la realidad económica o la calificación del hecho imponible, mediante esta norma la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, tiene la facultad de verificar o fiscalizar los hechos imponibles que pudiesen estar ocultos por formas jurídicas aparentes, con el objetivo es descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes. Esto es, la discordancia entre la realidad económica o fondo y la forma jurídica respecto de una operación económica.

En la Resolución N°6983-5-2006, el Tribunal Fiscal sostuvo que en la simulación absoluta se finge o simula un negocio inexistente que no oculta o disimula ningún otro y en la relativa se simula un negocio falso e inexistente que disimula, disfraza u oculta el negocio efectivamente realizado, por lo que si bien en aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, puede prescindir de la apariencia creada por las partes bajo la figura de la simulación, para descubrir la real operación económica que está o no detrás, debe probar en forma fehaciente su existencia.

El Tribunal Fiscal concluye que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, en virtud al criterio de la realidad económica recogido en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, se encuentra facultada a tomar en consideración y preferir la real operación llevada a cabo, sobre el negocio civil realizado por las partes, encontrándose habilitada a fiscalizar los hechos imponibles ocultos por formas jurídicas aparentes; y siendo ello así se acepta la posibilidad de dejar de lado el acto jurídico realizado, y establecer las consecuencias impositivas de la real transacción económica que se ha efectuado. En el caso en concreto para verificar si la escisión es real, analizó la concurrencia, de los siguientes elementos:

(a) el traspaso patrimonial y su recepción por la empresa escisionaria,

- (b) la división de actividades y la explotación del patrimonio como una unidad económica nueva o formando parte de una ya existente, y
- (c) la reducción del capital de la sociedad escidente y la consiguiente entrega de las acciones o participaciones correspondientes.

En el procedimiento de fiscalización, se verificó que no se ha producido ninguna de las circunstancias descritas en los dos considerandos precedentes, por el contrario el contribuyente admitió, que el proceso de reorganización obedeció a la necesidad de Interbank de dar cumplimiento a las normas a las que se encontraba sujeto, por tener la condición de institución bancaria; además el objeto de la escisión no se orientó a que Interbank prosiguiera con las actividades vinculadas al negocio inmobiliario e industria de la construcción, que eran la actividad principal del contribuyente.

Agrega que “... se tiene como elementos que conceden la tipicidad a la figura jurídica de la escisión parcial ... que el negocio realizado se oriente a mantener una solución de continuidad a la actividad que, en virtud al bloque patrimonial que transfiere, venía desarrollando el escidente; y que como consecuencia del proceso de reorganización societaria, resulta ser ahora materia de explotación por la sociedad escindida; en la que subyace la idea de una empresa en marcha, donde resalta su permanencia de funcionamiento.”

Concluye que se encuentra arreglado a ley que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, en aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, para efecto tributario, las escisiones parciales llevadas a cabo por la recurrente con Interbank durante el ejercicio 2001, no constituían en rigor una reorganización societaria, y por ende no les resultaba de aplicación el régimen de excepción contenido en las normas que regulaban el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto a la Renta.

### Casacion

En la casación con relación a la motivación se señala que, no se ha producido la afectación del derecho constitucional, se observa un análisis de los hechos, así como la

absolución de los agravios de la apelación, lo que sustenta la conclusión de confirmar la sentencia de primera instancia.

#### **2.2.4. Conclusiones**

En nuestra modesta opinión en el caso que nos ocupa tenemos:

- Una norma defraudada

El literal d) del artículo 1 del TUO de la Ley de IGV, aprobado por Decreto Supremo N°055-99-EF10, establece que la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos está gravada con el IGV.

El literal c) del artículo 2 del TUO inafecta del IGV a la transferencia de bienes que se realice como consecuencia de la reorganización de empresas.

El numeral 2 del artículo 3 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF 11, estipula que constituyen ingresos gravados con el Impuesto a la Renta los inmuebles, comprendidos o no bajo el régimen de propiedad horizontal, cuando hubieren sido adquiridos o edificados, total o parcialmente, para efectos de la enajenación.

- Una de norma de cobertura

Está gravada con el IGV la primera venta de inmuebles que efectúen los constructores; sin embargo, si la transferencia de los bienes inmuebles se realiza – por la empresa constructora o no – como consecuencia de una reorganización empresarial, dicha transferencia estará inafecta al citado impuesto.

- La figura empresarial objeto de reparo tiene las siguientes características:

Situación enunciativa: es una reorganización empresarial (escisión) con apariencia de poca sustancia económica, lo que se evidencia con:

Consideración: la realización de la reorganización empresarial (escisión), tienen como uno de sus propósitos principales el de obtener un ahorro o ventaja tributaria, conforme con lo dispuesto por el tercer párrafo de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

- En ese sentido, reorganización empresarial (escisión): evito totalmente la realización del hecho imponible. Asimismo, se observa que:

Los actos realizados son artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

La utilización de la reorganización empresarial no tuvo efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.

Por lo tanto, correspondería aplicar la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios.

- En el caso bajo el análisis estamos frente a una simulación, según Carlos Palao Taboada (2009), señala que el negocio simulado se distingue con claridad del negocio en fraude a la ley: el primero es una pura apariencia y sólo como tal es querido por las partes, mientras que el segundo es querido por éstas, aunque con la finalidad de eludir la ley fiscal. Por ello, mientras que la simulación plantea una cuestión fundamentalmente de hecho y, por tanto, de prueba, el fraude a la ley es, una cuestión de calificación (p.11). En el caso bajo análisis las pruebas aportadas obtenidas en el procedimiento de fiscalización evidenciarían para la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, Tribunal Fiscal y Poder Judicial que las escisiones no fueron reales sino simuladas.

Por otro lado, para determinar si estamos frente a un fraude a la ley tomemos la metodología de D.HARITON quien propone el siguiente razonamiento para determinar si una operación es o no un fraude a la ley. Respondiendo a las siguientes preguntas:

a.- ¿Observando la operación en conjunto, se ha generado una ventaja tributaria o beneficio fiscal de cualquier tipo que pueda haberse utilizado para reducir otras rentas no directamente vinculadas con la misma operación:

Si la respuesta es no: la operación no es un fraude a la ley.

Si la respuesta es afirmativa: posible fraude a la ley, pasemos a la siguiente pregunta.

En el caso bajo análisis la respuesta es afirmativa, claramente se aprecia la ventaja tributaria, con las escisiones se transfieren los inmuebles sin pagar el Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta.

b.- ¿El sustrato económico de la operación es significativo en relación con la ventaja tributaria obtenida, existe la posibilidad de obtener una ganancia o el riesgo de incurrir en una pérdida que modifique la posición sustantiva del contribuyente?

Si la respuesta es no: la operación no es un fraude a la ley.

Si la respuesta es sí : posible fraude a la ley, pasemos a la siguiente pregunta.

En el caso bajo análisis, no se aprecia una modificación de la posición sustantiva del contribuyente, los bloques patrimoniales son cero, no se emitió acciones, con lo que se concluye que el sustrato económico de la operación no es significativo frente a la ventaja tributaria obtenida.

c.- ¿La ventaja tributaria, ha sido querida por el legislador?

Si la respuesta es sí : la operación no es un fraude a la ley.

Si la respuesta es no: posible fraude a la ley.

En nuestro caso, la ventaja tributaria obtenida no es querida por el legislador. Por lo que se concluye que estaríamos frente a un caso de elusión que estaría cumpliendo el test de la Norma XVI.



## CONCLUSIONES

1 La Norma XVI define claramente que el concepto de elusión en nuestro ordenamiento, al señalar que estamos frente a un caso de elusión, cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT:

a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.

Resulta fácil su entendimiento en teoría, sin embargo los casos nos muestran que es difícil y complicado establecer cuando estamos frente a una elusión o a una simulación relativa, no es el caso de la simulación absoluta donde no se realizó el hecho imponible, a esto hay que agregar que la elusión tiene que ser probada por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, es decir que para la aplicación de la Norma XVI dependerá de un análisis jurídico y fáctico caso por caso.

2 La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el segundo párrafo, según sea el caso concreto. Para ello tomará en cuenta los parámetros de fondo y forma que regulan el procedimiento de fiscalización definitiva. Sin embargo, se debe tener en cuenta que no los limita, y ante esquemas, figuras novedosas el contribuyente tendrá que evaluar el riesgo de incurrir en elusión o economía de opción.

- 3 La economía de opción está referida a la acción de elegir y el resultado de elegir llevar a cabo actos que tributariamente son menos onerosos que otros posibles o disponibles en el ordenamiento jurídico y respecto de los cuales no se presentan ninguna de las circunstancias previstas en los literales a) y b) del tercer párrafo de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.
- 4 La aplicación en estricto del test de la norma anti elusiva y la sustentación adecuada del mismo evitará considerar la simulación como elusión o viceversa, sustentadas por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.
- 5 El Estado necesita recursos, producto del aporte de todos los contribuyentes de acuerdo al principio de igualdad, en base a su real capacidad contributiva, existe el deber de contribuir, todo ello con el objetivo de mejorar el estatus para los ciudadanos y la perspectiva a futuro, la Norma XVI busca combatir la elusión y con ella mejorar los niveles de recaudación que el país tanto necesita.

Por otro lado, se argumenta en contra de la Norma XVI, que vulnera el principio de legalidad y la reserva de ley, sin embargo, cuando se excede los límites en la aplicación de la norma en contra de su finalidad, no resulta coherente que se invoque el principio de seguridad jurídica, resulta irrazonable admitir el abuso del derecho que nuestra Constitución proscribe.



## **RECOMENDACIONES**

- Recomendación 1

La Administración al evaluar las operaciones tiene que ver la realidad económica del contribuyente, el sector económico al que pertenece, los usos y costumbres de la industria, el entorno, sus procesos de gestión, manejo de riesgo, planeamiento estratégico etc. entre otras consideraciones que se deben tener en cuenta para determinar si los actos o negocios son propios o impropios para el fin que se desea conseguir.

Hacer uso de las metodologías que existe en el mundo para evaluar las operaciones y esto no atentara contra el contribuyente, por el contrario, es una garantía pues permitirá un trabajo más eficiente para descubrir las figuras elusivas, donde y cuando realmente exista.

## **REFERENCIAS**

- Tribunal Constitucional Sentencia N° 00033-2007-PA/TCC. Recuperado del sitio de internet: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00033-2004-AI.html>.
- Sentencia de Casación N° 9258-2016 (Lima). (2017). Recuperado del sitio de internet de El Peruano:  
[https://static.legis.pe/wp-content/uploads/2018/10/Casaci%C3%B3n-16804-2014-Legis.pe\\_.pdf](https://static.legis.pe/wp-content/uploads/2018/10/Casaci%C3%B3n-16804-2014-Legis.pe_.pdf)
- Sentencia de Casación N° 9258-2016 (Lima). (2017). Recuperado del sitio de internet de El Peruano.  
<https://diariooficial.elperuano.pe/Casaciones>  
*EL Peruano Sentencias de casación N° 725 del 30 de marzo del 2017. Página 90228.*
- Resolución N° 17044-8-2010 (Lima). (2010). Tribunal Fiscal. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal:  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2010/8/2010\\_8\\_17044.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/8/2010_8_17044.pdf)
- Sentencia 00009-2007-PI/TC (Lima). (2007). Pleno Jurisdiccional del Tribunal Constitucional. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Constitucional:  
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/00009-2007-AI%2000010-2007-AI.html>
- Sentencia N° 0090-2004-AA/TC (Lima). (2004). Tribunal Constitucional. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Constitucional:  
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00090-2004-AA.html>
- Sentencia N° 2727-2002-AA/TC (Lima). (2002). Tribunal Constitucional. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Constitucional:  
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02727-2002-AA.pdf>
- Resolución N° 5468-1970. (Lima). (1970). Tribunal Fiscal. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal:  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/1970/0/1970-005468-0.PDF](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1970/0/1970-005468-0.PDF).
- Resolución N° 622-2-2000. Tribunal Fiscal. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal:  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2000/2/2000\\_2\\_0622.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2000/2/2000_2_0622.pdf)

- Tribunal Fiscal. Resolución N° 383-3-1999. Tribunal Fiscal. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal:  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/1999/3/1999\\_3\\_0383.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1999/3/1999_3_0383.pdf)
- Tribunal Fiscal. Resolución N° 5637-4-2002. Tribunal Fiscal. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal:  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2002/4/2002\\_4\\_05637.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2002/4/2002_4_05637.pdf)
- Tribunal Fiscal. Resolución N° 4784-5-2003. Tribunal Fiscal. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal:  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2003/5/2003\\_5\\_04784.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/5/2003_5_04784.pdf)
- Tribunal Fiscal. Resolución N° 590-2-2003. Tribunal Fiscal. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal:  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2003/2/2003\\_2\\_00590.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/2/2003_2_00590.pdf)
- Tribunal Fiscal. Resolución N° 10890-3-2016. Tribunal Fiscal. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal:  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2016/3/2016\\_3\\_10890.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2016/3/2016_3_10890.pdf)
- Tribunal Fiscal. Resolución N° 6686-4-2004. Tribunal Fiscal. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal:  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2004/4/2004\\_4\\_06686.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/4/2004_4_06686.pdf)
- Tribunal Fiscal. Resolución N° 3522-1-2005. Tribunal Fiscal. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal:  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2005/1/2005\\_1\\_03522.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/1/2005_1_03522.pdf)
- Tribunal Fiscal. Resolución N° 7213-5-2005. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal:  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2005/5/2005\\_5\\_07213.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/5/2005_5_07213.pdf)
- Tribunal Fiscal. Resolución N° 3860-5-2006. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal:  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2006/5/2006\\_5\\_03860.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/5/2006_5_03860.pdf)
- Tribunal Fiscal. Resolución N° 9146-5-2004. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal:  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2004/5/2004\\_5\\_09146.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/5/2004_5_09146.pdf)
- Tribunal Fiscal. Resolución N° 6619-4-2002. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal:  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2002/4/2002\\_4\\_06619.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2002/4/2002_4_06619.pdf)

- Tribunal Fiscal. Resolución N° 3495-4-2003. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal:  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2003/4/2003\\_4\\_03495.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/4/2003_4_03495.pdf)
- Tribunal Fiscal. Resolución N° 344-2-2004. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal:  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2004/2/2004\\_2\\_00344.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/2/2004_2_00344.pdf)
- Tribunal Fiscal. Resolución N° 6983-5-2006. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal:  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2006/5/2006\\_5\\_06983.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/5/2006_5_06983.pdf)
- Tribunal Fiscal. Resolución N° 4234-5-2017 Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal:  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2017/5/2017\\_5\\_04234.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/5/2017_5_04234.pdf)
- Tribunal Constitucional Sentencia N° 05296-2007-PA/TCC. **Recuperado del** sitio de internet: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2010/05296-2007-AA.pdf>

## BIBLIOGRAFIA

- *COMISIÓN EUROPEA Bruselas, 28.1.2016 COM(2016) 26 final 2016/0011 (CNS) Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado.*
- *OCDE (2016), Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris.*  
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264257085-es>
- *Atincona Moreno, Juan. (1971). Enciclopedia legal tributaria. Lima.*
- *Ataliba, G. (1987). Hipótesis de Incidencia Tributaria. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario.*
- *Boquera, O. (1998). Estudios sobre el acto administrativo. Madrid: Bosch. 1998.*
- *Bravo Cucci, Jorge. (2010). Fundamentos de Derecho Tributario. Lima: Juristas Editores.*
- *Bravo Cucci, Jorge. (2014). Los fines extrafiscales de los tributos. Foro Jurídico.*
- *Bravo Cucci, Jorge. (2015). Fundamentos de Derecho Tributario. Lima. Jurista Editores.*
- *Calatayud Prats, Ignacio. (2004). Comentario al artículo 15 de la Nueva Ley General Tributaria. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En Hacienda Canaria, N° 10, 2004, Págs. 18 y 19*
- *Calvo Ortega, R. (2000). Curso de Derecho Financiero. Madrid: Civitas.*
- *Del Padre Tromé, Fabiana. (2012). La prueba en el derecho tributario. Grijley*
- *Durand Rojo, Luis Alberto. (2006). La noción del deber constitucional de contribuir. Un estudio introductorio. En Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público.*
- *Gamba Valega, César. (2012). Derecho y garantías de los contribuyentes. Aspectos constitucionales. En: Reflexiones sobre los procedimientos tributarios y aduaneros desde la perspectiva de los derechos de los administrados. Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero. Lima.*
- *Gamba Valega, César. (2012). El principio de proporcionalidad también rige las relaciones entre los contribuyentes y las administraciones tributarias. A propósito*

*de un principio fundamental olvidado en el ámbito tributario, en Estudios de Derecho Constitucional Tributario, USMP, Lima.*

- *García Novoa, C. (2008). La Elusión Fiscal y los Medios para Evitarla. En: Memorias de las XXIV jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas: Pág. 84.*
- *García Novoa, C. (2004). La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria. Barcelona. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A.*
- *García Novoa, C. y Hoyos Jiménez, C. (2008). El tributo y su aplicación; Perspectiva para el siglo XXI. Madrid: Marcial Pons.*
- *Giannini, A.D. (1957). Instituciones de Derecho Tributario. Madrid: Editorial de Derecho Financiero. 1957.*
- *Giuliani Fonrouge, C. (2004). Derecho Financiero. Buenos Aires: La Ley.*
- *Iannacone Silva, F. (2001). Código Tributario Comentado. Lima: Grijelley.*
- *Jarach, D. (1982). El Hecho Imponible. Buenos Aires.*
- *Jarach, D. (1999). Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Buenos Aires.*
- *Martín Queralt, J. Lozano Serrano, C. y Tejerizo López, J. (2006). Curso de Derecho Financiero y Tributario. Madrid: Tecnos.*
- *Morón Urbina, J. (2011). Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Lima: Gaceta Jurídica.*
- *Sainz de Bujanda, F. (1993). Lecciones de Derecho Financiero. Madrid: Universidad Complutense.*
- *Villegas, Héctor B. (2002). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires: Astrea.*
- *Revista IUS ET VERITAS, N° 45, Diciembre 2012 / ISSN 1995-2929*
- *Carlos Palao Taboada. ( )ALGUNOS PROBLEMAS QUE PLANTEA LA APLICACIÓN DE LA NORMA ESPAÑOLA SOBRE EL FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA*
- [https://static.legis.pe/wp-content/uploads/2018/10/Casaci%C3%B3n-16804-2014-Legis.pe\\_.pdf](https://static.legis.pe/wp-content/uploads/2018/10/Casaci%C3%B3n-16804-2014-Legis.pe_.pdf)
- *EL Peruano Sentencias de casación N° 725 del 30 de marzo del 2017. Página 90228.*



**ANEXOS**

## **ANEXO 1: DECRETO LEGISLATIVO N° 816 DEL 21 DE ABRIL DEL 1996**

### **NORMA VIII: INTERPRETACION DE NORMAS TRIBUTARIAS**

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

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los deudores tributarios, se prescindirá, en la consideración del hecho imponible real, de las formas o estructuras jurídicas adoptadas, y se considerará la situación económica real.

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

## **ANEXO 2: LEY N° 26663 DEL 22 SEPTIEMBRE 1996**

### **NORMA VIII.-INTERPRETACION DE NORMAS TRIBUTARIAS**

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

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

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

## **ANEXO 3: LEY N° 26663 DEL 22 SEPTIEMBRE 1996**

En su Artículo 3° señaló lo siguiente:

### **NORMA XVI: CALIFICACIÓN, ELUSIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS Y SIMULACIÓN**

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

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

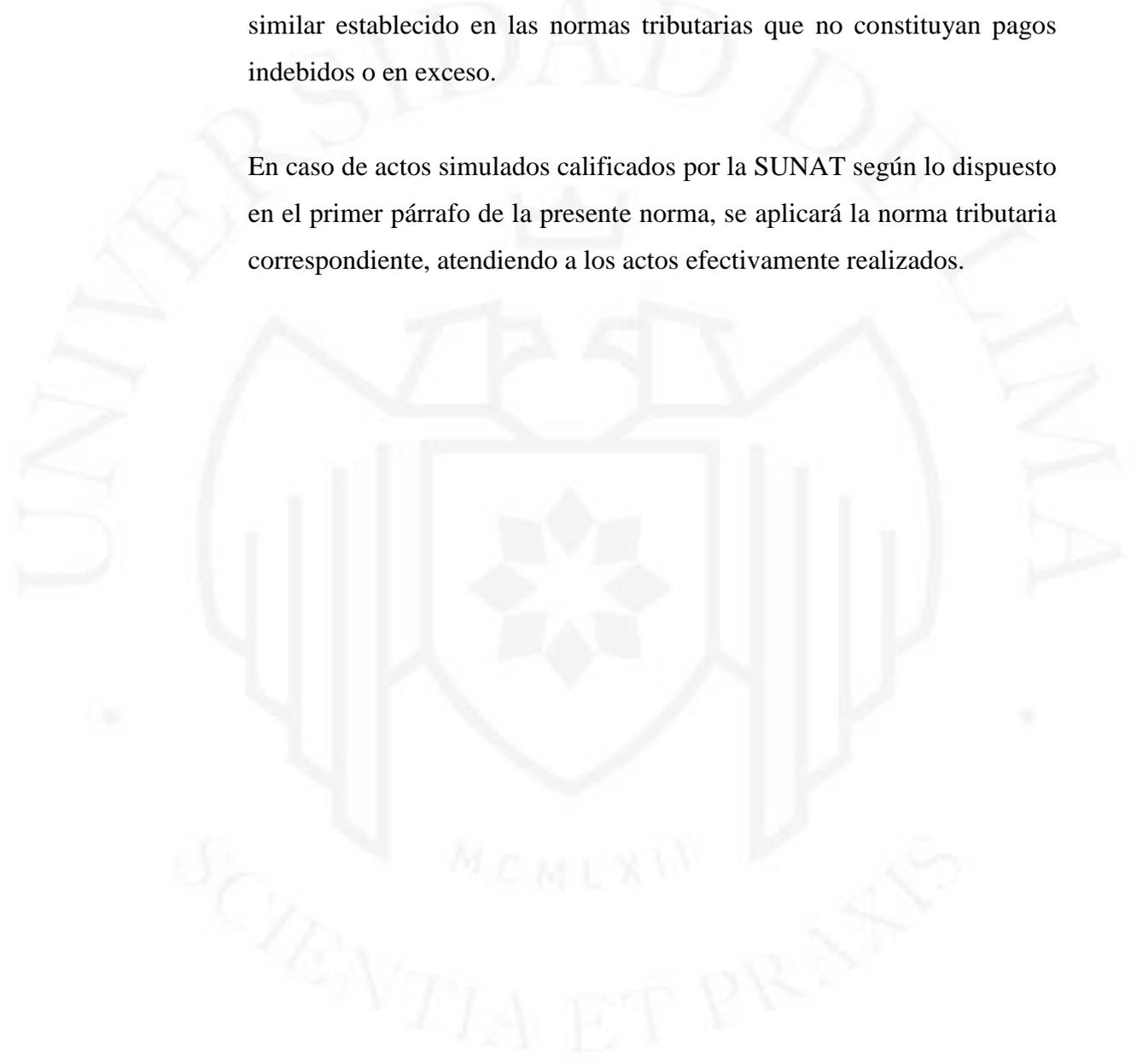
Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT:

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

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

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

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



## **ANEXO 4: LEY N° 26663 DEL 22 SEPTIEMBRE 1996**

### **Artículo 8. Suspensión de la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo 133-2013-EF y norma modificatoria**

Suspéndase la facultad de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria SUNAT para aplicar la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, con excepción de lo dispuesto en su primer y último párrafos, a los actos, hechos y situaciones producidas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1121.

Asimismo, para los actos, hechos y situaciones producidas desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1121, suspéndase la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, con excepción de lo dispuesto en su primer y último párrafos, hasta que el Poder Ejecutivo, mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, establezca los parámetros de fondo y forma que se encuentran dentro del ámbito de aplicación de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

## **ANEXO 5: DECRETO SUPREMO N° 145-2019- EF**

### **PUBLICADO EL 06 DE MAYO DEL 2019**

#### Capítulo II

##### Parámetros de Fondo

##### Artículo 3.- Facultades de la SUNAT y norma anti elusiva general

La facultad prevista por la norma anti-elusiva general y el artículo 62 del Código Tributario se ejerce con respeto a la Constitución y a los derechos fundamentales que ella reconoce, no se sustrae del control constitucional.

Las decisiones de la administración deben contener una adecuada motivación, tanto de los hechos como de la interpretación de las normas o el razonamiento realizado por el funcionario.

##### Artículo 4.- Conceptos jurídicos indeterminados

La calificación de los actos como artificiosos o impropios que ordena la norma anti-elusiva general implica un margen de apreciación para determinar el contenido y extensión de dichos conceptos jurídicos indeterminados aplicables a una situación o caso concreto, siempre que dicha calificación no resulte manifiestamente irrazonable o desproporcionada con las circunstancias en donde es utilizada.

##### Artículo 5.- economía de opción

5.1 La aplicación de las consecuencias de la norma anti-elusiva general no alcanza a los actos llevados a cabo en el ejercicio de la economía de opción.

5.2 No constituyen economía de opción la realización de actos, o la configuración de situaciones o relaciones económicas donde se presenten las circunstancias previstas en los literales a) y b) del tercer párrafo la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

##### Artículo 6.- Situaciones enunciativas en las que se podría considerar la aplicación de la norma anti elusiva General

El agente fiscalizador puede evaluar la aplicación de la norma anti-elusiva general cuando identifique que en el procedimiento de fiscalización definitiva se presenta(n)

alguna(s) de las situaciones tales como las mencionadas en la siguiente lista enunciativa; las que se analizan conforme con lo dispuesto por el artículo 7.

a) Actos, situaciones o relaciones económicas en los que no exista correspondencia entre los beneficios y los riesgos asociados; o tengan baja o escasa rentabilidad o no se ajusten al valor de mercado o que carezcan de racionalidad económica.

b) Actos, situaciones o relaciones económicas que no guarden relación con el tipo de operaciones ordinarias para lograr los efectos jurídicos, económicos o financieros deseados.

c) Realización de actividades similares o equivalentes a las realizadas mediante figuras empresariales, utilizando en cambio figuras no empresariales.

d) Reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios con apariencia de poca sustancia económica.

e) Realización de actos u operaciones con sujetos residentes en países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición o con sujetos que califiquen como establecimientos permanentes situados o establecidos en países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición o con sujetos que obtienen rentas, ingresos o ganancias a través de un país o territorio no cooperante o de baja o nula imposición; o sujetos a un régimen fiscal preferencial por sus operaciones.

f) Transacciones a cero o bajo costo, o mediando figuras que terminan por minimizar o cancelar los costos y ganancias no tributarias en las partes involucradas.

g) Empleo de figuras legales, empresariales, actos, contratos, o esquemas no usuales que contribuyan al diferimiento de los ingresos o rentas o a la anticipación de gastos, costos o pérdidas.

Artículo 7.- Consideraciones para el análisis de los actos, situaciones o relaciones económicas

7.1 Para aplicar lo dispuesto por el cuarto párrafo de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario es necesario que se presenten de manera concurrente las circunstancias previstas en los literales a) y b) de su tercer párrafo.

7.2 Lo dispuesto en la norma anti-elusiva general tiene como objetivo desincentivar y, dado el caso, perseguir la realización de actos, situaciones o relaciones económicas que tienen como uno de sus propósitos principales el de obtener un ahorro o ventaja tributaria, conforme con lo dispuesto por el tercer párrafo de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

7.3 En atención a lo señalado precedentemente, la identificación de las circunstancias previstas en los literales a) y b) del tercer párrafo de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, implica tomar en consideración dentro de la evaluación y análisis, entre otros, los siguientes aspectos, los que tienen carácter enunciativo y no son prescriptivos ni acumulativos:

- a) La manera en la que el acto o actos fueron celebrados y ejecutados.
- b) La forma y la substancia del (de los) acto(s), situaciones o relaciones económicas.
- c) El tiempo o período en el cual el acto o actos fueron celebrados y la extensión del período durante el cual el acto o los actos fueron ejecutados.
- d) El resultado alcanzado bajo las normas del tributo específico bajo análisis, como si la norma anti-elusiva general no aplicase.
- e) El (los) cambio(s) en la posición legal, económica o financiera del sujeto fiscalizado que resultó, resultaría o sea razonable esperar que resulte de la celebración o ejecución del (de los) acto(s) o de la configuración de las situaciones o relaciones económicas.
- f) El (los) cambio(s) en la posición legal, económica o financiera de cualquier persona que tiene o ha tenido conexión (de negocios, familiar, u otra naturaleza) con el sujeto fiscalizado que resultó, resultaría o sea razonable esperar que resulte de la celebración o ejecución del (de los) acto(s) o de la configuración de las situaciones o relaciones económicas.

g) Cualquier otra consecuencia para el sujeto fiscalizado o para cualquier persona que tiene o ha tenido conexión (de negocios, familiar, u otra naturaleza) con aquel, derivada de la celebración o ejecución del (de los) acto(s).

h) La naturaleza de la conexión (de negocios, familiar, u otra naturaleza) entre sujeto fiscalizado y cualquier persona afectada por el (los) acto(s) o de la configuración de las situaciones o relaciones económicas.

#### Artículo 8.- Intenciones o motivaciones de los deudores tributarios o terceros

La aplicación de la norma anti-elusiva general no es el resultado de la indagación o el descubrimiento de las intenciones o motivaciones de los deudores tributarios o terceros.

### Capítulo III

#### Parámetros de forma

#### Artículo 9.- Procedimiento de fiscalización en el que se aplica la norma anti-elusiva general

9.1 La aplicación de la norma anti-elusiva general se enmarca en el Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT regulado por el Reglamento, en lo relativo al procedimiento de fiscalización de carácter definitiva.

9.2 Tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial distinto de aquel regulado en el Capítulo II del Reglamento la ampliación a un procedimiento de fiscalización de carácter definitiva debe efectuarse antes de cumplirse el plazo de seis (6) meses del procedimiento de fiscalización parcial, salvo en el caso de aquel que se hubiera iniciado para examinar la aplicación de normas de precios de transferencia en tanto a este se le aplica la excepción del numeral 3 del artículo 62-A del Código Tributario.

9.3 Para la aplicación de la norma anti-elusiva general, el área de fiscalización o auditoría de la SUNAT que lleva a cabo el procedimiento de fiscalización definitiva debe contar previamente con la opinión del Comité Revisor sobre la existencia o no de elementos suficientes para aplicar la norma anti-elusiva general siguiendo lo señalado en el artículo 10.

Artículo 10.- Actuación ante el Comité revisor para aplicar la norma anti-elusiva general

10.1 Cuando en un procedimiento de fiscalización definitiva el agente fiscalizador identifique situaciones como las descritas en el artículo 6 respecto de las cuales estime que debe evaluarse la existencia de las circunstancias previstas en los literales a) y b) del tercer párrafo de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, notifica al sujeto fiscalizado el (los) requerimiento(s) en el (los) que especifica las observaciones y solicita la sustentación legal y/o documentaria. En el caso del procedimiento de fiscalización parcial a que se refiere el párrafo 9.2 del artículo 9, previamente debe haberse procedido a la ampliación respectiva.

10.2 Luego de vencido el plazo otorgado y de acuerdo a lo establecido en el Reglamento, el (los) referido(s) requerimiento(s) es (son) cerrado(s) notificándose la evaluación a los descargos presentados por el sujeto fiscalizado en el (los) resultado(s) del (de los) referido(s) requerimiento(s). Posteriormente, se notifica al sujeto fiscalizado el requerimiento del artículo 75 del Código Tributario a que se refiere el literal b) del artículo 4 del Reglamento.

10.3 Vencido el plazo que se otorgue al sujeto fiscalizado en el requerimiento del artículo 75 del Código Tributario y evaluados los descargos que este hubiera presentado, el agente fiscalizador elabora el informe a que se refiere el artículo 62-C del Código Tributario el cual, una vez revisado por el jefe del área de fiscalización o auditoría, debe ser:

a) Notificado al sujeto fiscalizado, quien en el plazo máximo de diez (10) días hábiles contados a partir de la fecha en que surta efecto dicha notificación debe declarar los datos de todos los involucrados en el diseño o aprobación o ejecución de los actos, situaciones o relaciones económicas materia del referido informe, en la forma y condiciones que se establezcan mediante resolución de superintendencia.

b) Remitido al Comité Revisor, juntamente con el expediente de fiscalización, en un plazo máximo de quince (15) días hábiles contados desde el día en que surta efecto la notificación del citado informe.

10.4 Cuando el Comité Revisor estime que el informe a que se refiere el artículo 62-C del Código Tributario debe ser complementado o aclarado, dispone la devolución de este y del expediente de fiscalización para que dichas acciones sean llevadas a cabo considerando lo actuado en el mencionado expediente.

10.5 El informe complementario o aclaratorio que resulte de lo señalado en el párrafo anterior, una vez revisado por el jefe del área de fiscalización o auditoría, también debe ser notificado al sujeto fiscalizado antes de su derivación al Comité Revisor. Esta derivación se efectúa en un plazo no mayor a los diez (10) días hábiles contados a partir de la fecha en que el comité realice la solicitud de complementación o aclaración.

10.6 Recibida la opinión del Comité Revisor, esta se notifica al sujeto fiscalizado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 104 del Código Tributario.

10.7 El documento que contiene la opinión del Comité Revisor y la constancia de su notificación se agregan al expediente de fiscalización.

10.8 El agente fiscalizador y el área de fiscalización o auditoría quedan vinculados a la opinión del Comité Revisor respecto de la aplicación de la norma anti-elusiva general.

En el resultado del requerimiento a que se refiere el artículo 75 del Código Tributario se consigna si corresponde la aplicación o no de la norma anti-elusiva general de acuerdo con la opinión emitida por el referido comité.

10.9 El jefe del área de fiscalización o auditoría realiza la derivación del informe a que se refiere el artículo 62-C del Código Tributario, del informe complementario o aclaratorio y del expediente de fiscalización al Comité Revisor.

Asimismo, este documento se utiliza para detallar si, cumplido el plazo otorgado por la SUNAT de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario:

- a) El Sujeto Fiscalizado presentó o no sus observaciones debidamente sustentadas, así como para consignar la evaluación efectuada por el Agente Fiscalizador a estas.
- b) Se aplica o no la norma anti-elusiva general considerando para tal efecto, la opinión del Comité Revisor a que se refiere el artículo 62-C del Código Tributario”.