

Universidad de Lima
Facultad de Derecho
Carrera de Derecho



INFORME DE EXPEDIENTE CIVIL:

Trabajo de Suficiencia Profesional para optar el título profesional de
Abogado

Materia: Nulidad de Acto Jurídico
No. De Expediente: 00027-2016-0-0401-JR-CI-01

Demandante: AMPACA – Asociación Mutualista de Pequeños Agricultores de Cayma
y Anexos de Arequipa

Demandado: Julio Dueñas Lazarte, Jorge Manrique Días, Gerardo Salinas Vargas y
Sociedad Conyugal Felix Coaguila y Evangelina Soto de Coaguila

NICOLAS ANTONIO VASQUEZ DE LA GALA
Código 20132331

Lima – Perú
Septiembre de 2021

Sumilla del expediente:

El presente Expediente consiste en un proceso de conocimiento sobre nulidad de acto jurídico. En ese sentido, durante el desarrollo del proceso judicial, se abordan cuestiones como: i) elementos del acto jurídico ii) nulidad, iii) nulidad por fin ilícito; iv) nulidad por objeto jurídica y físicamente imposible; v) nulidad virtual, entre otros.

Índice

I.	RESUMEN DEL CASO	2
II.	PROBLEMAS JURÍDICOS PLANTEADOS	12
III.	MARCO CONCEPTUAL	13
IV.	ANÁLISIS DOCTRINARIO, LEGAL Y JURISPRUDENCIAL	19
V.	OPINIÓN SOBRE SENTENCIAS	26
VI.	OPINIÓN PERSONAL	28
VII.	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	32

I. RESUMEN DEL CASO

1.1 Antecedentes

Mediante la Ley No. 12398, publicada el 26 de octubre de 1955, el Estado Peruano adjudicó a favor de AMPACA – Asociación Mutualista de Pequeños Agricultores de Cayma y Anexos de Arequipa (en adelante, “Ampaca” o la “Demandante”) las pampas del Cural y anexos de Arequipa con un área total de 5352 hectáreas, tal como consta inscrito en la partida registral No. 04006673. La mencionada ley señala que se adjudicó el área conformada por tierras eriazas con el fin de que Ampaca las ponga bajo riego, para lo cual, el Ministerio de Fomento y Obras Públicas prestaría la ayuda técnica necesaria cuando Ampaca lo solicite. Asimismo, se estableció que Ampaca repartiría entre sus asociados las tierras por irrigarse a prorrata, teniendo en cuenta el aporte de cada asociado en dinero y en trabajo, pero la adjudicación a favor de los asociados nunca debía superar las 18 hectáreas.

A su vez, en el estatuto de Ampaca, otorgado mediante escritura pública del 03 de diciembre de 1985, se estableció lo siguiente:

- Uno de los fines de Ampaca es conseguir que cada uno de sus asociados pueda convertirse en propietario de hasta 5 hectáreas de terrenos de cultivo y la correspondiente dotación de agua.
- Las tierras adjudicadas a la institución han sido parceladas en unidades de 2.5 hectáreas para cada asociado.

- La irrigación de las pampas de La Estrella tiene por objeto completar a los asociados hasta las 5 hectáreas que les corresponden además de las recibidas en el Alto o Bajo Cural.
- Para ser asociado se requiere no ser propietario de terrenos de cultivo en un área mayor a las 5 hectáreas.
- Uno de los derechos de los asociados es poder transferir sus derechos que tengan en Ampaca en favor de otro asociado o de un tercero.
- Son asociados todos los peruanos o extranjeros nacionalizados que se encuentren inscritos en los padrones institucionales y los que posteriormente sean incorporados.

En este contexto, con fecha 16 de junio del 2010, Ampaca, representada por su Consejo Directivo conformado por Julio Oscar Dueñas Lazarte (en adelante, el “Demandado 1”), Gerardo Eugenio Salinas Vargas (en adelante, el “Demandado 2”) y Jorge René Manrique Díaz (en adelante, el “Demandado 3”), adjudicó mediante el documento (minuta) denominado “Título de Propiedad” a favor de la sociedad conyugal conformada por Félix Coaguila Ramos y Evangelina Soto de Coaguila (en adelante, los “Demandados 4”) el Lote número 1105, con un área de 2.4786 hectáreas, situado en el Lateral 11 de la pampa La Estrella – Cural, Sección J, distrito de Uchumayo (en adelante, el “Lote 1105”). Asimismo, mediante otro documento (minuta) denominado “Título de Propiedad” de fecha 16 de junio de 2010, AMPACA también adjudicó a favor de los Demandados 4 el Lote número 1195, con un área de 2.6773 hectáreas, situado en el Lateral 11 de la pampa La Estrella – Cural, Sección K, distrito de Uchumayo (en adelante, el “Lote 1195”). La suma de las áreas de los Lotes 1105 y 1195 ascendió a 5.1559 hectáreas.

Ahora bien, es pertinente mencionar que de forma previa a las adjudicaciones de los Lotes 1105 y 1195, Ampaca había adjudicado a favor de los Demandados 4 el Lote 288 Lateral 6 del sector Bajo Cural con un área de 2.5 hectáreas con fecha 27 de marzo de 1988 (en

adelante, el “Lote 288”), el Lote 255 Lateral 3 del sector La Estrella con un área de 2.5 hectáreas con fecha 28 de abril de 1988 (en adelante, el “Lote 255”), y, el Lote 256 Lateral 3 del sector La Estrella con un área de 2.5 hectáreas con fecha 28 de abril de 1988 (en adelante, el “Lote 256”).

En síntesis, los Demandados 4 habrían recibido 5 lotes, los Lotes 1105 y 1195, que generaron la presente disputa, y, los Lotes 288, 255 y 256.

Por otra parte, mediante contrato de compraventa de fecha 28 de mayo de 1991, los Demandados 4 transfirieron sus derechos sobre los Lotes 288, 255 y 256 a favor de Javier Cornejo Valencia, quien comunicó tal transferencia a Ampaca y se procedió a registrar la transferencia en el padrón de asociado de Ampaca, de esta forma, los Demandados 4 ya no figuraran registrados como asociados de Ampaca cuando fueron adjudicatarios de los Lotes 1105 y 1195.

1.2 Demanda

El 06 de enero de 2016, Ampaca interpuso ante el Juzgado Mixto del Módulo Básico de Justicia de Paucarpata una demanda de nulidad de acto jurídico.

Petitorio

- Primera Pretensión Principal: Que se declare la nulidad del acto jurídico contenido en la minuta del 16 de junio de 2010 a efecto que se declare nula e inválida la adjudicación en propiedad del Lote 1105 efectuada por Ampaca a

favor de los Demandados 4 por las causales de objeto jurídicamente imposible, fin ilícito y nulidad virtual.

- Segunda Pretensión Principal: Que se declare la nulidad del acto jurídico contenido en la minuta del 16 de junio de 2010 a efecto que se declare nula e inválida la adjudicación en propiedad del Lote 1195 efectuada por Ampaca a favor de los Demandados 4 por las causales de objeto jurídicamente imposible, fin ilícito y nulidad virtual.
- Primera Pretensión Subordinada: Que se declare la ineficacia del acto jurídico de adjudicación en propiedad del Lote 1105 a favor de los Demandados 4, debido a que los Demandados 1, 2 y 3 habrían actuado en exceso de sus facultades.
- Segunda Pretensión Subordinada: Que se declare la ineficacia del acto jurídico de adjudicación en propiedad del Lote 1195 a favor de los Demandados 4, debido a que los Demandados 1, 2 y 3 habrían actuado en exceso de sus facultades.

Principales fundamentos

Ampaca amparó sus pretensiones en lo establecido en los artículos V del Título Preliminar, 140, 161, 219 y 220 del Código Civil.

Ampaca señaló que los Demandados 4 no eran sus asociados al momento de las adjudicaciones de los Lotes 1105 y 1195 debido a que no figuraban en su padrón de asociados, por lo cual, no tenían ningún derecho en la asociación y no les correspondía ningún terreno de los que les transfirió Ampaca.

Por otro lado, agrega que incluso si los Demandados 4 tuvieran derecho a recibir terrenos de Ampaca, las adjudicaciones de los Lotes 1105 y 1195 tuvieron un objeto jurídicamente imposible pues los estatutos de Ampaca han sido incumplidos dado que se ha otorgado en adjudicación un área de terreno total que suma 5.1559 hectáreas cuando solo se permitía que los asociados reciban hasta 5 hectáreas.

Asimismo, indicaron que las adjudicaciones de los Lotes 1105 y 1195 tenían un fin ilícito pues su objetivo era desprender a Ampaca de su patrimonio beneficiando a terceros en contra de lo que indica su estatuto.

Por último, la Demandante agrega que con las adjudicaciones de los Lotes 1105 y 1195 se contravino el orden público ya que dichas transferencias de propiedad afectan las disposiciones del estatuto de Ampaca.

1.3 Contestación de la demanda

El 17 de junio de 2016, el Demandado 3 contestó negando las pretensiones de Ampaca mencionadas.

El 28 de junio de 2016, los Demandados 4 contestaron negando las pretensiones de Ampaca mencionadas y solicitando que se declare infundada la demanda.

Los Demandados 1 y 2 fueron declarados rebeldes por parte del juzgado.

Principales fundamentos

Los Demandados 4 alegaron que las adjudicaciones de los Lotes 1105 y 1195 fueron realizadas cumpliendo todos los requisitos requeridos por ley, establecidos en el artículo 140 del Código Civil, en forma voluntaria y de buena fe, razón por la cual no se ha configurado ninguna causal de nulidad.

1.4 Fijación de Puntos controvertidos

Con fecha 11 de mayo de 2017, mediante Resolución No. 15, el Primer Juzgado Civil de Arequipa fijó como puntos controvertidos los siguientes:

- Determinar si corresponde declarar la nulidad del acto jurídico de adjudicación del Lote 1105 por las causales de objeto jurídicamente imposible, fin ilícito y nulidad virtual o contravención a las leyes que interesan al orden público a las buenas costumbres.
- Determinar si corresponde declarar la nulidad del acto jurídico de adjudicación del Lote 1195 por las causales de objeto jurídicamente imposible, fin ilícito y nulidad virtual o contravención a las leyes que interesan al orden público y a las buenas costumbres.
- Determinar si corresponde declarar la ineficacia del acto jurídico de adjudicación del Lote 1105 debido a que los Demandados 1, 2 y 3 habrían actuado en exceso de sus facultades.
- Determinar si corresponde declarar la ineficacia del acto jurídico de adjudicación del Lote 1195 debido a que los Demandados 1, 2 y 3 habrían actuado en exceso de sus facultades.

1.5 Sentencia de Primera Instancia

El 12 de marzo de 2015 se emite la Sentencia No. 117-2018-1-JC/CSJAR declarando:

- FUNDADA la demanda respecto a la causal de nulidad por fin ilícito.
- INFUNDADA la demanda respecto a las causales por objeto jurídicamente imposible y contravención al orden público y las buenas costumbres.

Principales fundamentos

Conforme al numeral 4 del artículo 219 y al artículo 140 del Código Civil, si el acto jurídico no se dirige a la producción de efectos jurídicos que puedan recibir amparo legal, por cuanto la intención de los celebrantes tiene una finalidad ilícita, se produce la nulidad absoluta del acto. El fin consiste en la orientación que se le da a la manifestación de voluntad, por ello, es ilícito todo aquello contrario a normas legales imperativas, especialmente aquellas que tipifican un ilícito penal, sin embargo, también existen los ilícitos administrativos y civiles, en otras palabras, señaló que se requiere una contravención al ordenamiento jurídico y a las buenas costumbres para la nulidad.

De esa forma, las adjudicaciones de los Lotes 1105 y 1195 a favor de los Demandados 4 es nula por la causal de fin ilícito en tanto el estatuto de Ampaca señalaba que solo podían ser adjudicatarios de los terrenos los asociados que figuren en el padrón de la asociación.

Cabe recordar que los Demandados 4 no tenían la calidad de asociados de Ampaca al momento de las adjudicaciones a su favor pues habían transferido sus derechos (en Ampaca), es así como dichos actos jurídicos (las adjudicaciones) son nulos por tener un fin ilícito, entendido como una orientación de la manifestación de voluntad destinada a contravenir la norma social de Ampaca. El Juzgado agrega que el funcionamiento de una asociación se regula por el estatuto, que es un conjunto de normas internas que regulan sus actividades en todo lo no previsto en la Ley.

Por lo anterior, la actuación en contra del estatuto de Ampaca contraviene su orden jurídico ya que dicha norma interna establece expresamente que solo pueden recibir terrenos sus asociados, en consecuencia, las adjudicaciones de los Lotes a favor de los Demandados 4 tuvieron un evidente ánimo de menoscabar el patrimonio de Ampaca, configurándose así la nulidad por fin ilícito.

Por otro lado, la imposibilidad jurídica ocurre cuando las reglas negociales de un acto jurídico no pueden generar efectos ya que se dirigen a la consecución de un resultado no previsto en el ordenamiento jurídico o debido a que no toman en consideración un presupuesto normativo. Por consiguiente, las adjudicaciones de los Lotes 1105 y 1995 a favor de los Demandados 4 no serían un imposible jurídico ya que son un acto previsto en el ordenamiento jurídico al tratarse de una transferencia de propiedad.

Finalmente, respecto a la causal de nulidad virtual se indica que es nulo el acto jurídico que contraviene el orden público o las buenas costumbres. Una norma de orden público es aquellas que tutela principios fundamentalmente y/o que se impone obligatoriamente a los particulares, es decir, una norma imperativa. Este tipo de normas, las imperativas, son aquellas que tienen una rigidez que no admite modificación o sustitución alguna.

Por lo anterior, a pesar de que las adjudicaciones de los Lotes 1105 y 1195 contravinieron las normas estatutarias de Ampaca siendo así nulas por la causal de fin ilícito, no se configuraría la nulidad virtual debido a que el acto jurídico no está contraviniendo el orden público debido a que no se están afectados los principios fundamentales del ordenamiento jurídico ni normas imperativas.

1.6 Recurso de Apelación

El 04 de enero de 2019, los Demandados 4 interpusieron un recurso de apelación contra la Sentencia No. 117-2018-1-JC/CSJAR señalando que se habían cometido errores de hecho y derecho.

Los Demandados 4 argumentaron que el documento que prueba que habrían transferido sus derechos sobre los Lotes 288, 255 y 256, por lo cual dejaron de ser asociados de Ampaca en 1991, fue presentado como medio de prueba de forma extemporáneo. En consecuencia, se debe considerar que a la fecha de las adjudicaciones de los Lotes 1105 y 1995 a su favor seguían manteniendo la calidad de asociados, en ese sentido, el acto jurídico de adjudicación no tendría un fin ilícito por lo cual no sería nulo.

Posteriormente, el 07 de enero de 2019, Ampaca interpuso un recurso de apelación contra la Sentencia No. 117-2018-1-JC/CSJAR solicitando que se declare la nulidad de las adjudicaciones de los Lotes 1105 y 1195 también por las causales de objeto jurídicamente imposible y por contravención al orden público y las buenas costumbres.

Ampaca argumentó que, según su estatuto, cada asociado solo podía recibir un máximo de 5 hectáreas y la suma de las áreas de los Lotes 1105 y 1995 ascendía a 5.1559, lo que

excede el máximo permitido en el estatuto, resultando así jurídicamente imposible que Ampaca disponga de más terreno del permitido.

Agrega que la causal de imposibilidad física o jurídica está vinculada a que la relación jurídica no puede estar dentro del marco legal y jurídico, ya sea porque no está prevista en el ordenamiento o porque no se ha cumplido un presupuesto exigido en el ordenamiento para que el acto proyecte el efecto deseado.

Finalmente, Ampaca señala que también se habría configurado la nulidad del acto jurídico por nulidad virtual debido a que sus normas estatutarias son normas de orden público para sus asociados.

1.7 Sentencia de Vista

El 27 de octubre de 2019, se emitió la Sentencia de Vista No. 361-2020 a través de la cual (i) se confirmó la Sentencia No. 117-2018-1-JC/CSJAR respecto a declarar fundada la demanda por la declaración de nulidad del acto jurídico de las adjudicaciones de los Lotes 1105 y 1195 por la causal de fin ilícito e infundada por la causal de nulidad virtual; y, (ii) se revocó la Sentencia No. 117-2018-1-JC/CSJAR reformándola y declarando fundada la demanda respecto a la causal de objeto jurídicamente imposible.

Los argumentos principales para sustentar la decisión fueron los siguientes:

- Los Demandados 4 no eran asociados de Ampaca al momento en que se efectuaron a su favor las adjudicaciones de los Lotes 1105 y 1195 en tanto

mediante el Contrato de Compraventa de fecha 28 de mayo de 1991 transfirieron sus derechos sobre los Lotes 288, 255 y 256 (y por ende su calidad de asociados) a favor de Javier Cornejo Valencia. En ese sentido, las adjudicaciones contravinieron las normas estatutarias que Ampaca estaba obligada a cumplir, lo que evidencia que se buscó perjudicar el derecho de propiedad de la asociación, por lo que ineludiblemente implicó un fin ilícito.

- Según el estatuto de Ampaca, los asociados solo podían ser adjudicatarios de terrenos por hasta un límite de 5 hectáreas, sin embargo, los Lotes 1105 y 1195 adjudicados a favor de los Demandados 4 tenían un área superior a las 5 hectáreas. Por ese motivo, al haberse adjudicado una cantidad de terreno superior al permitido en la norma interna de la asociación estaríamos frente a un imposible jurídico, toda vez que la relación jurídica no estaba dentro del marco legal de la asociación.
- Finalmente, respecto a la nulidad virtual se indica que (i) una norma que interesa al orden público es aquella que tutela principios fundamentales del Estado y que es impuesta en forma obligatoria a los particulares, (ii) una norma imperativa es aquella dotada de rigidez que no admite modificación o sustitución alguna, y, (iii) las buenas costumbres implican la adecuación de la conducta a las reglas de la moral en un contexto determinado. Dicho esto, dado que por las adjudicaciones de los Lotes 1105 y 1195 se han violentado las normas estatutarias, que son normas fijadas en el marco de la autonomía privada, no se vulneraron normas que interesen al orden público ni a las buenas costumbres.

II. PROBLEMAS JURÍDICOS PLANTEADOS EN EL EXPEDIENTE

El Expediente materia de sustentación permitirá un análisis posterior de los siguientes problemas jurídicos; los mismos que serán desarrollados en la Sección VI del presente Informe Jurídico.

- **Primer Problema Jurídico**

Determinar la existencia de una nulidad por fin ilícito en las adjudicaciones de los Lotes 1105 y 1195 de Ampaca a favor de los Demandados 4.

- **Segundo Problema Jurídico**

Determinar la existencia de una nulidad por objeto jurídicamente imposible en las adjudicaciones de los Lotes 1105 y 1195 de Ampaca a favor de los Demandados 4.

- **Tercer Problema Jurídico**

Determinar la existencia de una nulidad por contravención al orden público y las buenas costumbres en las adjudicaciones de los Lotes 1105 y 1995 de Ampaca a favor de los Demandados 4.

III. MARCO CONCEPTUAL

La naturaleza del Expediente corresponde a la de un proceso judicial tramitado en un procedimiento de conocimiento en mérito de una demanda de nulidad de acto jurídico por causales de objeto jurídicamente imposible, fin ilícito y nulidad virtual y, en tal sentido, es pertinente revisar algunos conceptos vinculados a la materia.

3.1 Acto jurídico

El artículo 140 del Código Civil¹ vigente contiene una definición de acto jurídico que también lista los cuatro requisitos para su validez. En el mismo sentido, según Espinoza Espinoza (2008), “el acto jurídico es aquel hecho jurídico, voluntario, lícito, con manifestación de la voluntad y efectos jurídicos” (p. 32-33).

3.2 Nulidad

Espinoza Espinoza (2008), define la nulidad como “un supuesto específico de la categoría de la invalidez que se configura por una patología de los elementos esenciales del negocio jurídico” (p. 497). En otras palabras, cuando el acto jurídico no cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 140 del Código Civil, se considerará a éste como nulo.

Agrega Von Thur (2005) que “son nulos los negocios que carecen de eficacia y no pueden ser validados. El negocio nulo no produce los efectos que las partes declararon como su propósito, ni los complementarios que establece la ley” (p. 98).

3.3 Nulidad por Fin Ilícito

Vidal Ramírez (2005), refiriéndose a la nulidad por fin ilícito regulada en el inciso 4 del artículo 219 del Código Civil, indica que:

¹ “Artículo 140:El acto jurídico es la manifestación de voluntad destinada a crear, regular, modificar o extinguir relaciones jurídicas. Para su validez se requiere:

1. Plena capacidad de ejercicio, salvo las restricciones contempladas en la ley;
2. Objeto física y jurídicamente posible;
3. Fin lícito;
4. Observancia de la forma prescrita bajo sanción de nulidad.” (Decreto Legislativo No. 295, 1984)

La ilicitud de la finalidad se determina, entonces, cuando la manifestación de voluntad no se dirige a la producción de efectos jurídicos que no puedan recibir tutela jurídica, pues la intención evidenciada del o de los celebrantes del acto jurídico es contraria al ordenamiento jurídico, como ocurriría si dos sujetos se vinculan por un acto jurídico con la finalidad que uno de ellos actúe como sicario de la venganza personal de la otra parte respecto de un tercero (p. 494).

3.4 Nulidad por Objeto Jurídicamente Imposible

Idrogo Delgado (2005) señala que “será el acto jurídicamente imposible, cuando el objeto del acto no puede llegar a cumplirse por existir una prohibición legal expresa” (p. 261).

En la misma línea, Vidal Ramírez agrega que “la imposibilidad jurídica del objeto supone que los derechos y deberes integrados a la relación jurídica estén fuera del marco legal o en contradicción al ordenamiento jurídico” (p. 493).

3.5 Nulidad Virtual

Taboada Córdova (1988) señala al respecto que:

La (nulidad) dispuesta en el último inciso del artículo 219 hace referencia directa a los supuestos de las nulidades tácitas o virtuales, explicadas anteriormente, por cuanto se dispone que es nulo el acto jurídico en el caso del artículo V del Título Preliminar, esto es el acto jurídico contrario a leyes que interesan al orden público o las buenas costumbres. En estos casos la nulidad viene impuesta no

expresamente por la norma legal, sino por el hecho de que el negocio jurídico contraviene una norma inspirada en el orden público (p. 75).

El mismo autor, Taboada Córdova (2002), agrega que:

Esta categoría de nulidad virtual, exige por ende una interpretación no sólo de la norma jurídica, sino también de las bases o fundamentos del sistema jurídico, conformado por normas imperativas, orden público y buenas costumbres. En otras palabras, para poder detectar un supuesto de nulidad virtual, es necesario en la mayoría de los casos una interpretación integral del sistema jurídico, no sólo de sus normas, sino también de sus fundamentos (p.97).

3.6 Orden Público

Rubio Correa (2008) indica:

El orden público estaría conformado por el conjunto de disposiciones imperativas existentes tanto dentro del sistema jurídico y de los principios subyacentes a tales normas, susceptibles de ser obtenidos mediante ciertos procedimientos de interpretación. En otras palabras, cuando el texto se refiere a las leyes que interesan al orden público, una interpretación literal nos remite a las normas de carácter imperativo (p. 101).

De igual forma, en la jurisprudencia se menciona que “el orden público está constituido por el conjunto de normas positivas absolutamente obligatorias, donde no cabe

transigencia ni tolerancia, por afectar principios fundamentales de la sociedad o las garantías de su existencia. De ello se sigue que toda conducta que incurre en un ilícito penal afecta el orden público” (Casación No. 1657-2006-Lima).

3.7 Eficacia

En palabras de Espinoza Espinoza (2008), “la eficacia es el momento dinámico del [Acto jurídico] y se configura como consecuencia de la validez, al producirse los efectos jurídicos del negocio” (p. 483).

3.8 Invalidez o Ineficacia Estructural

Palacios Martínez (2002) indica respecto a la ineficacia estructural “también llamada invalidez) entendemos la carencia de efectos del negocio producida por hechos inherentes a su estructura. El ordenamiento, al faltar algún requisito, elemento o presupuesto necesario para la eficacia del negocio, lo sanciona con la ausencia de efectos o la posibilidad de que dicha ausencia se produzca. Se caracteriza esta especie de ineficacia por ser originaria” (p. 166).

3.9 Asociación

El artículo 80 del Código Civil vigente indica que “la asociación es una organización de estable de personas naturales o jurídicas, o de ambas, que a través de una actividad en común persigue un fin no lucrativo” (Decreto Legislativo No. 295, 1984).

En ese mismo sentido, mediante la Resolución No. 241-98-ORLC del Tribunal Registral se indica:

“La asociación implica un grupo de personas que realizan, en un espacio temporal determinado o indeterminado, una actividad en común a través de la distribución de tareas y roles para el logro de un fin altruista, personas que constituyen en última instancia su substrato material”. (Resolución No. 241-98-ORLC)

3.10 Estatuto de las Asociaciones

Fernández Sessarego (2004) expresa que “en toda asociación existe un estatuto que regula lo atinente a su organización, precisa sus fines, su sistema operativo, el rol o funciones de sus diversos órganos” (p. 250).

En el mismo sentido, la Casación No. 2802-2002-LIMA señala respecto a los estatutos de las asociaciones lo siguiente “respecto a que las normas del Código Civil que regulan las asociaciones son de carácter supletorio a la voluntad de los miembros de la misma que se ve plasmado en el acuerdo social, constituido por el estatuto, salvo que se traten de normas de orden público” (Casación No. 2802-2002, 2002).

IV. ANÁLISIS DOCTRINARIO, LEGAL Y JURISPRUDENCIAL DE LA MATERIA

4.1 Acto Jurídico

El acto jurídico se encuentra definido en el artículo 140 del Código Civil como “la manifestación de voluntad destinada a crear, regular, modificar o extinguir relaciones jurídicas” (Decreto Legislativo No. 295, 1984). Además, se listan los elementos necesarios para su validez: (i) plena capacidad de ejercicio; (ii) objeto física y jurídicamente posible; (iii) fin lícito; y, (iv) observancia de la forma prescrita bajo sanción de nulidad.

El elemento principal del acto jurídico es la manifestación de voluntad que consiste en “la exteriorización de un hecho psíquico interno destinado a producir efectos jurídicos” (Espinoza Espinoza, 2008, p. 49).

Los actos jurídicos son disímiles a los hechos jurídicos, pues los primeros necesitan una actuación humana con el fin de generar efectos jurídicos mientras que los segundos son actos que trascienden efectos jurídicos por disposición normativa. En esa línea Torres Vasquez (2015) argumenta que “entre el acto jurídico y el hecho jurídico existe una relación de genero especie. (...) todo acto jurídico es un hecho jurídico, pero no todo hecho jurídico constituye un acto jurídico” (p. 77). Según Espinoza Espinoza (2008), el hecho jurídico es “aquel acontecimiento o suceso (natural o humano) que tiene trascendencia en el mundo del derecho, por cuanto el ordenamiento jurídico así lo ha establecido previamente en su normatividad” (p. 26).

4.2 Nulidad del Acto Jurídico

Como se ha indicado, los actos jurídicos materializan decisiones tomadas por personas que han manifestado su voluntad de forma expresa o tácita, por ello, los actos

jurídicos pueden sufrir diversos defectos en su configuración o estructura; o, incluso defectos sobrevinientes que impiden que dichos actos generen sus efectos.

Así, el Código Civil establece en sus artículos 219 y 221² los supuestos en los cuales se configura la nulidad y la anulabilidad del acto jurídico respectivamente.

Por una parte, la nulidad ocurre cuando un acto jurídico carece de algún elemento, presupuesto, requisito o, incluso, cuando el acto jurídico a pesar de haber sido válidamente constituido tiene un contenido ilícito, por contravenir las buenas costumbres, el orden público o normas imperativas. (Taboada Cordova, 2002, p. 300)

Por otro lado, Torres Vasquez (2015) acertadamente menciona que el acto jurídico anulable es aquel que “produce todos sus efectos desde su inicio, pero puede ser declarado judicialmente nulo a iniciativa del sujeto cuya determinación está viciada por incapacidad relativa, por vicios de la voluntad, o cuando es perjudicado por un acto disimulado (simulación relativa)” (p. 964).

² “Artículo 219: El acto jurídico es nulo:

- 1.- Cuando falta la manifestación de voluntad del agente.
- 3.- Cuando su objeto es física o jurídicamente imposible o cuando sea indeterminable.
- 4.- Cuando su fin sea ilícito.
- 5.- Cuando adolezca de simulación absoluta.
- 6.- Cuando no revista la forma prescrita bajo sanción de nulidad.
- 7.- Cuando la ley lo declara nulo.
- 8.- En el caso del artículo V del Título Preliminar, salvo que la ley establezca sanción diversa.” (Decreto Legislativo No. 295, 1984)

Artículo 221.- El acto jurídico es anulable:

- 1.- Por capacidad de ejercicio restringida de la persona contemplada en los numerales 1 al 8 del artículo 44.
- 2.- Por vicio resultante de error, dolo, violencia o intimidación.
- 3.- Por simulación, cuando el acto real que lo contiene perjudica el derecho de tercero.
- 4.- Cuando la ley lo declara anulable.” (Decreto Legislativo No. 295, 1984)

Las principales diferencias entre la nulidad y la anulabilidad del acto jurídico son plasmadas por Torres Vasquez (2015):

- (i) El acto nulo no produce efectos; el acto anulable sí produce efectos.
- (ii) Las causales de nulidad son establecidas en protección de intereses generales; las causales de anulabilidad protegen intereses particulares.
- (iii) La titularidad de la acción de nulidad recae en cualquiera de las partes intervinientes, los terceros que tengan legítimo interés, el Ministerio Público, y el juez, quien puede declararla de oficio; la acción de anulabilidad recae en la parte perjudicada por la causal invocada.
- (iv) Los actos anulables son plausibles de convalidación o confirmación; los actos nulos no pueden ser confirmados.
- (v) La sentencia que declara la nulidad es declarativa; la sentencia que declara la anulabilidad es constitutiva.
- (vi) La acción de nulidad prescribe a los 10 años; la acción de anulabilidad prescribe a los 2 años. (p. 956)

De igual forma, en la jurisprudencia, mediante la Casación No. 2514-97-ICA, se indica lo siguiente:

"La nulidad absoluta del acto jurídico opera de pleno derecho, porque importa la inexistencia del acto y no produce los efectos queridos. El acto jurídico afectado por anulabilidad produce ciertamente el efecto que persigue, habida cuenta que contiene todos los elementos constitutivos indispensables, solo por estar afectado por alguno de estos elementos puede ser impugnado, pero subsiste el acto

mientras que judicialmente no se haya declarado su invalidez" (Casación No. 2514-97-ICA, 2000).

4.3 Nulidad por fin ilícito

La causal de nulidad del acto jurídico por fin ilícito está direccionada a que la finalidad del acto no puede estar dirigida a producir efectos jurídicos contrarios al ordenamiento jurídico, vale precisar, que el aspecto subjetivo del acto sea ilícito.

Con relación al fin lícito del acto jurídico, en la Casación No. 5453-2017-LIMA se menciona que:

“Según la doctrina predominante, el Código Civil patrio sigue la corriente doctrinaria causalista, habiéndose acogido a la causa fin unitaria o sincrética, ello por cuanto entiende que el agente al realizar un acto jurídico lo hace con el propósito de alcanzar los efectos que le son típicos y constantes, lo cual no le impide que, además, se proponga lograr una finalidad concreta. Siendo así, para este autor, un acto jurídico será lícito si es conforme al ordenamiento jurídico e ilícito cuando contravenga tal ordenamiento, esto es, cuando sea contrario a normas imperativas, al orden público y a las buenas costumbres.

(...)

De lo expuesto, se llega a determinar que la causal de fin ilícito, contemplada en el artículo 219 numeral 4 del Código Civil, se ha determinado en base a lo prescrito en el artículo 140 numeral 3 del citado código que prevé que el acto jurídico es la manifestación de voluntad destinada a crear, regular, modificar o extinguir relaciones jurídicas y para su validez se requiere un fin lícito. En ese sentido, será nulo todo acto jurídico celebrado cuya causa sea ilícita

por contravenir las normas que interesan al orden público o a las buenas costumbres” (Casación No. 5453-2017-LIMA, 2017).

Lo anterior se complementa con lo señalado en otra jurisprudencia:

“Desde un punto de vista subjetivo, la causa tal como debe entenderse en nuestro ordenamiento jurídico, será la función jurídica en base a la función socialmente razonable y digna que desempeña el acto jurídico; y desde el punto de vista subjetivo, la causa será el propósito práctico de las partes integrado por los móviles comunes y determinantes en la celebración del acto jurídico, es decir, lo que las partes persiguen con la celebración de éste. Con lo cual, para determinar que exista nulidad del acto jurídico por ilicitud del fin, no se deberá de tener en cuenta el aspecto objetivo del acto jurídico celebrado, pues todo acto jurídico siempre persigue una función jurídica y socialmente razonable de acuerdo al ordenamiento jurídico (en dependencia con cada tipo de contrato); sino, al aspecto subjetivo del mismo, es decir a los propósitos prácticos de las partes, integrados por los móviles comunes y determinantes que las han llevado a la celebración del acto jurídico, los mismos que deben ser contrarios no solamente al propio ordenamiento jurídico, sino contrario también al orden público o a las buenas costumbres. En esa línea de razonamiento, el fin ilícito, como causal de nulidad del acto jurídico, se configurará cuando la manifestación de voluntad no se dirige a la producción de efectos jurídicos que puedan recibir tutela jurídica, pues la intención evidenciada del o de los celebrantes del acto jurídico es contraria no solamente al ordenamiento jurídico, sino también al orden público y las buenas costumbres, como ocurrirá por ejemplo si dos sujetos se vinculan por un acto jurídico con la finalidad de que uno de ellos actúe como sicario de la venganza personal de la otra parte respecto a un tercero” (Casación No. 1438-2017-LIMA, 2018).

4.4 Nulidad por objeto jurídicamente imposible

La causal de nulidad del acto jurídico por objeto jurídicamente imposible ocurre cuando estamos frente a un acto que genera derechos y deberes que se encuentran fuera del ordenamiento jurídico o en contra de este. Muchos autores sostienen que la causal de nulidad por objeto jurídicamente imposible es confundida con la causal de nulidad por fin ilícito; sin embargo, a nivel jurisprudencial peruano esta discusión habría sido zanjada, entendiéndose que el objeto jurídicamente imposible está relacionado a aquellos actos jurídicos que no se encuentran amparados en el ordenamiento jurídico.

Con relación a lo indicado, Taboada Córdova (1988) establece lo siguiente:

Como se podrá observar fácilmente, mientras el artículo 140 del Código Civil señala que el objeto deberá ser física y jurídicamente posible, el inciso 3 del artículo 219 dispone que el acto jurídico es nulo cuando su objeto es física o jurídicamente imposible o cuando sea indeterminable. En otros términos, el Código exige que el objeto del acto jurídico deba ser física y/o jurídicamente posible y determinable. Y estas dos condiciones o requisitos de la posibilidad y de la determinabilidad, como ya lo hemos visto anteriormente, no son sino condiciones que deben reunir las prestaciones, bien sea que consistan en la transmisión de un derecho real o en la ejecución de un hecho personal del deudor. Siendo esto así, la conclusión lógica es que el nuevo Código Civil ha incorporado la noción de objeto del Negocio Jurídico entendido como la prestación prometida, esto es, como el comportamiento que deberá realizar una de las partes frente a la otra. De no ser así, el Código no hubiera exigido para la validez del acto jurídico, que el objeto cumpliera con los requisitos de la posibilidad y determinabilidad, que son requisitos que según la Doctrina se aplican a las prestaciones debidas. (p.73)

Con relación a la imposibilidad jurídica, en la Casación No. 5453-2017-LIMA se menciona que:

“Estaremos ante una imposibilidad jurídica cuando en el plano de la realidad jurídica, las reglas negociables no pueden ser ejecutadas, sea porque se dirigen a la consecución de un resultado (jurídico) no previsto por el ordenamiento (piénsese en la constitución de una hipoteca sobre un bien mueble o en la enajenación de un bien que se encuentra fuera del comercio) o porque no toman en consideración algún presupuesto exigido por este último para la obtención del efecto deseado (piénsese en la necesidad de no tener deudas cuyo pago pueda verse perjudicado con el patrimonio familiar que se desea constituir)” (Casación No. 5453-2017-LIMA, 2017).

4.5 Nulidad Virtual o por contravenir las leyes que interesan al orden público o las buenas costumbres

La causal de nulidad virtual o nulidad por contravenir el artículo V del Título Preliminar del Código Civil, en otras palabras, la nulidad del acto jurídico por contravenir a las leyes que interesan al orden público o a las buenas costumbres, está vinculada a que los actos jurídicos no pueden afectar las normas del ordenamiento jurídico, sus fundamentos y las costumbres desplegadas por la humanidad en un determinado momento del tiempo.

Con relación a la nulidad virtual, en la Casación No. 5453-2017-LIMA se establece que:

“La nulidad absoluta a que se contrae el artículo 219 inciso 8 del Código Civil, concordante con el artículo quinto del Título Preliminar de la citada norma material, describe que un acto jurídico será nulo cuando sea contrario a las leyes que interesan al orden público o a las buenas costumbres. La anotada causal

sustantiva se fundamenta en la limitación de la autonomía de la voluntad en razón a que en algunos casos los actos jurídicos se celebran contraviniendo normas imperativas que son expresión de orden público; estas nulidades por lo demás no operan automáticamente, sino que los jueces tienen la facultad de declararlas con el sustento de la norma imperativa contravenida por la autonomía privada; por lo general, estas nulidades están integradas a las normas prohibitivas provenientes del conjunto del ordenamiento jurídico” (Casación No. 5453-2017-LIMA, 2017).

En esa línea, Vidal Ramírez Ramírez (2005) alega que:

La causal de nulidad virtual se sostiene en la atenuación de la autonomía de la voluntad por el orden público dando cabida a las denominadas nulidades virtuales, cuyo concepto es contrapuesto al de las nulidades expresas o textuales, por lo que en esta causal quedan comprendidos los actos jurídicos celebrados en contravención a las normas de orden público y queda planteada, así, la nulidad virtual de un acto jurídico cuando sea celebrado con violación de normas imperativas, que son en la que se expresa el orden público (p. 504).

V. OPINIÓN SOBRE SENTENCIAS

5.1 Sentencia de Primera Instancia

Considero que la Sentencia No. 117-2018-1-JC/CSJAR del Primer Juzgado Especializado en lo Civil de la Corte Superior de Justicia de Arequipa (primera instancia) resolvió adecuadamente el petitorio de Ampaca conforme a lo siguiente:

- Con relación a la nulidad por fin ilícito, declarada fundada, estoy de acuerdo debido a que los Demandados 4 no tenían la calidad de asociados de Ampaca cuando recibieron los Lotes 1105 y 1195, lo que implica que las adjudicaciones atentó las normas estatutarias de Ampaca ya que estas mencionaban que sus Lotes solo podían ser adjudicados a personas que tenían la calidad de asociados, evidenciándose que existió una intención (aspecto subjetivo) de menoscabar la propiedad de Ampaca, constituyendo así un fin ilícito.
- Con relación a la nulidad por objeto jurídicamente imposible, declarada infundada, estoy de acuerdo ya que la transferencia de los Lotes 1105 y 1195 de Ampaca a los Demandados 4 es una institución prevista en el ordenamiento jurídico pues se trata de una transferencia de propiedad. En otras palabras, la transferencia de propiedad es un acto jurídico amparado y regulado en el ordenamiento jurídico, precisamente en el Código Civil y en normas especiales, por lo cual, no es un objeto jurídicamente imposible.
- Con relación a la nulidad por contravención al orden público o a las buenas costumbres, declarada infundada, estoy de acuerdo ya que si bien la transferencia de los Lotes 1105 y 1195 de Ampaca a los Demandados 4 atentó contra su norma estatutaria, esta norma es vinculante solo entre sus asociados y no con terceros, no calzando así con ser una norma de orden público ni una buena costumbre pues no tutela principios fundamentales, ni se impone obligatoriamente a los particulares, ni representa la convivencia social en un momento determinado.

5.2 Sentencia de Vista

La Sentencia de Vista No. 361-2020 de la Segunda Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Arequipa, a mi criterio cumple con resolver parcialmente de forma adecuada el presente caso según lo siguiente:

- Con relación a la nulidad por fin ilícito se confirma la Sentencia No. 117-2018-1-JC/CSJAR (primera instancia), estoy de acuerdo por los argumentos mencionados previamente.
- Con relación a la nulidad por objeto jurídicamente imposible, se revoca la Sentencia No. 117-2018-1-JC/CSJAR (primera instancia) y se declara fundada la demanda, al respecto, no estoy de acuerdo con lo resuelto por la Sala Civil debido a que si bien no era posible que Ampaca adjudique a los Demandados 4 un área superior a las 5 hectáreas (los Lotes 1105 y 1195 superan esta área), el acto de transferir los mencionados inmuebles responde a una transferencia de propiedad, que es un acto jurídico avalado y regulado por el ordenamiento jurídico, por lo cual no resulta en un objeto jurídicamente imposible.
- Con relación a la nulidad por contravención al orden público o a las buenas costumbres se confirma la Sentencia No. 117-2018-1-JC/CSJAR (primera instancia), me alíneo a la posición resuelta por los argumentos antes mencionados.

En conclusión, me encuentro de acuerdo con las sentencias de primera y segunda instancia en lo referido a la nulidad de las adjudicaciones de los Lotes 1105 y 1995 por la causal de fin ilícito (fundada) y nulidad virtual (infundada), no obstante, con relación a la causal de objeto jurídicamente imposible únicamente me encuentro de acuerdo con la sentencia de primera instancia que la declara infundada.

VI. OPINIÓN PERSONAL

En la presente sección se desarrollarán los problemas jurídicos descritos en el numeral II del presente Informe:

6.1 Determinar la existencia de una nulidad por fin ilícito

De acuerdo a lo desarrollado en el expediente, a mi juicio se manifiesta una nulidad por fin ilícito debido a lo siguiente:

- El fin ilícito está vinculado con la finalidad subjetiva que tienen las partes cuando celebran un determinado jurídico. Así, la referida finalidad subjetiva será ilícita cuando esté direccionada a generar efectos que no puedan recibir tutela del ordenamiento jurídico.
- Además, se ha indicado que un acto jurídico es nulo por la causal de fin ilícito cuando dicho acto tiene como propósito una finalidad no conforme al ordenamiento jurídico, incluyendo su contravención.
- Dicho lo anterior, considero que en el caso analizado se presenta una nulidad por fin ilícito debido a que las adjudicaciones de los Lotes 1105 y 1195 de Ampaca a favor de los Demandados 4 tuvieron el ánimo de menoscabar el patrimonio de la Demandante pues (i) los adjudicatarios no tenían la calidad de asociados al momento de las referidas adjudicaciones en tanto habían transferido su participación; y, (ii) el área de las Lotes 1105 y 1195 superaba las 5 hectáreas, que era el límite previsto en la norma estatutaria de Ampaca.

6.2 Determinar la existencia de una nulidad por objeto jurídicamente imposible

De acuerdo a desarrollado en el expediente, considero que no se manifiesta una nulidad por objeto jurídicamente imposible por lo siguiente:

- El objeto jurídicamente imposible está direccionado a sancionar los actos jurídicos que conllevan la generación de efectos (derechos y obligaciones) que se encuentran fuera o en contradicción al ordenamiento jurídico, incluso por una prohibición expresa.
- Además, se ha agregado que el objeto jurídicamente imposible se refiere a que el acto jurídico no puede ser ejecutado porque no toma en consideración un presupuesto previsto en el ordenamiento jurídico para que pueda generar sus efectos.
- Considero que el caso analizado no se presenta una nulidad por objeto jurídicamente imposible debido a que las adjudicaciones de los Lotes 1105 y 1195 de Ampaca a favor de los Demandados 4 fueron transferencias de propiedades, por ello, se trata de actos jurídicos que se encuentran dentro del ordenamiento jurídico y no lo contravienen, ello porque no existe una prohibición legal para realizar las adjudicaciones, sin perjuicio que a nivel de la asociación si exista una prohibición.

6.3 Determinar la existencia de una nulidad por contravención al orden público y las buenas costumbres

De acuerdo a desarrollado en el expediente, considero que no se manifiesta una nulidad por contravención al orden público y las buenas costumbres conforme a lo siguiente:

- La nulidad por contravención al orden público y las buenas costumbres está relacionada al hecho que un acto atente contra leyes que interesan al orden público, es decir, reglas recogidas en el ordenamiento jurídico que son de obligatorio cumplimiento para todos los particulares. Asimismo, esta nulidad aplica a aquellos actos jurídicos que atentan contra las buenas costumbres, vale

decir, a determinadas características de la convivencia humana en un momento determinado.

- En mi opinión, en el caso analizado no se presenta una nulidad virtual dado que las adjudicaciones de los Lotes 1105 y 1195 de Ampaca a favor de los Demandados 4 contravinieron una norma estatutaria más no una norma imperativa para todos los sujetos cuyas relaciones se encuentran reguladas por el ordenamiento jurídico.

VII. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Casación No. 2514-97 (Ica). (2000, 30 de agosto). Corte Suprema de Justicia: Sala Civil Transitoria.

<https://vlex.com.pe/vid/-472453034>

Casación No. 2802-2002 (Lima). (2002, 24 de septiembre). Corte Suprema de Justicia: Sala Civil Transitoria.

<https://vlex.com.pe/vid/-472805766>

Casación No. 5453-2017 (Lima). (2020, 21 de julio). Corte Suprema de Justicia: Sala Civil Transitoria.

<https://img.lpderecho.pe/wp-content/uploads/2020/07/Sentencia-casatoria-Caso-Polvos-Azules.pdf>

Casación No. 1438-2017 (Lima). (2020, 21 de julio). Corte Suprema de Justicia: Sala Civil Transitoria.

<https://img.lpderecho.pe/wp-content/uploads/2020/09/Cas.-1438-2017-Lima-Norte-LP.pdf>

Espinoza Espinoza, J. (2008). Acto Jurídico Negocial. Análisis Doctrinario, Legislativo y Jurisprudencial. Lima. Gaceta Jurídica.

Fernández Sessarego, C. (2004). Derecho de las Personas. Exposición de Motivos y Comentarios al libro primero del Código Civil Peruano. Lima. Grijley.

Ferrand Noriega, A (2007). *El orden público en el derecho privado* (Tesis para optar por el Grado Académico de Magister en Derecho con Mención en Derecho Civil, Pontificia Universidad Católica del Perú). Repositorio Institucional de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/4680/FERRAND_NORIEGA_ALBERTO_ORDEN_PUBLICO.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Idrogo Delgado, T. (2004). Teoría del Acto Jurídico. Lima. IDEMSA.

Palacios Martínez, E. (2002). Contribución a la Teoría del Negocio Jurídico (concepto, interpretación, ineficacia). Jurista Editores. Lima.

Resolución No. 241-98-ORLC (1998). Tribunal Registral.

Rezzónico, L.M (1958) Estudio de los Contratos en nuestro derecho civil. Compraventa, permuta, cambio o trueque, cesión de derechos. Buenos Aires. Depalma.

Rubio Correa, M (1986). Para leer el Código Civil III. Título Preliminar. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima.

Rubio Correa, M (2008). El título preliminar del Código Civil. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima.

Seoane Linares M. (2005). Personas jurídicas. Principios Generales y su Regulación en la Legislación Peruana. Grijley. Lima.

Taboada Cordova, L (1988). Comentario al Código Civil: Causales de nulidad del acto jurídico. Revista de Derecho Themis No. 11. Lima.

Taboada Cordova, L (2002). Acto Jurídico, Negocio Jurídico y Contrato. Grijley. Lima.

Vidal Ramírez, F (2005). El Acto Jurídico. Gaceta Jurídica. Lima.

Torres Vasquez, A (2015). Acto Jurídico Volumen II. Instituto Pácifico. Lima.

VON THUR, A. (2005). Derecho Civil. Teoría General del Derecho Civil Alemán. Los Hechos Jurídicos. Traducción directa del alemán por Tito Ravá. Marcial Pons Ediciones Jurídicas. Madrid.

ANEXOS

- ANEXO 1 : Demanda.
- ANEXO 2 : Contestación de la Demanda.
- ANEXO 3 : Sentencia de Primera Instancia.
- ANEXO 4 : Apelación del Demandando.
- ANEXO 5 : Apelación del Demandante.
- ANEXO 6 : Sentencia de Segunda Instancia.
- ANEXO 7 : Contrato de Compraventa de fecha 28 de mayo de 1991 por el cual se transfieren los Lotes 288, 255 y 256 a favor de Javier Cornejo Valencia.
- ANEXO 8 : Título de Propiedad por el cual Ampaca adjudica a favor de Félix Coaguila Ramos y Evangelina Soto de Coaguila el Lote número 1105.
- ANEXO 9 : Título de Propiedad por el cual Ampaca adjudica a favor de Félix Coaguila Ramos y Evangelina Soto de Coaguila el Lote número 1195.

Universidad de Lima
Facultad de Derecho
Carrera de Derecho



INFORME DE EXPEDIENTE TRIBUTARIO:

Trabajo de Suficiencia Profesional para optar el título profesional de
Abogado

Materia: Impuesto a la Renta
No. de Expediente: 2054-2012

Demandante: Gate Gourmet Perú S.R.L.
Demandado: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria

NICOLAS ANTONIO VASQUEZ DE LA GALA
Código 20132331

Lima – Perú
Septiembre de 2021

Sumilla del expediente:

El presente Expediente consiste en un proceso administrativo sobre el Impuesto a la Renta. En ese sentido, durante el desarrollo del proceso judicial, se abordan cuestiones como: (i) Impuesto a la Renta; (ii) Principio de Causalidad; (ii) Deducibilidad de Gastos Financieros; (iv) Principio de Calificación Económica de los hechos; y, (v) Simulación, Elusión y Fraude a la Ley.

Índice

I. RESUMEN DEL CASO	2
II. PROBLEMAS JURÍDICOS PLANTEADOS	14
III. MARCO CONCEPTUAL	14
IV. ANÁLISIS DOCTRINARIO, LEGAL Y JURISPRUDENCIAL	22
V. OPINIÓN SOBRE RESOLUCIONES	27
VI. OPINIÓN PERSONAL	29
VII. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	34

I. RESUMEN DEL CASO

1.1 Antecedentes

La matriz de Gate Gourmet Perú S.R.L. (en adelante, “GG Perú”) denominada Gate Gourmet Holding (en lo sucesivo, “GG Holding”) adquirió en febrero de 1997 el 100% de las acciones representativas del capital social de Aeroservicios Peruanos S.A. (en adelante, “AP”). Posteriormente, GG Holding constituyó GG Perú como su subsidiaria, según escritura pública de fecha 03 de marzo de 1997 y aclaratoria de fecha 25 de marzo de 1997.

Luego, mediante Junta General de Accionistas de fecha 15 de julio de 1997, la totalidad de los accionistas de GG Perú (GG Holding con 249 acciones y Henning Boysen con 1 acción) acordaron adquirir de GG Holding la totalidad (100%) de las acciones de AP.

En este punto resulta importante indicar que la adquisición de las acciones por parte de GG Perú a GG Holding acordado mediante contrato de transferencia de acciones de fecha 15 de julio de 1997 se financió con una línea de crédito otorgada por el Citibank N.A. Sucursal de Lima (en adelante, “Citibank”) por el importe de US\$ 3,000,000.00.

Posteriormente, a través de la Junta General de Accionistas de fecha 01 de octubre de 1997, la totalidad de los accionistas de AP (GG Perú con 475,166 acciones, Henning Boysen una acción y Torben Carlsen con una acción) acordaron revaluar sus activos a valor de mercado. Se dejó constancia que el motivo de dicha revaluación fue que con la futura fusión con GG Perú se acojan a lo dispuesto en la Ley No. 26283 y su Reglamento a fin de capitalizar en acto previo a la fusión el monto de la ganancia o excedente que se

determine en la revaluación. Finalmente, se acordó que AP sea absorbida mediante un proceso de fusión por GG Perú, debiendo disolverse sin liquidarse.

En línea de lo anterior, mediante Junta General de Accionistas de GG Perú de fecha 01 de octubre de 1997 se aprobó la fusión con AP, siendo esta última la sociedad absorbida.

Se debe enfatizar que la Ley No. 26283, publicada el 13 de enero de 1994, estableció que se exoneraba de todo tributo, incluidos el Impuesto a la Renta (en lo sucesivo, “IR”) y los derechos de inscripción en los Registros Públicos, a la formación y otros actos, contratos y transferencias patrimoniales, derivados de acuerdos de fusión o división de toda clase de personas jurídicas, ya sean mercantiles, civiles o cooperativas, hasta el 31 de diciembre de 1998.

Mediante el Decreto Supremo No. 120-94-EF, publicado el 21 de septiembre de 1994, se reglamentó la mencionada Ley No. 26283 indicando que, si las sociedades o empresas acordaran la revaluación voluntaria de sus activos con motivo de una fusión, la diferencia entre el mayor valor pactado y el costo computable determinado de acuerdo con el Decreto Legislativo No. 627, no estará gravada para el que la efectuó, siempre que sea capitalizada en acto previo a la fusión.

Según escritura pública de aumento de capital por aportes de accionistas, aumento de capital por capitalización de ganancia por fusión revaluación, fusión por absorción de sociedades con el consiguiente aumento de capital y modificación parcial de estatutos que otorgaron GG Perú y AP el 14 de enero de 1998, se acredita que GG Perú absorbió a AP, que fue disuelta sin liquidarse. Es necesario mencionar que GG Perú adquirió los activos a título universal al costo registrado luego de la reevaluación de activos que ejecutó AP según el acuerdo previo de su Junta General de Accionistas de AP de fecha 01 de octubre de 1997.

1.2 Fiscalización de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (en lo sucesivo, la “SUNAT” o la “Administración”)

El 24 de junio de 2002, la SUNAT notificó a GG Perú la Carta No. 020011040710-1-SUNAT y el Requerimiento No. 00091012 comunicándole el inicio de una fiscalización respecto al IR del ejercicio 2001, posteriormente se amplió la fiscalización mediante la Carta No. 020011040710-2-SUNAT y el Requerimiento No. 00091651 al IR de los ejercicios 1998, 1999 y 2000. En ese sentido, la SUNAT le solicitó a GG Perú que presente diversa información incluyendo declaraciones juradas de impuestos, comprobantes de pago de compras, declaraciones únicas de importación, registros contables (registro de compras y ventas, libro mayor, libro diario, libro de inventarios y balances, entre otros), libro de actas de junta de accionistas y sesiones de directorio, entre otros.

Luego del cierre de los mencionados Requerimientos, la Administración le notificó a GG Perú el Requerimiento No. 00091677 solicitando que sustente por escrito la necesidad del gasto y su vinculación con la renta gravada de los intereses y la diferencia de cambio originados por la línea de crédito recibida del Citibank que fue utilizada para adquirir las acciones representativas del capital social de AP (antes de la fusión).

Posteriormente, GG Perú presentó sus alegatos y la SUNAT concluyó que la línea de crédito recibida del Citibank había sido utilizada para adquirir las acciones de AP, pero dicha operación no cumplía con el principio de causalidad dado que (i) el crédito no incrementó el capital de trabajo ni (ii) no contribuyó a generar rentas gravadas. En ese sentido, la Administración observó los gastos por los intereses que fueron deducidos sin cumplir con el principio de causalidad y la pérdida por diferencia de cambio vinculada.

Asimismo, la SUNAT, en aplicación del principio de calificación económica antes contenido en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, observó la depreciación de los ejercicios 1998 a 2001 al concluir que la fusión por la cual GG Perú absorbió a AP carecía de sustancia económica pues había sido ejecutada con la finalidad de facilitar la revaluación de los activos fijos de dicha empresa como acto previo a la fusión, con lo cual se incrementó la depreciación y se determinó un menor IR en dichos ejercicios. Al respecto, la Administración Tributaria alegó que GG Perú y AP eran partes vinculadas y que GG Perú no realizaba actividad empresarial antes de la fusión y no tenía activos fijos, por lo cual, la fusión carecía de sustancia económica.

Como consecuencia de la fiscalización, la Administración Tributaria emitió las Resoluciones de Determinación Nos. 012-03-0002402 a 012-03-0002405 (en lo sucesivo, las “RD”) respecto al IR de los ejercicios 1998 a 2001 por los siguientes motivos:

- Depreciación relacionada al mayor valor revaluado de los activos fijos que fueron absorbidos mediante la fusión por absorción con AP conforme al régimen temporal de la Ley No. 26283 y que fue desconocida en aplicación del principio de calificación económica antes contenido en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario (en lo sucesivo, la “Norma VIII”) por carecer de sustancia económica.
- Gastos por intereses originados en el préstamo otorgado por Citibank que no fue destinado a la generación de rentas gravadas por lo que no cumple con el principio de causalidad y la pérdida por diferencia de cambio vinculada al mencionado préstamo.

1.3 Recurso de Reclamación

GG Perú presentó un recurso de reclamación contra las RD con los siguientes argumentos:

- Respecto al reparo por la depreciación relacionada al mayor valor revaluado de los activos fijos adquiridos mediante la fusión por absorción con AP, GG Perú alegó que la fusión contaba con sustancia económica por lo siguiente:
 - El objetivo era adquirir los activos de AP, el cual tuvo que ser ejecutado en dos etapas (i) compra de las acciones y (ii) proceso de fusión por absorción, ya que los anteriores accionistas de AP se negaban a vender los activos de forma independiente.
 - Mediante la fusión por absorción realizado al amparo de la Ley No. 26283 y su Reglamento se le permitió registrar los activos revaluados por AP a su real valor de mercado.
 - La reorganización societaria ejecutada mediante la fusión por absorción fue realizada cumpliendo todos los requisitos normativos y reglamentarios.

- Respecto al reparo por los gastos por intereses originados en el préstamo otorgado por Citibank que no habría sido destinado a la generación de rentas gravadas y pérdida por diferencia de cambio vinculada al mencionado préstamo, GG Perú argumentó que los mismos eran deducibles para efectos del IR por lo siguiente:
 - El objetivo real del préstamo recibido del Citibank era adquirir los activos de AP, pero por razones comerciales la única forma de realizar tal adquisición era mediante la compra de las acciones representativas del capital de AP para luego llevar a cabo una fusión por absorción.
 - Por lo anterior, el pasivo vinculado al préstamo recibido del Citibank se encontraba vinculado con los activos recibidos de AP luego de adquirir a título universal sus bienes, derechos y obligaciones mediante la fusión por absorción.

- El préstamo estuvo vinculado con la generación de rentas gravadas pues luego de la fusión los activos absorbidos de AP fueron destinados únicamente a actividades generadoras de rentas gravadas con el IR.

1.4 Resolución de Intendencia de la SUNAT

A través de la Resolución de Intendencia No. 0150140006482 (en adelante, la “RI”) la SUNAT desestimó los argumentos de GG Perú y confirmó los reparos esgrimidos en las RD señalando lo siguiente:

- Respecto al reparo por la depreciación relacionada al mayor valor revaluado de los activos fijos adquiridos por GG Perú mediante la fusión por absorción con AP, la Administración señaló lo siguiente:
 - La Norma VIII establecía que para determinar la verdadera naturaleza de los hechos imposables la SUNAT tomaría en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. En ese sentido, el criterio de la calificación económica de los hechos faculta a la SUNAT a que frente a los hechos de los particulares pueda exponer la operación económica real, dejando de lado la manifestación de voluntad, es decir, realizar la confrontación entre forma y sustancia.
 - Agrega la SUNAT que para aplicar el criterio de calificación económica previsto en la Norma VIII debe existir una operación real distinta a la operación manifestada por las partes, es decir, cuando las formas jurídicas adoptadas sean inadecuadas.

- Teniendo en cuenta el marco normativo, la Administración concluye que la fusión por absorción entre GG Perú y AP fue simulada con el único objetivo de acogerse al régimen temporal de la Ley No. 26283, careciendo de sustancia económica, por lo siguiente:
 - GG Perú no declaró ni la realización de actividades comerciales ni la titularidad de activos antes de ejecutar la fusión con AP.
 - Según el Libro de Actas de Junta de Accionistas de AP se verifica que la fusión realiza tuvo como fin acogerse a los beneficios fiscales previstos en la Ley No. 26283.
 - GG Perú y AP eran empresas vinculadas, y, además, el Directorio y la Gerencia de ambas empresas estaban conformados por las mismas personas.
 - Si bien la fusión por absorción cumplió con realizar todas las formalidades que el ordenamiento exige, no cumplió con las características esenciales dado que GG Perú no ejecutaba ningún tipo de actividad comercial mientras que AP era una empresa en marcha, sin embargo, GG Perú fue la sociedad absorbente, entonces se verificaría que (i) luego de la fusión no se renovó, innovó ni consolidó las actividades comerciales que AP ya ejecutaba ni (ii) se conformó una nueva unidad de negocio. Agrega la SUNAT que una fusión busca ampliar el objeto social de una sociedad mediante la incorporación de otra sociedad que aporta activos, know how, trabajadores, clientes, capital, mercado, entre otros.

- Sin perjuicio de lo anterior, la SUNAT menciona que el beneficio de la depreciación de activos fijos revaluados al amparo de la Ley No. 26283 solo resultaba aplicable hasta el 31 de diciembre de 1998 toda vez que en esta fecha se publicó la Ley No. 27034 cuya Séptima Disposición Transitoria y Final establecía que la mayor depreciación correspondiente al valor atribuido como consecuencia de una revaluación voluntaria no era deducible a partir del 01 de enero de 1999.

- Respecto al reparo por los gastos por intereses originados en el préstamo otorgado por Citibank que no fue destinado a la generación de rentas gravadas y pérdida por diferencia de cambio vinculada al mencionado préstamo, la Administración señaló lo siguiente:
 - Según el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (en lo sucesivo, la “LIR”), son gastos deducibles aquellos necesarios para producir rentas gravadas y mantener su fuente, así como que cumplan con ser razonables, proporcionales y generales.
 - Los intereses del préstamo no cumplen con el principio de causalidad debido a que no fue destinado a aumentar el capital de trabajo ni a aumentar la renta gravada que ya se producía.
 - Además, en esta etapa la SUNAT agrega que para deducir un gasto no solo se debe cumplir con el principio de causalidad, sino que también es necesario acreditar la fehaciencia. Por ello, GG Perú debió presentar documentación suficiente que demuestre la vinculación de los gastos por intereses con la generación de renta gravada, lo que no habría realizado.
 - Finalmente, la SUNAT señala que GG Perú no presentó ningún medio probatorio respecto a (i) la liquidación de los intereses del préstamo y (ii) la cancelación de los intereses a Citibank.

Por los motivos expuestos, la Administración concluye que el gasto por intereses del préstamo recibido del Citibank y la pérdida por diferencia de cambio derivada del mismo no eran deducibles para efectos del IR.

1.5 Recurso de Apelación

GG Perú presentó un recurso de apelación contra la RI replicando los argumentos del recurso de reclamación y agregando lo siguiente:

- Respecto al reparo por la depreciación relacionada al mayor valor revaluados de los activos fijos adquiridos mediante la fusión por absorción con AP, GG Perú alegó que, sin perjuicio de la discusión respecto a la presunta simulación, el beneficio resultaba aplicable a la depreciación de los ejercicios 1999, 2000 y 2001 debido a lo siguiente:
 - La SUNAT considera que, por el principio de los hechos cumplidos, el beneficio no resultaba aplicable a los ejercicios 1999 y posteriores teniendo en cuenta lo señalado en la Séptima Disposición Transitoria y Final de la Ley No. 27034.
 - Sin embargo, la Administración no considera que bajo ese principio se establece que el nuevo precepto normativo no puede alterar hechos o situaciones ya verificadas, así como tampoco modificar las consecuencias ya realizadas.

- Respecto al reparo por los gastos por intereses originados en el préstamo otorgado por Citibank que no fue destinado a la generación de rentas gravadas y pérdida por diferencia de cambio vinculada al mencionado préstamo, GG Perú agregó que resulta excesivo y carecía de sustento que la SUNAT en etapa de reclamación, mediante la RI, agregue que no se había sustentado documentariamente los gastos toda vez que en fiscalización no lo trajo a colación.

1.6 Resolución del Tribunal Fiscal

El Tribunal Fiscal mediante la Resolución No. 15508-4-2010, de fecha 30 de noviembre de 2010, dictaminó lo siguiente:

- Revocó la RI y dejó sin efecto el reparo por la depreciación relacionada al mayor valor revaluados de los activos fijos adquiridos por GG Perú mediante la fusión por absorción con AP correspondiente al ejercicio 1998 por lo siguiente:
 - Para determinar si la fusión llevada a cabo fue real o simulada, al amparo de la Norma VIII, era necesario determinar si se produjo (i) un traspaso patrimonial de AP a GG Perú; (ii) la unión de actividades y la explotación del patrimonio unificado; y, (iii) el aumento de capital de GG Perú y la consiguiente emisión de acciones a sus accionistas. Al respecto menciona:
 - Se verifica el traspaso patrimonial de los activos, pasivos y patrimonio de AP a GG Perú según obra en la escritura pública de aumento de capital por aportes de accionistas, aumento de capital por capitalización de ganancia por fusión revaluación, fusión por absorción de sociedades con el consiguiente aumento de capital y modificación parcial de estatutos, así como el consecuente aumento de capital de GG Perú y la emisión de acciones.
 - Se verifica la explotación del patrimonio unificado toda vez que GG Perú, luego de la fusión, realizó la prestación de servicios de aprovisionamiento de alimentos y bebidas para las aeronaves que operaban en el Aeropuerto Jorge Chávez.
 - Con relación a que la finalidad de la fusión fue acogerse al régimen instaurado mediante la Ley No. 26283, el Tribunal señala que en la mencionada Ley y su Reglamento solo se establecieron como requisitos para los beneficios que concedían la realización de una reorganización de sociedades como una fusión y la capitalización del excedente en caso de una revaluación voluntaria de activos, sin establecer condiciones adicionales como la existencia de una motivación económica que sustentara la reorganización o la obtención de un determinado nivel de ingresos.
 - Añade el Tribunal Fiscal que la composición accionaria de las sociedades, por lo cual son vinculadas, no puede afectar la realidad de sus operaciones.

De igual forma, la constitución de sus Directorios y Gerencias no tienen incidencia en la realidad de la fusión, pues es común que las empresas del mismo grupo empresarial tengan representantes comunes en sus órganos de dirección y gestión.

- Confirmó la RI por la depreciación relacionada al mayor valor revaluados de los activos fijos adquiridos por GG Perú mediante la fusión por absorción con AP correspondiente a los ejercicios 1999, 2000 y 2001 por lo siguiente:
 - El régimen instaurado mediante la Ley No. 26273 fue modificado mediante la Ley No. 27034, expresamente su Séptima Disposición Transitoria y Final indica que la mayor depreciación correspondiente al valor atribuido como consecuencia de una revaluación voluntaria no era deducible a partir del 01 de enero de 1999.
 - La mencionada Séptima Disposición Transitoria y Final debía aplicarse a los hechos ocurridos, así como a las consecuencias de hechos anteriores que se producen a partir de la vigencia de dicha norma, pues la Norma III del Título Preliminar del Código Civil, según el artículo 103 de la Constitución Política del Perú, dispone que la Ley se aplica a las consecuencias de las relaciones o situaciones jurídicas existentes (Doctrina de los hechos cumplidos que implica la aplicación inmediata de la norma).

- Declaró nula la RI respecto al reparo por los gastos por intereses originados en el préstamo otorgado por Citibank que no fue destinado a la generación de rentas gravadas y pérdida por diferencia de cambio vinculada al mencionado préstamo debido a que la SUNAT en fiscalización únicamente observó la deducción de los mencionados intereses por supuestamente no cumplir con el principio de causalidad, sin embargo, en etapa de reclamación modificó el fundamento de su reparo agregando que presuntamente GG Perú no habría sustentado documentariamente la fehaciencia de los gastos.

Con relación a este último reparo, la SUNAT emitió la Resolución de Intendencia No. 0250150000990 ajustando sus observaciones argumentando solo el presunto incumplimiento del principio de causalidad. En ese sentido, GG Perú presentó un recurso de apelación por los mismos motivos señalados en su primer recurso de apelación respecto de este punto.

1.7 Resolución del Tribunal Fiscal 2

El Tribunal Fiscal mediante la Resolución No. 21319-4-2012, de fecha 14 de diciembre de 2012, resolvió lo siguiente respecto al reparo por los gastos por intereses deducidos originados en el préstamo otorgado por Citibank y la pérdida por diferencia de cambio vinculada por no cumplir con el principio de causalidad que había sido declarado nulo inicialmente:

- El principio de causalidad es de carácter amplio pues se permite la deducción de gastos que no están directamente vinculados con la generación de renta.
- Los intereses de un crédito utilizado para adquirir acciones son deducibles dado que, aun cuando la adquisición no genera rentas gravadas por los dividendos, la finalidad de la adquisición podría ser una distinta a únicamente obtener dividendos y que cumpla con el principio de causalidad.
- La finalidad del préstamo otorgado por Citibank fue que GG Perú adquiriera las acciones de AP, lo que puede ser considerado un gasto necesario para la obtención o mantenimiento de la fuente de rentas gravadas.
- La fusión entre GG Perú y AP realizada luego de la adquisición de las acciones corrobora que GG Perú decidió no sólo obtener las referidas acciones sino la totalidad del patrimonio compuesto por activos y pasivos, lo que acredita el cumplimiento de la causalidad.

Por lo anterior, el Tribunal Fiscal revoca la RI 2 y deja sin efecto los reparos al gasto por intereses del préstamo obtenido del Citibank por los ejercicios 1998 al 2001. Agrega el Tribunal Fiscal que la diferencia de cambio es deducible ya que los intereses a los que se encuentra relacionada también lo son.

II. PROBLEMAS JURÍDICOS PLANTEADOS EN EL EXPEDIENTE

El Expediente materia de sustentación permitirá un análisis posterior de los siguientes problemas jurídicos; los mismos que serán desarrollados en la Sección VI del presente Informe Jurídico.

- Primer Problema Jurídico

Determinar la deducibilidad de los gastos financieros cuando se encuentran vinculados a la adquisición de acciones emitidas por sociedad peruana, lo que en el caso analizado se aplica a los intereses generados por el préstamo otorgado por Citibank a GG Perú.

- Segundo Problema Jurídico

Determinar la naturaleza y aplicación del criterio de calificación económica de los hechos antes incluido en la Norma VIII, y, actualmente incluido en el primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, en las reorganizaciones societarias.

III. MARCO CONCEPTUAL

La naturaleza del Expediente corresponde a la de un procedimiento administrativo en la que se desarrollan los requisitos para la deducibilidad de gastos con incidencia en el IR, la deducibilidad de gastos financieros vinculados a un financiamiento destinado a la

adquisición de acciones de una sociedad peruana, los requisitos que deben cumplir las fusiones (reorganizaciones societarias) para ser aceptadas tributariamente; y, la aplicación del principio de calificación económica de los hechos.

3.1 Derecho Tributario

Según Sevillano Chávez (2019) el derecho tributario “es una rama que pertenece al derecho público y, en particular, es una desmembración del derecho administrativo general, pues se encarga de regular las relaciones entre el Estado y los particulares, ocasionadas por la aplicación de los tributos” (p. 73).

3.2 Tributo

Según Villegas (2001) el tributo es una “prestación de dinero que el estado exige en el ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva en virtud de una ley, y para cubrir los gastos que le demande el cumplimiento de sus fines” (p. 67).

Así, la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario dispone que el término genérico tributo comprende:

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

3.3 Impuesto

Respecto al impuesto, Sevillano Chávez (2019) menciona:

Los impuestos son tributos establecidos por el legislador cuyo hecho generador descrito en la norma, y que dará nacimiento a la obligación tributaria, está relacionado con circunstancias que revelen aptitud económica de los particulares para contribuir al financiamiento estatal” (p. 52). Agrega la autora que “el impuesto es el tributo por excelencia, pues tiene como propósito gravar la riqueza de los sujetos (Sevillano Chávez, 2019, p.52).

3.4 Impuesto a la Renta

Bravo Cucci (2015) señala respecto al Impuesto a la Renta que es un impuesto que “se precipita directamente sobre la renta como manifestación de riqueza. En estricto, dicho impuesto grava el hecho de percibir o generar renta, la cual puede generarse de fuentes pasivas (capital), de fuentes activas (trabajo dependiente o independiente) o de fuentes mixtas (realización de una actividad empresarial = capital + trabajo)” (p.311).

3.5 Principio de Causalidad

El artículo 37 de la LIR señala que, a fin de establecer la renta neta, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, agregando que solo serán deducibles los gastos normales para la actividad generadora de rentas gravadas y que sean razonables y proporcionales.

Villanueva Gutierrez (2013) señala que “nuestra jurisprudencia, al interpretar el principio de causalidad, ha adoptado la teoría de la causalidad objetiva o la teoría de la causalidad

subjetiva para examinar si los gastos son deducibles para la determinación de la renta neta” (p.102).

El mismo autor agrega que:

La vinculación entre los gastos y la generación de rentas se denomina –en doctrina– teoría de la causa final o subjetiva, pues la deducción de gastos debe tener como finalidad la generación de rentas; por otro lado, la vinculación de los gastos con la actividad empresarial es denominada en doctrina, teoría de la causa objetiva o teoría de la *conditio sine qua non*, porque la deducción de gastos está supeditada a su vinculación objetiva con las actividades empresariales (Villanueva Gutierrez, 2013, p. 102).

3.6 Contrato de Mutuo Dinerario o Préstamo e Intereses

El artículo 1648 del Código Civil (1984) dispone que, por el contrato de mutuo dinerario, o también conocido como contrato de préstamo, el mutuante o prestamista se obliga a entregar al mutuuario o prestatario una determinada cantidad de dinero a cambio de que se le devuelva dinero (Decreto Legislativo No. 295, 1984).

El mutuo dinerario al implicar el uso de dinero, no se espera que el mutuuario entregue los mismos billetes que le fueron entregados en virtud del contrato. El mutuuario asume la propiedad de los mismos y los consume, y con dicha actividad se espera que genere más ingresos, que luego serán utilizados para pagar de vuelta lo debido al mutuante, más el interés pactado entre las partes (Piazza, 2017).

Por su parte, el artículo 1242 del Código Civil (1984) señala que el interés es compensatorio cuando constituye la retribución por el uso del dinero. Al respecto, Fernandez Cruz (1991) indica que “el interés constituye un rendimiento por la aplicación indebida o debida de un capital; y según el tiempo transcurrido, dicho rendimiento constituirá bienes de la misma naturaleza que los debidos por la prestación” (p. 202).

3.7 Deducibilidad de los intereses como gastos financieros

Respecto al cumplimiento del principio de causalidad en la deducción de los intereses de créditos, Villanueva Gutierrez (2013) menciona que:

No existen condiciones especiales para la deducción de los intereses derivados de los préstamos; basta acreditar su relación con la generación de rentas gravadas o su relación con las actividades empresariales. La ley no exige que se acredite el destino de los préstamos en su relación específica con activos identificados (existencias, activos fijos, inversiones) o pasivos identificados (gastos corrientes) (Villanueva Gutierrez, 2013, p. 106).

3.8 Diferencia de Cambio

El Tribunal Fiscal ha estipulado que:

“La naturaleza de la diferencia de cambio responde al de un ajuste por efecto de la variación del valor de la moneda en el tiempo, por lo que su resultado sea ganancia o pérdida no puede preverse o cuantificarse al momento de celebrar una

operación en moneda extranjera, pues hasta el momento del pago de la misma el tipo de cambio pudo haber variado” (Resolución del Tribunal Fiscal No. 02760-5-2006, 2006).

Agrega el Tribunal Fiscal que:

“Al generarse tal diferencia en un ajuste por efecto de la variación del valor de la moneda en el tiempo y no en operaciones efectuadas por los contribuyentes a efectos de generar o mantener la fuente o renta gravadas, carecen de naturaleza de gasto como lo define el artículo 37 de la Ley, constituyendo en realidad, la diferencia negativa, una pérdida deducible para efectos tributarios” (Resolución del Tribunal Fiscal No. 01003-4-2008, 2008).

3.9 Fusión por absorción

Elías Laroza (2002) señala que:

La fusión por absorción es (i) La absorción por parte de una sociedad (absorbente) de los patrimonios integrales de otra u otras sociedades (absorbidas), con el fin de formar uno sólo; (ii) La extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o sociedades absorbidas; (iii) El traspaso de los patrimonios de la sociedad o sociedades absorbidas se realiza en bloque y a título universal, pues cada uno es un conjunto integral y único de activos y pasivos; y, (iv) Los socios o accionistas de las sociedades absorbidas reciben, a cambio de las que tenían en éstas, acciones o participaciones de la sociedad absorbente, salvo casos de excepción (p.742).

3.10 Principio de Calificación Económica

El principio de calificación económica de los hechos se encontraba regulado en el segundo párrafo de la Norma VIII y actualmente, con el mismo texto, en el primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

Al respecto, al amparo del segundo párrafo de la Norma VIII del la SUNAT podía calificar los hechos económicos acaecidos en la realidad como “imponibles” en la medida que los referidos hechos coincidan con la descripción hipotética de la norma tributaria en todos sus aspectos (material, personal, temporal, espacial y cuantitativo), siendo necesario que no se encuentren acordes la forma y la sustancia.

Con relación a lo anterior, el Tribunal Fiscal (2004) ha manifestado que:

“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 estos 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 aquellos constituyen hechos imponibles” (Resolución del Tribunal Fiscal No. 06686-4-2004).

Por otro lado, Moreano Valdivia (2018) señala que “calificar un acto, hecho o negocio jurídico supone determinar su verdadera naturaleza, vinculándolo a una figura negocial típica” (p. 519). Asimismo, menciona “la calificación es el conjunto de operaciones que se realizan por parte de los aplicadores del derecho con el fin de analizar, desde el punto

visto jurídico [sic], aquellas circunstancias del mundo real que pueden ser incluidas en los supuestos de hecho de la norma” (Moreano Valdivia, 2018, p. 519).

3.11 Simulación

Con relación a la simulación en materia tributaria, Sevillano Chávez (2019) menciona que “en la simulación el sujeto se basa en actos jurídicos aparentes cuyo único propósito es crear una realidad simulada y no ajustada a la verdad para ocultar otros actos jurídicos reales – cuando se trata de una simulación relativa – o simplemente, para aprovechar los efectos de dichos actos aparentes sin ocultar ningún otro detrás” (p. 161).

3.12 Elusión

En doctrina la elusión se entiende de la siguiente forma:

La elusión tributaria supone la realización de actos jurídicos lícitos no prohibidos por el ordenamiento jurídico, orientados a evitar que la obligación tributaria nazca, se difiera o disminuya” (p. 155). El autor agrega que “para que dicho acto lícito califique a su vez como elusivo impositivamente hablando, la operación debe tener como principal o único propósito la mera obtención del ahorro tributario, prescindiendo de un real y substancial propósito de negocio (Bravo Sheen, 2018, p. 155).

Por su parte, Moreano Valdivia (2018) indica que la “elusión es perseguible y consiste en utilizar las herramientas del derecho mismo (p.ej. el derecho contractual, el derecho

mercantil, el derecho societario) para, de un modo artificial, o artificioso, sortear o burlar los objetivos de las normas tributarias” (p. 519).

3.13 Fraude a la Ley

En la misma línea, Bravo Sheen (2018) indica que “el fraude a la ley (fraus legis) es una especie del género (elusión) que consiste en la utilización de una norma de cobertura que permite al contribuyente esquivar o atenuar las implicancias tributarias de la operación que realmente persigue, consiguiendo así un nulo o menor gravamen y evitando la consecuencia impositiva que se hubiera producido de aplicarse la norma defraudada” (p. 157).

IV. ANÁLISIS DOCTRINARIO, LEGAL Y JURISPRUDENCIAL DE LA MATERIA

4.1 Deducibilidad de los intereses de un crédito utilizado para adquirir acciones

El artículo 37 de la LIR recoge el principio de causalidad como requisito fundamental para la deducibilidad de los gastos en los que incurren los contribuyentes del Impuesto a la Renta de tercera categoría o empresarial, al respecto, observamos que solo son deducibles los gastos que se encuentren destinados a la generación de rentas gravadas o al mantenimiento de la fuente de la renta. En palabras del Tribunal Fiscal la LIR:

“Únicamente otorga derecho a su deducción como gasto las adquisiciones de bienes o servicios que cumplan con el denominado principio de causalidad, que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario

y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente” (Resolución del Tribunal Fiscal No. 06220-9-2019, 2019).

Adicionalmente, como un aspecto adicional que no se encuentran recogido expresamente en el ordenamiento jurídico, los contribuyentes deben acreditar que sus erogaciones son reales para ser deducibles, esto es conocido como el principio de fehaciencia. Para acreditar la fehaciencia de los gastos es menester presentar pruebas documentarias como contratos, adendas, acuerdos comerciales, comprobantes de pagos, constancias de uso de medios de pago bancarios, correspondencia comercial, asientos contables; y, dependiendo del tipo de operación, también órdenes de compra o servicios, guías de remisión, entregables, entre otros. Con relación a esto, el Tribunal Fiscal señala:

“Que como lo ha señalado este Tribunal en las Resoluciones Nos. 01218-5-2002 y 00886-5-2005, entre otras, para sustentar la deducción de gastos o costos y/o crédito fiscal en forma fehaciente y razonable, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones y que en apariencia cumplan con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, así como con su registro contable, sino que en efecto estas se hayan realizado.

Que según el criterio vertido por este Tribunal en la Resolución No. 03708-1-2004, entre otras, los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones efectuadas en la realidad, al no resultar suficiente la presentación de los comprobantes de pago o su registro contable.

Que de acuerdo con los criterios anotados, a efecto de analizar la realidad de una o varias operaciones de compra, este Tribunal ha establecido que la carga de la prueba respecto a su existencia y/o realidad, recae primordialmente en el contribuyente que alega su existencia y, puede la Administración, mediante cruces de información, entre otros, aportar los elementos de prueba que considerase necesarios con la finalidad de acreditar su inexistencia, por lo que si no se aportan elementos concluyentes, podría no acreditarse la realidad de sus operaciones aun cuando no se llegase a efectuar con terceros cruce de información alguno” (Resolución del Tribunal Fiscal No. 06220-9-2019, 2019).

Por otro lado, tenemos que el artículo 24-B de la LIR dispone que las personas jurídicas domiciliadas que perciban dividendos de otras personas jurídicas domiciliadas no los considerarán como parte de su renta gravada. En ese sentido, dado que los dividendos son la renta que recibe el accionista de una sociedad producto de su inversión de capital, el financiamiento que un sujeto pueda tomar para adquirir acciones de una sociedad no estaría destinado, desde una perspectiva estricta, en generar rentas gravadas.

Sin embargo, desde una perspectiva amplia, como se interpreta el principio de causalidad en Perú, resulta indubitable que los créditos utilizados para adquirir las acciones de una empresa se encuentran vinculados con la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de su fuente. Al respecto, el Tribunal Fiscal ha manifestado en múltiples Resoluciones el siguiente criterio:

“La inversión podría obedecer a razones distintas a la intención o voluntad de percibir dividendos, tales como: i) obtener control o participación en las decisiones de la sociedad que enajena las acciones, ii) asegurar o mantener una relación comercial o posición contractual con la empresa transferente, como por ejemplo la de cliente o proveedor, iii) generar ahorros entre las empresas, evitando los sobrecostos propios de dos empresas que tienen que competir entre sí por los

precios en el mercado, y iv) convertir a las empresas en rentables (generadoras de utilidades gravadas), a través de los ahorros propios de su control unificado. “(...), los intereses a pagar por créditos locales vinculados con inversiones en el capital de empresas constituidas en el exterior sólo serán deducibles para determinar la renta neta de tercera categoría, en la parte que sean imputables a dicha renta, bajo el entendido que el contribuyente demuestre que dicha inversión es causal para la generación de renta de fuente peruana” (Resolución del Tribunal Fiscal No. 10577-8-2010, 2010).

De igual forma, el Tribunal Fiscal ha manifestado en múltiples Resoluciones el siguiente criterio:

“Que, de lo antes expuesto, se tiene que las comisiones e intereses que conforman los costos de financiamiento relacionados con la adquisición de acciones de otras empresas pueden deducirse para la determinación de la renta neta, toda vez que pueden generar diversos beneficios económicos que coadyuven al mantenimiento de la fuente o la generación de rentas gravadas” (Resolución del Tribunal Fiscal No. 03991-1-2018, 2018).

4.2 Aplicación del criterio de calificación económica de los hechos, antes incluido en la Norma VIII, y, actualmente incluido en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario

Como se ha indicado, el principio de calificación económica de los hechos se encontraba regulado en el segundo párrafo de la Norma VIII, y actualmente, con el mismo texto, en el primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. A través de ese principio la Administración Tributaria puede calificar los hechos económicos acaecidos en la realidad como hechos gravados en la medida que los referidos hechos

coincidan con la descripción hipotética de la norma tributaria en todos sus aspectos (material, temporal, espacial y cuantitativo), siendo necesario que no se encuentren acordes la forma utilizada para ejecutar los actos y la sustancia.

Así, verificamos que es menester que exista una discordancia entre la forma en que se ejecutan los actos jurídicos y la sustancia o finalidad que tenían, sin embargo, esto no incluye la posibilidad de que la Administración impute la comisión de un acto gravado como consecuencia de que otro acto sea elusivo o se haya cometido un fraude a la ley. Al respecto, el Tribunal Fiscal ha publicado múltiples Resoluciones con la conclusión de que la Norma VIII resultaba aplicable ante la discordancia de la forma y el fondo y no al fraude a la ley, pero sus criterios se originan a partir de la siguiente Resolución No. 06686-4-2004:

“(...) la intención del legislador al suprimir el segundo acápite del segundo párrafo de la Norma VIII fue eliminar la posibilidad de que la Administración Tributaria verificara 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;

Que en adición a lo antes expuesto, es pertinente mencionar que la corrección del fraude a la ley no se logra por el mecanismo de descubrir la real operación económica dejando de lado la forma jurídica, toda vez que el acto realizado por el sujeto es real (ha sido puesto de manifiesto) y supone la única operación efectuada, sino que dada la incongruencia entre la finalidad propia de la figura adoptada y el resultado perseguido, todo ello con un propósito elusivo, exige dejar de aplicar la norma de cobertura, que describe el hecho imponible efectuado, y extender la aplicación de la norma eludida o defraudada a dicho hecho imponible;

(...) 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.

Que la revisión de los criterios jurisprudenciales desarrollados con ocasión de las apelaciones ante esta instancia respecto a la Norma VIII, permite constatar que si bien los casos en los que la Administración Tributaria ha aplicado dicha norma estarían referidos a supuestos desajustes entre forma y fondo, éstos no corresponderían a la figura jurídica del fraude a la ley, tal como se aprecia en las Resoluciones Nos. 4784-5-2003 del 22 de agosto de 2003, 5637-4-2002 del 26 de setiembre de 2002, 383-3-1999 del 18 de junio de 1999 y 5468 del 3 de agosto de 1970, entre otras” (Resolución del Tribunal Fiscal No. 06686-4-2004, 2004).

V. OPINIÓN SOBRE RESOLUCIONES

5.1 Resolución de Intendencia de la SUNAT No. 0150140006482

En mi opinión, la Resolución de Intendencia de la SUNAT No. 0150140006482 no resolvió acorde a la ley el reparo por la aplicación del principio de calificación económica antes contenido en la Norma VIII a la fusión por absorción realizada por GG Perú y AP, lo que conllevaba el desconocimiento de la mayor depreciación tomada producto de la revaluación de los activos de AP, debido a que en la mencionada reorganización societaria no existió una discordancia entre la forma y la sustancia, por el contrario, se cumplieron todos los requisitos para que una fusión societaria sea válida desde una perspectiva tributaria.

Asimismo, consideró que la mencionada Resolución de Intendencia no resolvió correctamente la observación respecto al reparo por los gastos por intereses del préstamo otorgado por Citibank ya que los créditos utilizados para la adquisición de acciones de

una sociedad peruana si cumplen con el principio de causalidad toda vez que se encuentran vinculados a la generación de rentas y al mantenimiento de su fuente, aunque no sea de forma directa. De igual forma, tampoco me encuentro de acuerdo con que la SUNAT sustentó su posición no solo en la presunta omisión del cumplimiento del principio de la causalidad de los gastos, sino que también agrego en esta instancia que no se habría cumplido con demostrar la fehaciencia, lo que no había argumentado durante la fiscalización a GG Perú.

5.2 Resolución del Tribunal Fiscal No. 15508-4-2010

La Resolución del Tribunal Fiscal No. 15508-4-2010, a mi juicio, cumple con resolver de forma adecuada el reparo por la aplicación de la Norma VIII a la fusión por absorción realizada por GG Perú y AP, lo que conllevaba el desconocimiento de la mayor depreciación tomada producto de la revaluación de los activos de AP, en tanto (i) la fusión no tuvo un acto simulado encubierto sino que, por el contrario, cumplió con los requisitos de sustancia como que la transferencia a título universal de los activos, pasivos y patrimonio de AP a GG Perú, la emisión de acciones y la continuación de las actividades económicas; y, (ii) el único requisito legal que se establecía para que producto de la fusión GG Perú pueda depreciar el costo de los activos reevaluados de AP era que se produzca una reorganización societaria.

Asimismo, estoy de acuerdo con lo resuelto por el Tribunal Fiscal en la Resolución No. 15508-4-2010 respecto a la nulidad del reparo por los gastos por intereses del préstamo otorgado por Citibank utilizado para la adquisición de acciones de AP debido a que la SUNAT sustentó su posición no solo en la presunta omisión del cumplimiento del principio de la causalidad de los gastos, sino que también agrego en esta instancia que no se habría cumplido con demostrar la fehaciencia.

5.3 Resolución de Intendencia No. 0250150000990

No estoy de acuerdo con la Resolución de Intendencia No. 0250150000990 en tanto la SUNAT sustentó su reparo por la deducibilidad de los gastos por intereses del préstamo otorgado por Citibank debido a que, como mencioné en el punto 5.1 precedente, los créditos utilizados para la adquisición de acciones de una sociedad peruana si cumplirían con el principio de causalidad toda vez que se encuentran vinculados a la generación de rentas gravadas y al mantenimiento de su fuente, aunque de forma indirecta.

5.4 Resolución del Tribunal Fiscal No. 21319-4-2012

La Resolución del Tribunal Fiscal No. 21319-4-2012, a mi juicio, cumple con resolver de forma adecuada el reparo por la deducibilidad de los gastos por los intereses del préstamo otorgado a GG Perú por el Citibank para la adquisición de las acciones de AP en tanto se ha demostrado que los créditos utilizados para la adquisición de acciones cumplen con el principio de causalidad, ya que no solo tienen como finalidad obtener rentas no gravadas (i.e. dividendos), sino que también responden a otras causales vinculadas a la generación de rentas gravadas o al mantenimiento de su fuente como como (i) controlar una mayor porción del mercado, (ii) mantener y/o fijar los precios, (ii) reducir los gastos y costos de funcionamiento, entre otras.

VI. OPINIÓN PERSONAL

En la presente sección se desarrollarán los problemas jurídicos descritos en el numeral II del presente Informe:

6.1 Determinar la deducibilidad de los gastos financieros vinculados a la adquisición de acciones de una sociedad peruana

En mi opinión, los intereses de los financiamientos destinados a adquirir acciones de una sociedad son deducibles ya que cumplen con el principio de causalidad, toda vez que según este concepto son deducibles los gastos destinados a generar rentas gravadas o a mantener su fuente desde una perspectiva amplia, y, adquirir acciones de una sociedad puede responder a razones distintas a la obtención de dividendos (rentas no gravadas) como controlar una mayor porción del mercado, mantener y/o fijar los precios, reducir los gastos y costos de funcionamiento, entre otras.

Con relación a lo indicado, el Tribunal Fiscal concluye, reiterando la posición esgrimida previamente en el presente informe, lo siguiente:

“Que en ese sentido, más allá de la obtención efectiva de ingresos o beneficios en el ejercicio 2013 a consecuencia de dicha adquisición, la finalidad de la operación efectuada por la recurrente, esto es la adquisición de la anotada empresa venezolana, obedeció a razones de estrategia comercial, tales como la expansión de mercados, productos y clientes, reducción de costos y generación de ingresos por servicios a subsidiarias, es decir tuvo como finalidad generar mayores rentas, a través del mejoramiento de su posición en el mercado de manufactura y comercialización de bienes y materiales de soldadura a nivel de la región; por lo tanto, considerando los criterios de este Tribunal previamente citados, se determina que tenía vinculación con la generación de rentas gravadas y/o mantenimiento de su fuente productora, por lo que el gasto financiero materia de análisis cumple el principio de causalidad establecido por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta” (Resolución del Tribunal Fiscal No. 06825-1-2019, 2019).

Por lo anterior, resulta indiscutible que el Tribunal Fiscal, máxima entidad resolutoria a nivel administrativo de contingencias tributarias, considera que los gastos por intereses de créditos destinados a la adquisición de acciones de una compañía domiciliada en Perú son deducibles para la compañía en que los incurre pues cumplen con el principio de causalidad.

En efecto, en el caso analizado, es incuestionable que el crédito tomado por GG Perú para adquirir las acciones de AP con el objetivo de luego ejecutar una fusión y absorber sus activos, pasivos y patrimonio cumple con el principio de causalidad por lo siguiente:

- Luego de la adquisición de las acciones de AP, GG Perú tenía un control sobre el mercado de expenditura de bienes al Aeropuerto Jorge Chávez, actividad que antes realizaba AP.
- GG Perú pudo realizar la fusión y tener una participación directa en el mercado y no indirecta.
- Producto de la fusión GG Perú ejecutó el negocio de expenditura de bienes, el cual luego iba a generarle ingresos gravados con el Impuesto a la Renta, además de la obligación de cumplir con otras cargas impositivas como el pago del Impuesto General a las Ventas.

6.2 *Determinar la naturaleza y aplicación del criterio de calificación económica de los hechos antes incluido en la Norma VIII, y, actualmente incluido en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario*

En el caso analizado, GG Perú y AP llevaron a cabo una fusión por absorción por la cual la primera absorbió a la segunda, adquiriendo a título universal sus activos, pasivos y patrimonio. Además, resulta necesario tener en cuenta que, según lo indicado en los documentos societarios de la fusión, uno de los motivos para llevar a cabo la fusión fue que AP reevalúe sus activos para que, luego de la fusión, GG Perú pueda tomarse una mayor depreciación tributaria producto del incremento en el costo depreciable de los activos.

Con relación a lo anterior, la SUNAT consideró que la fusión por absorción ejecutada entre GG Perú y AP tenía una discordancia entre la forma del acto y su sustancia, arguyendo que su única finalidad fue que GG Perú tenga una mayor depreciación deducible. Sin embargo, GG Perú contrargumentó la posición de la SUNAT señalando que (i) se había acogido a un régimen legal y vigente que solo establecía como requisito para su acogimiento el hecho de que dos sociedades ejecuten una reorganización societaria como una fusión por absorción; y, (ii) la fusión no solo generó que la depreciación deducible sea mayor, sino también que los patrimonios y actividades de ambas empresas se unan.

Por lo anterior, el Tribunal Fiscal resolvió la contingencia tributaria a favor de GG Perú respecto a la aplicación de la Norma VIII señalando que no resultaba correcto que la SUNAT desconozca la mayor depreciación deducida por la empresa producto de la revaluación de los activos que realizó AP antes de la fusión dado que (i) se cumplieron los requisitos para que la fusión tenga sustancia tributaria en tanto GG Perú absorbió a título universal los activos, pasivos y patrimonio de AP y por ello emitió acciones a sus accionistas; y, (ii) el hecho que uno de los objetivos de la fusión haya sido el acogimiento al régimen tributario previsto en la Ley No. 26283 no genera el desconocimiento de la forma pues es el único requisito legal para el mencionado acogimiento era realizar una reorganización societaria.

Considero que el Tribunal Fiscal, en línea con lo argumentado por GG Perú, resolvió correctamente la contingencia respecto a la aplicación de la Norma VIII por la fusión por absorción entre GG Perú y AP pues esta operación no tenía una discordancia entre el fondo y la forma. Sin embargo, considero pertinente agregar que la SUNAT, en el caso analizado, en la actualidad podría haber cuestionado la fusión entre GG Perú y AP no por existir una simulación, que no la habría pues no hay un acto encubierto, sino porque podríamos estar frente a un acto elusivo cuya única finalidad fue que GG Perú ejecute un acto jurídico con el fin principal de recibir un beneficio tributario, este cuestionamiento, sin embargo, no se debería realizar por la aplicación del principio de calificación económica de los hechos, sino por la Norma Anti-elusiva General contenida en los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

VII. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Bravo Curri, J. (2015). Fundamentos de Derecho Tributario. Jurista Editores E.I.R.L. Lima.

Bravo Sheen, D. (2018). Simulación, Elusion y Norma XVI. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, (65), 151-164. Lima.

Elías Laroza, E. (2002). Derecho Societario Peruano. Editora Normas Legales. Trujillo.

Fernandez Cruz, G (1991) La Naturaleza Jurídica de los Intereses: punto de conexión entre Derecho y Economía. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú No. 45.

Moreano Valdivia, C. (2018). Reflexiones sobre la naturaleza jurídica de la Cláusula Antielusiva General y la sancionabilidad de los actos elusivos. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, (65), 511-549. Lima.

Piazza, W (2017). La regulación legal y los principales términos económicos en los contratos de préstamo modernos. Revista de Actualidad Mercantil, No. 5.

Resolución No. 01218-5-2002. (2002, 06 de marzo). Tribunal Fiscal.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2002/5/2002_5_01218.pdf

Resolución No. 03708-1-2004. (2004, 28 de mayo). Tribunal Fiscal.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/1/2004_1_03708.pdf

Resolución No. 06686-4-2004. (2004, 08 de septiembre). Tribunal Fiscal.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/4/2004_4_06686.pdf

Resolución No. 02760-5-2006. (2006, 23 de mayo). Tribunal Fiscal.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/5/2006_5_02760.pdf

Resolución No. 01003-4-2008. (2008, 25 de enero). Tribunal Fiscal.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2008/4/2008_4_01003.pdf

Resolución No. 10577-8-2010. (2010, 14 de septiembre). Tribunal Fiscal.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/8/2010_8_10577.pdf

Resolución No. 15508-4-2010. (2010, 30 de noviembre). Tribunal Fiscal.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/4/2010_4_15508.pdf

Resolución No. 21319-4-2012. (2012, 14 de diciembre). Tribunal Fiscal.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/4/2012_4_21319.pdf

Resolución No. 08678-2-2016. (2016, 15 de septiembre). Tribunal Fiscal.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2016/2/2016_2_08678.pdf

Resolución No. 03991-10-2018. (2018, 25 de mayo). Tribunal Fiscal.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2018/10/2018_10_03991.pdf

Resolución No. 06220-9-2019. (2019, 08 de julio). Tribunal Fiscal.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/9/2019_9_06220.pdf

Resolución No. 06825-1-2019. (2019, 24 de julio). Tribunal Fiscal.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/1/2019_1_06825.pdf

Sevillano Chávez, S. (2019). Lecciones de Derecho Tributario Principios Generales y Código Tributario. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima.

Torres Vasquez, A (2015). Acto Jurídico Volumen II. Instituto Pácifico. Lima.

Villanueva Gutierrez, W. (2013). El principio de causalidad y el concepto de gasto necesario. *THEMIS Revista De Derecho*, (64), 101-111.

Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9575>

Villegas, H. (2001). Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Ediciones De Palma. Buenos Aires.

ANEXOS

- ANEXO 1 : Resoluciones de Determinación Nos. 012-03-0002402 a 012-03-0002405.
- ANEXO 2 : Reclamación.
- ANEXO 3 : Resolución de Intendencia No. 0150140006482.
- ANEXO 4 : Apelación contra la Resolución de Intendencia No. 0150140006482.
- ANEXO 5 : Resolución del Tribunal Fiscal No. 15508-4-2010.
- ANEXO 6 : Resolución de Intendencia No. 0250150000990.
- ANEXO 7 : Apelación contra la Resolución de Intendencia No. 0250150000990.
- ANEXO 8 : Resolución del Tribunal Fiscal No. 21319-4-2012.