

UNIVERSIDAD NACIONAL DE SAN ANTONIO ABAD DEL CUSCO

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO



TESIS

LA NECESIDAD DE UNA NORMA ANTIELUSIVA GENERAL EN EL PERÚ

PRESENTADO POR:

Br. MARCELA PINARES CASTELO

PARA OPTAR EL TITULO

PROFESIONAL DE ABOGADO

ASESOR:

DR. MARCO ANTONIO MARROQUIN

MUÑIZ

CUSCO - PERÚ

2022

INFORME DE ORIGINALIDAD

(Aprobado por Resolución Nro.CU-303-2020-UNSAAC)

El que suscribe, **Asesor** del trabajo de investigación/tesis titulada: LA NECESIDAD DE UNA NORMA ANTIELUSIVA GENERAL EN EL PERU

presentado por: MARCELA PINARES CASTELO con DNI Nro.: 44142750 presentado por: con DNI Nro.: para optar el título profesional/grado académico de ABOGADO

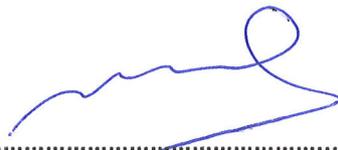
Informo que el trabajo de investigación ha sido sometido a revisión por 2 veces, mediante el Software Antiplagio, conforme al Art. 6° del **Reglamento para Uso de Sistema Antiplagio de la UNSAAC** y de la evaluación de originalidad se tiene un porcentaje de 7%.

Evaluación y acciones del reporte de coincidencia para trabajos de investigación conducentes a grado académico o título profesional, tesis

Porcentaje	Evaluación y Acciones	Marque con una (X)
Del 1 al 10%	No se considera plagio.	X
Del 11 al 30 %	Devolver al usuario para las correcciones.	
Mayor a 31%	El responsable de la revisión del documento emite un informe al inmediato jerárquico, quien a su vez eleva el informe a la autoridad académica para que tome las acciones correspondientes. Sin perjuicio de las sanciones administrativas que correspondan de acuerdo a Ley.	

Por tanto, en mi condición de asesor, firmo el presente informe en señal de conformidad y **adjunto** la primera página del reporte del Sistema Antiplagio.

Cusco, 9 de NOVIEMBRE de 2024



Firma
Post firma Marco Antonio Marroquin Muñoz

Nro. de DNI 23858849

ORCID del Asesor 0000-0002-4994-3128

Se adjunta:

1. Reporte generado por el Sistema Antiplagio.
2. Enlace del Reporte Generado por el Sistema Antiplagio: oid: 27259: 403671149

NOMBRE DEL TRABAJO

TESIS.MARCELA.PINARES.TURNITIN.do
CX

AUTOR

MARCELA PINARES

RECUENTO DE PALABRAS

39775 Words

RECUENTO DE CARACTERES

217298 Characters

RECUENTO DE PÁGINAS

157 Pages

TAMAÑO DEL ARCHIVO

314.8KB

FECHA DE ENTREGA

Nov 9, 2024 1:13 PM GMT-5

FECHA DEL INFORME

Nov 9, 2024 1:15 PM GMT-5

● 7% de similitud general

El total combinado de todas las coincidencias, incluidas las fuentes superpuestas, para cada base de datos.

- 6% Base de datos de Internet
- Base de datos de Crossref
- 5% Base de datos de trabajos entregados
- 1% Base de datos de publicaciones
- Base de datos de contenido publicado de Crossref

● Excluir del Reporte de Similitud

- Material bibliográfico
- Material citado
- Coincidencia baja (menos de 10 palabras)



MGT. MARCO ANTONIO MARROQUÍN MUÑOZ
Docente de la Escuela Profesional de Derecho
UNSAAC
ORCID: 0000-0002-4994-3128

1	TITULO 1: PROBLEMA DE INVESTIGACION	8
1.1	PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	8
1.2	FORMULACIÓN DEL PROBLEMA:.....	9
1.3	JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN	10
1.4	OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN.....	12
1.5	LIMITACIONES PREVIAS A LA INVESTIGACIÓN	12
1.6	TRABAJOS REALIZADOS.....	13
1.7	METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN.....	16
1.8	HIPÓTESIS	16
1.9	CATEGORÍAS TEMÁTICAS	16
1.10	GLOSARIO	17
2	TÍTULO II MARCO TEÓRICO.....	17
2.1	CAPÍTULO 1.0 SISTEMA TRIBUTARIO Y AHORRO FISCAL.....	17
2.1.1	SUBCAPITULO 1.1 SISTEMA TRIBUTARIO Y ECONOMÍA DE OPCIÓN FRAUDE A LA LEY, EVASIÓN, ELUSIÓN Y SIMULACIÓN.....	17
3	TÍTULO 3: LA ELUSIÓN FISCAL Y LA NORMA ANTIELUSIVA GENERAL EN EL PERÚ.....	64
3.1	LA ELUSIÓN FISCAL	64
3.1.1	El combate contra la elusión y la conducta deontológica	64
3.1.2	Fundamentos económicos y jurídicos de la norma antielusiva.	67
3.1.3	Medidas Antielusivas generales	74

3.1.4	Ámbito de la elusión	80
3.1.5	Medias Antielusiva Específicas.....	89
3.2	LA NORMA ANTIELUSIVA PERUANA	90
3.2.1	Antecedentes De Normas Antielusivas En El Perú	90
3.2.2	Jurisprudencia sobre los alcances de la norma VIII	93
3.2.3	NORMA XVI – NORMAS EMITIDAS	94
3.2.4	Naturaleza de la norma XVI.....	106
3.2.5	Estructura de la Norma XVI.....	108
3.2.6	Controversias y posturas respecto a la norma XVI	117
3.2.7	Repercusiones Constitucionales	118
3.2.8	Test de proporcionalidad.....	123
3.3	ASPECTOS RELEVANTES QUE SUSTENTARON SU IMPLEMENTACIÓN.....	127
3.3.1	La necesidad de la implementación de una norma antielusiva general el debate que se generó antes de la habilitación de su aplicación.	127
3.3.2	Reglamentación de la norma.	132
3.3.3	Facultad discrecional de la SUNAT y otros aspectos adicionales	136
3.4	Medidas Adoptadas en otros Países.....	140
4	CONCLUSIONES:	145
5	RECOMENDACIONES	147
6	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	149

RESUMEN

Debido a las nuevas circunstancias del mercado globalizado, y los usos de nuevos mecanismos digitales, se ha facilitado la deslocalización de rentas y los planeamientos tributarios agresivos, ya que las administraciones tributarias no alcanzan a generar los mecanismos tributarios pertinentes con la misma velocidad del desarrollo del mercado. Esta falta de medios de las administraciones tributarias para poder contrarrestar dichas conductas, hacen que cada día se originen nuevos mecanismos empleados por las empresas para disminuir su carga fiscal, ya sea llevando al límite de la legalidad, la utilización de algunas fórmulas reguladas o con interpretaciones forzadas de la ley. Siendo así, la legislación peruana ha incluido con la Norma Antielusiva General, Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario Peruano, norma que ha generado reclamos por parte del sector empresarial, tildándola de inconstitucional y arbitraria en su aplicación, ya que daría prerrogativas excesivas a la administración tributaria. En este sentido es menester determinar la necesidad o no de la misma y su pertinencia en el sistema jurídico nacional.

Luego de haber verificado su alineación a los principios constitucionales y realizado el test de proporcionalidad respectivo podemos concluir que: Es necesaria la aplicación de este mecanismo legal en el Perú frente a las altas tasas de elusión en nuestro país. Además, la Norma Antielusiva General peruana es una norma constitucional, que responde a los principios constitucionales y a los fines básicos del estado. Además de su aporte para la incorporación del Perú a la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos).

Palabras clave: Norma Antielusiva General, elusión, economía de opción, constitucionalidad.

INTRODUCCION

Debido al creciente proceso de globalización que se viene desarrollando en todo el mundo, la forma de hacer negocios ha cambiado drásticamente. Hoy en día es moneda común referirnos al e-commerce, operaciones transfronterizas, economías colaborativas, utilización de servicios digitales por plataformas (Netflix, Spotify) entre otras, por lo tanto las diversas empresas buscan adaptarse a las nuevas circunstancias competitivas del mercado, lo que determina que utilicen diversos esquemas societarios, los mismos que adicionalmente son optimizados con el objetivo de cancelar un monto reducido de tributos, es decir, para realizar lo que se denomina: ahorro fiscal. Cada vez y con mayor frecuencia observamos revelaciones periodísticas o filtraciones de información en forma de escándalos fiscales, casos como “Swissleaks” (2015) o el de los “Panama Papers” (2016), develan en primer término las exorbitantes sumas de dinero que son escondidas en paraísos fiscales a través de complejas y entreveradas estructuras societarias que tienen como único fin la evasión y elusión de impuestos, estas nos señalan indirectamente que la legislación tributaria ha sido totalmente superada por los planeamientos tributarios agresivos. La rapidez con la que ocurren estos cambios, la facilidad en deslocalizar rentas, y la falta de medios de las administraciones tributarias para poder contrarrestar dichas conductas, hacen que cada día se originen nuevos mecanismos empleados por las empresas para disminuir su carga fiscal, ya sea llevando al límite de la legalidad, la utilización de algunas fórmulas reguladas o con interpretaciones forzadas de la ley que lindan con lo ilegítimo. La lucha contra esta situación debe darse en diversos frentes, también se debe resaltar el proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting, o Erosión de la base imponible y la transferencia de las utilidades) impulsado por la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos) para combatir esta

problemática, dentro del cual uno de los temas más importantes es la dación de norma antielusiva general en cada país.

La realidad descrita no es ajena a nuestro país, en el Perú cada día se incrementan el ingreso de compañías multinacionales y a su vez las empresas peruanas empiezan a emigrar de nuestras fronteras y generan imperios fuera de nuestro territorio, toda esta compleja situación acentúa la necesidad de implementar con las herramientas necesarias para oponerse a las referidas prácticas a la administración tributaria. Nuestro país cuenta en su ordenamiento desde el espacio temporal del 2012 con la Norma Antielusiva General, Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario Peruano, sin embargo la ejecución por parte de SUNAT del párrafo número dos al número cinco de esta norma fue suspendida el año 2014, debido a la fuerte presión del conglomerado empresarial peruano, que se vería seriamente afectado con su aplicación, en tanto muchos de sus ingeniosos planeamientos tributarios no podrían atravesar el filtro de esta norma, lo que significaría el pago de grandes cantidades de dinero por tributos eludidos. En este sentido, argumentaron inconstitucionalidad de la norma, en cuanto esta vulneraría los principios de libertad contractual y legalidad y al no contarse con lineamientos que controlen el nivel de discreción de la Administración Tributaria en su aplicación. Posteriormente el año 2019, se aprobarían lineamientos para su aplicación, por lo que a partir del referido año quedarían expedita la aplicación de los párrafos suspendidos.

En la presente tesis, busco verificar no solo la constitucionalidad de la norma, sino también validar la importancia de la misma en atención a las altas tasas de elusión existentes en nuestro país, para lo cual he de tocar de manera básica los puntos neurálgicos de la norma tributaria, así como los mecanismos de ahorro fiscal conocidos, la norma Antielusiva general, sus antecedentes, implicancias y fundamentos jurídicos, así como el

test de proporcionalidad respecto de los principios constitucionales pertinentes que me llevará a proponer algunas recomendaciones respecto al uso de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario Peruano, ley en contra de la evasión de impuestos General.

La velocidad de los cambios económicos en el proceso de globalización y los nuevos tipos de relaciones jurídicas que se generan, han dejado muy relegada a la legislación tributaria vigente, superándola en muchos aspectos, por ello es menester nuestro impulsar su actualización a través del estudio de sus anomalías, para poder proponer fórmulas que permitan combatirlas. En este sentido, espero que esta tesis proporcione algún aporte al estudio del derecho tributario y despierte el interés en esta rama del derecho.

1 TITULO 1: PROBLEMA DE INVESTIGACION

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El Sistema Tributario Nacional está conformado por diversas normas, siendo el eje central de las mismas el Código Tributario Peruano, que concatena las bases legales fundamentales que regulan los aspectos fiscales sustantivos y procedimentales, además de leyes anexas que complementan dicha regulación. Por otro lado, el tributo se constituye como la institución básica del estudio del derecho tributario y configura una prestación económica de carácter obligatorio impuesto por la administración actual de *su ius imperium* ante la configuración de hechos fácticos generadores de renta, originando así una obligación tributaria, la misma que deriva del principio fundamental de contribuir emanado del principio constitucional de igualdad, dicha obligación responde a la realización del hecho imponible generando una relación en la que el acreedor (estado) y el deudor de impuestos están conectados ; este último, para responder frente a estas obligaciones podrá optar por las opciones que la ley tributaria le propone, pudiendo así obtener ahorros fiscales utilizando los medios legales previstos por la misma o en determinadas situaciones realizando planeamientos fiscales estructurados, en los que no se utilizaran únicamente medios legales, sino también planeamientos fiscales agresivos, con figuras elusorias, es decir forzando la ley más allá de su “*intentio legis*” o haciendo uso de vacíos legales con la única intención de obtener ventajas económicas.

Estas conductas elusivas, no eran sancionables en nuestro sistema tributario, hecho que motivó la promulgación de la Norma Antielusiva General, Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario Peruano, cuya aplicación, en razón de la reacción

adversa del sector empresarial que sostenía que dicha norma constituía un atropello a los fundamentos de la base legal, libertad contractual y seguridad jurídica, fue parcialmente suspendida sin previamente, realizar una adecuada ponderación de dichos principios frente a otros fundamentos constitucionales, como el deber fundamental de colaborar que deriva del fundamento de igualdad y del principio de solidaridad, así como la necesidad real de mecanismos reguladores generales frente al creciente nivel de elusión tributaria; en tal sentido corresponde determinar si efectivamente existe tal vulneración constitucional, por parte de la Norma Antielusiva General, Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario Peruano.

1.2 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA:

La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario Peruano empezó su valides un 19 de julio de 2012, introduciendo por primera vez en el sistema jurídico nacional una Norma Antielusiva General (NAG), otorgando a la Administración Tributaria el poder de determinar como conductas elusivas aquellas realizadas mediante la utilización de mecanismos artificiosos e impropios que generen ventajas económicas, determinando a su vez la naturaleza real del hecho imponible y aplicando la ley que le correspondería al acto propio.

Esta redacción generó gran rechazo del sector empresarial, en razón de una supuesta vulneración de los Principios Constitucionales de Seguridad Jurídica y Libertad Contractual bajo el pretexto de otorgar a la administración tributaria excesivas prerrogativas en cuanto a la interpretación y calificación del hecho fáctico susceptible de tributación, así como de ser incierto el alcance de los conceptos jurídicos indeterminados utilizados en su redacción, logrando así dos años después, la suspensión parcial de la

aplicación por parte de la SUNAT del párrafo número dos al párrafo número 5 a través de una campaña mediática en contra de esta medida tributaria. Sin embargo, no se habrían tomado en consideración los fundamentos constitucionales y de política fiscal, que llevaron su dación, tales como el deber primordial de contribuir derivado del Principio Constitucional de Igualdad así como del Principio de Solidaridad, que son la base sustancial que impulsó la promulgación de dicha norma y que justificarían la necesidad de la misma.

Por lo que, al estar frente a una actuación de un poder público en forma de norma que afectaría el ejercicio de uno o más derechos fundamentales corresponde verificar su constitucionalidad a través del parámetro del test de proporcionalidad.

1.3 JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

La tributación es considerada la forma más importante que tienen los estados para procurarse recursos a efecto de proveer los servicios públicos necesarios para la convivencia social, por ello esta actividad es de primer orden en el desarrollo de las actividades de cualquier estado, y las personas que la conforman tiene el deber de soportar las cargas tributarias que el estado les impone en función de su capacidad contributiva. Desde tiempos inmemorables las personas tratan de reducir al máximo posible la cantidad de dinero que abonan al fisco, muchas veces mediante medios absolutamente lícitos y muchas otras mediante actividades que lindan con lo ilícito, este tipo de comportamiento se denomina conducta elusiva, la misma que en nuestro país conjuntamente con la evasión tributarias, merman la recaudación en setenta mil millones de soles anuales. Conforme con las aproximaciones realizadas por el Ministerio de Economía y Finanzas, en el año 2018 por fraude fiscal se dejaron de percibir 66 mil millones de sol es, lo que equivaldría

al presupuesto de educación, salud, saneamiento, protección social y agropecuario juntos. Dinero que podría utilizarse para cubrir diversas necesidades públicas.

Estas cifras demuestran la gravedad del problema que enfrenta la administración tributaria, por lo resulta importante validar la importancia y verificar la constitucionalidad de la principal herramienta otorgada a la Administración Tributaria para este fin, el marco legal antielusivo, habida cuenta, el rechazo que estas formas de disposiciones originan en el sector empresarial y el ya conocido poder mediático con el que cuentan para entorpecer su aplicación, conforme se verifica la interrupción parcial en la aplicación de la norma en el 2014. Todo ello a fin de que el estado pueda hacer correcto uso de las herramientas otorgadas para combatir este tipo de conductas en el contexto de los fundamentos constitucionales de legalidad y seguridad jurídica, de este modo conseguir una mayor recaudación tributaria evitando las conductas elusivas que han erosionado nuestra base tributaria en un porcentaje considerable.

Finalmente dentro de los grandes retos que el Perú enfrenta como país, sin duda el más ambicioso es su anexión a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), objetivo por demás complejo, en tanto debemos convertirnos en poco tiempo en un referente de la región elevando los estándares de calidad vida de nuestra población mediante la adopción de políticas públicas de primer nivel comparables con las ejecutadas dentro de los estados que conforman la Unión Europea y de Asia, parte de este reto lo conforma la reconducción de nuestra política fiscal y dentro de esta, la batalla que se libra para contrarrestar la evasión fiscal, se erige como primordial, por ello la exigencia de validación de las medidas adoptadas y el estudio de viabilidad de nuevas medidas.

1.4 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

- Validar la constitucionalidad de una cláusula antielusiva general, norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario Peruano en nuestra legislación vigente.
- Verificar su importancia así cómo encaja su implementación bajo los parámetros constitucionales como el principio de legalidad, reserva de ley, seguridad jurídica, igualdad y libertad contractual, así como la evaluación del grado de discrecionalidad otorgado a la administración tributaria en la aplicación de esta norma, y los mecanismos de control de esta facultad, tales como la conformación de un comité especial que sirva de control en la aplicación de la misma y/o la posibilidad de su reglamentación.

1.5 LIMITACIONES PREVIAS A LA INVESTIGACIÓN

- Sesgo informativo en los artículos de investigación por parte de muchos juristas en favor del sector empresarial, en razón de ser estos en muchos casos sus clientes.
- La aplicación práctica de dicha norma es casi nula en nuestro país.
- En la ciudad del Cusco existen muy pocos conocedores del derecho tributario, y menos aún de temas tan técnicos como son las cláusulas antielusivas generales y el Plan BEPS de la OCDE.
- El acceso al material bibliográfico que existe es oneroso, dado que el mismo se encuentra básicamente en bibliotecas de Lima o mediante revistas con pago de suscripción.

1.6 TRABAJOS REALIZADOS

- “ANÁLISIS DE LA CLÁUSULA GENERAL ANTIELUSIVA EN EL PERÚ Y PROPUESTA PARA SU REFORMULACIÓN” por Carmen Rosa Gamarra Acevedo - Facultad de Ciencias Empresariales y Económicas – Contabilidad UNIVERSIDAD DE LIMA (2018)

La estructuración del marco normativo Antielusivo General (NAG) es inapropiado para enfrentar la planificación fiscal agresiva, ya que emplea términos jurídicos que complican su implementación. También se debe considerar la ausencia de un procedimiento claro para su empleo puede dar paso a arbitrariedades.

- “CAUSAS Y CONSECUENCIAS DE LA SUSPENSIÓN DE LA NORMA XVI (PÁRRAFOS 2 - 5) Y SU IMPACTO PARA MITIGAR EL FRAUDE DE LEY EN EL PERÚ” por Neida Díaz Bravo y Jhony Alexander Vigo Coronel – Facultad de Contabilidad, UNIVERSIDAD SANTO TORIBIO DE MOGROVEJO-CHICLAYO (2017)

La norma XVI se revela en entornos genéricos y de basto entendimiento, lo que resulta en imprecisión y subjetividad. Además, carece de determinación cuando la administración tributaria trata de aplicarla. Su suspensión priva a la Administración Tributaria de un instrumento crucial con el fin de repeler el fraude de ley en nuestro país. La decisión de supresión se basó en la generación de inestabilidad jurídica, su incompleta regulación y precisión en su redacción, así como la reducción de garantías para el contribuyente pues permite a SUNAT desconozca hechos que podrían considerarse elusión según su criterio.

- “ELUSION Y NORMAS ANTIELUSIVAS A LA LUZ DE LA CONSTITUCIÓN POLITICA DE LA REPUBLICA” por Rafael Eduardo Gonzalo Meza Rojas- Facultad de Derecho, UNIVERSIDAD DE CHILE, SANTIAGO DE CHILE (2015)

La elusión representa un comportamiento censurable no solamente desde una perspectiva ética, además según la normativa. Se trata de la manipulación intencionada proveniente de los contribuyentes de las operaciones jurídicas con el propósito de ocultar o modificar su auténtica capacidad contributiva, que es la base para calcular los impuestos y refleja el principio de igualdad.

Los actos y contratos realizados bajo la independencia de la voluntad reconocen la limitación de las normas de rango constitucional. En este sentido, los contribuyentes están impedidos de dar forma a sus acciones o contratos de manera que eludan el criterio de aportación según la capacidad económica, y finalmente evadan su responsabilidad de tributar.

Dentro del contexto del derecho positivo chileno, solo se consideran disposiciones antielusivas específicas, concluyendo en que nuestra legislación consiente otras formas de elusión, puesto que no están penalizadas mediante una normativa específica contra la elusión en general.

- LA DERROTABILIDAD, FRAUDE DE LEY Y CLAUSULA GENERAL ANTIELUSIVA. ANALISIS DESDE EL DERECHO TRIBUTARIO ESPAÑOL Y CHILENO” por Álvaro Magasich Airola- Facultad de Derecho, UNIVERSITAT DE BARCELONA, BARCELONA ESPAÑA (2016)

Se identifican tres categorías de comportamientos orientados hacia la acumulación del capital fiscal: aquellas que generan acumulación de capital y se

consideran como ilegítimas (elusión); otras que también originan una acumulación de capital, pero son aceptadas (economía basada en alternativas); y por último la tercera agrupación de comportamientos respaldados formalmente por el marco legal, más a los que, aun así, se les deniegan las consecuencias legales que les corresponden (elusión).

Mantenemos que la diferenciación que guardan la evasión y economía de alternativas no es preestablecida, sino que depende de las circunstancias y se manifiesta en su aplicación práctica. Las normativas antielusivas en Chile y España consideran como condiciones para su aplicación las siguientes circunstancias: a) obtener superioridad contributiva de una manera más general, no únicamente como una reducción del monto de la prestación; b) la normativa de España incluye la noción de inadecuación o artificialidad en la acción o negocio. Bajo nuestra perspectiva, esto implica una evaluación de la habitualidad de utilización, en contraste con la norma antiabuso de Alemania, la cual exige una discrepancia entre la modalidad elegida y el resultado obtenido, ya sea por falta o ilicitud de causa, o por no haber una concordancia entre tipo y resultado; c) en las dos normativas se comparte la idea de la carencia de consecuencias jurídicas o económicas distintas a los contribuyentes. Algunos en la doctrina relacionan esta idea con el *business purpose*, que necesita la combinación de condicionantes objetivos y subjetivos (incentivo fiscal). No estamos de acuerdo con esta interpretación. El texto está redactado de forma que refleja objetividad, y es curioso dar un vistazo a la jurisprudencia de Estados Unidos y su progreso del llamado "aspecto objetivo" de la ley que va en contra de la evasión fiscal general traducido como el concepto de alterar de manera significativa el posicionamiento económico del tributador.

1.7 METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN

- Tipo de investigación: Investigación analítica-descriptiva
- Diseño de investigación: Cualitativo Diseño experimental, en el que buscaré la manipulación de la variable independiente para llegar a la conclusión en cuanto al por qué de la no implementación de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario Peruano.
- Nivel de investigación: Básico

1.8 HIPÓTESIS

En nuestro país es imperiosa la implementación la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario Peruano, Norma Antielusiva General, dado que la misma responde a la necesidad de un instrumento legal idóneo para combatir la evasión de tributos, en razón de los elevados niveles de elusión existentes en el Perú, y por ser esta norma un elemento clave en la política tributaria del plan BEPS propuesto por OCDE, a la que se deben alinear los países que, como Perú, desean formar parte del mismo. Esta norma se encuentra sostenida en los fundamentos basado en los principios constitucionales de Deber de Contribuir, Igualdad y Solidaridad, preponderantes sobre la moderada afectación al marco legal, seguridad jurídica y reserva de ley que justificarían la suspensión parcial del dispositivo legal.

1.9 CATEGORÍAS TEMÁTICAS

- Norma Antielusiva general
- Principios Constitucionales de Legalidad, Seguridad Jurídica, Libertad Contractual, Deber de Contribuir, Igualdad y Solidaridad.

1.10 GLOSARIO

- BEPS Base Erosion and Profit Shifting - Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios
- CDI Convenio de Doble Imposición
- MOCDE Modelo de Doble Imposición propuesto por la OCDE
- NAG Norma Antielusiva General
- NAE Norma Antielusiva Específica
- OCDE Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

2 TÍTULO II MARCO TEÓRICO

2.1 CAPÍTULO 1.0 SISTEMA TRIBUTARIO Y AHORRO FISCAL

2.1.1 SUBCAPITULO 1.1 SISTEMA TRIBUTARIO Y ECONOMÍA DE OPCIÓN FRAUDE A LA LEY, EVASIÓN, ELUSIÓN Y SIMULACIÓN.

2.1.1.1 Conceptos:

2.1.1.1.1 Sistema Tributario y facultad de imposición y sus límites

Es conocido por todos, que los tributos conforman el principal medio por el cual el Estado procura ingresos para lograr satisfacer las demandas sociales, sin estos sería imposible financiar el gasto público y atender las demandas de la población, sin embargo, este poder de exaccionar un porcentaje de los ingresos de sus connacionales generadores de rentas, posee determinados límites a su aplicación.

El estado en su calidad de órgano de la comunidad social y protector de la vida en colectividad, jurídicamente fundado en su *ius imperium*, tiene la facultad de reclamar para sí los recursos generados por las personas físicas y entidades legales, sobre la base constitucional de su potestad tributaria, o el poder para reestructurar y suprimir tributos, el origen supra-legal de este mandato es inherente al propio Estado Social de derecho que regenta nuestra constitución, en tanto este formula el control sobre las entidades públicas al derecho, en razón de la garantía de la democracia y la soberanía del propio Estado, coincidimos con Sandra Sevillano al señalar que se debe entender la noción del estado de derecho sobre todo en la idea de “Estado constitucional de derecho en el que se reconoce a la Constitución como fundamento primigenio y final del cual proviene los principios y reglas que regulan la vida del Estado”(Sevillano, 2014: 84)

Este poder no es ilimitado y/o irrestricto, y se encuentra supeditado a determinados límites jurídicos, o fundamentos fiscales consolidados dentro del artículo 74 de nuestra Constitución Política, que a decir de Gerardo Novoa Herrera (NOVOA. 015: 104) pueden dividirse en dos: i) límite formal referido al principio de legalidad, en sentido amplio como el mandato de sumisión de los poderes del estado ante la autoridad de la ley y en el sentido estricto tributario como regla de determinación de competencia del poder tributario.

ii) límite material referido al fundamento de poder contributivo², entendido como una derivación del fundamento de equidad por el que todo tributo debe recaer sobre determinada aparición de poder económico sensible de ser gravada.

Además de los principios señalados, debemos señalar que la Constitución consagra también los principios de no confiscatoriedad, entendido en sus dos vertientes: cuantitativa, que proscribe las exacciones que carezcan de proporcionalidad o

razonabilidad respecto del quantum del tributo y del patrimonio detraído, y cualitativa que señala que sin importar el monto o tasa del tributo, cuando el deber tributario se origina sin consideración a la normas dadas para su concepción y regulación estas devienen en ilegítimas y por ende confiscatorias; asimismo consagra el fundamento y reserva de ley, entendido este, en conjunción con el fundamento de legitimidad, como garantías respecto de la creación y construcción de los tributos, así la creación debe derivar del órganos así establecido, para este propósito: Estado central o local, y la regulación de todas las características de su hipótesis de incidencia deben ser realizados mediante la norma programada para este presupuesto.

Mencionado ello, corresponde definir los alcances de la relación jurídica que establecen el gobierno y los particulares, en merito al poder impositivo ya explicado, para este propósito utilizaremos la definición de obligación tributaria de Bravo Cucci, que señala que es la “correlación legal que implica una obligación de pago de una cantidad de efectivo de manera definitiva, de un deudor hacia un acreedor, cuya causa se origina en la aplicación de una ley fiscal en sentido estricto, en respuesta a al suceso de un supuesto de hecho contemplado en la hipótesis de dicha norma.”, en este entender, tenemos que la obligación jurídica tributaria es aquella originada en un hecho fáctico cuya realización implica una consecuencia tributaria, todo ello en mérito de una norma jurídica tributaria que así lo precisa.

Originada la obligación tributaria, es menester del contribuyente determinar el tributo a pagar, a lo que se denomina autodeterminación, la misma que se encuentra supeditada a observación a cargo de la gestión de impuestos en cumplimiento de sus poderes de evaluación y supervisión, de acuerdo a lo determinado en los artículos 59° y 62° del TUO del Código Tributario, y de las cuales derivaría la prerrogativa de la gestión fiscal de

poder ejecutar una norma en contra de la evasión de impuestos general, al poder reconducir figuras jurídicas simuladas hacia su verdadera causa fuente.

2.1.1.1.2 La buena fe:

Al realizar cualquier comportamiento, como por ejemplo efectuar la declaración jurada de nuestros tributos, las personas actuamos con una determinada intención; podemos tener entonces un propósito honesto o no, encaminando nuestra conducta de forma justa o injusta. El derecho nos exige como es lógico, un comportamiento justo, lo que implica que sea íntegro y honesto en el desarrollo de nuestras relaciones jurídicas, lo mismo que nos exige la sociedad en nuestras relaciones interpersonales. Es precisamente de la necesidad de probidad en nuestras relaciones jurídicas de donde surge el '*principio de la buena fe*'.

Por su parte el maestro Eduardo J. Couture consideraba a la buena fe se la considera como la "*cualidad jurídica de comportarse de la manera legal requerida durante el proceso, actuando con integridad y con la sincera convicción de que se tiene razón*". Esto implica una buena fe subjetiva, la misma que está sujeta al convencimiento propio de estarse conduciendo con corrección. Sin embargo, es menester también analizar las conductas objetivas de los sujetos que debieran conocer lo que permite o no la ley.

Dentro del derecho tributario la buena fe va directamente ligada con la figura del fraude a la ley, tal como afirma Tulio Rosembuj, (ROSEMBUG 1999: 47) '*la buena fe es una parte constitutiva del fraude a la ley, porque la acción defraudatoria no será tal si la conducta de su autor puede reputarse correcta, conforme al respeto de las normas en un momento determinado y propio de un comportamiento honrado y leal...la buena fe se ostenta durante el tiempo que se prueba la mala fe*'. Al respecto, se conoce la presunción

de buena fe, mientras no se demuestre lo contrario, esto involucra la confianza depositada, en este caso, en el contribuyente, de que este mantendrá su actuar dentro de los límites de la lealtad y la legalidad.

La buena fe entonces será entendida como la intención honesta en la conducta del individuo, sin buscar beneficio alguno en perjuicio de un tercero.

A manera de ejemplo, se puede mencionar un contribuyente, Cervecería ABC, utiliza cien cajas de cerveza de su almacén para festejar el aniversario de la institución, considerando que este hecho se encuentra exento del IGV. Sin embargo, SUNAT, al realizar una fiscalización determina la existencia de retiro de bienes, situación de hecho gravada con IGV por parte del numeral 2) perteneciente al literal a) el cual proviene del artículo 3° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, ergo la existencia de la obligación tributaria. En este sentido, otorga al contribuyente un plazo de modificación de la manifestación y cancelación de su deuda.

En el análisis de dicho ejemplo, nos damos cuenta que, el contribuyente no tuvo una mala intención, ni un uso malicioso de la norma, estando subjetivamente dentro de los parámetros de la legalidad, aunque objetivamente haya incurrido en un error que luego subsanó.

Otro ejemplo clásico donde se evidencia un comportamiento de mala fe es el ocurrido en el espacio temporal de 1992, cuando la Ley del Impuesto General a las Ventas (Decreto Legislativo 666), sostenía en su apéndice I que la comercialización de criaturas del reino animal vivas estaba fuera de la cancelación del IGV, hecho que fue maliciosamente aprovechado por un contribuyente quien, para evitar el pago del impuesto, ofrecía la venta

de pavos vivos y su posterior beneficiado gratuito, con el único fin de evadir dicho tributo.

Como se aprecia, las implicancias de la buena fe, en el ámbito tributario son importantes, en tanto de ellas puede derivar la intención del contribuyente en eludir o directamente evadir las consecuencias jurídicas de haber incurrido en un hecho imponible.

2.1.1.1.3 Economía de opción

Como es natural, cada uno de nosotros en la realización de nuestras operaciones financieras, buscamos obtener el mayor beneficio, y esto implica que procuramos la menor onerosidad posible en nuestros negocios para incrementar el margen de ganancia. Esto también ocurre en el ámbito de la tributación. El Contribuyente al realizar sus actividades económicas, ha de buscar las alternativas cuyo tratamiento tributario le resulte el más conveniente, es decir el menos oneroso. Esto evidenciará la intención de dicho contribuyente de procurarse un ahorro de buena fe, en sus actividades económicas, y para ello, no necesariamente tendrá que incurrir en alguna violación del orden legal tributario, sino más bien que optará por los mecanismos previstos por el mismo para conseguir dicho fin.

Este actuar en el contribuyente, supondrá la práctica de la independencia de su deseo de actuar y de su libre contratación, estando así dentro del marco legal permitido, es incluso muchas veces alentado por las propias administraciones que taxativamente señalan las formas de ahorro fiscal existentes.

Cabe reiterar, que el ahorro en tributos que se consigue con la utilización de una economía de opción, no es en base a acciones artificiales o impropias, que conllevarían a una amoralidad o ilegalidad, pasando a los límites de la evasión o el timo a la ley que serán tratados posteriormente.

Por ello la economía de opción es aquella alternativa de ahorro fiscal permitida por la ley tributaria de manera expresa o tácita, en la cual el contribuyente opta por acogerse a determinado régimen o beneficio sin deformar el sentido de la norma, aprovechando las ventajas que concedan las propias leyes tributarias.

La economía de alternativas permite escoger, como su mismo nombre lo indica, la alternativa más idónea que se encuentre en el contexto de los parámetros de lo que muestra la Ley (hechos imposables regulados), así mismo lo no regulado por esta misma (lo legalmente intrascendente).

Es en 1952, que José Larraz acuña la terminología de economía de alternativas para diferenciarla de otros tales como la elusión y la evasión tributaria. La intención de Larraz, al acuñar dicho término, así como su aporte general al derecho tributario, se basaba en el propósito de procurar literalidad en los términos jurídico tributarios, de manera tal que pudieran interpretarse de una manera más sencilla y asequible.

José Larraz, citado por Palao Taboada, considera que “la Economía de alternativas no atentaría contra el objetivo o intención fundamental que requiere la ley, como si lo hace el Fraus Legis’ (TABOADA. 2009: 156). En este entender, se puede puntualizar que la economía de opción no iría en oposición de los requerimientos de la ley de la ley por el simple hecho de que esta no exige al contribuyente a optar por la opción más onerosa en beneficio del estado, sino que le permite elegir la opción más conveniente dentro del marco legal.

Por su parte Humberto Lananne, considera que, el ahorro fiscal realizado por el contribuyente por medio de la economía de alternativas no se ejecuta con el desconocimiento de alguna regla, ni con tácticas de elusión, ni a través del ejercicio del derecho o de alguna forma jurídica. Sin embargo, la economía de opción se lleva a cabo al aplicar correctamente la normativa o al aprovechar las lagunas que el legislador, ya sea por desconocimiento o por intención, ha dejado al regular de manera positiva una situación o un negocio específico. (LANANNE. 2006:109).

La economía de alternativas es la aplicación de la autonomía privada en apoyo a una planificación fiscal eficaz disminuyendo la carga tributaria, sin salirse del marco legal aplicable (RUIZ. 2004:9). Siendo ello así, no resulta inmoral, ilegal ni negativa en sentido alguno. Es del mismo término 'economía de opción', que se puede entender que el objetivo de esta, va ligado a conseguir la mejor opción económica y financiera. Buscando lograr un ahorro legítimo para beneficio del contribuyente sin perjuicio de terceros.

Para Rubén Saavedra, Se refieren a los procedimientos en los que el contribuyente elige, entre varias opciones disponibles, el tratamiento fiscal que le resultará menos gravoso, sin infringir las disposiciones tributarias. Ejemplo claro de lo referido es el hecho en el que las empresas que eligen cobijarse al Régimen General, el Régimen Especial o el Régimen Único Simplificado, mientras visibilice los requerimientos normados determinados. Otros hechos similares son observables en las empresas que al fundarse están dentro de los requerimientos para cobijarse a los privilegios de la Ley de MYPES.

Pese a que el hecho de buscar ahorro en cuanto a tributos es un derecho en cuanto se haga dentro de los parámetros de ley, puede ser confundido (quizá intencionalmente) por

algunos, como el derecho de utilizar los medios necesarios para ahorrar sin considerar los deberes que se tienen para con el fisco utilizando mecanismos ilegítimos para dicho propósito.

Finalmente debemos señalar que mediante Decreto Supremo N.º 145-2019-EF del 06/05/2019, se aprobaron diversos lineamientos para la aplicación de la NAG, es de rescatar que en la definiciones expresadas en el artículo 2º de la referida norma encontramos una sobre economía de alternativas, la cual se centra en la decisión de seleccionar y también en el efecto de optar por realizar acciones que, bajo la visión tributaria, resultan menos costosas que otras opciones posibles o disponibles según la legislación, y que no cumplen con al menos una de las condiciones mencionadas en los apartados a) y b) del párrafo tercero de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

Como es posible advertir el concepto glosado se basa en la libre elección del contribuyente de elegir dentro de aquellos permitidos, los actos que signifiquen menor onerosidad fiscal, siempre que no se puedan ser considerados artificiosos o impropios y que únicamente busquen el ahorro fiscal.

2.1.1.1.4 Norma de cobertura y norma defraudada.

Dentro de los comportamientos usuales dentro de un mercado, tenemos un tema que va a ser redundante en el presente estudio, y es la búsqueda de mayores beneficios, y por ende menores costos de todo tipo. Es así que desde el ciudadano de a pie hasta el empresario de una transnacional tendrán como objetivos, dentro de sus respectivos desarrollos económicos, la utilización de los mecanismos que les permitan optimizar utilidades, y estos podrán estar dentro de los parámetros legales o fuera de estos.

La realización de los actos formales dentro de las relaciones comerciales, se encuadran dentro de los supuestos previstos por la norma jurídica; en este entender, la ley proveerá de una norma que contendrá una hipótesis de incidencia y la consecuencia de la realización de esta misma. Dicho en otras palabras, a determinada formula normativa se tendrá el subsecuente resultado.

Ahora bien, existen circunstancias en las que los usuarios del sistema legal y comercial realizan determinados hechos jurídicos que están descritos por una norma A, sin embargo, no desean la consecuencia de A, ya que esta podría ser poco conveniente a fines comerciales y económicos, es entonces que buscan encuadrar de manera forzada estos hechos a una norma B, cuya consecuencia sería más conveniente para sus fines, utilizando esta como una Norma de Cobertura, siendo la primera, norma A, una norma defraudada. Es esta nuestra primera aproximación al tema del fraude a la ley, el cual será tratado a profundidad en los acápites posteriores, en tanto existen diversos debates sobre su implicancia tributaria y si tiene o no un relación de especie – genero con la elusión tributaria, sin perjuicio de lo señalado, daremos un primer concepto de este tema, así, Araoz Villena, citando a Guillermo Lananne, sostiene que “la elusión se logra por lo que se llama *circunventio legis*: quiere decir que decir el uso de una norma “de cobertura” para conseguir posteriormente, la finalidad que prohíbe: la ley defraudada” (COUTURE. 2012:84)

2.1.1.1.5 Fraude a la ley tributaria.

El fraude es un término que representa en sí mismo el uso de medios aparentes, simulados y falsos para conseguir determinados fines contrarios a la ley. La Real Academia de la lengua española define el Fraude como la “Acción de evadir una determinación que este

dentro de los marcos legales para perjudicar Estado o a terceros”. El fraude a su vez, luego del uso del ardid para cometer alguna acción engañosa, busca conseguir una ventaja o beneficio para quién lo realiza. En este entender es menester hacer énfasis en que los efectos del fraude no serán únicamente contrarios al orden moral o ético, sino que también contravendrían las disposiciones legales.

En el fraude a la ley hay:

- i) Un modelo de norma de cobertura en la que, de manera engañosa, se hace encuadrar determinado hecho jurídico, este negocio aparente, coberturado por una norma que no le correspondería, es ineficaz.
- ii) Hay también otra norma esquivada o defraudada a la que correspondería el hecho jurídico, el mismo que es válido.

La doctrina considera que este conflicto debe ser manejado en términos objetivos, ya que se castiga la antijuridicidad objetiva, y no subjetivas, porque no requiere una intención dañosa para configurarse como tal. Para ello hay que realizar una interpretación normativa completa, considerando también la finalidad de la misma. Al realizar este tipo de análisis, hay que percibir al derecho como un todo.

2.1.1.1.5.1 Concepto.

Al respecto hay que considerar que la defraudación a la ley tributaria deviene del previo conocimiento del fraude a la ley. Eduardo Zannoni considera que este consiste en lograr que una norma jurídica opere con la finalidad de que se pueda evitar aplicar otra norma (más pertinente), considera además que un acto jurídico es fraudulento cuando se procura verse legitimados mediante una norma jurídica, pero en elusión a otras que no permitirían

la consecución de un fin práctico buscado (COUTURE. 2012: 428). En este sentido, “el fraude se produce o se obtiene cuando se recurre a lo que se conoce como *circunventio legis*, es decir, el uso intencional de una norma de cobertura o disposición legal para lograr, de manera indirecta, un objetivo que está prohibido por otra ley, conocida como la ley defraudada. Este mecanismo consiste en la manipulación de las leyes o normas existentes con el propósito de evitar el cumplimiento de la norma que se pretende eludir, alcanzando así un resultado que, de otro modo, estaría explícitamente prohibido por el ordenamiento jurídico.” ósea “lo que se conoce como *circunventio legis* se refiere a la utilización de una norma de cobertura con el objetivo de alcanzar, en última instancia, un resultado prohibido por otra norma, lo que implica la defraudación de la ley.” (COUTURE. 2012: 429).

En cuanto al fraude a la ley tributaria, es menester considerar que existen tres elementos; el hecho imponible (conducta pre-establecida normativamente cuya realización fáctica implica una consecuencia jurídica tributaria), la ley de cobertura y la norma defraudada (previamente explicadas).

El contribuyente realiza el hecho imponible, sin embargo, para no pagar el impuesto correspondiente, o abaratar costos, decide disfrazar su actividad económica pre-establecida en la norma tributaria con un contrato de orden civil, utilizando una norma de cobertura civil, teniendo que pagar un impuesto menor al que le correspondería o incluso eximiéndose de obligaciones tributarias que le habrían correspondido al haber usado la norma defraudada. Siendo así se incurre en un engaño hacia la ley defraudada que es la ley tributaria, causando un perjuicio económico al estado.

Bravo Cucci señala en uno de sus artículos que el fraude a la ley tributaria implica pretender minimizar el pago de impuestos por medio de la ejecución de acciones

específicas y artificiales, las cuales buscan respaldo en normas legales civiles, laborales o comerciales, o en una combinación de estas (conocidas como normas de cobertura). con el propósito es eludir el empleo de una norma tributaria (la norma defraudada) la cual sería más pertinente para el caso debido a él origen y el propósito jurídico y económica del acto realmente llevado a cabo.

También se puede hacer mención sobre que nuestra legislación, así como la legislación española, cuestionan al engaño dirigido a la ley fiscal, dado que esta implica que, en vez de considerarse el hecho imponible, se utilice un hecho equivalente a este mismo, que vendría a ser una analogía, la misma que no es considerada como válida en nuestro derecho tributario peruano. Es por ello que, en nuestro ordenamiento no se considera la conceptualización del fraude a la ley como tal.

Existen sectores dentro de la enseñanza española que objetan la figura del fraude a la ley fiscal, pues la normativa tributaria Ibérica, como la nuestra, proscriben la analogía tributaria, rechazando que este sea un tipo de evasión fiscal, siendo que esto presupondría un comportamiento contrario a la reglamentación jurídica, situación que no se suscita en el fraude a la ley tributaria, ya que no se lleva a cabo el hecho que genera la obligación tributaria sino que se ejecuta un semejante.

Al respecto R. Falcón y Tella sostiene que, en el fraude a la ley tributaria, la ley fiscal es eludida mediante la no realización directa del hecho imponible, reemplazándolo por un "hecho equivalente" que no está expresamente regulado ni contemplado por la normativa tributaria defraudada. De este modo, se busca evitar la aplicación de la ley mediante una acción similar pero jurídicamente distinta. Si se pretendiera gravar dicho "hecho equivalente", sería necesario recurrir a la analogía, ya que este no está formalmente recogido en la ley tributaria, lo que evidencia un intento deliberado de esquivar la obligación tributaria. (BRAVO. 2005:146). Esto implicaría que la evasión a ley fiscal es

independiente del engaño a la ley en general, ya que en el fraude a la ley tributaria se puede localizar frente a un hecho no gravado por la ley que no conlleva a la desobediencia de ninguna norma establecida. Aquí lo deje(Enoc gilipollas)

Por otro lado existe otro sector de la doctrina que considera a la evasión a la ley fiscal un tipo de clase de fraude de ley, entre estos, Bravo Cucci señala que dentro la evasión a la ley fiscal hay una normativa de cobertura (civil, laboral, comercial) en la cual el contribuyente intenta apoyarse para no ser gravado con determinado impuesto por una norma defraudada (tributaria), la misma que sería más propia para el hecho realizado; de esta manera, existe un fraude a dicha norma, encuadrándose todo el supuesto de fraude a la ley tributaria como un tipo de clase de fraude a la ley (BRAVO. 2009: 242).

2.1.1.1.5.2 Abuso de derecho y fraude a la ley.

Vélez Sarsfield, fue el primero en utilizar dicho término para indicar que todo aquello que se realice en satisfacción de una obligación y el uso de un derecho, que sobrepase la moral y las buenas costumbres se considera como abuso.

Por su parte, Luigi Ferri señala que el abuso de derecho es "El acto que se realiza de manera abusiva al ejercer un derecho sigue siendo un ejercicio lícito de ese derecho. Sin embargo, si se cruza la línea hacia lo ilícito, ya no se trata de un ejercicio abusivo, sino del ultraje de una obligación. En este contexto, el impedimento legal del atropellamiento del derecho transforma cualquier acto que exceda los límites del ejercicio legítimo de dicho derecho en una acción ilícita o contraria a la ley. De esta manera, el acto abusivo no solo pierde su validez jurídica, sino que también puede acarrear sanciones o responsabilidades legales para quien lo cometa, ya que implica un uso indebido o

malintencionado de las prerrogativas otorgadas por la normativa., incluso si esta ilegitimidad es menos evidente, como cuando no se persigue un objetivo que la ley considera obligatorio"(FERRI. 1969: 408).

En cuanto a la relación que existente entre la extralimitación del derecho y la fraudulencia a la ley, la doctrina se separa en dos vertientes. La primera, defendida por Mosset y Domínguez Águila, “argumenta que estas dos instituciones están interrelacionadas en una relación de género a especie. Este sostiene que el fraude a la ley se distingue porque su ilegalidad no se revela de manera inmediata (prima facie), a diferencia de lo que ocurre en las situaciones de abuso. En su análisis, se destaca que el fraude a la ley implica la adopción de tácticas o estrategias que, aunque parecen estar dentro del marco legal, en realidad buscan eludir los efectos de una normativa específica. Esta diferencia se hace patente al contrastar el fraude con el abuso de derecho, donde la ilicitud es más evidente y directa.” (ROSENDE, AMBROSIO Y OTROS. 2005: 114)

Otro sector afirma que ambas instituciones son autónomas, Alcalde citando a Betti, señala que “el abuso del derecho se refiere a una norma que es aplicada y hecha servir de medio a un fin que no es el suyo, mientras que el fraude concierne a una norma que es rodeada, evitada y relegada en su aplicación, haciéndolo con otra en su lugar” (ROSENDE, RODRIGUEZ Y OTROS. 2005: 115).

Giorgianny, (ROSEMBUG.1999: 44). Señala similitudes y diferencias respecto de la extralimitación del derecho y la fraudulencia a la ley, y son las que siguen:

- El abuso y el fraude constituyen modalidades de incumplimiento de las obligaciones. En el caso del abuso el incumplimiento es directo y en el fraude se produce indirectamente mediante la elusión de la ley aplicable.

- La evaluación y provocación del abuso se derivan del daño o perjuicio causado a otra persona. En ausencia de daño, no se considera que haya abuso
- El fraude de ley no exige esta circunstancia como propuesta inexcusable de su existencia y en todo caso se trataría del daño mediato a la sociedad e inmediato a la organización jurídica de la sociedad no evaluable patrimonial mente.

Abuso de derecho	Fraude a la ley
<ul style="list-style-type: none"> •Genero •Derecho subjetivo (ejercicio abusivo de mi derecho) •Daño a tercero privado cuyo interés no está amparado en el derecho •Sí subjetividad •Consecuencia: nulidad + indemnización. 	<ul style="list-style-type: none"> •Especie •Derecho objetivo (a través de normas de cobertura) logrando actos jurídicos deseados. •No subjetividad •Consecuencia: aplicación de norma burlada + sanciones por elusión, evasión (si hubieren).

1) Fraude a la ley civilista: Es comprendido como el fraude a la ley “como una forma de actuar que, a primera vista, parece alinearse con una normativa (conocida como norma de cobertura), pero que, en realidad, genera un resultado que va en contra de una o varias disposiciones legales, así como del ordenamiento jurídico en su totalidad. Esta situación se presenta cuando un individuo o entidad utiliza las lagunas o ambigüedades de la ley para eludir sus verdaderos efectos, logrando así un resultado que, aunque formalmente legal, es materialmente ilícito y contrario a los principios del sistema jurídico (norma defraudada)” (ATIENZA, RUIZ. 2006:74). El fraude a la ley, consiste en lograr que

determinada norma opere para un hecho jurídico, evitando así la aplicación de otra norma defraudada que sería pertinente.

El tribunal constitucional señala que el fraude a la ley se da por medio de la aplicación legítima de un reglamento jurídico, pero al mismo tiempo, a fin de obtener fines que van en contra a los regulados en el ordenamiento jurídico” (RES. 00018-2009-PI-TC. 2010).

Zannoni (ZANONI. 1986:429) considera que es necesario que, para configurarse un fraude a la ley, existan tres elementos i) norma jurídica imperativa u obligatoria (y no de normas supletorias con carácter permisivo); ii) intención de eludir su aplicación (con el elemento subjetivo, con dolo y fin fraudulento); y iii) uso de una vía legalmente efectiva para alcanzarlo (creando las condiciones y forzando la norma para crear un fin, neutralizando la norma imperativa).

Uno de los primeros ejemplos de la fraudulencia a la ley, lo encontramos en el incidente Bauffremont; “Se trataba de una condesa belga que contrajo matrimonio con un oficial francés. En 1874, logra obtener en Francia la separación del duque de Bauffremont debido a los comportamientos de este, ya que la legislación de ese país no permitía el divorcio. Posteriormente, la condesa de Charaman Chimay se traslada a Alemania, un país que sí acepta el divorcio, se convierte en ciudadana alemana y se vuelve a casar con el príncipe rumano Bibesco, regresando a Francia bajo el título de princesa Bibesco. El primer esposo impugna la sentencia del divorcio alemán y el segundo matrimonio, alegando fraude a la ley francesa. La Corte de Casación de Francia declaró nulo el matrimonio y fraudulentos el cambio de nacionalidad, al considerar que el único propósito detrás de esta decisión fue evadir la ley francesa, ignorando los derechos y obligaciones que de ella derivan” (ROSENDE, AMBROSIO Y OTROS. 2005: 91)

2) Fraudulencia a la ley tributaria: En cuanto a la fraudulencia a la ley tributaria, es menester considerar que existen tres elementos; el hecho imponible (conducta pre-establecida normativamente cuya realización fáctica implica una consecuencia jurídica tributaria), la normativa de cobertura y la normativa defraudada (previamente explicadas). El contribuyente realiza el hecho imponible, sin embargo, para no pagar el impuesto correspondiente, o abaratar costos, decide disfrazar su actividad económica pre-establecida en la norma tributaria con un contrato de orden civil, comercial, laboral, etc., utilizando una norma de cobertura no tributaria, teniendo que pagar un impuesto menor al que le correspondería o incluso eximiéndose de obligaciones tributarias que le habrían correspondido al haber usado la norma defraudada, causando un perjuicio económico al estado.

Bravo Cucci señala en uno de sus artículos que el fraude tributario se define como la intención de reducir al máximo el pago de impuestos mediante la ejecución de actos específicos y artificiosos. Estos actos buscan respaldo en normas legales civiles, laborales o comerciales, o combinadas entre sí (conocidas como normas de cobertura), con el objetivo de eludir el ejercicio de una normativa tributaria (la normativa defraudada) que sería más idónea para el insidente en función de motivo y propósito económico y legal del acto realmente llevado a cabo. Mediante acciones jurídicas consideradas anómalas en los ámbitos civiles, comerciales o laborales, se pretende evadir el ejercicio de una normativa tributaria, buscando identificar este hecho como sujeto a otra normativa tributaria generalmente menos onerosa de la que debería aplicarse correctamente, o incluso presentándolo como no sujeto a ninguna norma tributaria. (BRAVO. 2009: 196)

En conclusión, en la Fraudulencia a la Ley se consigue un efecto similar al realizado si se hubiera incidido en el hecho imponible. Hay una norma de cobertura mediante la que se evitan las implicancias tributarias de los actos realizados o se llegan a minimizar.

Según Luque Bustamante quien hace referencia a la fraudulencia a la ley como una forma de elusión fiscal donde se penaliza la utilización de un contrato o medio legal por parte del tributador (llamada normativa de cobertura y que implica una obligación fiscal inferior), que no coincide con la finalidad real del negocio realizado (debido a que debería haberse empleado en otro termino legal con una carga fiscal más elevada, llamada normativa defraudada). En este contexto, se presume que la decisión de adoptar esa forma legal fue motivada principalmente por la búsqueda de ventajas fiscales. En otras palabras, aunque una operación económica puede adoptar varias formas legalmente aceptables, se considera fraude a la ley en el momento queda evidente que la configuración elegida no sería la más adecuada a fin de obtener el resultado comercial deseado, siendo la más eficaz para el resultado tributario deseado, hasta el punto de que este último se convierte en el verdadero fin del agente al llevar a cabo la operación. (LUQUE. 2012.)

2.1.1.1.5.3 Teorías de la fraudulencia a la ley tributaria.

Es influyente considerar si es o no necesario plantearnos los fundamentos de la fraudulencia a la ley tributaria de manera autónoma en nuestro marco normativo. En el Perú, no existe una definición legal de la noción de la fraudulencia a la ley tributaria, sin necesidad que tenga nombre propio dentro de nuestro ordenamiento jurídico, por este motivo vale considerar si éste se hace necesario o si este vacío puede ser llenado con interpretación e incorporación de los fundamentos ejecutados a la ley fiscal. Mientras que la norma de España nos indica que es necesaria la positivización del engaño a la

normativa fiscal y pese a los enfrentamientos entre posiciones antagónicas se ha optado por la teoría de la autonomía, ya que existe una regulación del tema en cuanto al marco legal del tributo español actual.

Soberanía o no de la figura de la fraudulencia a la ley tributaria

González García apoya la posición de la autonomía de la fraudulencia en el marco legal dentro de las ordenanzas jurídicas tributarias españolas, sosteniendo que la mecánica del fraude tributario se basa en principios fundamentales: I. el precepto de ley de pagar impuestos se encuentra subrogado al cumplimiento del hecho gravado, mas no a la realización de determinadas finalidades económicas; y II. Al elegir el método jurídico más idóneo para diferentes propósitos económicos, quienes contribuyen, se regocijan de total libertad. (GONZALES. 2005: 80)

Por otro lado, Falcón y Tella, Ferreira Lapatza y Simón Acosta, de acuerdo con las lecciones del docente Sainz de Bujanda, se oponen a la práctica de incorporar hechos infrecuentes integrados dentro de los límites del hecho gravable. Además, señalan que en la ocasión de que haya conflictos reales entre disposiciones legales, se vuelve necesario aplicar los principios habituales del derecho para alcanzar una medida legal a dichas contradicciones..

2.1.1.1.5.4 La delimitación de la fraudulencia a la ley tributaria; figuras afines.

FRAUDE A LA LEY Y ELUSIÓN: La evasión de impuestos implica que con la finalidad de impedir la práctica de una normativa tributaria pertinente para determinado hecho (imponible), se utilicen figuras de otras ramas del derecho de modo que se pueda conseguir una ganancia patrimonial a favor del tributador de forma lícita pero poco ética.

Es menester considerar que en el caso de la elusión tributaria el único fin que tiene el contribuyente es el de evitar la ejecución de la ley fiscal pertinente para que de este modo

deje de pagar las obligaciones tributarias que derivan del hecho, ya que se encuentran dentro del escenario en el que se aplica dicha ley fiscal.

En palabras de Tulio Rosembuj, "La particularidad de la elusión consiste en ignorar la obligación fiscal sin quebrantar de manera directa la ley. Ciertamente, los acontecimientos, acciones y negociaciones jurídicas deben estar fundamentadas en la legalidad, incluso si presentan un peligro a la ejecución del derecho positivo, que es lo que se penaliza."(ROSEMBUG. 1999. 101)

En tal sentido la elusión busca el evitamiento de la configuración del hecho imponible siendo así, el género de la especie fraude a la ley, sin embargo, la legalidad que reviste a la figura de la elusión no es propia del segundo.

Francisco Ruiz de Castilla (RUIZ DE CASTILLA. 2013:4) considera que la evasión puede ser vista de dos formas; la emulación y el fraude a la ley. Por ejemplo, respecto a la simulación podemos encontrar una empresa que contrata a una persona como asistente, la misma que realiza un trabajo dependiente, sin embargo, en su contrato se manifiesta que el trabajo realizado es una actividad independiente, únicamente, con el fin de evitar la cancelación por mes para apoyar al sistema público de salud (ESSALUD).

Por ejemplo, en el hecho de que el fraude a la ley, se presenta la situación de la empresa A, que posee una concesión minera pero no la está explotando., posteriormente dicha empresa A es fagocitada por la empresa B. Después de dicha vinculación la concesión minera sigue sin ser explotada, entendiéndose de esta manera que la intención económica de la empresa B no estaba enfocada en la explotación minera, sino más bien en la incrementación de el importe deducible por concepto de amortización para reducir su carga tributaria en su impuesto a la renta, estando así el documento desprovisto de sentido económico alguno haciéndose evidente la intención fraudulenta de dicho contribuyente.

Como sabemos el fraude a la ley tributaria implica entre otras cosas el uso forzado de una norma -no necesariamente tributaria- (norma de cobertura) para de esta forma impedir

la ejecución de la ley fiscal vulnerada (norma defraudada) y así intentar retraerse de la configuración de un hecho imponible que conllevaría el pago de una obligación tributaria. Como podemos notar entonces, las dos conceptualizaciones tienen el mismo fin, que es rehuir al cumplimiento de un deber tributario, diferenciándose en la licitud e ilicitud que las reviste.

2.1.1.1.5.5 ANALOGÍA Y FRAUDE A LA LEY:

Tulio Rosembuj nos dice que el engaño a la norma es una “problemática de comprensión de la norma burlada y de la discordancia entre disposiciones legales y esquemas patrimoniales efectivamente realizados, de los actos, negocios o procedimientos ejecutados por los particulares” (ROSEMBUG. 1999: 114) Siendo así, en la ley fiscal este punto de vista puede ser confundido de uno u otro modo con la analogía, esto debido a la confusión que genera este término, entendiéndose en algunos casos que se trata de interpretación jurídica que da mayor alcance a determinadas normas, y no, como bien lo dice Bravo Cucci, que “la interpretación analógica consiste en el método de integración jurídica a través del cual se aplica el efecto legal de un precepto jurídico a un suceso que no fue previsto en su hipótesis de incidencia (...) para cubrir lagunas jurídicas o supuestos de hecho que no han sido normados por el derecho...”(BRAVO. 2009: 259)

Es importante destacar que, en el contexto de la legislación peruana, se encuentra prohibido el uso de la analogía en el ámbito del derecho tributario, tal como se establece en el segundo párrafo de la norma VIII del TUO del CT.

2.1.1.1.5.6 La simulación y el fraude a la ley

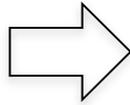
Existe una innegable similitud entre estas figuras, ya que ambas figuras son contrarias a la ley. A más de ello, dichas figuras buscan enmascararse con una apariencia legitimidad para provocar un resultado engañoso, sin que exista correspondencia entre la voluntad real y la declarada, existiendo asimismo un actuar doloso de eludir o limitar los alcances de una disposición normativa. Bravo Cucci manifiesta que “teniendo en cuenta que tanto el negocio jurídico en fraude de ley como el negocio jurídico con simulación relativa tienen una misma estructura: un negocio simulado (ineficaz) y un negocio disimulado (válido), la reacción que el ordenamiento jurídico tributario prevé ante ambas situaciones no tiene por qué ser distinta” (BRAVO. 2009:243).

Por otra parte, indica que “suele decirse que los negocios en fraude a la ley se diferencian de los negocios con simulación relativa, en que estos últimos presentan “una realidad que, a simple vista, parece legítima, pero que en realidad contrasta con la auténtica intención de las partes involucradas, revelando así un acuerdo encubierto. Esta característica no se manifiesta en el fraude a la ley, donde, aunque existen dos actos jurídicos distintos, el acto jurídico en cuestión coberturado es válido, siendo ineficaz el negocio de cobertura.” (BRAVO. 2009:242) Sin embargo, en la práctica, la distinción entre ambas figuras resulta casi imposible.

De Castro, citado por Rosembuj, nos dice que la respuesta legal ante la simulación se enfoca en revelar la auténtica realidad jurídica, mientras que en el fraude a la ley se orienta hacia la eliminación de la realidad jurídica que se pretende crear de manera evidente (ROSEMBUG. 1999: 52)

En el fraude a la ley el acto prohibido no es ocultado ya que se muestra transparente en su realidad, pero se sitúa bajo la tutela de una norma que no le corresponde.

En la simulación lo que se enfrentan son dos hechos, uno real y otro simulado y este enfrentamiento se produce por la voluntad del actor.



En el engaño a la norma, el enfrentamiento es ocasionado por dos normas: la de cobertura y la defraudada.

2.1.1.1.5.7 Regulación del fraude a la ley en el derecho comparado

- Derecho francés

Dentro de los marcos legales franceses, al momento de tratar sobre el fraude, hay una posibilidad de hacer alusión al fraude que este dentro del marco legal o también llamado legítimo, o también al fraude que este fuera de los marcos legales o ilícito, la elusión a nivel global, elusión perteneciente a los marcos legales, jurisdicciones de baja tributación, aprovechamiento abusivo de vacíos legales en los marcos legales, la selección estratégica de la opción legal menos pesada, el engaño a la norma, o el sector no declarado (SACCONE. 2002:140). O sea, que el concepto de evasión es bastante amplio y no se circunscribe a determinada actividad ilegítima, sino más bien comprende al conjunto de manifestaciones de diversa índole, que están destinadas a quitar o aminorar la carga fiscal, incluyendo en este entender el fraude fiscal. En este sentido, no hay una clara diferenciación entre las diferentes figuras, y se les considera dentro de un mismo género; posteriormente, estas serían divididas en función del margen de legalidad.

La evasión legal, es una minimización de las obligaciones tributarias sin que exista violación de la ley, utilizando los mecanismos legales que permitan la menor onerosidad posible. Esta figura es semejante a la de la economía de opción, en la que se utilizan los

mecanismos previstos por la misma norma. Y por otro lado la evasión ilegal responde a los parámetros de la evaluación a la ley fiscal, entendido como una infracción a la norma, una evasión fiscal o una elusión.

- Derecho alemán

Para el derecho alemán todas las figuras son bien diferenciadas; aquellas que infringen directamente las normas fiscales (fraude fiscal) y las que constituyen un abuso de derecho (rodeo fiscal), los mismos que son sancionables. Según el caso concreto, aquellos comportamientos destinados a aminorar la carga tributaria (tax avoidance) pueden ser lícitos, ilícitos o incluso penalmente punibles, todo dependerá de la gravedad de la circunstancia y de si el autor conocía o desconocía el ilícito de su actuar.

- Derecho argentino

En el derecho argentino, la evasión es el género del ilícito tributario, siendo la figura elusiva meramente doctrinaria.

2.1.1.1.5.8 Crítica a la aplicación del fraude a la ley tributaria.

Existen dos corrientes doctrinarias respecto a lo criticable de la elusión de la norma jurídica en cuanto al campo tributario (y la corrección del mismo). Un sector de la doctrina considera que para aquellos que argumentan que en Derecho tributario la analogía esta eliminada, la norma incluye una autorización especial para la aplicación analógica (Analogieerlaubnis), considerándola, por lo tanto, como constitutiva, en la otra orilla para quienes defienden que la misma está admitida manifiesta que estamos frente a una norma declarativa, de modo que su existencia sería irrelevante.

Esta postura también ha sido respaldada por la mayor parte del código legal de España, que argumenta que la elusión de la norma jurídica facilita la ejecución única de la analogía. Siendo estas posturas fundamentadas en la noción de que, a pesar de la ocurrencia del atropello de estructuras legales, este tiene su principio realmente en la presencia de un vacío legal. Por lo tanto, es en este espacio sin regulación específica (Lückenbereich) donde surge la problemática de la evasión de la ley fiscal. (RUIZ, SEITZ. 2004: 21) Es decir que dicho sector doctrinario considera a la evasión a la ley fiscal una especie de analogía en materia tributaria, que, al ser proscrita en nuestro país, no podría ser aplicada.

Sin embargo, la contraparte de esta posición, que es una postura doctrinal minoritaria, señala que la conducta de alguien que actúa fraudulentamente radica en llevar a cabo una interpretación errónea, inapropiada o artificial de las leyes fiscales con el propósito de reducir el peso fiscal, en lugar de aprovechar una laguna legal. Por lo tanto, combatir este tipo de prácticas implica hacer validos los objetivos de la norma por medio de una comprensión adecuada. Finalmente, se argumenta que la problemática de la evasión a la ley fiscal se reduce al problema de interpretar correctamente el Derecho tributario material. (RUIZ, SEITZ. 2004: 21)

Por mi parte considero que la corrección de la ley fiscal es tal, pues en los casos de la ejecución de las normativas defraudatorias no existe figura tal como la analogía, sino la ejecución de la ley que correspondería a los hechos prescindiendo de la forma artificiosa dada a esta. Es necesario tener en cuenta la interpretación de la ley tributaria, y todas las formas de ella. El error que se suele cometer va en torno a que la única forma de interpretación que se considera correcta (en materia tributaria) es la interpretación literal, sin advertir, que el derecho tributario, al igual que cada una de las ramas del derecho,

consta de sendos métodos interpretativos, no fijando la mirada únicamente en la letra, sino, en el espíritu legal.

Entendidos los alcances de la evasión a la ley fiscal, y antes de entrar al detalle en el tema de elusión, es necesario establecer las diferencias entre las figuras tratadas de otras no menos importantes, como lo es la evasión fiscal y la interpretación económica de los actos.

2.1.1.1.6 Evasión Tributaria.

No es nuevo que, en el desempeño de las actividades económicas en el mercado, cada uno busque la obtención de la mayor utilidad, con el menor gasto posible, y esto se encuentra dentro de la razonabilidad de los principios económicos. Sin embargo, en la búsqueda de este fin, muchos transgreden el límite de la legalidad. Teóricamente la elusión de impuestos aparece en el momento en el que el contribuyente manifiesta o cancela un monto menor en sus obligaciones tributarias, esto, por desconocimiento o error, violando disposiciones legales.

2.1.1.1.6.1 Concepto:

La organización para la cooperación y desarrollo económico (OCDE) nos hace una definición de la evasión fiscal, pues la considera como aquellos actos realizados fuera del ámbito de la legislación de los países, dirigida a dejar de pagar los tributos a los que se encuentran obligados; estando así ante una directa violación de la legislación tributaria, existiendo una acción dolosa y premeditada de no pagar impuesto. Eduardo Sotelo señala

que la elusión contributiva que es una transgresión que se tipifica en los códigos penales ocasionando el encauzamiento penal de quien evade. La evasión jurídicamente se distingue de la elusión contributiva, en la elusión es considerada una transgresión indirecta de la normativa tributaria, siendo ambas perseguible y reprobables"(SOTELO. 2012: 24)

Para Paulo Ayres, la evasión fiscal perteneciente al contexto de la ilicitud, " es distinguida por las circunstancias en las que el contribuyente se basa en vías ilícitas, calificadas en la normativa legal referida a los tributos, para i) impedir la aparición del acontecimiento con relevancia fiscal; ii) aminorar el total debido a la denominación del tributo; o iii) retrasar su ocurrencia"(BRAVO, YACOLCA. 2011: 190).

La evasión consiste en la existencia de un hecho imponible que ya está configurado en el plano fáctico, existiendo a su vez un incumplimiento de la deuda fiscal, una acción que esta fuera de los marcos legales por parte del contribuyente o sujeto pasivo, en palabras de Tabellini la cuestión es eludir las consecuencias del deber tributario que ya se ha generado o que ya debió surgir al ocurrir el hecho imponible, el cual se ve obstaculizado de manera ilegal. "Los componentes que conforman el concepto de evasión se reflejan en la conducta ilícita del individuo al incumplir la obligación de realizar la contribución patrimonial que proviene la materialización del hecho imponible, (TABELLINI. 1988: 21).

La evasión tributaria ocurre cuando utilizando diversos medios, se busca despistar o llevar a la equivocación a la Administración Tributaria, con el propósito de impedir que se origine una obligación tributaria -o reducir el costo de la misma- cuando está ya ha nacido desde la materialización de la hipótesis de incidencia configurando un supuesto de hecho

tributario, esto con la finalidad de conseguir una acumulación de capital de manera ilegal, ocasionando a su vez perjuicio al estado.

Esta figura jurídica está vinculada a la defraudación fiscal, la misma que en palabras de Tarsitano “implica una conducta dolosa, tendiente a perjudicar al fisco con declaraciones juradas engañosas u ocultaciones maliciosas (...) (GARCIA. 2003: 490)”

Podemos encontrar varios ejemplos de evasión tributaria, como no declarar ventas, no anotar ingresos en los libros contables, realizar prestamos ficticios para deducir intereses, no presentar un recibo, facturas, vouchers, certificados de cancelación, etc. Un hecho que se da de forma muy frecuente en nuestro país, es que, al adquirir un inmueble, un sujeto paga cierta cantidad en efectivo al vendedor del mismo, haciendo que dicho monto no esté contenido en la escritura de compra-venta, pagando un impuesto menor del que correspondería al precio real. En esta práctica evasiva, se está evitando el pago del impuesto de dos formas; el comprador abonará un monto menor de tributos sobre la transmisión, en tanto declaro un monto de compra menor al realmente pactado, mientras que el vendedor declarará un importe menor respecto de los tributos que recaen en el incremento patrimonial.

Héctor Villegas citado por Mario Augusto Saccone, considera que es la evasión tributaria puede ser definida como el incumplimiento de una obligación legal, al distorsionar, ocultar un evento o una acción perjudicial para las finanzas públicas, siendo castigado debido a que representa un fraude o una artimaña malintencionada, dirigida a la obtención de un beneficio ilegítimo a expensas del Estado (...) Este delito requiere, desde una perspectiva subjetiva, la intención deliberada de evadir el pago de impuestos y, de manera

objetiva, la ejecución de acciones capaces de conseguir este resultado sin ser detectadas (SACCONE. 2002: 162)

La evasión tributaria conocida también como defraudación fiscal, requiere el elemento subjetivo del dolo, ya que dicha intencionalidad debe estar dirigida a evitar la concreción de determinada hipótesis de incidencia tributaria y de ese modo esquivar el pago del deber tributario que esta dispone.

El Código Penal peruano, en si Título XI, capítulos I y II, contenía esta figura con la denominación de defraudación tributaria, este título fue derogado y sustituido por el decreto legislativo 813, ley penal tributaria vigente.

El Perú, es el segundo país con mayor porcentaje de evasión tributaria en Latinoamérica, precedido únicamente por Venezuela. Y siendo que, en nuestro país, la principal manera de captar recursos es la vía fiscal, es prioridad encontrar la forma de confrontar dichos comportamientos. Solo en el tributo sobre la renta, se calcula que el índice de evasión es de 40 al 50 %, cifra bastante elevada para un país como el nuestro, cuyo PBI se duplicaría si se tributase conforme a ley.

La contravención a la norma tributaria, que es realizada a través de la evasión, se da de manera muy sutil, haciéndose poco perceptible, y en su mayoría, dichos comportamientos requieren de la intervención de un profesional del derecho para ser realizados. Es por esta misma sutileza, que la mayoría de evasiones la presencia de la simulación para realizar la evasión.

2.1.1.1.6.2 Evasión por simulación

La simulación es considerada como un vicio del acto jurídico el mismo que presenta disconformidad entre la voluntad y la declaración. En el derecho tributario la simulación no solo buscar engañar al fisco sino también le causa un perjuicio económico. Alberto Tarsitano nos indica que el derecho fiscal se puede aceptar la legitimidad del negocio disfrazado si se puede demostrar la autenticidad jurídica del acto oculto; sin embargo, esa autenticidad jurídica deberá tener un fundamento legal legítimo y no debe estar vinculada a ningún objetivo de provocar una evasión fiscal. (GARCÍA. 2003: 493). Que es mediante la simulación en materia tributaria que se pretende evadir el pago de diversas obligaciones de esta naturaleza.

Como ya es conocido en la doctrina civil hay dos formas de emulación, la emulación total, y, la emulación relativa. La primera se da cuando se finge de manera íntegra determinado acto jurídico, y puede ser relativa cuando se fingen ciertos aspectos de dicho negocio, disimulando otra realidad. En la simulación absoluta más allá de cubrir determinada realidad, se crea una de la nada, sin existencia fáctica de otro tipo de hecho, buscando sin embargo la obtención de ventajas económicas tributarias. Es aquí donde la administración tributaria tendría la carga de demostrar que la apariencia formal es únicamente una carcasa que está destinada a ocultar una ficción, ya sea relativa o absoluta. A su vez deberá identificar la verdadera naturaleza jurídica del acto conforme a las categorías existentes. (GARCÍA. 2003: 494).

De esta forma la simulación se ha convertido en una de las herramientas más idóneas para la evasión fiscal, en tanto posibilita la creación de una realidad aparente, encubriendo así el hecho imponible cuya consecuencia u obligación tributaria se quiere evitar o eligiendo

un negocio ficto que traería consigo determinadas ventajas fiscales. La pregunta es ¿qué es lo que puede hacer la administración tributaria frente a este tipo de conductas? y aparentemente la respuesta correcta y la más sencilla resultaría ser la recalificación de los hechos, tema que en realidad resulta bastante controvertido.

2.1.1.1.6.3 La interpretación económica; distinciones necesarias.

Resulta imprescindible para efectos de esta investigación, resaltar las diferencias existentes entre lo que se denomina interpretación económica y denominación de los hechos por su verdad económica; la primera de origen Alemán y asociada por mucho tiempo al abuso de formas jurídicas y a desentrañar las situaciones del mundo económico que dan origen a hechos imponibles, al margen del “Ropaje jurídico” que pueda utilizarse; y la segunda conceptualizada sobre la base del substance over form – dominio de la sustancia por encima de la forma, construido en el derecho anglosajón que como mecanismo antielusorio desarrollo diversos conceptos más completos para su aplicación como el bussines propouse test, entre otros.

Los temas señalados serán desarrollados a profundidad en los siguientes tópicos y capítulos, en tanto se constituyen como antecedentes inmediatos y cimiento de la construcción legal de la ley fiscal genérica.

Iniciaré con el análisis del fundamento de la verdad económica en el entendido que esta forma el inicio de la doctrina de la interpretación económica, sin dejar de referir que el análisis de la valoración de los hechos en función de su realidad económica será desarrollado en el capítulo siguiente, por encontrarse ligado completamente a la otrora norma VIII del Código Tributario

2.1.1.1.6.3.1 Principio de la realidad económica.

El fundamento de la autenticidad de los hechos económicos o fundamento de verdad económica fue por muchos años utilizado como un proceso de comprensión de las leyes fiscales, y decimos interpretación porque fue en primer término considerado como un verdadero método de interpretación válido, posteriormente relegado a la categoría de calificación; podemos señalar que se trata de aquel procedimiento conducente a desvelar el contenido y el objetivo de las leyes fiscales, a través del contraste con las formas jurídicas utilizadas, para que en la búsqueda de la veracidad, y con principio de equidad, y de ser absolutamente necesario prescindir de tales, obteniendo un resultado a favor del fisco como del contribuyente. Se trata por tanto de una valoración de la validez de la figura. Este método fue duramente criticado por basarse en la autonomía del derecho tributario y privilegiar el significado económico de las leyes, en desmedro de los métodos de interpretación exclusivamente jurídicos.

2.1.1.1.6.3.2 Evolución del criterio de la realidad económica.

El origen de este criterio, se ubica en Alemania, específicamente en la Ordenanza Tributaria de 1919, mediante la cual se dictan diversas medidas destinadas a gravar aquellas operaciones utilizadas para eludir impuestos, en razón de que en aquella época de post guerra el gobierno creó diversos tributos que afectaron la ya precaria economía de los alemanes, quienes en su afán de evitar estos pagos, crearon y utilizaron figuras jurídicas que ocultaban la real intención negocial, con fines exclusivamente fiscales.

Cecilia Delgado Ratto (DELGADO. 2004: 145), señala que el artículo 5 de esta ordenanza disponía que la obligación no pudiera ser evitada mediante el abuso de las formas, debiendo pagarse en dichos supuestos el tributo que corresponde a las operaciones económicas efectivamente hechas.

Este párrafo en palabras de Cesar García Novoa (GARCIA. 2002: 67), aunque se refiere al “atropello de los marcos jurídicos” la ejecución de esta disposición estaba condicionada en su totalidad a la predominante función en contra de la evasión designado a la comprensión económica.

García realiza el análisis de la norma basado en la obra de Tipke, en resumen, señala que, para entender el verdadero sentido de esta norma, es preciso referirnos a la Constitución de Weimar de 1919 que en el artículo 134 determina el fundamento de la contribución según el poder económico, que señalaba que la obligación de contribuir recaerá exclusivamente sobre situaciones reales del mundo económico que se verán cubiertas de un aspecto jurídico.

Como sabemos este razonamiento permitió que por mucho tiempo se desconozca el “ropaje jurídico” utilizado en aras de determinar la situación concreta que manifiesta la existencia de capacidad económica susceptible de tributación.

El mismo autor resalta que más allá de que esta norma se basó casi ciegamente en el criterio económico buscando justamente esa dosis de capacidad económica necesaria para determinar obligaciones tributarias, lo importante de esta es que por primera vez introduce una herramienta que permitió al Estado combatir estas primeras formas de elusión.

Es de rescatar en este acápite la transformación de este criterio de interpretación económica que paso de ser justamente un método de interpretación como tal a convertirse en parte del análisis que el criterio teleológico jurídico exige, pero siempre dentro del

marco de la teoría general del derecho común y no excluyente de otros resultados obtenidos por otros métodos de interpretación jurídica.

Lo señalado responde a que en el propio suelo germano se comenzó a cuestionar la comprensión económica en tanto no reflejaba fielmente los fines perseguidos por el principio de capacidad contributiva – o en palabras del propio García Novoa su “erróneo antecedente”, tan es así que se busca dentro del propio derecho la solución a este problema, encontrándose en la figura del atropello de las normas legales, la herramienta para tratar de hacer frente a esta situación, sin recurrir a fórmulas de contenido exclusivamente económico.

Sin embargo queda aún pendiente señalar ¿porque esto es así?, es decir porque un método basado en la propia sustancia económica de la operación resulta ser opuesto a las finalidades propias del derecho tributario y del tributación en sí, la respuesta a esta pregunta condujo por muchos años la realización diversos debates que concluyeron con la aceptación de que la forma de comprensión económica no es una forma de entendimiento válido para el derecho tributario en tanto lesiona el principio de legalidad, seguridad jurídica y libertad contractual, en el entendido de que este método incurre en el error de tratar de interpretar los hechos para incluirlos en la ley, en lugar de interpretar la ley para determinar los hechos que comprende, lo que permitía que diversos hechos que el propio legislador no contemplo en la ley, sean vía de interpretación extensiva, y dejando de lado sus formas jurídicas gravados, creando nuevos supuestos normativos, y con ello lesionando los principios señalados.

Delgado Ratto (RATTO. 2004: 178) concluye del mismo modo señalando que la autonomía privada que se plasma en el principio de la libertad contractual y la libertad de empresa no puede ser superada por un criterio de interpretación de suerte que si la ley no

contiene determinado supuesto la Administración no lo puede incluir porque de lo contrario se violentaría el principio de legalidad.

Autores como Bravo Cucci señalan que los hechos (económicos) son susceptibles de interpretar.

2.1.1.1.7 Elusión tributaria

2.1.1.1.7.1 Concepto:

En la elusión fiscal, el contribuyente adopta una conducta con la finalidad de impedir la ocurrencia completa del hecho imponible (perfeccionamiento de este), impidiendo su incidencia o disminuyendo su cuantía con el uso de estructuras legalmente aceptadas y se aprovecha de la deficiencia de la norma. Un ejemplo de ello sería la unión de una sociedad con acumulación de pérdidas, lo que hace que la sociedad absorbente obtenga un escudo fiscal.

Históricamente el término elusión fue utilizado primigeniamente en la ley 50, el 14 de noviembre de 1977, acerca de acciones inmediatas de reconstitución tributaria (evasión fiscal por medio de sociedades), y también, en la definición del tipo de delito fiscal formulada por el artículo 35 de la misma ley en la doctrina italiana. En nuestro país, la primera vez que se utilizó el término elusión en nuestra norma, fue con el párrafo segundo - ya derogado- de la norma VIII, al hacerse referencia a la expresión "evasión de leyes fiscales"

La elusión tributaria implica la realización de ciertos actos con el único fin de impedir o aminorar las cargas fiscales, evitando la concreción de la norma de incidencia tributaria

sobre el hecho imponible, actuando dentro del margen de la legalidad, pero aprovechando los errores de la misma ley.

Para Palao, podría decirse que la elusión fiscal es un concepto más amplio que el fraude de ley, ya que se define por el resultado de eludir o evitar el pago de un impuesto dentro de los límites que permite la ley. Esto implica que, aunque el contribuyente utiliza mecanismos para reducir su carga fiscal, lo hace de manera técnicamente legal, aprovechando vacíos o ambigüedades en la normativa tributaria. En cambio, el fraude de ley agrega un elemento crucial: la ilicitud de los medios empleados. Esto significa que, en el fraude, se utilizan formas abusivas de la normativa, manipulando las estructuras legales con la intención de evadir las obligaciones fiscales. Así, el fraude de ley no solo busca evitar el tributo, sino que lo hace mediante un uso indebido de las formas jurídicas, convirtiendo una conducta en apariencia legal en una práctica contraria a la ley. Este tipo de comportamiento conlleva sanciones más severas, ya que implica no solo el incumplimiento de las obligaciones tributarias, sino también una intención clara de engañar al sistema tributario. En resumen, la diferencia fundamental radica en que, mientras la elusión puede estar en una zona gris entre lo legal y lo no legal, el fraude de ley cruza esa línea, poniendo en riesgo la integridad del marco jurídico."(ROSEMBUG. 1999: 47). como dice la ordenanza tributaria alemana. LO DEJE AQUIIIIIIII98IIII

Otra corriente doctrinaria representada por Héctor Villegas, considera que la evasión consiste en una acción ilícita, que consiste en evadir el deber tributario a través de la utilización de formas jurídicas impropias para el fin económico que persiguen las partes, cuyo único propósito es la evasión.

El chileno Rivas, sostiene que la elusión es la conducta dolosa que busca impedir el inicio del deber tributario, amparándose en el fraude a la ley, abuso de derecho u otro medio ilícito no constituyente de delito.

En mi opinión, esta última corriente doctrinaria, es poco acertada, dado que no considera el aprovechamiento que realiza el contribuyente de los vicios propios de la ley para utilizarla en perjuicio de esta misma, especialmente el doctor Villegas, se aproxima más al concepto de evasión o defraudación tributaria en el sentido más propio, que a una definición para la figura de la elusión.

Una tercera corriente considera que la elusión se identifica con la denominada economía de opción, considerando que, si la ley no la proscribiera, entonces la permite. Sin embargo, esta corriente no toma en cuenta la esencia de la norma y la voluntad del legislador en el momento de la emisión de la misma.

Jorge Bravo Cucci, señala respecto al párrafo segundo de la norma XIII (derogado) del título preliminar del Código Tributario Peruano, buscaba legislar en materia elusiva, al respecto reflexiona señalando que una comprensión organizada concordante con los derechos y fundamentos constitucionales sugiere asumir que la elusión se entienda como los ahorros patológicos, entendidos como los que se obtienen mediante transacciones anómalas. El entorno histórico respalda esta perspectiva. Sostener que la norma permite a considerar la acumulación de capital que es admitido por el mismo marco jurídico y efectuado mediante transacciones legítimas es un error significativo, ya que da por sentado considerar una norma que vulneraría diversos derechos como la libertad contractual y de empresa, entre otros principios como el de reserva de ley y seguridad jurídica. En otras palabras, sería equivalente a determinar el sentido y alcance de una

norma abiertamente inconstitucional. Por lo que, sería recomendable dotar de contenido a la expresión o sustituirla por otra más precisa en una norma con rango legal.

El legislador, procura ponerse en todos los supuestos de hecho posibles, sin embargo, es imposible abarcar todos y cada uno de ellos. En este entender existen en las normas tributarias vacíos legales y algunos errores que podrían llevar a la contradicción de dos o más normas, de esta forma y sin quererlo el legislador otorga una salida a los contribuyentes para evitar o disminuir la cuantía de sus obligaciones tributarias, utilizando la misma ley sin tener en cuenta el espíritu de esta. De ahí que los comportamientos elusivos se puedan gozar de legalidad, mas no son acordes a la voluntad de la ley, convirtiéndose en poco éticas. De esta manera, las vías jurídicas utilizadas en la elusión para realizar el escenario de hecho elusivo, aparece como irreprochable respecto al derecho positivo, ya que se utiliza la misma ley en perjuicio de ella.

Es inevitable comparar la elusión tributaria con la economía de opción, en la primera el contribuyente aprovecha los vacíos y contradicciones existentes en la ley, para de esta manera encubrir ciertas operaciones, mientras que, en la economía de opción, se utilizan medios previstos por la misma ley para obtener un ahorro legal y ético en cuanto las obligaciones tributarias.

En el plano de la realidad, existe una delgada línea para la diferenciación entre ambas figuras, es por este motivo que se hace necesario un análisis individual de cada caso.

Para lograr identificar un comportamiento elusivo, se hace necesario tener en cuenta la intención económica del contribuyente para realizar determinadas acciones. Por ejemplo, si un contribuyente realizar determinadas acciones únicamente para lograr un ahorro

fiscal, sin tener una justificación lógica ni propia en el giro de su negocio, lo más probable es que esté realizando una práctica elusiva.

Una práctica usual en la elusión tributaria, radica en la utilización de diversas figuras del derecho civil que permiten disfrazar los hechos previstos en las suposiciones de incidencia tributaria, por ejemplo, el diario la república reportó en el año 2001 que, en un registro oficial relacionado con estímulos fiscales, se expone cómo la empresa EDELNOR no abonó ni un dólar en impuestos a la renta de forma "legal", entretanto sus accionistas repatriaban sus dividendos a Chile. La documentación precisa que, en el mes de junio de 1996, las Juntas Generales Extraordinarias de Accionistas de EDELNOR y EDECHANCAY aprobaron la unión de sus compañías en el contexto del modelo de fusión por absorción siendo que Edechancay absorbería a Edelnor S.A. disolviéndola sin liquidarla. La fusión buscaba aprovechar beneficios derivados en la Ley 26283, que otorga desgravación tributaria en casos de fusión o división de empresas. A raíz de la integración, la compañía Edechancay S.A., que surgió como resultado de esta fusión, tomó el nombre comercial de Empresa de Distribución Eléctrica de Lima Norte S.A. Además, dicha fusión consolidó las operaciones de ambas entidades, permitiendo una mayor cobertura en la distribución eléctrica de la región norte de Lima, con el objetivo de mejorar la eficiencia y la calidad del servicio energético en dicha zona. (Edelnor S.A.). (La República. 2001.)

Esto explica porque Gallo considera que la elusión es el acto dirigido a impedir por medio del instrumento negocial, la aparición completa o incompleta del evento sujeto a gravamen determinado por una norma fiscal de carácter imperativo. (ROSEMBUG. 1999. 95).

Es imposible evitar que cada contribuyente en el ejercicio de sus actividades comerciales busque obtener la mayor cantidad de ganancias posibles y a su vez reducir los gastos en los que se incurre, es por esto que el contribuyente tiene el derecho de que, mediante prácticas lícitas e incluso inducidas por la legislación tributaria, puedan elegir entre las opciones que brinda el ordenamiento jurídico tributario para obtener el tratamiento más beneficioso posible. Ya que no existe una prohibición expresa de utilizar los medios lícitos con el único fin de reducir la onerosidad de las obligaciones tributarias, la elusión no entra en el campo de la ilicitud, sin perjuicio de considerar estas conductas poco éticas ya que son utilizadas a sabiendas de que no van acorde al espíritu de la ley tributaria.

Al respecto, existe un sector comercial, que considera que las prácticas elusivas, al no estar prohibidas por ley, están permitidas, este sector empresarial es el que se ve mayormente beneficiado por los vacíos y contradicciones legales, realizando prácticas de planeamiento tributario agresivo, es decir, más allá de los beneficios previstos por ley, que en definitiva causan perjuicio al arca fiscal.

Eduardo Sotelo, menciona que la evasión tributaria se hace referencia comúnmente al fenómeno de impedir la materialización de los presupuesto de hecho en las normativas tributarias mediante el uso de una forma o estructura legal que no guarda relación con la intención original de dichas normativas, esta estructuración es concebida por expertos en tributación y se basa en emplear las herramientas legales para sortear o evadir de manera artificiosa los objetivos establecidos por las normativas tributarias. En términos más sencillos, la elusión suele involucrar el uso del derecho en contra del propio derecho (LA REPÚBLICA. 2001. <http://www.larepublica.pe/07-07-2001/un-claro-ejemplo-de-elusion>)

En la XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, César García Novoa puntualizó la dificultad de la conceptualización del término elusión tributaria, resaltando dos problemas básicos para dicha dificultad. El primero es que “Hace referencia una noción cuya comprensión está notablemente determinada por su finalidad; la elusión se caracteriza por lograr obtener un resultado” considerando aquí la importancia de la finalidad de ahorro fiscal, sin dejar de lado los otros elementos importantes que configuran la elusión. El segundo es que " con qué regularidad, no se plantea definir positivamente la elusión, más bien una estructuración conceptual de la elusión frente a otras nociones relacionadas (...) Se construye un concepto aproximado de la elusión fiscal (Instituto Peruano de Derecho Tributario, 2008).

2.1.1.1.8 Simulación

La palabra simulación nos sugiere inmediatamente la idea de un fingimiento; y es precisamente el aparentar determinado hecho (ya sea en todo o en parte) lo que fundamenta la figura de la simulación. La simulación consiste en presentar un hecho determinado de manera aparente, ocultando así un hecho distinto, o aparentando un hecho inexistente teniendo como elemento constitutivo el interés de ocultar el hecho querido, con el fin de obtener determinado beneficio.

"La simulación es una forma de representación contractual, en donde la voluntad expresada difiere de lo realmente deseado por las partes, y se construye de manera consciente e intencional por medio de un acuerdo simulado, el cual se formaliza en la contradecларación"(ESPINOZA. 2010: 317).

De Castro y Bravo citado por Rosembuj, considera que la ficción o la simulación que es el “encubrimiento de un motivo bajo la fachada de un acto jurídico, ya sea negando la existencia del negocio (simulación absoluta) o simulando un tipo diferente de negocio (simulación relativa)” (ROSEMBUG. 1999: 231)

Además de ello es importante considerar que este negocio simulado ha surgido con una intención específica, esto quiere decir con una voluntad de engaño, en este caso a la administración tributaria.

Al analizar el artículo 190 del código civil peruano nos percatamos de qué es un punto central en él es la voluntad para celebrar el acto jurídico; en el caso de la simulación existe un rompimiento entre la voluntad de los participantes y la formalidad aparente del acto simulado.

Ferrara citado por García Novoa, considera a la simulación en el entendido del negocio que ostenta una "fachada opuesta a la realidad, ya sea porque es inexistente o porque difiere de lo que aparenta" (VARIOS. 2013. Material del Curso de Derecho Tributario Sustantivo de la Maestría de la PUCP) (^ notas sobre la simulación en derecho tributario) (refiriéndose a la simulación absoluta y relativa). En este entender existe una clara contradicción entre lo declarado y lo realmente deseado.

Además de este quiebre entre la voluntad real y la declaración formal, existe otro elemento esencial para la simulación que es el *consilium simulationis*, que es el acuerdo simulatorio entre los intervinientes, los mismos que conocen la voluntad real, pero declaran otra con determinado fin.

En este punto cabe resaltar tal como afirma Díez Picazo (citado por García Novoa), " en la simulación, es inexistente un vicio del consentimiento, más bien una intención de negociar deliberadamente de las partes para generar una apariencia ". Con esto se reitera la intención de los intervinientes de declarar un acto simulado que no corresponde a la voluntad real de los mismos.

Lohmann considera que la simulación se entiende como una manifestación deliberada de una voluntad ficticia, expresada intencionadamente y con el consentimiento mutuo de las partes involucradas. Su propósito es generar, con el objetivo de inducir a error, la impresión de que se ha realizado un acto jurídico que en realidad no existe o es diferente del acuerdo verdadero que ha tenido lugar. Este tipo de práctica busca ocultar la auténtica naturaleza del negocio o contrato, presentando una versión falsa que confunde a terceros o a las autoridades competentes (Instituto Peruano de Derecho Tributario. 2006: 206)

En cada uno de estos conceptos nos podemos percatar que en la simulación se superpone la forma a la sustancia jurídica, todo ello por una cuestión de mala fe de los intervinientes.

La simulación tanto absoluta como relativa puede desencadenar en prácticas elusivas siendo ésta una de las herramientas más usuales para la elusión tributaria, ya que con ella se busca disminuir o evitar los efectos del hecho imponible que resultan en una obligación tributaria, impidiendo con la simulación la concreción formal del hecho imponible.

2.1.1.1.8.1 Simulación absoluta:

Es aquella en la que se genera una situación aparente de la nada, es decir no se busca encubrir otra realidad sino más bien se crea un negocio falso en su totalidad, siendo así, el hecho simulador no produciría efecto jurídico alguno.

Miguel Delgado considera que la simulación será total en tanto no exista una conexión negocial eficaz entre los intervinientes, o en otras palabras se efectúa un acto de forma aparente, pero que no ocurre realmente (BRAVO, YACOLCA. 2011: 183)

El artículo 190 del Código Civil aborda la figura de la simulación absoluta. Esta disposición legal establece que, en casos de simulación absoluta, el acto jurídico en cuestión es completamente ficticio, es decir, que no tiene ninguna intención real de ser llevado a cabo por las partes. Este artículo regula las consecuencias legales de estos actos inexistentes, invalidando cualquier acuerdo que haya sido creado con el propósito de engañar, ya que no refleja una verdadera voluntad jurídica. Además, tiene como objetivo proteger los derechos de terceros que puedan verse afectados por la creación de una apariencia legal falsa, se puede esclarecer, según lo previsto, que la simulación absoluta se refiere exclusivamente a una apariencia sin contenido real, donde no existe voluntad de realizar negocio jurídico alguno, es decir no existe un negocio jurídico real, careciendo entonces de relación jurídica alguna entre las partes.

Luis Alberto Aráoz Villena propone "se presenta como una envoltura que oculta en su totalidad una ficción"(IPDT. 2006: 207), dando un ejemplo, si la norma prevé determinado beneficio tributario bajo ciertas circunstancias y unos contribuyentes que no están dentro del marco de aplicación de dicha norma, pero con la intención de obtener dicho beneficio aparentan con las formas legales estar dentro de su ámbito de aplicación, estarán dentro del supuesto de una simulación absoluta.

Las porciones crean una suerte de aspecto de un negocio que no desean realizar respecto del que no aguardan efecto alguno, no hay contenido real, ni existe para el derecho, entonces al develamiento las cosas retornan a su estado normal (nulidad del simulado).

2.1.1.1.8.2 Simulación relativa:

En el disimulo relativo existen un negocio jurídico real que está encubierto por un segundo negocio jurídico simulado, el primero, es el denominado negocio disimulado, el mismo que generará efectos reales entre las partes, y el segundo, es el que se muestra de manera exterior, sin que este negocio jurídico surta los efectos jurídicos que le corresponderían.

Araoz Villena señala al respecto que nos encontramos frente a una apariencia, aunque la ficción no es completa, ya que hay un acto presente, aunque sea diferente o simulado. La realidad sujeta a impuestos se encuentra oculta, por lo tanto, el intérprete debe identificar la verdadera naturaleza jurídica del acontecimiento con el fin de ejercer el impuesto cuya cancelación se intenta eludir.” (IPDT. 2006: 208).

Dentro de la simulación relativa existe una apariencia engañosa o disfraz con el que se cubre un negocio jurídico cierto para poder obtener una ventaja económica. Lohmann Luca de Tena, citado por Espinoza Espinoza, sostiene que en la simulación relativa “detrás de ello, existe otro negocio jurídico con una función económica y social diferente, que realmente refleja el ordenamiento de los intereses de las partes buscan regular” (ESPINOZA. 2010: 323), esto implica la existencia de un negocio jurídico disimulado, con un fin económico y social determinado en el que los intervinientes pretenden evitar las obligaciones que provendrían de los efectos de dicho negocio, por lo que lo disimulan con un negocio aparente cuyos efectos les resultan más convenientes.

Las partes entonces, crean un aspecto de negocio distinto del que realmente desean y si bien existe un contenido real que surte efectos reales, estos son encubiertos por un negocio aparente. Una vez expuesta la simulación, se aplicará la normativa correspondiente al acto jurídico oculto. Se procederá a evaluar si dicho negocio encubierto fue configurado con la intención de evadir la ley bajo un marco de fraude normativo. En caso de confirmarse esta situación, se impondrá la normativa infringida y se implementarán las sanciones correspondientes por el intento de elusión legal. Este análisis busca asegurar que el acto disimulado no quede impune y que se respete la integridad del orden jurídico.

3 TÍTULO 3: LA ELUSIÓN FISCAL Y LA NORMA ANTIELUSIVA GENERAL EN EL PERÚ

3.1 LA ELUSIÓN FISCAL

El derecho tributario ha evolucionado, dejando atrás su aplicación exclusiva dentro de las fronteras nacionales, para adaptarse a una perspectiva internacional, impulsada por las crecientes demandas económicas y comerciales a nivel global. Este enfoque ampliado reconoce que, en lo que respecta a la elusión fiscal a nivel internacional, no solo interviene el sistema legal de un país, sino también los marcos normativos de otras naciones. De esta manera, la interconexión entre diferentes jurisdicciones fiscales exige una cooperación transnacional para enfrentar los desafíos y vacíos legales que permiten la evasión de impuestos a escala global. Ha sido el proceso de globalización actual el que, no solo ha facilitado el intercambio social, económico, cultural, etc., sino también ha traído consigo una serie de necesidades en el ámbito legal, ya que, al existir nuevas relaciones sociales, se suscitan nuevos conflictos de intereses, y con ellos, nuevas leyes que enmarcan a todo el globo.

Entre estos conflictos encontramos los de orden tributario, y entre estos últimos encontramos a la elusión internacional, a sus medios internacionales y a las soluciones que han buscado los estados y organizaciones tales como la OCDE, para poner fin al menos intentarlo- a este tipo de conductas.

3.1.1 El combate contra la elusión y la conducta deontológica

Saéz Rabanal sostiene que la capacidad de combatir la elusión fiscal está intrínsecamente ligada al poder soberano y constitucional que tiene el Estado para exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Por esta razón, es fundamental que la administración tributaria no solo enfrente la defraudación fiscal, sino que también dirija sus esfuerzos hacia la lucha contra la elusión fiscal. Esto implica una acción proactiva y rigurosa por parte de las autoridades fiscales para garantizar que los contribuyentes no utilicen mecanismos legales con el fin de evadir el pago de impuestos, preservando así la integridad del sistema tributario.

En este entender, cada estado, y cada sistema tributario, requieren de las armas para así poder luchar contra conductas tanto ilícitas, cómo violaciones indirectas contra el orden jurídico tributario (elusión). Es por esto que muchos estados han estado implementando normas generales anti elusivas, así como normas especiales. Sin embargo, es importante incidir en que cada una de estas normas deben estar regidas bajo un marco constitucional y bajo los principios que justifiquen dicha lucha, estamos hablando del deber de contribuir (supeditado a la capacidad contributiva), así como a la igualdad y la generalidad. Además de ello, el estado de derecho que garantiza tanto la justicia social como la democracia en nuestra sociedad, implica la garantía en el ejercicio de los derechos fundamentales de segunda y tercera generación establecidos en la constitución política del estado peruano, y siendo la elusión tributaria un mecanismo que ha afectado en gran manera la recaudación fiscal, repercute en la posibilidad de una correcta redistribución de los recursos, no pudiendo destinarse los montos eludidos a los fines sociales a los que deberían ser aplicados, afectando así derechos económicos, sociales y culturales (calidad de vida, acceso a la salud, a la seguridad social y a la educación, etc.) y derechos de los pueblos o de solidaridad (derecho a la paz, al medio ambiente sano y al desarrollo sostenible).

La justificación de estas normas no sólo la encontraremos en estos principios, de igual forma en la obligación de guiar los intereses del estado respecto a la sensación de ingresos (vía tributos, que, en el Perú, es la vía principal) para así poder solventar el gasto público, siguiendo también un criterio de solidaridad.

Es en base a los hechos imponderables realizados, y al correspondiente pago de la obligación tributaria, que el estado obtiene ingresos, es por este motivo que se le hace necesaria una política anti elusiva, y lo que por comportamientos de este tipo dejaría de percibir.

Gómez Cotero manifiesta que "Hay un acuerdo general en que los métodos empleados para evadir impuestos también se trasladan al contexto internacional. En este sentido, los principios que rigen el fraude a la ley tributaria pueden aplicarse más allá de las fronteras nacionales. Esto implica que las estrategias de elusión fiscal que funcionan dentro de un país son igualmente utilizadas en otros territorios, lo que requiere una respuesta coordinada entre diferentes sistemas fiscales. De este modo, se busca contrarrestar estas prácticas abusivas mediante la extensión de las normativas que persiguen el fraude a nivel global" y que es por ello que muchas empresas utilizan paraísos fiscales, cambios de domicilio fiscal, y otros mecanismos de incidencia internacional para así poder evitar el pago de determinados impuestos o el ahorro de los mismos.

Existen determinadas medidas en relación con los convenios internacionales, esto en virtud al reciente desarrollo que ha tenido el derecho internacional en la actualidad. Un punto neurálgico de la elusión internacional, radica en el aprovechamiento de sistemas fiscales privilegiados, y en el aprovechamiento de la ausencia de regulación de ciertas figuras jurídicas tributarias en determinados lugares, utilizados para evitar o reducir el coste de las obligaciones tributarias.

El proceso de globalización que vivimos en la actualidad, permite y facilita el movimiento transfronterizo de capitales, mercancías y el de pago de tributos a nivel internacional, en este entender, viene surgiendo un problema respecto a la posibilidad de una doble imposición tributaria, problema que viene siendo solucionado a través de convenios de doble imposición tributaria con diferentes países, pero, que también ha sido utilizado como medio de elusión fiscal.

3.1.2 Fundamentos económicos y jurídicos de la norma antielusiva.

El estado como administrador del país, tiene diversas obligaciones que debe cumplir para cubrir las necesidades de la sociedad, tales como educación, salud, infraestructura, pensiones, etc. Para tal efecto, se necesita que el estado se abastezca de los recursos necesarios para hacer frente a dichas obligaciones. En el Perú, la tributación es una de las principales fuentes de ingresos, como se aprecia resulta determinante para la proyección del presupuesto de la república y saber cuánto poder gastar y en que, contar con estos ingresos públicos, sin embargo, el problema se complica cuando existen diversas asimetrías.

En primer término, cada quien debería tributar en función de su real capacidad contributiva, cada quién que se encuentra en la misma posición debería tributar lo mismo, pero sabemos que esto no es así.

Para explicar lo señalado dividiremos a los contribuyentes en dos grupos aquellos formales e informales, partiendo de ese peldaño ya se tienen enormes diferencias en la tributación en el entendido que el informal simplemente no tributa, al margen de las causas que lo lleven a esa condición, que no son materia de esta tesis, las empresas

informales simplemente para el sistema tributario no existen, son sólo una cifra dentro de sus estadísticas.

Ahora bien, los contribuyentes que, a pesar de todas las trabas burocráticas y barreras administrativas existentes, logran formalizarse tienen sobre sí el gran peso de cargar con un sistema tributario complejo y que no brinda la información necesaria, por tanto, habrá un grupo de estos que no tributen o tributen menos, por desconocimiento y otro grupo que efectivamente siendo formal simplemente no tributen.

Continuemos y veremos que dentro del grupo de los contribuyentes formales que sí tributan existen aún más divisiones, en primer término tenemos aquel que puede pagar un contador quien realice las declaraciones y pagos mensuales pagando lo debido y otro grupo y es este el que preocupa que no sólo puede contratar a un contador, sino a todo un grupo de profesionales especialistas en tributos: abogados tributaristas, auditores, economistas, abogados especialistas en derecho de sociedades, quienes desarrollaran la mejor “estrategia” para reducir la carga impositiva de esta empresa, esto no sería del todo malo si realmente la reducción señalada se dé en el marco de lo legalmente permitido, pero muchas veces las zonas grises y espacios dejados por la legislación son mal usados para poner en marcha complejos planes de reducción fiscal agresiva, esto como se puede apreciar como resultado de una asimetría en la información a la que el contribuyente pudiente puede acceder a través del pago de diversos profesionales peritos en el tema, pero que otros contribuyentes simplemente ignoran o no están al alcance de pago (asimetría económica), entonces se debería considerar no solo orientar al contribuyente sobre cómo obtener el RUC o que obligaciones formales o sustanciales tiene respecto de la administración tributaria, sino debería poder guiar a las empresas explicándole las exoneraciones y beneficios a las que puede acogerse o los diversos regímenes existentes sugiriendo el que más le conviene para no pagar más de lo que realmente debería, sin

llamar esto una asesoría per se, en tanto únicamente se trata de encaminar el emprendimiento del contribuyente dentro del régimen impositivo que sea el más acorde a su capacidad contributiva.

Como se puede apreciar analizamos brevemente un par de las diversas asimetrías existentes, la de información y económica, y revisamos que estas permiten que el Estado deje de recaudar millones de soles que bien podría financiar el programa de lucha contra la delincuencia que tanta falta hace al país.

Todo lo señalado tiene un fuerte correlato en lo jurídico, partiendo del hecho que todos estamos en la obligación de tributar en función a nuestra real capacidad contributiva, nuestra propia Constitución que recoge implícitamente el fundamento de poder contributivo, igualdad entre otros, así mismo se tiene desarrollo jurisprudencial de este tema así, el Tribunal Constitucional en el conocido caso del ITAN Sentencia recaída en el Expediente N° 06089-2007-AA señaló: de ese modo aparece el tributo como fundamento operativo del Estado Social, teniendo en cuenta sus aspectos, como su capacidad productiva y flexibilidad, que le permiten acoplarse a los menesteres financieros de cada momento, convirtiéndolo en una herramienta esencial para enfrentar las crecientes demandas financieras del Estado Social.

Como se verifica el Tribunal Constitucional viene fundamentando diversas figuras tributarias en la solidaridad.

Por todo lo referido nos detendremos a revisar los alcances de estos principios:

Deber equitativo de contribuir

3.1.2.1 Derecho de igualdad

Partiremos de la premisa que señala que los iguales deben ser tratados de igual forma por el sistema fiscal, en ese entendido dos sujetos que se hallen en un contexto económico parecido, que posean la misma capacidad contributiva y que configuren un mismo hecho imponible deben aplicarse las mismas consecuencias jurídicas, por lo tanto, deberían tributar lo mismo, Jorge Bravo Cucci explica que el fundamento de equidad se compone en límite al señalar que el peso fiscal tendrá que ser ejecutada de manera simétrica y justa entre individuos que se hallan en circunstancias económicas idénticas, y de forma irregular o diferente a los que están en contextos económicos distintas. Este fundamento implica que, en casos semejantes, se deben aplicar las mismas consecuencias legales, considerando como equivalentes dos situaciones cuando la introducción de factores diferenciadores carece de fundamento racional o es arbitraria. (BRAVO. 2003: 114).

Parte importante de este análisis comprenden entender que, del mismo modo que los iguales deben ser tratados de la misma manera, los desiguales deben ser tratados de diferente modo, siendo este el sustento de la creación de beneficios, inacepciones y exoneraciones.

Como se aprecia el principio que orienta la igualdad dentro del ámbito tributario es el de capacidad contributiva, pero como se sabe dos sujetos que en teoría ganan lo mismo, nunca tienen los mismos gastos, y no tendrán la misma capacidad contributiva, esto debido a nuestro sistema tributario, respecto de las deducciones personales, se limita a establecer un monto fijo de 7 UITs como límite de estas, asumiendo esta cantidad como una presunción, no usando un valor real en base a lo efectivamente gastado por el contribuyente, basta comparar la situación de un contribuyente que no tiene carga familiar con otro que si para ver las enorme diferencias que pueden existir en personas que ganan

lo mismo que pero que no responden a la misma capacidad contributiva, la respuesta a el porqué el uso de este sistema parece ser como lo señala Carmen Robles Moreno (ROBLES. 2008) la facilidad de fiscalizar al contribuyente sobre la base de la presunción señalada.

Doctrinariamente existen dos tipos de igualdad i) en la ley y ii) ante la ley, la primera referida a la imposibilidad del legislador de tratar desigual a los desiguales y la segunda es posterior a la emisión de una norma y que señala que se debe dar igual trato ante la ley.

3.1.2.2 Equidad

Parte del análisis de igualdad es sin duda el tema de la equidad que aparece ser un criterio que sirve de base para la sopesar la distribución de las cargas y/o beneficios fiscales entre los contribuyentes, esto sobre el sustento de su real capacidad económica y los fines para los cuales fue creado el tributo. Esta tiene dos manifestaciones:

- Horizontal: Exige que individuos iguales sean tratados del mismo modo por el sistema fiscal.
- Vertical: Los desiguales deben ser tratados adecuadamente de forma desigual a fin que el sistema fiscal tenga un efecto redistributivo.

3.1.2.3 Capacidad contributiva

Como se mencionó, este principio resulta intrínseco dentro del artículo 74 de la CP. del Estado, en tanto representa o en todo caso concreta el derecho de igualdad, esta lo encontramos en la configuración jurídica de los tributos, en lo que respecta a los gravámenes resulta evidente en tanto es justamente la manifestación de una de las circunstancias reveladoras de riqueza: renta, consumo y patrimonio la que gatilla la generación hechos imposables y ponen de manifiesto el poder contributivo del

contribuyente, en lo que respecta a las tasas y contribuciones este principio más que ser parte fundamental de su estructura, resultan como lo dice Bravo Cucci (BRAVO, YACOLCA. 2011: 184) graduados por esta, en tanto encuentran su fundamento de imposición en una acción de gestión pública y coincidimos con el autor citado en tanto la capacidad contributiva en estos tributos afectan de manera directa a la fijación de la cuantía del deber tributario.

Como se vino desarrollando en el apartado anterior la capacidad contributiva parte de la premisa de igualdad es decir que los contribuyentes iguales deben ser tratados como tales, para definir este principio recurriremos a lo señalado por Bravo Cucci que señala que esta basado en las posibilidades económicas que posee determinado individuo de afrontar el pago de tributos, el mismo autor señala que esta podría ser dividida en poder contributivo subjetivo o relativo, cuando se considera a la persona, de forma individualizada respecto a sus posibilidades económicas, y el poder contributivo absoluto, al tener en cuenta manifestaciones tangibles de esta se evalúan eventos que demuestren aptitud económica para hacer frente a las obligaciones fiscales.

Debemos concluir señalando que este principio se erige como una verdadera restricción a la facultad normativa del Estado, dado que es como señala Bravo Cucci un mandato preceptivo y vinculante.

3.1.2.4 Capacidad económica

En este sentido, es importante destacar que este principio a menudo se utiliza como equivalente al principio de capacidad contributiva. Algunos autores también lo refieren como el Principio de Capacidad Económica y Contributiva. Esta interpretación se basa en la idea de que los tributos deben ser exigidos de acuerdo con la capacidad económica real de los contribuyentes, asegurando una justa distribución de las cargas fiscales. Tanto en el ámbito doctrinal como en la práctica tributaria, este concepto se ha consolidado

como un pilar fundamental para garantizar la equidad en el sistema impositivo, pues en teoría las construcciones doctrinarias de los mismos persiguen una finalidad común el tratamiento igual de los iguales, por lo tanto, lo señalado previamente respecto de la capacidad contributiva es perfectamente aplicable para este apartado.

3.1.2.5 Principio de solidaridad

Este principio deriva de la propia construcción del Estado Social y Democrático de Derecho, que se basa en el Derecho y este en la fuerza jurídica de la Constitución, en esta construcción los tributos se explican en razones económicas, en tanto de su creación, permanencia y eficacia depende la propia existencia del Estado, en tanto brinda servicios públicos y otras prestaciones de carácter social, por ello la solidaridad se configura como legitimador del Estado Social de Derecho, en tanto esta es el fundamento del Estado del Bienestar, para explicar mejor este punto citaremos a Cesar García que señala que el principio de solidaridad se origina como una consecuencia de la noción de Estado de Bienestar y surge del intervencionismo que respalda la estructura del Estado Social de Derecho. Además, se señala que el respaldo, comprendida en sus tres dimensiones de solidaridad social, interterritorial e intergeneracional, ha sido comúnmente considerada como un pilar del Estado de bienestar, que refleja el concepto de Estado Social. Finalmente, se destaca que el tributo se configura como un instrumento para combatir la desigualdad mediante la aplicación del principio de progresividad. (GARCIA. 2009.)

De lo explicado se puede señalar que el principio de solidaridad vendría a sustentar la creación de tributos cuyo único sustento es la necesidad de cubrir diversos gastos públicos con él, afirmación por demás incongruente con el verdadero sentido de los tributos que encuentran en la capacidad contributiva su verdadero sustento constitucional.

Últimamente como señala Cesar García Novoa, este principio de solidaridad viene dando cabida a otros que se erigen sobre él, como el de progresividad que bajo el lente del Estado Social entiende que hay que obviar planteamientos de igualdad formal, concluyendo que la capacidad económica tributaria se funda en la solidaridad, llegando a dejar de lado la capacidad contributiva para tratar desigual a los desiguales en post de ser entendido como una herramienta útil para las políticas redistributivas amparadas bajo la fórmula del Estado Social, el autor concluye señalando que se busca conferir al tributo una función de redistribución de recursos, alineada con los objetivos del Estado Social, sin tener en cuenta los requisitos de igualdad en el repartimiento de las obligaciones públicas. y utilizando la invocación a la solidaridad como un mero elemento legitimador opinión que compartimos.

3.1.3 Medidas Antielusivas generales

Los sistemas fiscales tienen diversas formas de reaccionar a la evasión de impuestos, por medio de la acogida de diversas medidas que combinan normas de alcance doméstico con otras de ámbito internacional, básicamente podemos resumir estos esfuerzos en i) Normas Antielusiva Generales (NAG) y Específicas (NAE) ii) Previsiones normativas a nivel de Convenios de Doble Imposición iii) Creando economías de opción.

Pero es necesario entender conforme lo señala García Novoa (GARCÍA, 2009) que estas funcionan como otra opción frente a las estrategias antieleusivas propias de la aplicación convencional del tributo, como la clasificación, interpretación o la ejecución jurisprudencial de principios, y en contraposición a la analogía, radica en el hecho de que estas cláusulas, formuladas con diversos niveles de abstracción, implican abrir un camino específico para impugnar los actos elusivos basándose en condiciones establecidas por la ley. Lo señalado permite por ejemplo deducir que la norma VIII del Código Tributario en

su redacción original no se constituía en una norma antielusiva general, en tanto esta otorgaba la facultad de recalificar en función de una interpretación económica, y no la potestad de atacar actos elusivos a partir de presupuestos determinados por ley,

Dentro del primer grupo, las NAE tienen como objetivo la lucha contra determinadas operaciones cuyo uso masificado y reiterativo, ha determinado la creación de normas específicas que contrarrestan estas prácticas, su estructura se basa en un supuesto de hecho que versa sobre una operación elusiva planteada en términos genéricos, con el objetivo de abarcar distinta conductas, y cuya consecuencia es la facultad de la administración de no reconocer el acto o la transacción realizada reconduciéndolo al sistema tributario que se intentó eludir, respecto de las normas antielusiva específicas su consecuencia varía, así algunas sancionan es el desconocimiento del pretendido ahorro fiscal (normas contra paraísos fiscales), o estableciendo determinados requisitos para la realización de cierta operación (Normas sobre medios de Pago, normas de subcapitalización).

Resulta interesante la observación realizada por García Novoa en el sentido de que el supuesto de hecho es formulado de forma abierta recurriendo muchas veces a conceptos jurídicos indeterminados, asimismo el supuesto de hecho puede referirse a una circunstancia objetiva como “el abuso de formas jurídicas” o subjetiva como “propósito de eludir el pago”, situaciones que son justamente las que parte de la doctrina considera como vulneradoras de preceptos constitucionales. Entonces concluimos que las NAG son un conjunto de prerrogativas administrativas sobre la base de presupuestos genéricos elusivos en mérito de una atribución legal conferida. En opinión de García Novoa, estos presupuestos son anomalías negociales al igual que el engaño a la ley, transgresión del

derecho que son tomadas del derecho civil o irregularidades inherentes al derecho tributario, como la falta de un motivo económico válido (business purpose test).

Por ello y ante la diversa cantidad y casi inagotable de formas de realizar una operación económica y debido a la imposibilidad de regular todos los supuestos de hecho, se crean las NAG, son disposiciones de ámbito doméstico que otorgan a la Administración Tributaria el poder de contrarrestar una transacción o conjunto de transacciones realizadas con el único propósito de obtener beneficios fiscales injustificados (que no pueden ser corregidos mediante normas específicas). En su estructura destacan dos aspectos: la artificialidad de la transacción y la existencia de una intención de elusión fiscal. La consecuencia jurídica reside en la capacidad de la administración tributaria para redirigir la operación cuando su único fin es reducir la carga fiscal, evitando así la configuración del hecho imponible, sin justificación en decisiones financieras o comerciales.

La mayoría de países tiene su propia NAG, la necesidad de la misma resulta más que justificada por las diversas razones ya expuestas, usualmente esta se plasma con rango de ley en los diversos códigos tributarios, con sustento constitucional en el fundamento de prohibición de la transgresión del derecho.

Al respecto es rescatable lo señalado por el departamento legal del Fondo Monetario Internacional en el Tax Law IMF Technical Note, que realiza un análisis de los aspectos para tener en cuenta para la introducción de una ley general que frene el fraude fiscal en un sistema legal, en específico respecto de las consideraciones necesarias que deben ser tomadas en cuenta para su desarrollo e introducción, al respecto señala que el esquema de norma básico implica considerar dentro del supuesto de hecho primero un esquema o (scheme) considerando aquellos actos, acuerdos, planes considerados por los

contribuyentes y que ostentan interés fiscal, en segundo término este esquema, debe llevar a la obtención de un beneficio fiscal (tax benefit) el mismo que puede consistir en la reducción del pago de un tributo, la obtención de créditos indebidos, diferir el pago de impuestos o la obtención de cualquier beneficio que de cualquier otra forma habría estado gravada, es necesario reestablecer una relación de causalidad entre el esquema y el beneficio obtenido, como tercer presupuesto se señala que hay un propósito único o dominante de la obtención del beneficio fiscal por parte del contribuyente, para este efecto señala que es necesario verificar la forma como se ejecutó el esquema, si existe evidencia de algún artificio o artificialidad en la construcción del esquema, la diferencia entre la forma y el contenido y el efecto resultante que se habría generado de estar gravado el supuesto de hecho en comparación con el logrado por el esquema.

Adicionalmente señala que para evitar la inhibición de actividades ordinarias se debe aplicar el test de propósito de la norma antielusiva general, el cual debe llegar a la conclusión objetiva de que la obtención del beneficio fiscal explica el proceder del contribuyente al realizar la transacción esquema).

Respecto de la discriminación de aquellas transacciones que son, y no son contenidas por la NAG, señala que es materia compleja, sin embargo se debe tomar cuenta por ejemplo si el plan no tiene sentido comercial separado de los beneficios fiscales resultantes, que determinará que el propósito dominante fue el de obtener un beneficio fiscal, asimismo el hecho de que una transacción esté orientada a la obtención de lucro o que tenga un carácter comercial racional no debe excluir la aplicación de NAG, contrariu sensu, el mero hecho de que se haya obtenido un beneficio fiscal no debe justificar por sí mismo la aplicación de la NAG, por lo que resulta necesario encontrar un propósito único o dominante objetivamente determinado.

También es necesario comprender que el hecho de que un contribuyente tuvo en cuenta las ventajas fiscales al elegir una configuración específica no indica que necesariamente la NAG deba ejecutarse al esquema, en este punto la pregunta no debe ser formulada en el sentido de si el contribuyente podría haber elegido un medio menos efectivo para lograr su objetivo comercial, sino, debería ser si era razonable concluir que su propósito primordial consistía en alcanzar el beneficio fiscal reconocido, por lo que es posible concluir que incluso en que si los aspectos de un esquema estaban basados en impuestos, si el propósito relevante y dominante del contribuyente, evaluado objetivamente, era uno comercial, entonces la prueba de propósito requerida no se cumplirá respecto del beneficio fiscal obtenido. Así la NAG busca combatir únicamente las formas artificiales de planificación fiscal.

De todo lo señalado se advierte que no se establecen mayores requisitos para su aplicación como la creación de comités revisores o mayor desarrollo reglamentario, por dos razones, en primer término por la naturaleza jurídica de este tipo de normas y el objetivo que persiguen, en tanto deben ser necesariamente redactadas en términos generales y recurriendo a conceptos jurídicos indeterminados, para intentar acaparar el mayor número de casos de elusión posibles, ante la gran cantidad de planeamientos fiscales agresivos posibles, y de esta manera encontrar su fortalecimiento e incluso sus límites en el desarrollo jurisprudencial que se encargará de llenar de contenido aquellos aspectos grises en la norma, y en segundo término por su propia estructura, en tanto está confeccionada para ser aplicada a casos muy específicos, mediante el cumplimiento de diversos test, previos a su aplicación.

Coincidimos con los argumentos señalados, pero debemos reparar en el hecho de que este tipo de configuración de NAG propuesta, en los que técnicamente es correcto prescindir de normas reglamentarias sustantivas, o de comités de revisión, es viable sobre todo en países que poseen sistemas legales maduros basados en un elevado desarrollo jurisprudencial, y cuyas administraciones tributarias se encuentren lo suficientemente preparadas para su correcta aplicación, sin embargo en países como el nuestro, donde tenemos un sistema legal en maduración y donde la administración tributaria ha dado muestras de interpretaciones arbitrarias y de no estar lo suficientemente preparadas, resulta recomendable por un tema de coyuntura fiscal, propia de nuestro país, añadir determinadas garantías, como cierto desarrollo reglamentario en lo sustantivo y adjetivo, y la inclusión de comités que puedan velar por el correcto cumplimiento de la NAG.

Por todo ello es comprensible, aunque no justificable, los esfuerzos realizados por un sector de la doctrina y grupos empresariales por tratar de deslegitimar esta norma, que dieron como resultado en primer término su suspensión, y más recientemente la dación del Decreto Legislativo N° 1422, que modificó el Código Tributario incluyendo mayores requisitos para la aplicación de la NAG, que serán desarrollados más adelante.

Como se aprecia más allá del debate jurídico propiamente dicho, se trata de un tema muy político, en tanto las grandes empresas que desarrollan sus actividades en nuestro país poseen estructuras fiscales complejas para minimizar su carga tributaria, las cuales eventualmente podrían verse afectadas por la aplicación de la NAG, y de otro lado tenemos a la SUNAT, que trata por diversos medios lograr recaudación para el Estado, muchas veces con interpretaciones pro fisco abiertamente arbitrarias y que vulneran los derechos del contribuyente, lo que en ningún escenario significa que se deba de privar de esta valiosa herramienta a la SUNAT, de cara al comportamiento poco ético que tienen

muchas empresas al desarrollar esquemas de planificación fiscal que lindan con lo ilegítimo.

3.1.4 Ámbito de la elusión

3.1.4.1 *Mecanismos de la elusión*

Los mecanismos utilizados para la elusión fiscal doméstica e internacional son:

3.1.4.1.1 Abuso de Tratado o Treaty Shopping y Rule Shopping

Consiste en el uso de las lagunas jurídicas o la ausencia de regulación de determinadas figuras para así cometer abuso (se refiere al fenómeno en el cual un individuo, con el propósito de obtener beneficios fiscales, utiliza una normativa ordinaria al que no tendría derecho en función de su situación real. La transgresión del convenio implica una acción que impacta su ámbito de aplicación personal, y este abuso se justifica a través de la intervención de terceros (IPDT. 2008.) del derecho internacional. Por ejemplo el aprovechamiento indebido en convenios de doble imposición o el supuesto abuso de directivas en este sentido la OCDE sugiere a los estados mecanismos para frenar la utilización indebida de tratados de doble imposición, tales como las estipulaciones de claridad o *look through approach*, fundamentada en la teoría del eliminación del velo de exclusión o *exclusion approach*, apartando la ejecución de las utilidades del convenio de doble imposición a determinados tipos de normativas predilectas o a renta específicas.

También se agregan cláusulas de tránsito que dejan dañar los supuestos de utilización indebida de un convenio de doble imposición en vínculo con estrategias directivas (*chanel approach*), tratando impedir que las rentas que son beneficiadas mediante una asociación, no dan de otro estado, impedir mecanismos trampolín o *stepping stone*.

Además, se presenta el término beneficiario efectivo o beneficial owner, que establece criterios para determinar quiénes son los sujetos aplicables del convenio, sin ser en estricto una norma antielusiva.

A su vez, en el veinteavo comentario del artículo 1 del modelo OCDE referencia al modelo de las llamadas " cláusulas de limitación de beneficios" (LOB), pensadas para personas jurídicas y para personas no residentes en los estados firmantes que tengan el poder de dejar disfrutar de los beneficios de un convenio de doble imposición por medio de la estrategia de una entidad asociada que tenga acceso a sus beneficios, teniendo una razón económica legítima para llevar a cabo la transacción desde el lugar de residencia o tener una conexión apropiada con dicho lugar.

3.1.4.1.2 Competencia Fiscal Desleal

Existen territorios denominados paraísos fiscales, áreas de baja tributación o refugios fiscales que son territorios con un régimen tributario excepcionalmente favorable a los no domiciliados, que establezcan su residencia fiscal en dicho país por efectos legales beneficiosos respecto a los bajísimos costes tributarios o las exenciones tributarias. En estos países se busca captar inversiones extranjeras diseñando sistemas fiscales atractivos para el empresario, realizándose en virtud de esto cambios de residencia, sub capitalizaciones (thin capitalization), transparencia fiscal internacional (controled foreign corporation), precios de transferencia (arm's length), etc. Sin embargo, esto supone una suerte de competencia fiscal desleal o perjudiciosa, considerada como elusión internacional.

3.1.4.1.3 Residencia y Paraísos Fiscales

Para determinar sobre qué base territorial se ha realizado determinada actividad económica y para calcular el deber fiscal ya sea nacional o internacional, es menester considerar la locación del domicilio fiscal, o lugar de residencia. De esta forma, las acciones destinadas a modificar los criterios de estancia en determinado espacio territorial, conforman acciones elusivas, con particular importancia en el ámbito global. Para ello, la OCDE propone normas anti abuso de gran importancia, cuya finalidad es evitar la deslocalización hacia paraísos fiscales (normas anti paraíso), evitar la utilización abusiva de convenios (treaty shopping) previniendo así la utilización de jurisdicciones con ventajas fiscales y los cambios de residencia que generan importantes problemas de elusión fiscal internacional.

3.1.4.1.4 Transparencia Fiscal Internacional.

Entre las sugerencias de la OCDE mediante su informe de 1998 se encuentra, con el propósito de combatir el uso abusivo de sociedades base, la imposición sobre los ingresos de las subsidiarias extranjeras bajo control en el país de residencia de sus accionistas. Este enfoque cuenta con el respaldo del informe de 1996 sobre la normativa aplicable a las filiales extranjeras controladas". Esta recomendación ha sido incorporada en el comentario 23 del artículo 1 del Modelo de Convenio sobre la Doble Imposición de la OCDE, donde se destaca que el uso de sociedades base tiene que enfrentarse con legislación relacionada con la claridad fiscal global. (IPDT. 2008.)

La transparencia fiscal es una medida anti elusiva que supone límites a las libertades económicas de los ordenamientos internacionales que priman sobre la legislación interna de los estados miembros.

Miguel Mur nos señala que, mediante las recientes normativas de transparencia fiscal, se impone ahora un gravamen sobre las rentas pasivas generadas por vehículos o entidades ubicados en paraísos fiscales o territorios con bajos impuestos, asignándolas como ingresos directos de las personas domiciliadas.

En el Perú la aplicación del régimen de transparencia fiscal se encuentra condicionada a la concurrencia de las siguientes situaciones:

1. Existencia de un contribuyente domiciliado en el Perú, obligado a tributar también por sus rentas de fuente extranjera.
2. Control del contribuyente domiciliado en el Perú sobre una entidad establecida en un paraíso fiscal o territorio de baja o nula imposición. (MUR. 2015. <http://prc.com.pe/static/tax/AE2.pdf>)

3.1.4.1.5 Subcapitalización o Thin Capitalization.

Es una conducta elusiva en la que en lugar recurrir a los aportes de capital, se recurre a financiamiento propio o de empresas vinculadas, a través de préstamos cuyos intereses son deducibles, por ejemplo, se utiliza la figura del préstamo en vez de la figura de aporte, siendo que el prestamista y el capital que esté supuestamente aporta, no es más que un socio con fondos propios que constituiría una aportación de capital. Aquí existe una discrepancia entre la forma jurídica utilizada y el hecho fáctico, con el único fin de reducir los intereses en contra del pago de la obligación tributaria. En el ámbito internacional, por lo general esto sucede entre filiales de una misma empresa ubicadas en diferentes residencias.

3.1.4.1.6 Precios de Transferencia

Esta forma de elusión internacional, que se da por lo general entre sociedades vinculadas, consiste en que aquellos pagos por bienes y servicios determinados en transacciones entre empresas ligadas, cuya actividad no siempre está ligada a las figuras de la elusión o la evasión fiscal, sino más bien, buscan el principio de independencia entre dichas empresas para poder competir de manera plena en el mercado. Sin embargo, tiene una connotación elusoria a través del desgaste de bases, trasladando beneficios a otras sociedades del grupo, consiguiendo un ahorro fiscal, si concurren específicos requisitos, como, por ejemplo, cuando se erosiona los fundamentos tributarios que, en principio debería asumirse a una jurisdicción específica, a través del traslado de rentas a territorios con baja o nula carga tributaria (paraísos fiscales).

Al respecto es necesario también señalar que el 2020, la SUNAT, emitió en su portal web, un listado de esquemas de elevado riesgo fiscal, el mismo que detalla diversas circunstancias que podrían involucrar el incumplimiento tributario o la indebida definición de la obligación tributaria, susceptibles de ser abordados mediante el uso de la Norma XVI del TUO del Código Tributario, sin embargo al tratarse de una guía emitida por SUNAT, no es de observancia obligatoria, es decir no todas las operaciones que se asemejen a las expuestas por la administración tributaria necesariamente involucrarán el uso de la NAG, ni tampoco se refiere a que únicamente estas estructuras serían revisadas por SUNAT, entre estas encontramos: i) Deducciones de regalías a través de la cesión del uso de la marca, ii) Desposesión de compañía peruana por medio un bien independiente, iii) Redomicilio de una empresa para la aplicación del CDI, iv) Transferencia de marcas y capitalización de créditos v) Acuerdo de gestión.

3.1.4.1.7 La Planificación fiscal internacional:

Dentro de cada estado existen grandes y pequeñas empresas, y cada una de estas realizan hechos imposables de los que derivan obligaciones tributarias. Sin embargo, los montos tributados por las grandes empresas son cifras considerables, que no todo empresario está dispuesto a pagar. Son estas altas sumas las que hacen que precisamente las grandes empresas busquen opciones menos onerosas a nivel tributario, no así las pequeñas empresas que, con el costo de contratar un especialista en derecho tributario, pagarían el doble de sus obligaciones tributarias.

Entonces, cabe hacer énfasis en que la planificación fiscal es realizada precisamente por grandes empresas, y estas grandes empresas, por lo general no operan únicamente en un solo país, sino más bien tienen implicancias internacionales, ya sea en importaciones, exportaciones, cedes, etc.

Es así que cuando tenemos un supuesto de planificación fiscal en el plano internacional ésta tendrá como objeto la interrelación entre los ordenamientos jurídicos de los países implicados, así como el ordenamiento tributario internacional (tratados y convenios). Además de esto, cada estado, para generar inversión en sus respectivos países, buscan hacerse atractivos para los inversionistas, intentando captar recursos de los mercados internacionales, utilizando diversas técnicas, que en algunos casos llegan incluso a tratamientos tributarios más favorables que recaen en el dumping fiscal.

Pero ¿Cómo es que se realiza una planificación tributaria? Antes de comenzar a realizar una planeación fiscal, es importante tener en cuenta la realización de pasos previos como, por ejemplo:

Análisis costo beneficio; esto implica tener en cuenta el costo de la elaboración de la estructura para una planeación fiscal en comparación con el ahorro fiscal obtenido. Al buscar la realización de un planeamiento tributario, uno incurre en altos costos de estructura que son realizados por un especialista del derecho tributario y de la empresa, es por este motivo que un contribuyente “de a pie” no realiza este tipo de planeamientos, ya que esos costos superarían con creces los pagos de sus obligaciones tributarias. En cambio, las grandes empresas transnacionales, cuyas rentas implican una alta tributación, realizan dichos planeamientos considerando el ahorro que les generaría, ya que, al hacer el balance entre los costos de estructura y los costos en impuestos, su ahorro fiscal supera el de los costos.

Tener en consideración las medidas legislativas antielusivas; que adopta cada estado, procurando eliminar los riesgos de que pueda ser considerada carente de justificación económica. Los ordenamientos jurídicos que han previsto normas antielusivas (generales o especiales), fijan en su gran mayoría un criterio de justificación económica, el mismo que implica que exista coherencia en el sentido económico para las operaciones realizadas, y no que estas sean meramente para evitar o disminuir su carga tributaria. En este entender, al realizar un planeamiento tributario, se ha de considerar si es que la estructura que se está construyendo, tiene el matiz económico necesario para soportar en sí una norma antielusiva. Además de considerar las medidas adoptadas por legislaciones extranjeras de transparencia fiscal; sin embargo, la aplicación de estas medidas requiere determinadas condiciones.

Considerar los valores de mercado; para poder acreditar las transacciones realizadas (intergrupo) para evitar vinculaciones innecesarias.

Considerar el criterio de la residencia; para evitar de este modo consecuencias de un planeamiento erróneo que pudiera generar costes no previstos.

3.1.4.1.8 Principios generales de planificación fiscal.

3.1.4.1.8.1 La financiación

La educación respecto a la financiación implica decidir la vía por la cual va ser realizada, y pueden ser dos.

La vía de aportación en capital; esta genera beneficios fiscales que se aplican y se calculan a partir de la cifra del capital aportado que por lo general están reconocidas por cada estado, además de ello esta vía no se ve afectada por las medidas anti subcapitalización.

La vía del préstamo por su parte, permite la deducción del interés que genera, lo que produce la repatriación de beneficios a la matriz produciéndole una posible ventaja. Por lo general esta vía se realiza de manera más sencilla que las aportaciones de capital, ya que no requieren determinadas formalidades jurídicas. Además, los fondos pueden ser repatriados sin costos cuando la operación financiera se ajusta a las medidas sobre subcapitalización, pero de no ser así los intereses serían calificados como dividendos teniendo un efecto negativo en la deducción del interés y la retención de dividendos.

3.1.4.1.8.2 La forma jurídica de la inversión

Existen dos formas jurídicas a las que se recurre usualmente para la inversión al realizar una planificación, estas son las filiales y las sucursales. Cada una de ellas tiene diversos beneficios e inconvenientes.

En el caso de la compañía filial tenemos a una persona jurídica independiente la misma que ofrece independencia en el comportamiento de las empresas, esto quiere decir que por ejemplo en el caso de recaer en responsabilidad, cada filial se limite a sus respectivas acciones. Además de ello permite un mejor control de la tributación ya que sus resultados no se consolidan con los de la empresa matriz salvo en casos “de reparto de dividendos, estos podrán ser grabados como ingresos en la matriz. A este respecto se deben tener en cuenta las medidas legislativas de cada estado sobre transparencia fiscal internacional (...)

La filial constituye una forma jurídica más flexible para permitir una reorganización de la inversión a través de una restructuración del grupo” (ARESPACHOCHAGA. 1998: 443).

Respecto de las sucursales los beneficios de estas pueden ser transferidos a la matriz central sin retención en el país de la fuente salvo en algunos estados donde existe un gravamen especial. La estructura de la sucursal es más simple ya que ésta es una prolongación de la empresa matriz, además que tiene menos formalidades jurídicas lo que la hace menos onerosa. Sin embargo, una de las desventajas más claras de esta forma jurídica es que la responsabilidad en la que recae cada sucursal pesa sobre la empresa matriz, la misma que tiene que responder por la sucursal, además de ello el hecho de ser una sola persona jurídica con la matriz, " permite transferir fondos o ceder activos, desde o hacia la sucursal, normalmente sin tributación alguna"(DE ARESPACHOCHAGA. 1998: 442)

3.1.4.1.8.3 La consolidación

Al respecto De Arespachochaga señala: “Cuando la inversión se diferencia en un conjunto de sociedades, se puede optar por la consolidación fiscal entre ellas al establecer una sociedad holding residente, debe ser tenida en cuenta, lo que permitirá a beneficiarse de

algunas de las siguientes ventajas: (...) Compensar pérdidas fiscales con los beneficios entre las compañías del grupo (...), compensar gastos o intereses de préstamos recibidos para financiar las inversiones con los beneficios derivados de las mismas, movilidad de activos o dividendos dentro del grupo sin tributación alguna por imposición indirecta" (ARESPACHOCHAGA. 1998: 443).

3.1.4.1.8.4 El establecimiento permanente

Es importante verificar la necesidad de un inversor permanente en determinada empresa en otro estado. Especialmente al no ser necesaria, es vital no inducir a la presunción de establecimiento permanente, lo que determinaría un cambio en la tributación. A su vez es importante tener en cuenta la legislación interna del estado receptor de la inversión, así como los acuerdos de doble imposición, si existieran.

3.1.4.1.8.5 Las deducciones e incentivos fiscales

Como se ha mencionado, cada estado busca hacerse más atractivo para la inversión extranjera, y, en este sentido, considera en su legislación determinadas medidas para fomentar la inversión tales como los regímenes de deducciones por inversiones que generen nuevos empleos, las deducciones por gastos en inversión y desarrollo, etc.

3.1.5 Medias Antielusiva Específicas

Recalamos brevemente en este punto, por ello señalaremos aquellas normas más utilizadas para evitar supuestos de elusión en operaciones específicas, en tanto las normas antielusiva generales aplicarán en demérito de estas. Así tenemos:

- Reglas de Transparencia Fiscal (CFC rules)
- Reglas de Subcapitalización (Thin Capitalization rules)

- Reglas contra la creación de deudas
- Reglas contra entidades híbridas
- Reglas contra paraísos fiscales (Black list)
- Reglas contra instrumentos financieros híbridos
- Reglas sobre enajenación indirecta de acciones
- Reglas sobre revaluación de activos
- Reglas sobre precios de transferencia

Las mismas que hacen frente a los problemas detallados en el apartado anterior.

3.2 LA NORMA ANTIELUSIVA PERUANA

3.2.1 Antecedentes De Normas Antielusivas En El Perú

La norma VIII del código tributario es un método de interpretación o sólo criterio de consideración económica de la realidad

Para responder esta interrogante debemos remitirnos a la redacción original de esta norma que señalaba,

Como se aprecia del primer texto del artículo VII del Código Tributario validado mediante Decreto Legislativo 816 del 21 de abril de 1996, refiere directamente a la interpretación económica en tanto y como explicamos dejaba de lado el “ropaje jurídico” utilizado, enfocándose en la operación económica subyacente.

Por razones ya expuestas este párrafo fue posteriormente derogado por el Congreso de la República a través de la Ley 26663 del 22 de septiembre del 1996, con el claro mensaje de tratar de eliminar del ordenamiento jurídico cualquier alusión a la interpretación económica en tanto quebrantaba los fundamentos constitucionales de legalidad y seguridad jurídica.

Delgado Ratto (RATTO. 204: 175) explica lo referido señalando: “la autoridad fiscal podrá establecer la naturaleza jurídica del hecho imponible empleando los métodos de interpretación aceptados por el derecho. Asimismo, podrá considerar el propósito económico que el legislador tuvo al definir el hecho imponible en la norma, en lugar del objetivo económico perseguido por las partes involucradas”

Por lo referido podemos concluir que esta norma como estuvo redactada después de la supresión de su último párrafo, se constituía en una verdadera directriz de interpretación en tanto considera a las normas tributarias como otra norma jurídica por tanto en tanto se quiere establecer su sentido y alcance se remitía únicamente a las técnicas de interpretación aceptados por el Derecho, y solo bajo estos poder acudir a la consideración económica en tanto se respete la integridad de la interpretación jurídica y no se altera la estructura esencial del acto o negocio examinado.

Calificación del hecho imponible; consideraciones económicas de la norma antielusiva.

Conforme venimos desarrollando durante mucho tiempo se generaron diversas doctrinas referidas a la calificación económica el hecho imponible, en primer término, como un método de interpretación netamente económico que mantenía a margen los métodos de interpretación jurídica aceptados, que llegaba a pregonar, dejar de lado el “ropaje jurídico” utilizado en razón de buscar en palabras del propio Jarach (JARACH. 1980:

264) la *intentio facti* o intención práctica buscada por las partes en la configuración del hecho imponible, a pasar a ser un acápite del método finalista en forma de calificación económica, cuya aplicación queda supeditada a la correcta aplicación del mismo dentro de los parámetros de los métodos jurídicos y a la finalidad económica que tuvo el legislador para incluir el supuesto dentro de la norma generadora del hecho imponible.

El debate fue arduo, sin embargo, el mismo se tornó complejo debido al sesgo existente durante su desarrollo que se alimentaba en el afán de dotar al derecho tributario de la suficiente autonomía de otras ramas, en especial la del derecho civil, que tiene su propia forma -correcta, por cierto- de entender el uso de negocios anómalos y su corrección vía el uso de *ius cogens* ante el “divorcio” de la intención práctica y los efectos jurídicos que determina el derecho en función a su causa típica.

En este punto cabe mencionar lo señalado por Alberto Tarsitano (TARSITANO. 2014: 44) en relación al tema, se menciona la objeción planteada por Francisco Martínez a la teoría de la verdad económica de Jarach, argumentando desde una perspectiva civilista sobre la causa del acto jurídico: (i) El enfoque de realidad económica considera al contrato como una manifestación de la voluntad sin contenido, ignorando que siempre tiene un trasfondo económico u otro; (ii) No reconoce que el derecho es una sustancia que se moldea, y cuando se habla de la función económica o social del contrato y se afirma que esa es su razón, simplemente se está describiendo o identificando el contrato específico, distinguiéndolo por su contenido de los demás; (iii) La diferencia entre el tipo de contrato escogido y el objetivo económico de las partes solo se da en contratos simulados, indirectos o fiduciarios.

Por lo referido podemos concluir que la interpretación que se debe efectuar debe enmarcarse dentro de los métodos de derecho generalmente aceptados, recurriendo en determinados casos a determinar la verdadera causa –fin de determinados actos jurídicos, no siendo este un examen exclusivamente económico sino del correlato de la manifestación declarada con la singularidad (casusa típica) que se imprime en el negocio, la cual nos permite diferenciarlo de otros y cuya discrepancia (tipo de negocio utilizado y finalidad elegida) configura un negocio simulado, indirecto o fiduciario.

3.2.2 Jurisprudencia sobre los alcances de la norma VIII

La RTF N° 12387-3-2008, con fecha 24.10.2008, estableció que: “no es viable la aplicación solicitada de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario para determinar la realidad económica, ya que dicha norma faculta a la SUNAT a establecer la verdadera naturaleza del hecho imponible solo cuando esta no sea clara, lo cual no ocurrió en el caso evaluado”.

Del mismo debemos referirnos a aquellos casos en los que la administración podría haber realizado el examen del caso a la luz de una norma antielusiva general:

La RTF N° 06686-4-2004 Caso Edegel, en la cual el Tribunal Fiscal utilizando una interpretación histórica de la Norma VIII, excluyó de los alcances de esta al fraude a la ley (elusión), señalando que la primera redacción de la citada norma, permitía la revisión y recalificación de actos jurídicos creado en fraude de ley, sin embargo al derogarse el párrafo referido a este supuesto, no resulta posible aplicarla al caso en concreto, en este caso se discutía la validez de una reorganización empresarial por escisión en la que se transmitían activos revaluados voluntariamente a costo tributario cero, SUNAT reparo

los gastos de depreciación de los activos transferidos, a través del argumento de la simulación, en tanto no cuenta con la herramienta de la norma antielusiva que le hubiera permitido hacer un mayor análisis del caso concreto, sobre el fundamento de la tesis de norma de cobertura. El Tribunal fiscal desestimó las justificaciones de SUNAT respecto de la simulación y como se indicó señaló que no resulta aplicable analizar el fraude de ley.

Para mayor abundamiento de casos de simulaciones relativas se puede consultar las RTFs N° 622-2-2000, 05301-4-2002, 8296-1-2004, entre otras.

3.2.3 NORMA XVI – NORMAS EMITIDAS

3.2.3.1 *Decreto Legislativo N° 1121*

En cuanto a la modificación de la Norma VIII y la incorporación de la Norma XVI, se parte del análisis de la sección eliminada del segundo párrafo de la Norma VIII, que hacía referencia al fraude a la ley, basado en “un modelo formal que hoy en día es inapropiado e incompatible con la situación actual de la doctrina jurisprudencial constitucional” sustentando su análisis sobre la base de la relectura del criterio de solidaridad y en particular de la responsabilidad de aportar, como criterio indirecto de nuestro Estado de Derecho.

Posteriormente se cita a manera de ejemplo legislación de diversos países que implementaron medidas antielusiva diversas, en particular la introducción de cláusulas generales en su normativa tributaria. Esta comparación fue realizada con el objeto de demostrar que la Administración Tributaria Peruana no cuenta con los medios legales

necesarios para hacer frente a la elusión y fraude a la ley tributaria, en especial con una norma antielusiva de carácter general.

Es de resaltar los ejemplos utilizados en los casos de España y Argentina, el primero por cuanto la redacción de su cláusula general plasmada en el artículo 15 de la Ley General Tributaria Española del 2003, es muy similar a la peruana, con la gran diferencia que la norma ibérica prescribe el requerimiento de un informe previo de un Comisión consultiva y proscribire la interposición de penalidades.

Respecto a la normativa argentina, el primer párrafo la cláusula general redactada en el artículo 2° de la Ley N° 11683, es idéntico al primer párrafo de la Norma XVI peruana.

La Exposición de Motivos menciona varios casos que exceden los límites de la economía de opción y se convierten en auténticos casos de elusión, los cuales se presentan en la actualidad y no pueden ser enfrentados mediante cláusulas específicas. Ejemplos de ello son la reducción del capital de una empresa seguida de la capitalización de utilidades acumuladas, o la desposesión de bienes a plazos y la excepción a la imputación de ingresos según el criterio de devengo.

Sobre la base de lo señalado se propone la integración de la norma XVI, con el texto previamente mencionado, se establece como base constitucional para la implementación de esta norma el principio de capacidad contributiva, implícito en el principio de igualdad contemplado en el artículo 74 de la Constitución Política del Estado, lo cual está relacionado con la facultad de la SUNAT de aplicar la normativa tributaria se encuentra restringida en situaciones en las que los contribuyentes han llevado a cabo acciones fraudulentas, afectando en última instancia la oportunidad para que todas las personas que están en condiciones de aportar a las obligaciones públicas lo hagan, lo que resulta en una vulneración de los principios constitucionales.

El análisis constitucional realizado parte del argumento de que aún en el caso de vulnerarse algunas cláusulas constitucionales como el de legalidad o reserva de ley, estos están permitidos en tanto superen el test de proporcionalidad y razonabilidad.

Finalmente, se destaca la diferenciación realizada sobre la aplicación de métodos de integración jurídica en el uso de la norma XVI. Según la exposición de motivos, citando a Queralt, la corrección del fraude a la ley tributaria no requiere el uso de la analogía, ya que no existe una laguna normativa ni se crea una nueva norma al corregir una situación fraudulenta.

Es de destacar que a diferencia de muchas otras exposiciones de motivos esta ha sido la menos usada para cuestionar la norma XVI, usualmente son estos dispositivos que justamente son usados para encontrar inconsistencias o literalidades con el objeto de cuestionar la legalidad o constitucionalidad de una norma, sin embargo, en este caso este dispositivo deja muy pocos flancos que permitan estos tipos de análisis dirigidos.

3.2.3.2 Ley N° 30230

Se debe señalar que esta norma quedó suspendida en su aplicación mediante Ley N° 30230 publicada el 12 de julio de 2014, así el primer párrafo de su artículo 8° establece la suspensión de la facultad de SUNAT para aplicar la Norma XVI en los párrafos 2,3 y 4 a todas las operaciones realizadas previamente a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1121, es decir, antes del 19 de julio de 2012, especificando la normativa que dicha suspensión no se aplica a los párrafos 1 y 5 de la norma, los cuales están relacionados con la calificación económica del hecho imponible, de acuerdo con lo indicado en la Exposición de Motivos de esta norma, se indica que la aplicación de lo establecido en los párrafos segundo y quinto de la Norma XVI demanda la capacitación

de la SUNAT y sus empleados, por lo que sería apropiado suspender la facultad para su ejecución.

3.2.3.3 Decreto Legislativo N.º 1422

Posteriormente mediante Decreto Legislativo N.º 1422 del 13/09/2018 se incorporaron diversas medidas a fin de otorgar un incremento de las garantías a los contribuyentes en la aplicaciones de la NAG, se indicó que en las estrategias de administración de riesgos y supervisión se considerará el tamaño de las compañías, su grado de ingresos y las cantidades de transacción, así mismo se instituyó un comité revisor en los procedimientos de fiscalización, se adecuo el procedimiento de reclamación tributaria, se introdujo una figura de responsable solidario y se establecieron infracciones y sanciones.

En relación a lo referido, en principio tenemos que no se aplicará el plazo de prescripción de un año (prorrogable por dos más) a los procedimientos en los que se decida enviar informe al comité revisor consagrado en el introducido artículo 62-C del Código Tributario, al respecto este artículo establece en primer término que el uso de los párrafos 2 al 5 de la Norma XVI, serán efectuados únicamente en procedimientos de fiscalización resolutive, y solo con la anuencia positiva de un Comité Revisor, cuya competencia alcanza a los casos contenidos en la norma XVI incluso a los relacionados a su primer y sexto (no suspendidos) párrafos siempre que se refieran al mismo procedimiento en los cuales se desea aplicar los párrafos segundo al quinto.

De igual manera, menciona que el comité debe estar compuesto por 3 empleados de SUNAT, uno de ellos desempeñando las funciones de secretaría. Sus puestos áreas y nombramiento se realizará mediante Resolución de Superintendencia, dentro de los

requisitos para estos puestos, es necesario ser abogado o contador y contar con no menos de 10 años en trabajos de cálculo fiscal, auditoría o interpretación de normativas en el sector público, especificando el procedimiento a implementar.

El mismo establece que en primer orden, este comité tomará una postura por mayoría respecto a la presencia o ausencia de circunstancias o elementos que requieran la aplicación de los párrafos 2° al 5° de la NAG. Por lo tanto, el fiscalizador tiene la obligación de emitir un informe al comité revisor, junto con el expediente de fiscalización. Este también será notificado al sujeto fiscalizado (no se especifica quién deberá hacer esta notificación) quien tiene la obligación de reportar acerca de las personas que participaron en el diseño, aprobación o realización de las acciones, circunstancias o relaciones financieras objeto de revisión.

Al respecto no queda clara la intención de la norma al solicitar esta información dentro de un estadio aún probatorio, parece adelantarse en su juicio a la configuración de algún supuesto elusivo, por lo que debemos entender esta obligación interpuesta al sujeto fiscalizado conjuntamente con la exposición de sus razones, previa cita del comité, frente a las observaciones efectuadas por el órgano fiscalizador, como el momento de efectuar su derecho de defensa, al respecto resulta discutible en esta etapa si existe alguna vulneración al derecho de defensa en razón de que pueden darse casos en que uno se vea obligado a declarar contra uno mismo, en tanto de no cumplir con remitir la información se configura la infracción de no proporcionar, contemplada en el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario, señala que el sujeto fiscalizado podrá solicitar una vez la prórroga respecto del día de presentación mediante solicitud adecuadamente sustentada hasta el tercer día laborable anterior a la fecha establecida por la SUNAT, se podrá

conceder una prórroga de 10 días hábiles adicionales, de no contestar la solicitud se entenderá concedida la prórroga.

Finalmente se señala que el comité tendrá 30 días para emitir su pronunciamiento por mayoría acerca de la suficiencia de elementos para aplicar la norma antielusiva, esta decisión es vinculante e inimpugnable y deberá ser notificada al sujeto fiscalizado.

Igualmente, el Decreto Legislativo N.º 1422 añadió el apartado 13 al tercer párrafo del artículo 16º del Código Tributario, en relación con la responsabilidad solidaria de los representantes legales de las empresas. Si participaron en la elaboración, aprobación o implementación de los supuestos mencionados en los párrafos segundo a quinto de la Norma XVI, se considerará que hubo solo, negligencia severa o mal uso de facultades, de lo señalado y la lectura conjunta del artículo 16 A del Código Tributario, queda la duda si se extiende la aplicaciones de esta modificación a los administradores de hecho, en tanto, el citado artículo refiere en su último párrafo, que : *“Se presume la presencia de dolo o negligencia grave, salvo que se demuestre lo contrario, cuando el contribuyente incurre en lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 16º”*.

Así mismo se extrae del contenido de la tercera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N.º 1422 que, basándose en la entrada en aplicabilidad de este, todas las sociedades que tengan directorio, deberá a través de este aprobar la estrategia tributaria a seguir que incluye a todos los actos, circunstancias o relaciones económicas a ejecutarse dentro de su proyecto de planificación fiscal. Esta norma en buena cuenta obliga al directorio de las empresas a dejar una suerte de constancia de los procedimientos de planificación que se realicen en esta, con el objeto de evitar posteriormente que estas aleguen no conocer la estrategia fiscal o que esta fue delegada a otro órgano de la empresa

cuya decisiones no le son atribuibles, por lo que basándose en la entrada en aplicabilidad de la norma citada toda decisión de planificación fiscal deberá ser autorizada obligatoriamente por el directorio, en tanto esta atribución es intransferible.

En relación con las Resoluciones de Determinación que se notifiquen al contribuyente fiscalizado, esta disposición agregó que dichas resoluciones deberán incluir, además de los requisitos ya establecidos en el artículo 77° del Código Tributario, la descripción del acto, circunstancia o relación económica que motiva su aplicación, el desglose de la norma considerada y las razones que justifican la aplicación de la Norma XVI.

Con relación a los medios probatorios y el plazo para ofrecer pruebas respecto de resoluciones emitidas como consecuencia del uso de la NAG, dentro del marco de un proceso contencioso tributario será de 45 días hábiles. Asimismo, se establece la publicidad de los expedientes derivados del proceso en el que se comunique el informe del artículo 62°-C del Código Tributario.

3.2.3.4 Decreto Supremo 145-2019-EF

Posteriormente mediante Decreto Supremo 145-2019-EF, publicado el 06/05/2019 se aceptaron los criterios de fondo y forma, donde se detallan una serie de circunstancias en las que corresponde dar evaluación al uso de la norma antielusiva, así como un listado de ciertas cuestiones a ser tomadas en cuenta en la evaluación de operaciones y de corresponder si se verifican las circunstancias tipificantes de una operación elusiva del párrafo tercero de la NAG.

Si bien esta norma fue recién aprobada en el 2019, no debe entenderse que no es aplicable a los supuestos ocurridos durante la detención de la capacidad de aplicación de la norma, en tanto la norma ya establecía las circunstancias tipificantes de elusión en su tercer párrafo, así lo señala también el Informe 116-2019-SUNAT/7T000 del 27/08/2019 en el que se expresa: que la Norma XVI es de aplicación a los actos, circunstancias y contextos acaecidas desde la entrada en vigor del D.L N.º 1121 (19 de julio del 2012), siendo aplicables las disposiciones del artículo 62º-C del Código Tributario.

Al respecto, se ha integrado a dicha norma las definiciones de algunos términos que resultaban subjetivos, asimismo se hace mención a la notificación del resultado de los requerimientos y posterior a los descargos correspondientes a la aplicación o no de la NAG considerando la opinión del Comité Revisor a que se refiere el artículo 62-C del Código Tributario.

Por otro lado, se pronuncia respecto a la comunicación a través de una demanda de las conclusiones del Proceso de Fiscalización, así como el plazo de este.

Dentro de los parámetros de fondo se señalan:

En primer término, se consagra el respeto de la Constitución en tanto la aplicación de la NAG se hace con respeto de los derechos esenciales de la persona y no se sustrae el control constitucional.

Posteriormente señalan respecto de las definiciones jurídicas indeterminadas (artificioso o impropio) que este ejercicio involucra tener un rango de apreciación respecto del contenido y extensión de estos en el caso concreto, de forma tal que no resulten irrazonables o desproporcionados con las circunstancias en que se utiliza.

En referencia a la economía de opción, la norma establece que quedan fuera del alcance de la NAG los actos realizados en aplicación de algún tipo de economía de opción siempre que no se presenten las situaciones establecidas por los literales a) y b) del tercer párrafo de la NAG.

La citada norma enlista en su artículo 6°, aquellas situaciones enunciativas y referenciales en las que podría considerarse la aplicación de la NAG:

aa) Actos, situaciones o relaciones económicas en las que no existe una correspondencia adecuada entre los beneficios y los riesgos asociados, que presentan baja o escasa rentabilidad, que no se alinean con el valor de mercado, o que carecen de una justificación económica razonable.

b) Actos, situaciones o relaciones económicas que no están relacionados con el tipo de operaciones ordinarias necesarias para alcanzar los efectos jurídicos, económicos o financieros deseados.

c) Ejercicio de actividades similares o equivalentes a las realizadas a través de figuras empresariales, pero utilizando en su lugar figuras no empresariales.

d) Reorganizaciones o reestructuraciones de empresas o negocios que aparentan tener poca sustancia económica.

e) Realización de actos u operaciones con entidades residentes en países o territorios no cooperantes, de baja o nula imposición, o con entidades que se clasifican como establecimientos permanentes en dichos países o territorios, o

que obtienen ingresos o ganancias a través de ellos; o que están sujetos a un régimen fiscal preferencial debido a sus operaciones.

f) Transacciones que se llevan a cabo a cero o bajo costo, o a través de figuras que minimizan o eliminan los costos y ganancias no tributarias para las partes involucradas.

g) Uso de figuras legales, empresariales, actos, contratos o esquemas poco comunes que faciliten el diferimiento de ingresos o rentas, o la anticipación de gastos, costos o pérdidas.

Al respecto la exposición de motivos señaló que el citado listado:

“no intenta proscribir ni estigmatizar estos simples contextos o situaciones en las que en la experiencia internacional los auditores tributarios suelen encontrar casos configurables de elusión tributaria. La lista es no sólo enunciativa (muestra sólo algunas de las situaciones más frecuentes referidas en experiencia comparada) sino, además no prescriptiva, precisamente porque sobre la base de probabilidad y riesgo, situaciones como las descritas suelen ser situaciones en donde se halla casos de elusión”

Del mismo modo señala en su artículo 7° que en aquellos casos que considere aplicar la NAG se realizará el estudio de los actos, situaciones o vínculos económicos considerando (de modo enunciativo, no prescriptivo ni acumulativo) estos aspectos:

a) El modo en la que los actos fueron célebres y desarrollados.

Referido a la forma como se implementó la operación valorando el contexto, como se estableció la operación, su complejidad, viabilidad, razones comerciales, inclusión de un paraíso fiscal entre otros.

b) La forma y la materia de los sucesos, situaciones o vínculos económicos.

Verificándose si hay discrepancias entre forma y sustancia respecto de la operación o si existía otra forma legal que habría llegado al mismo resultado

c) El periodo o intervalo en el que se llevaron a cabo los actos y la extensión del intervalo durante el cual se realizaron dichos actos.

Corresponde verificar si en razón del tiempo de ejecución del acto se logró alcanzar alguna ventaja tributaria.

d) El resultado alcanzado conforme a las disposiciones del tributo específico en cuestión, como si la norma anti elusiva general no fuera relevante. Se deberá determinar cuál fue el efecto tributario neto logrado por el contribuyente.

e) Las modificaciones en el posicionamiento legal, económico o financiero del individuo fiscalizado que resultaron, resultarían, o que razonablemente se espera que resulten de la celebración o desarrollo de los actos o de la formación de las situaciones o vínculos económicos.

f) Las modificaciones en el posicionamiento legal, económico o financiero de cualquier persona que tenga o haya tenido algún vínculo (ya sea familiar, de negocios u otra esencia) con el individuo fiscalizado, que resultaron, resultarían, o que razonablemente se espera que resulten de la celebración o realización de los actos o de la formación de las situaciones o vínculos económicos.

g) Cualquier otro impacto para el contribuyente fiscalizado o para cualquier persona que tenga o haya tenido relación (familiar, comercial u otra naturaleza) con él, derivado de la celebración o ejecución de los actos. Los mencionados en los literales e), f) y g) permitirán comprobar si la operación tuvo efectos prácticos, extratributarios que no existían antes de su realización.

h) La naturaleza de la relación (familiar, comercial u otra índole) entre el contribuyente fiscalizado y cualquier persona afectada por los actos o por la configuración de las circunstancias o relaciones económicas.

Verificar si las partes actuaron de forma independiente o si una de estas tuvo control dominante sobre otras.

Indica la argumentación del D.S. 145-2019-EF que los citados aspectos presentan como referencia a los “matters” de la “Australian Income Tax Assessment Act”.

Se debe señalar adicionalmente que, en los artículos 11 y 12 se detallan actuaciones y competencias del Comité Revisor, es de resaltar también que en la Segunda Disposición Complementaria Final se señala que la administración tributaria Publicará en su sitio web oficial las descripciones de los casos en los cuales se ha identificado la presencia de acciones elusivas, así como también diseminará las descripciones que podrían dar lugar a la aplicación de la CAG en atención a ello el años 2020, SUNAT, emitió en su portal web, un registro de esquemas de elevado riesgo fiscal, que detalla diversas estructuras que involucrarían el incumplimiento tributario o la indebida determinación de la obligación tributaria.

Finalmente, la Tercera Disposición Complementaria Final señala que la SUNAT efectuará acciones y medidas internas a efecto que en el uso de la NAG se respete los aseguramientos de procedimiento.

3.2.4 Naturaleza de la norma XVI

La norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario es una norma antielusiva general destinada a combatir los comportamientos elusivos de algunos agentes comerciales dentro del territorio nacional. Es en sí misma una herramienta de la que se ha dotado a la administración tributaria para verificar la naturaleza verídica de los negocios jurídicos desarrollados.

Si bien los particulares tienen la libertad de escoger las formas jurídicas que más les sean convenientes y se adapten a sus necesidades de mercado, existen supuestos en los que dichas formas no obedecen a la necesidad real de este, sino más bien, implican el uso forzado de ellas para eludir la cobertura de la norma tributaria y en consecuencia evitar la indemnización de obligaciones tributarias que corresponderían por la ejecución de determinado hecho imponible.

Conforme señala Calatayud, el inconveniente surge en situaciones en las que, con la única intención de obtener beneficios fiscales, se recurre al "abuso de formas jurídicas" para lograr objetivos económicos que no son propios del tipo de negocio empleado. (CALATAYUD).

Si bien dichos parámetros de la naturaleza jurídica de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario son indiscutibles, presenta cierta discusión doctrinaria respecto a

si dicha norma es o no aplicable de manera retroactiva a los supuestos acaecidos antes de su vigencia. Esto dependerá del análisis de si la norma en cuestión es de naturaleza sustantiva o adjetiva.

3.2.4.1 Es sustantiva, adjetiva o de naturaleza mixta

Las normas sustantivas son todas aquellas descriptivas de derechos y obligaciones previstas en la ley, estas contienen las hipótesis de incidencia y las consecuencias jurídicas de estos. Por otro lado, las normas adjetivas son aquellas de naturaleza procedimental, las mismas que señalan los mecanismos mediante los cuales se pondrá de manifiesto lo establecido por la norma sustantiva.

Por otro lado, la peculiaridad de las normas adjetivas se encuentra en que son de aplicación inmediata, y estas son aplicadas a todos aquellos procedimientos iniciados desde la vigencia de dichas normas, sea que los antecedentes de dichas circunstancias sean previos o no a la vigencia de este tipo de normas.

En este entender, si la naturaleza jurídica de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario fuera adjetiva, la aplicación de la misma se retrotraería a aquellas circunstancias previas a su vigencia cuyos procedimientos recién hayan de iniciarse, e incluso a aquellos que ya estén en proceso, vulnerando la seguridad jurídica por la falta de previsibilidad que la aplicación de la norma generaría.

Al respecto, Bravo Cucci señala que considerando que las normas adjetivas son de aplicación complementaria en el ámbito de los procesos administrativos y dado que la norma XVI constituye una disposición de carácter procesal ejercida como parte de las

atribuciones propias al proceso de fiscalización, se deduce que dicha norma puede ser de aplicación a los procedimientos de fiscalización llevadas a cabo durante su validez, incluso en relación con aquellas que se refieran a períodos anteriores a su entrada en vigor. Esto se desprende también de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Código Tributario (INSTITUTO PERUANO DE DERECHO TRIBUTARIO. 2013: 79)

3.2.5 Estructura de la Norma XVI

El 18 de julio de 2012 por medio la publicación del Decreto Legislativo N° 1121 se introduce en nuestra legislación la Norma XVI, disposición general contra la elusión dictada para enfrentar la elusión tributaria a través del combate del fraude de ley, incorporando asimismo parte del texto de la norma VII, el texto de la Norma XVI quedó formulado de la siguiente manera:

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

Para determinar la auténtica naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que los contribuyentes realmente lleven a cabo, persigan o establezcan. [1]

Si se identifican casos de elusión de disposiciones tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT) tiene la autoridad para reclamar la deuda tributaria, disminuir el monto de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias y créditos por impuestos, o anular la ventaja tributaria, sin perjuicio de la devolución de los montos que hayan sido reembolsados de forma indebida. [2]

Cuando se evite total o parcialmente la ejecución del hecho imponible, se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se generen saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por impuestos mediante actos que presenten simultáneamente las siguientes circunstancias, estas serán respaldadas por la SUNAT:

a) Que sean artificiosos o impropios, ya sea de manera individual o conjunta, para lograr el resultado obtenido.

b) Que su utilización produzca efectos legales o económicos que sean distintos del ahorro o beneficio tributario, y que sean iguales o semejantes a los que se habrían obtenido a través de actos habituales o adecuados. [3]

La SUNAT implementará la normativa que sea pertinente a los actos habituales o adecuados, realizando lo señalado en el segundo párrafo, según sea apropiado. [4]

Con este fin, se consideran créditos por impuestos el saldo a favor del exportador, el reembolso tributario, la recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto de Promoción Municipal, la devolución definitiva de estos tributos, la restitución de derechos arancelarios y cualquier otro concepto similar que se determine en las normas tributarias, siempre que no se trate de pagos ilícitos o excesivos. [5]

En situaciones donde se identifiquen actos simulados clasificados por la SUNAT, de acuerdo con lo establecido en el primer párrafo de esta normativa, se procederá a aplicar la legislación tributaria pertinente. Esto implicará una evaluación exhaustiva de las acciones efectivamente llevadas a cabo, en lugar de las que se intentaron simular. De este modo, la SUNAT garantizará que la aplicación de la normativa refleje la realidad

de las transacciones, asegurando que se tomen en cuenta solo aquellas actividades que realmente han sido ejecutadas en el contexto fiscal. [6]”

De la referida norma se extrae la siguiente estructura:

1er Párrafo [1]: Establece el criterio de evaluación de los hechos impositivos en razón de su elemento económico.

1er Párrafo [1]: Establece el criterio de evaluación de los hechos impositivos en razón de su elemento económico.

2do Párrafo [2]: Involucra la re-determinación del pasivo tributario (Consecuencia de la recharacterización del hecho imponible).

3er Párrafo [3]: Tipifica la primera especie de operación elusiva: Fraude Tributario.

4to Párrafo [4]: Aplicación de la norma correspondiente. (Consecuencia de la recharacterización del hecho imponible).

5to Párrafo [5]: Re-determinación de deuda tributaria al igual que el párrafo 2. (Consecuencia de la recharacterización del hecho imponible).

6to Párrafo [6]: Tipifica la segunda especie de operación elusiva: Simulación Relativa. (Adicionalmente establece la consecuencia de la recharacterización del hecho imponible).

3.2.5.1 *Presupuestos de aplicación de la norma antielusiva general*

Como toda norma antielusiva general es compleja, en su construcción y como lo señala Jorge Bravo Cucci (BRAVO. 2013. : http://www.ipdt.org/uploads/docs/03_Rev53_JBC.pdf) se identifican 3 reglas en esta:

3.2.5.1.1 Regla de Calificación del hecho imponible:

Para establecer la verdadera naturaleza del evento gravable, la SUNAT tendrá en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que los deudores tributarios efectivamente lleven a cabo, busquen o determinen.

Básicamente al igual que la norma VIII indica la opción de calificar los hechos como gravables en su intento de alcanzar la verdad material, para ello y si los hechos materia de interpretación utilizan negocios jurídicos, se evaluará la causa típica de estos a efecto de establecer la existencia de una causa simulada.

De no existir negocios jurídicos la evaluación no será de la realidad económica sino y citando a Gonzales García “es la realidad (económica) en la medida que ha sido trasladada a la norma jurídica”.

3.2.5.1.2 Regla de Elusión:

En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los

saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente.

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

*a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. **[Test de propiedad]***

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

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

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

Se observa que el segundo párrafo de la norma utiliza el termino *elusión* a pesar de que nuestro ordenamiento no cuenta con un concepto definido al respecto, lo cual dificulta su aplicación, asimismo se podría decir que este párrafo regula el género *elusión* de forma general y es el párrafo tercero que regula el fraude a la ley al regular: *que mediante actos artificiosos se evite la norma tributaria con el propósito de obtener una ventaja tributaria.*

Se rescata por consiguiente que sólo aquellos negocios fraudulentos a la ley tributaria que tengan como objetivo el ahorro fiscal será comprendidos por esta norma, con esto se verifica la utilización del *business purpose test* (test sobre motivo económico válido).

Se verifica asimismo la utilización del término *sustentar* (resaltado) que involucra para la administración tributaria el debido cuidado del derecho de defensa del contribuyente, al tener que basar la aplicación de la NAG en una posición debidamente sustentada (motivada, con medios probatorios idóneos) en garantía de un debido procedimiento que excluye cualquier posibilidad de arbitrariedad.

3.2.5.1.3 Test de Propiedad

Es necesario remitirnos al literal a) del tercer párrafo de la NAG y citando a Villagra tenemos,

“(...) supone confirmar o desacreditar el correlato entre la causa típica del acto realizado, es decir las características que dicho acto tiene de acuerdo con nuestra legislación, y el resultado obtenido a través de la realización para así demostrar

que es artificioso – en el sentido artificial – o impropio – en el sentido de que no es un acto apropiado para lograr el objetivo deseado-(...)” (Villagra, 2018: 731).

Al respecto debemos señalar que el D.S. Nro. 145-2019-EF, en su artículo 4° señala,

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

De donde extraemos que no existe una definición como tal, sobre el concepto o alcance de los términos artificiosos o impropios en tanto la citada norma únicamente refiere que la evaluación de estos conceptos jurídicos imprecisos no debe resultar desmesurada en relación a las operaciones verificadas.

Doctrinariamente se refiere a que estos conceptos jurídicos imprecisos, podrían comprender a situaciones que existiendo no se condicen con su causa típica (fin), la misma que no releva importancia frente a la prevalencia del ahorro fiscal.

3.2.5.1.4 Test de Relevancia Jurídica -Económica

Es necesario remitirnos al literal b) del tercer párrafo de la NAG, que se encuentra referido al *business purpose test* (test sobre motivo económico válido), de donde se extrae que

sólo aquellos negocios fraudulentos a la legislación tributaria que tengan como objetivo el ahorro fiscal será comprendidos por esta norma.

Se trata entonces de verificar si el ropaje jurídico atribuido a la operación se sustentó en requerimientos netamente empresariales, pues caso contrario se habrá efectuado únicamente por razones de ahorro fiscal o elusión.

Alberto Tarsitano con acierto precisa,

“La cláusula exige la constatación de propósitos ajenos al ahorro de impuesto, adentrándose en el siempre resbaladizo terreno de las motivaciones a través de los otros "efectos jurídicos o económicos", que nos recuerda aquella otra expresión de "motivo económico válido" empleada antes por el derecho comunitario europeo” (Tarsitano, 2014a: 48-49).

Finalmente es necesario considerar el artículo del D.S. Nro. 145-2019-EF, respecto de la aplicación de la NAG.

3.2.5.1.5 Regla sobre simulación relativa

En relación con los actos simulados que la administración tributaria califique, y de acuerdo con lo establecido en el primer párrafo de la norma, se deberá aplicar la normativa tributaria apropiada según los actos realmente ejecutados.

Refiere que la Administración Tributaria podrá desconocer los efectos jurídicos del negocio simulado, que simplemente completa el primer párrafo, siendo incluso innecesaria.

Del análisis de la regla de elusión, podemos establecer que, prioritariamente, la Administración Tributaria debe demostrar que concurren actos:

Que, ya sea de modalidad individual o colectiva, los actos sean ARTIFICIOSOS O IMPROPIOS para la alcanzar el resultado logrado.

Que al ser utilizados den como resultado efectos económicos y jurídicos que sean distintos del ahorro o ventaja tributaria, y que sean equivalentes o parecidos a los que se habrían logrado con acciones habituales o apropiados.

En estos escenarios, habiendo hecho la constatación debidas administración tributaria, debe aplicar la norma que hubiese correspondido a las acciones habituales o característicos, implementando lo señalado en el segundo párrafo, dependiendo la situación.

La definición de artificioso o impropio se entiende que se irá desarrollando conforme a la jurisprudencia que al respecto se emita, pues como sabemos se trata de una norma general que utiliza conceptos jurídicos indeterminados, este requisito de artificiosidad o impropiedad resulta el central en esta norma, el “corazón de la misma”, una aproximación a estos la encontramos en la justificación de la norma que refiere la concepción de la RAE respecto al término artificioso que implica haber sido elaborado por artificio, arte y habilidad; lo disimulado, cautelosos, doble”, debe referirse que esta exposición señala que la valoración de estos será objetiva, por lo tanto, no se busca demostrar los motivos del deudor tributario desde una perspectiva personal, en ese sentido en los casos que sea necesaria su aplicación se deberá evidenciar, a través de elementos objetivos, la

naturaleza no autentica o inadecuada de la operación, así como la ventaja fiscal obtenida, en ese sentido existe una suerte de inversión de la carga tributaria en la cual el contribuyente deberá demostrar que la operación fue guiada por un propósito económico autónoma, diferente al mero provecho tributario, a través de la documentación de sus operaciones con un sentido de *“business purpose”*.

Las diversas observaciones referidas a reglamentar el significado de estos términos a mi parecer no tiene asidero, en tanto de ser conceptos jurídicos indeterminados que deberán ser interpretados a la luz de cada caso concreto, partiendo quizá de las definiciones que la doctrina y jurisprudencia de otras legislaciones ha podido emitir, pues como sabemos esas cláusulas generales tienen en muchos casos data antigua y están presentes en la mayoría de países, por lo tanto en muchos de ellos ya ha sido superado el debate referido a su constitucionalidad y al de los términos jurídicos por este empleados, es más en la doctrina tributaria ya se tiene cierto consenso respecto del alcance de impropio, en tanto la doctrina jurídica del derecho civil puede ser fundamental en el caso de contratos típicos, donde se deberá verificar si existe concurrencia entre la causa del negocio y la forma utilizada, a esta sumado algunas medidas adicionales.

3.2.6 Controversias y posturas respecto a la norma XVI

Mucho se ha discutido sobre la constitucionalidad de esta norma, sobre si afecta el principio de legalidad, seguridad jurídica, reserva de ley, sobre si el poder concedido a la administración tributaria es excesivo, y un largo etcétera.

En efecto desde la publicación de la norma, se ha tenido posiciones enfrentadas al respecto, sin embargo el debate, más allá de los fundamentos jurídicos que se tienen, se

ha convertido en uno donde los intereses de los actores priman, por un lado los que apoyan esta cláusula (MEF ,SUNAT, Tribunal Fiscal) que con razones de peso ven en su utilización, la posibilidad de poder hacer frente a una problemática de más de veinte años que se conoce pero no enfrenta –la elusión-; y por otro lado tenemos al sector empresarial (COFIED, CAMARA DE COMERCIO DE LIMA) así como las grandes auditoras que verían seriamente amenazados muchos de sus esquemas de ahorro fiscal, por tanto al margen de los argumentos de derecho esgrimidos, se debe señalar que responde a un debate de intereses, el mismo que anteriormente ya fue ganado por el sector empresarial respecto del a norma VIII y con la interrupción temporal de la ejecución de la norma XVI, este tema será abordado a profundidad en el subcapítulo siguiente, en este apartado se trató de plasmar las verdaderas razones de este debate, que lejos de ser jurídicas, son meramente económicas.

3.2.7 Repercusiones Constitucionales

3.2.7.1 *El artículo 74 y 103 de la Constitución Política del Perú y la Nueva norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.*

El artículo 74 de la Constitución Política del Estado establece cómo se distribuye el poder tributario entre el gobierno central, regional y local, y también impone límites al ejercicio de esta potestad mediante los principios de reserva legislativos, no confiscatoriedad y equidad, como se refería mucho se ha dicho sobre la posible vulneración de la norma XVI a estos principios en especial al de legalidad y reserva legislativa y seguridad jurídica que como se puede apreciar, estos principios están contemplados en la Constitución del Estado. No obstante, coincidimos con Luis Durán Rojo (DURÁN, 2016) en que esta norma es, a primera vista, constitucional, en tanto partiendo de los señalado por el artículo

103°, que sirve como instrumento de origen y cierre del sistema jurídico, que señala “La Constitución no ampara el abuso del derecho” estableciendo una orden para todos los individuos y el propio estado de a fin de que establezcan las herramientas que puedan ayudar con este fin, entre ellos luchar contra el fraude legislativo ergo la elusión tributaria.

Duran Rojo asimismo señala que teniendo en cuenta el principio de concordancia de la Constitución Política, esta hace referencia a que no existe un conflicto real entre los principios y valores constitucionales, entonces, podemos aseverar que la norma antielusiva general es constitucional y no existe conflicto entre los principios señalados, sin embargo y para confirmar que un conflicto es aparente se utiliza la ponderación de los principios que supuestamente están en conflicto.

Por ello pasaremos a analizar si cabe vulneración alguna de estos principios.

3.2.7.2 De la supuesta afectación al principio de legalidad y principio de reserva de ley

La NAG peruana, ha sido criticado por la presunta vulneración de esta a los Principios Constitucionales que rigen de manera general la legislación peruana, básicamente los criterios de legalidad, reserva de ley, seguridad jurídica y libertad contractual; esto a causa de los términos acuñados en la norma en mención “artificiosos” e “impropios” que, al no existir una definición legal definida de ellos, crea incertidumbre jurídica de lo que conllevan.

El principio de legalidad constitucionalmente protegido implica que el intérprete deba a dar un sentido previsible de la norma, para lo que se requeriría objetividad en los significados de los vocablos de esta, y tal como se concluyó en la segunda jornada

latinoamericana de derecho tributario, México 1958, el principio de legalidad impide que se creen obligaciones tributarias o se modifiquen las ya existentes a través de interpretaciones o integraciones analógicas.

Respecto al principio de legalidad, implica tal como señala César Landa Arroyo que todos los poderes del estado responden a las leyes que rijan su ejercicio, y el control de la observancia de la misma está sometido al criterio de jueces independientes El criterio de legalidad asume una sujeción del ejecutivo y legislativo..."(LANDA. 2006. 41).

Al respecto el criterio de legalidad conlleva que el ejercicio de las actividades del estado debe someterse a los márgenes de la ley, principalmente a aquellos preceptos constitucionales que son guías y base para todo el ordenamiento jurídico.

Sin perjuicio de lo señalado se debe precisar asimismo que el principio de legalidad no es totalitario, y debe ser compatible con otros criterios y valores constitucionales como el de igualdad, capacidad contributiva y solidaridad, en ese entender y en su aplicación debe ser ponderado con estos, así lo estableció el Tribunal Constitucional en reiterada jurisprudencia. Por tanto, la posible vulneración de este principio queda supeditada al análisis de ponderación y proporcionalidad del mismo.

Diversos autores nacionales se pronunciaron respecto de la posible afectación de diversos principios constitucionales, de este modo, en referencia con los principios de reserva legislativa y seguridad jurídica, Javier Luque Bustamente (LUQUE. 2012. señala que “esta medida afecta directamente no sólo al principio de seguridad jurídica, sino también al de reserva de ley, ya que los impuestos deben ser establecidos exclusivamente por ley y no a través de interpretaciones integradoras”, el fundamento de este razonamiento parte

de la premisa y en palabras del propio Luque, que el fraude a la ley atribuye consecuencias fiscales de un supuesto no producido a otro sí producido.

El argumento esgrimido si bien es válido, nos llevaría a validar una legislación que necesariamente y en aras de la seguridad jurídica, respeto del criterio de legalidad y reserva legislativa, tipifique absolutamente todas las conductas pasibles de generar obligaciones tributarias, como sabemos esto resulta imposible de hacer, por esta razón existen este tipo de disposiciones amplias que permiten dentro de sus limitaciones aprehender situaciones que involucren conductas elusivas.

Del mismo modo lo señala Sotelo Castañeda (SOTELO, ARÉVALO, ZUZUNAGA. 2012: 396) quien refiere: “Las NAG representan un resultado razonable dentro de los límites que puede establecer una norma tipificante, así como de las posibilidades adicionales que un asesor tributario creativo podría explorar en el diseño o planeamiento de estructuras que evadan la tributación”

Respecto de la libertad de contratar se debe referir que el ejercicio de esta como todo derecho tiene límites, y justamente uno de ellos es que nuestro sistema jurídico prohíbe el ejercicio abusivo del derecho.

Por todo lo referido si bien podría referirse que existe en cierto nivel a la vulneración de principios constitucionales, se debe señalar que esta puede estar sustentada en una debida ponderación de intereses protegidos, en el entendido que no existen derechos (ni fundamentales) que sean absolutos, por lo que corresponde efectuar la ponderación de los mismos, basados en el test de proporcionalidad.

3.2.7.3 *Principio de seguridad jurídica*

Este principio implícito de la Constitución, está referido a tratar de asegurar cierta previsibilidad en la actuación del poder público, al desenvolverse dentro de los parámetros de la legalidad y el derecho, Como se pone de manifiesto en el artículo sobre Seguridad Jurídica y Tributación de la Revista AELE, la seguridad jurídica posee 2 elementos importantes:

Certeza: se refiere a la necesidad de responder a tres preguntas fundamentales: i) ¿Qué fuentes jurídicas deben aplicarse? ii) ¿Qué criterios se utilizan para resolver las antinomias jurídicas aparentes que surgen de las normas? iii) ¿Cómo se abordan los conflictos de interpretación de la norma legal?

Previsibilidad: Que sería el resultado razonable de un conflicto jurídico, lo que resultaría de la actuación de quien aplica la norma tributaria.

Por el concepto señalado se podría interpretar que la norma XVI por su propia naturaleza de norma general o por el uso de conceptos jurídicos indeterminados, podría lesionar el criterio de seguridad jurídica, sin embargo los requisitos establecidos por esta norma como el doble test de idoneidad y efecto jurídico económico , la responsabilidad de la prueba correspondiente a la Administración hacen que soporte cualquier análisis constitucional sobre la base del criterio de seguridad jurídica, cierto es que un reglamento podría deslindar algunas dudas pero coincidimos con la mayoría de la doctrina nacional que considera que le reglamento debe únicamente guiar el procedimiento de aplicación de la misma y no contener en sí definiciones.

De igual manera, y en virtud del criterio de compatibilidad de la Constitución Política del Estado, se entiende que una figura que proteja el abuso de derecho a pesar de su generalidad no vulnera el principio de seguridad jurídica.

3.2.8 Test de proporcionalidad

3.2.8.1 *Que es el test de proporcionalidad, aplicación.*

Es un mecanismo de permite solucionar aquellos conflictos derivados de la colisión de dos principios constitucionales cuyo contenido esencial debe ser respetado.

Para lograrlo, aplicaremos estrictamente los subprincipios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad.

En el presente test se analizará de manera resumida el conflicto existente entre el criterio de imparcialidad entre los contribuyentes y reserva de ley, para ello utilizaremos.

3.2.8.2 *Subprincipio de Idoneidad:*

A través de este se pretende demostrar como lo señala Dino Traverso Cuesta (TRAVERSO. 2013: 319)

Que la medida adoptada persiga un objetivo, que dicho objetivo sea constitucionalmente válido y que la medida sea adecuada para lograr el fin que se busca alcanzar.

Conocemos que el fin de esta medida es el empeño contra la elusión fiscal, sin embargo este debemos responder si este fine es constitucionalmente posible, la respuesta es afirmativa en tanto todos debemos aportar al financiamiento de los gastos públicos con forme a nuestra facultad de contribución, por tanto no es posible aceptar conductas de contribuyentes destinadas a pagar menos o no pagar tributos en mérito al ejercicio abusivo de un derecho, además debemos citar el artículo 23 de la Constitución Política del Estado que señala : “(...) el Estado fomenta las condiciones necesarias para el avance social y

económico” por lo referido resulta gravitante para la promoción e estas condiciones que se cuenten con los recursos necesarios que la viabilicen, que como conocemos se financian en su gran mayoría con los tributos que se pagan.

Resulta asimismo pertinente citar lo señalado por el Tribunal Constitucional Español en su sentencia N° 110/1984 “(...) parece absurdo considerar que en la actualidad la gran cantidad de funciones estatales implica gran cuantía en la inversión estatal y que la responsabilidad de aportar para cubrirlos se hace apremiante. Y a su vez, en caso contrario, se tendría injusta el reparto de la carga fiscal, ya que lo quedejen de pagar unos obligados, tendrá que ser pagado por otros con mayor conciencia cívica o menores chances de actuar de manera fraudulenta.

3.2.8.3 Subprincipio de Necesidad

Esta referido a la necesidad del medio, análisis que se realiza respondiendo la pregunta: ¿existe algún otro medio idóneo que cause menor afectación al derecho en análisis?, para conocer los alcances de este análisis debemos referir al Tribunal Constitucional, que en su STC N° 009-2007-AI señala: “Significa que para que sea menester una injerencia en algún derecho fundamental, es importante que no exista otra alternativa a ello, es decir algún otro medio que sea idóneo para conseguir la realización del objetivo, y que a su vez menos lesivo con el derecho que podría afectarse.

Por la propia naturaleza de esta norma, y como lo señala su propia exposición de motivos podemos concluir que no existe otra herramienta más idónea para que la administración pueda hacer frente a la elusión tributaria, revisando alguna otra alternativas nos encontramos con las cláusulas específicas antielusivas pero como su propio nombre lo

señala esta se circunscriben a determinados hechos imponibles específicos, y determinados por ley, no teniendo el alcance general que esta norma pretende, por tanto podemos concluir que no existen otros medios alternativos que cumplan esta misma finalidad.

3.2.8.4 Subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto

En esta parte del análisis se centrar en la aplicación de la ley de ponderación, de conformidad con la doctrina alemana de Alexy, así nuestro TC señala en su STC N° 045-2004-PI/TC: “la proporcionalidad consiste en la confrontación entre el grado de ejecución de la finalidad constitucional y el grado de intervención en cuanto al derecho fundamental De conformidad con Alexy (ALEXY. 2010: 460) debemos determinar:

El grado de insatisfacción o grado de impacto de algún principio.

El grado de importancia de que el principio contrario sea satisfecho.

Si es que la importancia que se haya satisfecho el principio contrario implica la restricción del otro.

Respecto del primer punto se debe señalar que si la vulneración al principio de legalidad que podría darse afecta el contenido esencial del mismo, que en buena cuenta se resume en la limitación de las acciones de los poderes estatales a lo prescrito por ley, respetando la jerarquía normativa, el reconocimiento de la supremacía de ley y del principio de legalidad y la validez normativa de la constitución, en ese entender debemos señalar que la inclusión de una normativa antielusiva general implica una leve intervención dentro de los límites del principio de legalidad en el entendido que el intérprete deba a dar un sentido previsible de la norma, para lo que se requeriría objetividad en los significados

de los vocablos de esta utiliza, que como sabemos podría regular hechos que no están taxativamente señalados en la legislación de ahí es donde deriva su carácter de general.

En referencia al punto 2 es necesario resaltar la capital importancia que tiene la implementación de esta medida, en aras de garantizar la efectiva realización de la igualdad entre contribuyentes con similar facultad de contribuir, y el cumplimiento del principio de solidaridad contributiva, la autoridad Administrativa cuente con este tipo de herramientas, por cuanto el grado de satisfacción de este principio es elevado pues mediante esta medida se garantiza una herramienta idónea para prevenir la elusión fiscal.

mediante esta medida se garantiza una herramienta idónea para prevenir la elusión fiscal.

Finalmente debemos referir que partiendo de un fin constitucionalmente protegido garantizar el principio de no discriminación y solidaridad contributiva, el principio de legalidad que determinaría el otorgamiento de previsibilidad a la norma evitando el uso de conceptos jurídicos indeterminados, no resulta vulnerado, una interpretación contraria concluiría que nuestra constitución protege al elusor de normas tributarias, máxime si la misma constitución prohíbe el ejercicio abusivo del derecho, por todo lo referido podemos concluir que la norma XVI sustentada en la norma de igualdad y su derivado solidaridad contributiva no vulnera la norma de legalidad o el de reserva de ley, pues resulta en una herramienta idónea para combatir el fraude legal.

3.3 ASPECTOS RELEVANTES QUE SUSTENTARON SU IMPLEMENTACIÓN

3.3.1 La importancia de la implementación de una norma general contra la elusión, el debate que se generó antes de la habilitación de su aplicación.

Mucho se ha discutido sobre si conviene o no implementar una norma de estas características, más allá del análisis legal, que como apreciamos en capítulos anteriores resulta positivo respecto a su constitucionalidad, debemos analizar si realmente esta es la solución que necesitamos, en el Perú al igual que muchos países de Latinoamérica se tiene un sistema tributario complejo con muchas normas independientes que regulan cada uno los diferentes tópicos tributarios, que a falta de sistematización generan verdaderas distorsiones que tratan de ser aliviadas a través de la dación de regímenes de excepción, y beneficios fiscales, lo que al final genera que no se respete el principio de igualdad, en tanto existen sistemas y subsistemas tributarios que brindan trato diferenciado a diversos contribuyentes, entonces si lo que se quiere es que cada quien pague en función de su verdadera capacidad contributiva, no resulta más efectivo simplificar nuestro sistema tributario, reduciendo las tasas y eliminando estos beneficios que serían incluso más lesivos a la igualdad que aquellos actos que la norma antielusiva pretende atacar, la respuesta es sí, sin embargo sabemos que se trata de una empresa de difícil emprendimiento y hasta cierto punto irrealizable por el contexto económico social y la posición de nuestro país como importador de capitales.

Estas consideraciones nos llevan a reflexionar que a pesar de que pueden existir alternativas que enfrenten los problemas de manera más vertical, la puerta que trata de cerrar la norma antielusiva general justifica por sí sola su existencia, en tanto pretender atacar a un sector conformado por grandes empresas que a través de figuras elusivas dejan de pagar grandes cantidades de dinero al fisco peruano, y la necesidad de que se encuentre

recogida positivamente y conjuntamente con la jurisprudencia que genere, determina los límites en los cuales la actuación de la administración se encasillará originando una mayor certeza en los contribuyentes y en la de la administración en tanto esta no tendrá que aplicar de manera general instrumentos que regulan particularmente un hecho, en buena cuenta se trata de igualar la brecha existente por figuras elusivas basado en la noción de capacidad contributiva.

Además de lo mencionado existen otras razones que nos llevan a pensar que, si es necesario, como factores de orden económico, políticos y de control del cumplimiento tributario, que serán detallados a continuación.

3.3.1.1 Factores Económicos

La elusión y evasión tributaria constituyen prácticas nocivas para la base imponible, estimaciones realizadas por OXFAM señalan que anualmente se evaden cerca de US\$ 104.000 millones, lo que significa menos dinero en el Estado para la atención de las diversas necesidades públicas, además de que estas prácticas son dañinas para el sistema tributario en sí haciéndolo regresivo, e incentivando la desigualdad, pues en teoría quienes más ganan son los llamados a soportar un carga impositiva mayor, sin embargo quienes más ganan son quienes pueden pagarse asesorías millonarias que les permiten un ahorro fiscal importante que incluso supera el 80% de lo que realmente deberían pagar.

Es por todo conocido los diversos escándalos fiscales que se vienen destapando cada vez con más frecuencia en todo el globo, por mencionar los más importantes el llamado Swissleaks que puso a luz información de uno de los principales bancos de Suiza, el banco Credit Suisse, revelando que el mismo ayudo a diversos multimillonarios de los Estados

unidos para eludir y evadir impuestos, finalmente y luego de las investigaciones realizadas se le impuso una multa de más de US\$2.500 millones.

Es necesario preguntarnos ¿En realidad es tan fácil eludir, que todas las grandes empresa lo hace?, la respuesta a esta pregunta, es no, no es tan fácil eludir, las legislaciones de todo el mundo viene avanzando en la lucha contra estas maniobras, a través de normas que específicamente te dicen que una conducta está prohibida, y como sabemos es imposible regular todo tipo de operaciones, entonces ahí es donde ingresan las normas antielusivas generales para regular aquellas conductas que siendo elusivas no se encuentran taxativamente reguladas por las leyes fiscales, por lo tanto en legislaciones donde la presencia de estas dos herramientas está presente resulta difícil eludir, sin embargo conocemos que la mayoría de estas empresas gigantes son multinacionales, ergo eligen locaciones donde estas normas no se apliquen o simplemente no existan.

El Perú se ubica en el grupo de los países que aún no cuentan con una norma antielusiva general, y esto básicamente al poder del empresariado nacional que vería como de la noche a la mañana su carga impositiva se eleva considerablemente, lamentablemente en este punto desde la trinchera jurídica no se puede hacer mucho, pues son razones estrictamente políticas las que llevan a tomar este tipo de decisiones, las mismas que muy a nuestro pesar están sustentadas en engranajes lobistas.

Por un lado, la no existencia de una norma antielusiva, genera una suerte de aliciente para hacer más atractivo a nuestro país a inversionistas extranjeros que saben que pueden aplicar sus planeamientos tributarios con cero riesgos. Algunos podrán decir que bueno estas empresas llegarán y generaran trabajo, pagarán un parte de sus tributos que por ser

tan grandes es igual de significativa, usando en su conciencia una variante del “roba, pero trabaja” que sería “elude, pero genera trabajo”.

Nuestro país con índices de informalidad tremendos necesita de una norma de esta naturaleza, no se tiene la cantidad de dinero que las empresas peruanas eluden, pues como se sabe son esquemas tan complejos y que involucran diversas jurisdicciones que resulta complicado su rastreo, pero se sabe que son cantidades ingentes de dinero.

3.3.1.2 Factor OCDE

Otros de los factores que resultan importantes de cara a la implementación definitiva de este dispositivo, es la vinculación con la Organización para la cooperación y el Desarrollo Económico- OCDE, este organismo fue fundado en 1961 con el propósito de promover iniciativas gubernamentales que mejoren el bienestar social y económico de la población, está conformado por 34 países que en conjunto representan el 80% del PBI Global, de la región únicamente Chile y México son parte de este selecto grupo, Colombia se encuentra en proceso de incorporación y Costa Rica presentó su solicitud de acceso.

Nuestro País se encuentra en un proceso organizado de vinculación con esta organización, de cara a su futura incorporación, el Perú adoptó el Programa País orientado a elevar los estándares de gobernanzas y diseño de políticas públicas, el mismo deberá detectar aquellas restricciones existentes y realizará estudios y revisiones respecto de temas más específicos, este proceso durará 18 meses con tres fases: i) diagnóstico de limitaciones y obstáculos al crecimiento y desarrollo ii) análisis y sugerencias de políticas iii) elaboración de la estrategia y recomendaciones para su implementación, de culminar exitosamente significará un gran paso de cara a nuestra incorporación a la OCDE.

Pero qué ventajas tiene ingresar a la OCDE, en primer lugar, debemos señalar que la OCDE no proporciona recursos financieros, créditos ni financiamiento de ningún tipo; su oferta se centra en asesoría y conocimientos para mejorar las políticas públicas y fomentar el buen gobierno. En conclusión, ser parte de la OCDE, te otorga las credenciales necesarias de que en tu país se aplican políticas económicas acertadas, lo que se refleja en el mejoramiento del bienestar de sus habitantes y lleva también a generar inversión extranjera.

Las normas antielusivas generales se sitúan dentro de las políticas fiscales que la OCDE tiene como estándar, esto de la mano con la lucha que hace esta organización contra los delitos tributarios fraude de ley, parte de este esfuerzo es el Plan BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) que reúne determinadas recomendaciones para hacer frente a esta problemática que como no puede ser de otra forma incluye la aplicación de una norma general contra la elusión.

El 27 de enero de 2022, se anunció la aceptación a la invitación del proceso de incorporación a la OCDE, es así que, a partir del 10 de junio del mismo año, nuestro país comenzó con el proceso de adhesión a este importante organismo internacional luego de la reunión ministerial del Consejo de la organización (MCM 2022). La hoja de ruta que debe seguir nuestro país para dicha incorporación reconoce los esfuerzos realizados por más de una década para incorporar los estándares OCDE a nuestras políticas públicas, del mismo modo reconoce la participación activa de nuestro país en los trabajos de diversas instancias de la OCDE. Por otro lado, señala los instrumentos normativos que aún falta incorporar en nuestra legislación para su admisión a la OCDE, especialmente aquellos relacionados con el cierre de brechas sociales en los sectores de educación, salud, lucha contra la corrupción, medioambiente, gobernabilidad, inversiones, desarrollo económico y el comercio sustentable, así también, se resalta la importancia del fortalecimiento

institucional del Estado.

3.3.1.3 Factor de Cumplimiento

Un tema también importante es el tema del cumplimiento tributario, la percepción que tiene la sociedad de la SUNAT no es positiva, se cree que esta administración se centra en fiscalizar a las empresas pequeñas o emprendedores, haciendo cuesta arriba su consolidación en el mercado peruano, y contrario sensu, permite que las grandes empresas no paguen sus tributos, lo señalado desde la visión de un ciudadano de a pie, parece correcto, sin embargo la verdad del asunto es mucho más compleja, en tanto respecto de las empresas grandes, la mayor parte de los casos están judicializados en procesos laxos que aún no culminan, y existen otros casos que son detectados pero que por la ausencia de una cláusula antielusiva, simplemente se dejan pasar, de ahí la importancia de implementar esta norma, que permitirá que muchas grandes empresas paguen lo que tienen que pagar, lo que repercutirá en la percepción que tiene el ciudadano respecto de su obligación de tributar, al ver que la SUNAT cumple su trabajo, concientizándolo a tener una mejor cultura cívica y cumplir con sus tributos, desterrando el razonamiento que señala que si los grandes no tributan por qué yo debo hacerlo.

3.3.2 Reglamentación de la norma.

Como se indicó en fecha 06/05/2018 se emitió el D.S. 145, que, si bien no está catalogado propiamente como reglamento de la NAG, vemos que, al delimitar los parámetros de sustancia y estructura de la NAG se convierte prácticamente en uno. Previamente a la emisión de esta norma existían en la doctrina dos posiciones respecto a su reglamentación

o no respecto, una que señalaba que el desarrollo de la norma en el reglamento debe incluir la definición de algunos conceptos jurídicos indeterminados usados en la norma XVI como artificiosos, impropio o incluso el término elusión, por su lado la otra posición señala que simplemente se deben regular aquellos aspectos procedimentales de su aplicación, posición a la cual inicialmente nos adherimos, en tanto al tratarse de una norma cuya principal característica es su generalidad, imprimir mayor desarrollo de su contenido sustancial en un norma reglamentaria, limitaría y en muchos su eficacia.

Somos de la posición que considera que la norma como fue publicada cumple los estándares constitucionales exigidos, incluso sin llegar a resentir los principios de legalidad y estabilidad jurídica, en aras de igualdad tributaria, respecto de los términos jurídicos no determinados usados, estos son perfectamente aplicables, como en tantas legislaciones, donde por la propia naturaleza general de la norma y por estar dirigida a tratar de regular un sinnúmero de supuestos de hecho, recurrir a los mismos resulta perfectamente legal y constitucional. Por lo que sin dejar de resaltar la importancia que, para el sector más conservador, debe traer la emisión de estos parámetros, consideramos que resultan excesivos.

Respecto de los parámetros de forma, coincidimos con señalar que el desarrollo procedimental dado, señala el camino a seguir por la SUNAT para su aplicación, camino que de todos modos SUNAT tomaría con o sin legislación ad hoc, en tanto por aplicación sistemática de la norma, todo aquella estructura u operación que no supere el test de la NAG será elusión, así mismo la alusión al término “sustentar”, dentro de la regla de elusión de la norma, da a entender debido procedimiento, en tanto este término engloba, actividad probatoria, debida motivación en el uso de la NAG que *prima facie* excluiría presupuestos de arbitrariedad, además del propio desarrollo jurisprudencial constitucional referido a la proscripción de la arbitrariedad (Expediente Nro. 0090-2004-AA/TC,

fundamento jurídico 12 y Expediente Nro. 6167-2005-PHC/TC, fundamento jurídico 30 entre otros)

Quizá con la emisión de una norma “reglamentaria”, debió aprovecharse la oportunidad para hacer mención a la apertura de espacios de consulta previa, a través del cual una empresa puede remitir determinado planeamiento a SUNAT vía consulta y esta decidir si es o no agresivo y por lo tanto incurrir en fraude, consideramos que el Comité de la propia SUNAT constituido *ad hoc* para este fin es un filtro importante a la actuación discrecional de la administración tributaria y pudiendo decidir sobre el uso apropiado de la norma, usando como ejemplo el caso Español que justamente prescribió la creación de un Comité para este fin.

Asimismo, consideremos que los referidos parámetros de sustancia y estructura establecidos en la norma reglamentaria, al regular cuestiones sustantivas de la NAG, debieron estar reguladas en la propia norma general (de contenido legal) y no en una de contenido reglamentario, más aún si la propia exposición de motivos de esta precisa que este dispositivo legal, “explicita la política fiscal que subyace tras la NAG, en vez de desarrollar de manera expresa los conceptos jurídicos indeterminados involucrados en las figuras que regulan la NAG” y más aún si para tal efecto se copió del derecho anglosajón el listado de los artículos 6 y 7 de este dispositivo de donde podríamos concluir que se tratan de argumentos de política fiscal, otro tema a ser tratado de forma más clara es el referido al tema del ahorro fiscal, en el entendido de develar si son perseguibles las conductas que tengan como único fin el ahorro fiscal, o en su defecto – y como se entiende- de la redacción del referido reglamento, sea uno de sus propósitos principales, es decir basta que la administración verifique que uno de los propósitos es el ahorro fiscal para estar dentro de los alcances de la cláusula Antielusiva general. Asimismo, la referencia a los conceptos jurídicos indeterminados, realizada por el reglamento en los términos desarrollados por el Tribunal Constitucional Peruano, no hacen más que

reafirmar que la forma de interpretación de este tipo de conceptos jurídicos indeterminados pasa por un proceso de ponderación bajo el proyecto del Estado Constitucional de derecho, no aceptable bajo un modelo de estado legal, preponderante en nuestro sistema legal, cuya aplicación derivaría en aceptar la teoría del acto jurídico Español, como correlato lógico del desarrollo de la norma importada de esta nación, en tanto en este país si existe desarrollo doctrinario y legal a nivel del derecho civil de figuras como anomalía negocial, negocio indirecto y el propio fraude de ley sobre los cuales cierto sector de nuestra doctrina intenta asimilar los conceptos de artificioso e impropio.

Estas situaciones nos llevan a la reflexión de que no debió darse un reglamento en los términos dados, en primer lugar, pues la misma Ley N° 30230 que la suspendió, supeditó la constitucionalidad de este dispositivo al señalar: *“A través de un decreto supremo avalado por el Ministro de Economía y Finanzas, se fijarán las directrices tanto sustantivas como procedimentales que se encuentran dentro del alcance de aplicación de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. Este decreto tendrá como objetivo definir claramente los criterios y condiciones que deberán cumplirse, asegurando así que todos los involucrados comprendan las obligaciones y derechos establecidos por esta normativa, facilitando su correcta implementación en el sistema tributario nacional”*, pues como se ratifica derivar la tarea de regular aspectos o parámetros de fondo y forma a una norma reglamentaria (decreto supremo) resulta en un despropósito por los problemas de constitucionalidad que podría tener de regular aspectos sustantivos de la norma a nivel de reglamento, partiendo de esta remisión condicionada a la inconstitucionalidad, apreciamos del desarrollo de la norma y su exposición de motivos que la intención del reglamentador fue de tratar de mitigar los problemas de constitucionalidad basando el desarrollo en normas de política fiscal y no sobre la base de normas reglamentarias propiamente dichas.

Sobre ello hubiera sido preferible que el reglamento únicamente verse sobre temas procedimentales relacionados a la dación, organización funciones y procedimientos del comité revisor, así como la posibilidad de SUNAT de establecer canales de diálogo o mesas de trabajo con los propios contribuyentes a efecto de validar que estructuras podrán considerarse elusorias, cuantía, tipo de contribuyente (directorio) de los casos en los que se aplicaría, consecuencias derivadas de la verificación de la elusión (infracciones y multas), responsabilidad solidaria, concordamos con el sector de la doctrina que señala que no sería recomendable dotar de contenido estos conceptos en una norma reglamentaria, máxime si la forma de entender estos conceptos deriva en la ponderación de los mismos en cada caso particular bajo los estándares que el Tribunal Constitucional ya viene desarrollando.

Otro tema que debió ser esclarecido en el mismo, debió ser el referido a precisar si la finalidad de ahorro fiscal debe ser entendida como principal, vale decir dentro de otras más, o ser única como detonante o proxy del análisis de los incisos a) y b) de la NAG,

3.3.3 Facultad discrecional de la SUNAT y otros aspectos adicionales

Se ha discutido mucho sobre si las facultades otorgadas a través de la suspendida Norma XVI a favor de SUNAT resultaban excesivas y hasta arbitrarias, en tanto se otorga a la Administración la facultad de aplicar, en ciertos casos de elusión, la norma que correspondería a los actos habituales o típicos, señalando que al no tener un concepto unívoco de elusión o de lo que se considera impropio, resultaría “peligroso” poner bajo responsabilidad de la administración tributaria, la tarea de interpretar los alcances de estos conceptos jurídicos indeterminados.

Esta postura fue adoptada por el sector empresarial basado en la tesis que la administración tributaria dotada de estas facultades podría gravar operaciones económicas que en principio no resultaban gravadas, calificándolas como impropias y aplicando la norma que considere pertinente, pero ¿realmente resultarían arbitrarias estas facultades?, consideramos que no, en tanto la lucha contra la elusión así lo amerita.

Consideremos en primer término que en esencia se trata de una pugna entre las grandes empresas que deseaban evitar que esta norma entre en plena vigencia y el Estado en cabeza de SUNAT, que desea atacar los supuestos elusivos que merman su recaudación.

En segundo término presenciamos a dos actores claramente diferenciados, uno activo en cabeza de las empresas que cuenta con recursos y profesionales expertos en optimización tributaria y planificación fiscal que cotidianamente construyen complejas operaciones para disfrazar operaciones que deberían estar gravadas; y otro actor pasivo, el Estado, que en el mejor de los casos promulgará mucho tiempo después normas antielusivas específicas proscribiendo estas operaciones, pero que en ese ínterin ya se verá enfrentado a nuevas figuras elusivas elaboradas por las empresas, por lo tanto y como se aprecia siempre estará un paso atrás. Razón poderosa para la implementación de una regulación general contra la elusión, que justamente por este matiz, necesariamente – y como en todas las legislaciones donde está vigente- debe recurrir a los conceptos jurídicos indeterminados, ahora bien, cabe preguntar si esta es la mejor herramienta para este fin.

La respuesta a la interrogante es que si, pues esta permitirá combatir un sinnúmero de situaciones no reguladas, permitiendo a la administración estar por primera vez en igualdad de condiciones que las empresas que utilizan planificación fiscal agresiva, de lo referido se desprenda la necesidad de que la norma sea construida sobre los cimientos de

la generalidad y conceptos jurídicos indeterminados, cuyo contenido deberá ser llenado mediante la jurisprudencia que los casos generen.

Respecto a aquellos aspectos adicionalmente regulados, consideramos que prevalecen los referidos a dotar de un procedimiento más garantista al contribuyente, ante la campaña de desprestigio que tuvo esta norma, que la presentó como arbitraria y hasta peligrosa, en todo caso si estos aspectos que se regularon sirven para poder disipar estas dudas, no siendo la mejor opción, pero permitieron su entrada en vigencia a pesar de la dura resistencia que tuvo.

Ya vigente la norma ahora queda tomar las acciones necesarias que sirvan de pivote a su aplicación, en tanto se trata de una norma novísima en nuestro sistema, que como se mencionó fue bastante resistida, por tanto dotar de ciertas herramientas garantistas coadyuvará en su correcta aplicación, disminuyendo la falta de confianza de su buen uso, y fortaleciendo la seguridad jurídica, para ello, y como la propia naturaleza de esta norma lo exige al tratarse de una norma de aplicación excepcional, se requiere que se difunda la mayor cantidad de información posible sobre la misma, que podría abarcar dos canales, uno dispuesto por la propia SUNAT en forma de campañas, conferencias, cartillas, informes, etc., para explicar los casos prácticos a los que les sería aplicable la norma antielusiva general, como ya lo viene haciendo con la publicación del listado de esquemas fiscales de alto riesgo, recordemos asimismo que este aspecto se encuentra prescrito por el propio Código tributario en su artículo N° 84 señala, que la administración tributaria puede ofrecer orientación verbal, formación y apoyo al contribuyente. De este modo la SUNAT podría proponer medidas administrativas para de este modo orientar a los contribuyentes respecto a las conductas elusivas perseguibles.

Asimismo, reiteramos la idea de poder implementarse, como en otros países, un canal receptor de consultas, que verifique la posibilidad de sostener reuniones con los órganos de la SUNAT encargados del tema, con el fin de poner a consideración de estos casos específicos para su evaluación ex-ante, llegando a acuerdos sobre que supuestos serían considerados como elusivos y cuáles no.

Otro aspecto a ser tomado en cuenta es la referencia a la carga probatoria, diversas legislaciones consideran a este como un elemento importante para dotar de garantías suficientes a los contribuyentes en tanto será la administración tributaria la encargada de demostrar que efectivamente se realizó el acto impropio o elusivo y no será el contribuyente quien tenga que demostrar lo contrario.

Finalmente coincidimos en los otros filtros incluidos: tipo de fiscalización en la que puede utilizarse (definitiva), así como recomendamos otros constituidos por un monto mínimo de interés fiscal, en función de las Unidades Impositivas Tributarias UIT, cifrando aquellas sumas sobre las que resultaría aplicable todo el procedimiento de determinación sobre la base de la norma antielusiva general, en el entendido de que su excepcional y compleja aplicación, además de lo garantista del procedimiento, sólo se vería justificado en la detección y lucha de estructuras de planeación fiscal agresiva y elusiva que generen pérdidas tributarias importantes para el fisco, de otro forma no podría sostenerse un análisis costo beneficio de una medida de esta naturaleza.

3.4 Medidas Adoptadas en otros Países

3.4.1.1 - Caso Español

La actual NAG española regulada en el artículo 15° de la Ley General Tributaria (LGT), tiene su antecedente en la práctica fraudulenta a la ley del artículo 24° de la LGT de 1963, el cual señalaba que el fraude legal emergía en aquellos hechos, negocios o actos realizados con el fin de evadir el pago del tributo, sobre la base de normas dictadas con distinto fin, cuando el resultado obtenido sea equivalente al derivado del hecho imponible, sin embargo se debe señalar que la concepción de este fraude legal se localizada enmarcado en su relación con la analogía, esta norma gozó siempre de controversia, ya que de por si abarca como figura central el fraude a la ley a pesar de la dificultad existente en su definición y aplicación, asimismo, la urgencia de un método específico o expediente especial para su aplicación y declaración del fraude legal y la exclusión de sanciones al verificarse la existencia del fraude legal.

Posteriormente y tras la reestructuración del año 1995, se promulga el artículo 15° de la LGTD, cuya norma es de una estructura similar a la peruana, en ella se denomina a los casos de elusión como situaciones de discrepancia en la aplicación de la normativa, diferenciándolos de los de simulación, así respecto a las garantías con las que reviste el implemento de su norma antielusiva, podemos citar el apartado 2 del artículo 15° de la Ley General Tributaria Española que prescribe:

“2- Para que la Administración Tributaria pueda reconocer la existencia de un conflicto en la aplicación de la legislación tributaria, será imprescindible disponer de un informe preliminar que sea favorable a la Comisión Consultiva referida en el artículo 159 de esta ley. Este informe debe proporcionar un análisis detallado de la situación y sustentar la postura adoptada por la Comisión, a fin de que se evalúen adecuadamente los aspectos técnicos y legales implicados en el conflicto. De esta manera, se garantiza un proceso

transparente y fundamentado que permita a la Administración Tributaria tomar decisiones informadas y justas en relación con la aplicación de la normativa vigente”.

Al recalar en el artículo 159° encontramos el método establecido para la manifestación del conflicto en la implementación de la norma tributaria, en la cual se deberá emitirse con antelación un informe por la Comisión consultiva, comunicándose al interesado y dándole un lapso de 15 días para llevar a cabo su derecho a la defensa, luego la comisión poseerá un plazo máximo de 3 meses para generar el informe con posibilidad de interponer contra este recurso impugnatorio alguno, como verificamos cuentan con un procedimiento más garantista que el actualmente propuesto por nuestra norma antielusiva.

3.4.1.2 Caso Chileno

La norma antielusiva chilena refiere a supuestos de abuso y simulación, y contiene mayores garantías para los contribuyentes en tanto prescribe en primer término que será la gestión fiscal la encargada de la carga probatoria, así mismo establece taxativamente que son legítimas aquellas conductas enmarcadas dentro de la economía de opción, por otro lado señala que la presencia del abuso o simulación será manifestada por el Tribunal Tributario y Aduanero a petición del Director (de la administración tributaria), finalmente establece un monto mínimo para la solicitud de declaración que en el caso chileno es de 250 unidades tributarias mensuales (6´041,222 de soles).

Por lo referido además de los test que tanto la norma peruana como la propia norma chilena imponen, se añaden estos requisitos para que se puede aplicar la norma antielusiva legítimamente.

Como podemos apreciar existen garantías que pueden ser otorgadas al contribuyente en salvaguarda del principio de seguridad legal y el derecho a la defensa, que no necesariamente contravienen el sentido de la norma antielusiva general, en tanto un mecanismo de prevención contra la evasión fiscal, tan importante como este debe estar dotado de las garantías necesarias para su aplicación legítima, por ello consideramos que la redacción de la misma debe otorgar garantías mínimas al contribuyente de su correcta aplicación sin con ello limitar la actuación de la gestión fiscal, se tiene en cuenta que dotarla de los controles y garantías expuestos sólo hacen que se fortalezca y no merman su utilidad y necesidad, conforme se extrae de lo referido es posible contar con un norma antielusiva general que no soslaye los derechos del contribuyente, por todo lo afirmado una norma de estas características es necesaria y urgente, sin embargo y lamentablemente la postura del actual gobierno es contraria, en tanto está próximo a derogar la suspendida norma XVI y con ello dejar a la administración sin esta importante mecanismo de prevención contra la evasión fiscal, por ello hacemos mayor hincapié en resaltar su necesidad, sobre todo en estos años de gobierno que trajeron consigo desastres naturales, recesión y una acentuada crisis política, escenario que nos obliga a necesitar más recursos para poder abordar las diversas problemáticas que enfrenta el país, queda a decisión de nuestras autoridades la dación de una nueva norma antielusiva general, que ayude a revertir esta difícil situación.

3.4.1.3 *Caso Australiano*

Se debe señalar como la primera disposición Antielusiva general a la Sección 260 de la Ley de Impuesto a la Renta (ITAA 1936) a través del que precisa, algún consenso con el fin, intención o consecuencia de afectar la influencia del IR sería nulo.

Este alcance amplió, fue reducido a través del desarrollo jurisprudencial, así cabe mencionar el “*predication test*” puesto de manifiesto en el caso *Newton v. Federeal*

Commissioner of Taxation de 1958, así como el “principio de opción” desarrollado en el caso *W.P. Keighery Pty Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation* (1956-1957) que a grandes rasgos señalaba que la NAG Australiana fue creada para amparar las disposiciones de la ITAA de 1936, y no para limitar a los contribuidores el derecho a optar por las opciones que les ofrece la misma disposición.. Finalmente, y a través del Parlamento Australiano se regresó al verdadero espíritu de esta norma, después del viraje jurisprudencial hacia una posición muy favorable al contribuyente, que derivó en la actual regulación de la elusión que tiene 3 elementos: i) obtención de un beneficio fiscal, ii) ganancia derivado de un esquema organizativo, iii) la elaboración de la estructura por el contribuyente se dio con el propósito preponderante de la obtención del beneficio tributario, adicionalmente a ello se añaden dos criterios importantes, como test de comprobación, comparación entre forma y el fondo de la estructura, así como la verificación de si hay un cambio en la posición financiera del contribuyente.

3.4.1.4 Caso colombiano

Colombia estableció Normas antiabuso en la Ley 1607 del año 2012, donde se establecen erroneamente “normas antievasión” que al ser analizadas, acaban siendo cláusulas antielusivas generales y específicas.

La norma colombiana busca cerrar el paso a interpretaciones caprichosas, que apunten al ahorro fiscal, además prevé diversas operaciones tipo, respecto a reorganizaciones empresariales.

La jurisprudencia colombiana ha sido un referente en el desarrollo de su NAG, ya que su Corte Constitucional se ha pronunciado respecto a la elusión, sentando sólidas bases para administración colombiana, la misma tuvo facultades de recalificación de conductas de los contribuyentes conforme a su realidad económica, además de modificar la carga de la prueba ante fraudes legales.

3.4.1.4 Caso Costa Rica

Costa Rica, en 2018, hizo reformas tributarias considerables dentro de su ordenamiento normativo tributario. Entre ellas, una modificación al artículo doce de su Código de Normas y Procedimientos Tributarios, con una cláusula anti elusiva general cuyo eje viene a ser principio de realidad económica.

Cabe resaltar que, en los casos de estos dos últimos países, se ha procedido conforme lo hizo el Perú con la derogada Norma VIII del T.P. del Código Tributario Peruano. Este enfoque, suele estar mayormente acorde a países con Derecho anglosajón, sin embargo, resulta de mayor practicidad y aplicabilidad a cada caso concreto.

4 CONCLUSIONES:

PRIMERA: Para un país como el nuestro, de estrecha base tributaria con altos niveles de pobreza e insatisfacción ciudadana, tener los niveles de elusión que el Perú ostenta es alarmante, si a esta situación se le suma una administración tributaria que no cuenta con las herramientas necesarias para combatirla, el resultado es nefasto, por ello la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario Peruano se constituye en una herramienta fundamental destinado a la Administración Tributaria y responde a la necesidad de hacer frente a las altas tasas de elusión existente en nuestro país.

SEGUNDA: La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario Peruano, Norma Antielusiva General no resulta contraria a la Constitución Política del Estado, pues encontraría el sustento jurídico necesario para su creación en los pilares de paridad, solidaridad y la tarea de aportar, que incluso en el extremo caso de colisión con las bases de legalidad, estabilidad jurídica y regulación por ley, estarán primando sobre estos, dada la importancia superlativa de la satisfacción de las necesidades publicas vía la recaudación como fin supremo del estado, frente a las posibles afectaciones a grupos económicos determinados.

TERCERA: El año 2012 se promulgó la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario Peruano, Norma Antielusiva General (NAG) para abordar a esta problemática y alinear nuestra legislación tributaria con los criterios internacionales exigidos por la OCDE, esta norma, fue suspendida debido a la presión mediática del sector empresarial, la que se argumentó que esta adolecía de reglamentación y presentaba ambigüedad en su redacción, el DECRETO SUPREMO N° 145-2019-EF fue promulgado en el año 2019, por el que se confirmaron los lineamientos de aspectos esenciales y criterios estructurales para su uso, dejando expedita nuevamente su uso, si bien estos parámetros establecen

diversas garantías para el contribuyente, su dación no enerva el hecho de que la norma elusiva como fue redactada proscribía cualquier atisbo de arbitrariedad en tanto la SUNAT estaba obligada a “sustentar” su utilización.

CUARTA: La redacción general y el empleo de conceptos jurídicos indefinidos de la Norma Antielusiva General, es una práctica común y perfectamente compatible con las normas constitucionales de diversas legislaciones, de esta premisa no podría derivarse fundamento jurídico alguno sobre la arbitrariedad en su aplicación, sin embargo, no es menos cierto que existen excesos que muchas veces la Administración Tributaria comete, amparada en normas de carácter general, situaciones que generó el pretexto adecuado para dotar a cierto sector económico de algún fundamento en pro de su inconstitucionalidad, se verificó que esta norma utiliza conceptos jurídicos indeterminados como los términos: “elusión”, “impropios” o “artificiosos”, que justamente encuentran en su generalidad la característica de este tipo de normas que buscan abarcar un gran cantidad de supuestos de hecho para su aplicación, esta redacción es usada en muchos países sin mayores problemas gracias a la madurez y desarrollo de sus sistemas y fuentes tributarias y la prolija interpretación de sus normas por parte de sus administraciones tributarias, por lo que resulta fundamental la debida capacitación al personal de SUNAT que dispondrá de esta capacidad.

QUINTA: La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario Peruano es constitucional, su inclusión en nuestro sistema legal dentro del marco del camino del Perú hacia su inclusión como miembro de la OCDE, permiten alinear nuestra legislación tributaria a los estándares que esta organización promueve.

5 RECOMENDACIONES

PRIMERO: Se sugiere la implementación de canales de información al contribuyente con el objeto de que en primer término exista la adecuada difusión de los alcances de esta norma, señalando a través de informes, circulares, etc., la casuística a la que le resulta aplicable, evitando con ello que grupos de poder puedan manipular la información con el objeto de evitar su implementación, situación que ya se dio en nuestro país.

SEGUNDO: Resulta importante que SUNAT pueda absolver consultas sobre la aplicación de esta norma, de forma escrita a petición de los contribuyentes, mediante comités de orientación, de manera tal que los contribuyentes puedan reunirse con la administración de forma previa a la toma de decisiones, para trasladar sus dudas respecto de si determinada estructura de planeamiento fiscal puede o no superar el test de aplicación propuesto por la norma antielusiva, con el fin de llegar a acuerdos previos respecto de puntos controvertidos, creando mayor confianza y seguridad en los contribuyentes quienes podrán llevar a cabo la materialización de su planeamiento fiscal sabiendo que no se generarán contingencias fiscales.

TERCERO: Establecer límites respecto de la cuantía a partir de la cual podría ser aplicable, de modo tal que los resultados que su aplicación generen sean superiores a los costos que irrogan.

CUARTO: Capacitar adecuadamente al personal de la SUNAT que aplicará la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario Peruano, dado que se requiere conocimiento técnico jurídico para la correcta aplicación de esta y en vista del que área

destinada a hacerlo es Auditoría, compuesta en su mayoría por licenciados en contabilidad, que en su mayoría no cuentan con el conocimiento necesario para esta tarea.

6 REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- 1) ALAYZA, CRISTINA; CORTÉS, GUILLERMO Y OTROS (2011). Iniciarse en la investigación académica. Lima. Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas.

- 1) ALTAMIRANO, ALEJANDRO C.; DE BARROS CARVALHO, PAULO; BRAVO CUCCI, JORGE; ESCRIBANO, FRANCISCO; SERRANO ANTÓN, FERNANDO; TREIGER GRUPENMACHER, BETINA (2010) La Interpretación en Materia Tributaria. Tributos y Dogmas. Lima. Ediciones Caballero Bustamante. Lima.

- 2) ALVA MATTEUCCI, MARIO; ZUZUNAGA DEL PINO, FERNANDO y Otros. 2010. “Libro Homenaje a Luis Hernández Berenguel.” Lima. Instituto Peruano de Derecho Tributario.

- 3) ATIENZA, MANUEL y RUIZ MANERO, JUAN (2006). Ilícitos atípicos. Segunda edición. Madrid. Editorial Trotta.

- 4) BRAVO ARTEAGA, JUAN RAFAEL (2000). “Nociones Fundamentales de Derecho Tributario.” Tercera Edición. Colombia. Legis Editores S.A.

- 5) BRAVO CUCCI, JORGE 2013. El Fraude a la Ley Tributaria. Consulta el 07 de enero 2013. <http://clubdecontadores.com/el-fraude-a-la-ley-tributaria/>

- 6) BRAVO CUCCI, JORGE 2005. La Elusión, Fraude a la Ley Tributaria y el Segundo Párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. Volumen 44. Ediciones del Instituto Peruano de Derecho Tributario.

- 7) BRAVO CUCCI, JORGE Y YACOLCA ESTARES., DANIEL (2011) Derecho tributario: Tópicos contemporáneos. Libro Homenaje al Profesor Paulo de Barros Carvalho. Lima. Editorial Grijley.
- 8) BRAVO CUCCI, JORGE (2009). “Fundamentos del Derecho Tributario.” Tercera Edición. Lima. Editora y Librería Jurídica Grijley E.I.R.L.
- 9) BRAVO CUCCI, JORGE Y YACOLCA ESTARES, DANIEL (2011). Derecho Tributario; Tópicos Contemporáneos. Lima. Editora y Librería Jurídica Grijley E.I.R.L.
- 10) CASTILLO VARGAS, JUAN LINO (2009) “Tributación y Derecho; Liber in Memoriam Juan Lino Castillo Vargas.” Primera Edición. Lima. Palestra Editores S.A.C.
- 11) CORTÉS, MATÍAS (1985). Ordenamiento Tributario Español I. Cuarta Edición. Madrid. Civitas Ediciones S.L
- 12) DANÓS ORDÓÑEZ, JORGE (1994) El Régimen Tributario en la Constitución: estudio preliminar. Revista THEMIS. Volumen 29.
- 13) . DELGADO RATTO, CECILIA (2004). “El Criterio de la Realidad Económica y la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.” Revista ADVOCATUS. Lima, Volumen 10.

- 14) DURÁN ROJO, LUIS ALBERTO (2012). La Noción del Deber Constitucional de Contribuir. Revista Análisis tributario. Editorial AELE Setiembre. 2012.
- 15) ECO, UMBERTO (2001). Como se hace una tesis. Barcelona. Editorial Gedisa Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A.
- 16) ESPINOZA ESPINOZA, JUAN. (2010). Acto Jurídico Negocial. Lima. Gaceta Jurídica Editores.
- 17) FERNANDEZ, MARIA DE LOS ANGELES Y DEL VALLE, JULIO (2017). Como iniciarse en la investigación académica: Una guía práctica. Lima. Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo editorial.
- 18) FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN (2004) Curso de Derecho Financiero Español. Derecho Financiero. Primera Edición. Madrid. Ediciones Marcial Pons.
- 19) GARCÍA NOVOA, CÉSAR (2000). “El Principio de la Seguridad Jurídica en Materia Tributaria”. Madrid. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A.
- 20) GARCÍA NOVOA, CÉSAR. Entrevistadores: Giorgio Massari; Oscar Súmar. (2011). “Clausula General Antielusiva y la Norma VIII peruana”. Entrevista. THEMIS. Volumen 55. Lima.
- 21) GARCÍA NOVOA, CÉSAR Y HOYOS JIMÉNEZ, CATALINA (2008). El Tributo y su Aplicación. Perspectivas para el Siglo XXI; En Homenaje al L

- Aniversario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. Tomo I. Madrid.
- 22) GARCÍA BELSUNCE, HORACIO ADOLFO (2003) Tratado de Tributación – Derecho Tributario. Tomo I. Volumen I. Buenos Aires. Astrea.
- 23) GARCÍA ESCOBAR, JAIME (2013) Instituto Chileno de Derecho Tributario. Elusión, Evasión y Planificación Tributaria. Consulta 30 de marzo de 2014 en: http://www.ichdt.cl/files/ELUSION_JGarcia.pdf
- 24) GARCÍA NOVOA, CÉSAR. 2011. Las Potestades de Calificación y Recalificación como mecanismos Antielusorios en el Derecho Español. THEMIS. Volumen 51.
- 25) GARCÍA NOVOA, CÉSAR (2012) El Concepto del Tributo. Buenos Aires, Argentina. Marcial Pons Librero S.L.
- 26) GONZALES GARCÍA, EUSEBIO (2005) Temas Actuales de Derecho Tributario. Editorial J. M. BOSCH. España.
- 27) INSTITUTO PERUANO DE DERECHO TRIBUTARIO (2006). Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima. Volumen 44.
- 28) LANANNE, GUILLERMO A. (2006) Economía de Opción y Fraude a la Ley en el Derecho Tributario. Volumen 44. Ediciones del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Pag. 103.

- 29) LANDA ARROYO, CÉSAR (2006) “Los Principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional” En: Jurisprudencia y Doctrina Constitucional tributaria. Gaceta Jurídica, Lima.
- 30) LUNA PLA, ISA Y RIOS GRANADOS, GABRIELA (2011). El Secreto Fiscal y el IFAI: Primer precedente de apertura por causa de interés público en México. Tributos y Dogmas. Lima. Ediciones Caballero Bustamante.
- 31) LUQUE BUSTAMANTE, JAVIER (2012) Algunos apuntes sobre la Norma XVI. 2012. Consulta el 08 de Agosto de 2012 en : <https://www.kpmg.com/PE/es/IssuesAndInsights/sala-de-prensa/articulos-opinion/Documents/17-08-2012-Articulo-Norma-XVI-J-Luque.pdf>
- 32) MINISTERIO DE JUSTICIA (2013). “Texto Único Ordenado Del Código Tributario”; Decreto Supremo N° 133-2013-Ef. Consultada el 24 de Febrero de 2015 en: <http://spij.minjus.gob.pe/CLP/contenidos.dll?f=templates&fn=default-tuocodtributario.htm&vid=Ciclope:CLPdemo>
- 33) MINISTERIO DE JUSTICIA (1993). “Constitución Política del Perú.” Consultada el 24 de Febrero de 2015 en: <http://spij.minjus.gob.pe/CLP/contenidos.dll?f=templates&fn=default-constitucion.htm&vid=Ciclope:CLPdemo>
- 34) MINISTERIO DE JUSTICIA (1984). “Código Civil; Decreto Legislativo N° 295” Consultada el 15 de Febrero de 2015:

<http://spij.minjus.gob.pe/CLP/contenidos.dll?f=templates&fn=default-codcivil.htm&vid=Ciclope:CLPdemo>

- 35) MEDRANO C, HUMBERTO (1990) En Torno Al Concepto y La Clasificación De Los Tributos En El Perú. Volumen 18. Ediciones del Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- 36) MEDRANO CORNEJO, HUMBERTO (1996). FONAVI y Universidades: Equivocada Clasificación del Tributo y Errónea Declinación de Competencia del Tribunal Fiscal. Volumen 31. Ediciones del Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- 37) PALAO TABOADA, CARLOS (2009). La Aplicación de las Normas Tributarias y la Elusión Fiscal. Primera Edición. Valladolid-España. Grafoles S.L.
- 38) PONT CLEMENTE, JOAN-FRANCESSC (2006) La Economía de Opción. Madrid. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas Y Sociales, S. A.
- 39) QUISPE LINGAN, JUÁN MANUEL (2010) La Interpretación de las Normas Tributarias en Función a la Realidad de los Hechos Económicos. Consultada el 05 de Abril del 2014 en: <http://blog.pucp.edu.pe/item/94818/la-interpretacion-de-las-normas-tributarias-en-funcion-a-la-realidad-de-los-hechos-economicos>.
- 40) ROSEMBUJ, TULLIO (1999). “El Fraude a la Ley, La Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario.” Segunda Edición. Madrid. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A.

- 41) ROSENDE ÁLVAREZ, HUGO; y otros 2005. II Curso de Actualización Jurídica "Teorías del Derecho Civil Moderno". Primera edición. Santiago de Chile. Universidad del Desarrollo (Chile)
- 42) RUIZ ALMENDRAL, VIOLETA Y SEITZ, GEORG (2004). El Fraude a la Ley Tributaria. Análisis de la norma española con la ayuda de la experiencia alemana. Estudios Financieros 257-258. Volumen 53.
- 43) RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, FRANCISCO J. (2013) Análisis Económico de la Tributación. Visto en <http://blog.pucp.edu.pe/blog/franciscoruiz>
- 44) SAAVEDRA RODRIGUEZ, ALFREDO RUBÉN (2010). Elusión, Economía de Opción, Evasión, Negocios Tributarios y Planeamiento Tributario. Lima. Saavedra y Asociados, Asesores Tributarios. Consulta el 13 de noviembre de 2013.
- <http://www.ccpp.org.pe/descargas/TRIBUTARIO/Elusi%F3n,%20Econom%EDa%20de%20opci%F3n,%20Evasi%F3n,%20Negocios%20simulados%20y%20Planeamiento%20Tributario%20-%20Rub%E9n%20Saaved.pdf>
- 45) SACCONI, MARIO AUGUSTO (2002). "Manual de Derecho Tributario." Argentina. La Ley S.A.
- 46) SANZ DÍAZ-PALACIOS, JOSÉ ALBERTO. (2012) La Prueba de la Simulación Tributaria. Revista Análisis tributario. Editorial AELE diciembre. 2012.

- 47) SOTELO CASTAÑEDA, EDUARDO (2008). “Derecho Tributario Sustantivo; Material de enseñanza.” Tomo I Lima. Pontificia Universidad Católica del Perú.
- 48) SOTELO CASTAÑEDA, EDUARDO (2012) Nueva Cláusula Antielusiva General Tributaria. Revista Análisis tributario. Editorial AELE Setiembre. 2012
- 49) SOTELO CASTAÑEDA, EDUARDO Y VARGAS LEÓN, LUIS (1998). En torno a la Definición de Tributo: Un Vistazo a sus Elementos Esenciales. Ius Et Veritas. Volumen 17.
- 50) SOTELO CASTAÑEDA, EDUARDO. (2008). “Derecho Tributario Sustantivo; Material de enseñanza.” Tomo II Lima. Pontificia Universidad Católica del Perú.
- 51) SOTELO CASTAÑEDA, EDUARDO (2008). “Derecho Tributario Sustantivo; Jurisprudencia.” Lima. Pontificia Universidad Católica del Perú.
- 52) VEGA LEÓN CABRERA, SERGIO Y ZUZUNAGA DEL PINO, FERNANDO (2011) No Tiene Color Y Tampoco Es Rojo. Aciertos Y Desaciertos Del Tribunal Constitucional En Torno Al Concepto De Tributo. THEMIS. Volumen 55. Pág. 225.
- 53) TABELLINI, PAOLO M. (1988). L'Elusione Fiscale. Milano. Italia. Editorial Giuffré.
- 54) TARSITANO, ALBERTO. (2014). La Elusión Fiscal y la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. Lima. Ius et Veritas. Volumen 49.

- 55) TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PERUANO. (2006). Expediente Nro. 2689-2004-AA/TC. Sentencia del Tribunal Constitucional. Vista en : <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/02689-2004-AA.html>
- 56) VILLAGRA, RENÉ. (2018) Relación de los lineamientos de la OCDE sobre recalificación y la CAG del Perú de las XIV Jornadas Nacional de Derecho Tributario “la Cláusula Antielusiva General en el Ordenamiento Peruano” Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima. Volumen 65.
- 57) ZANNONI, EDUARDO ANTONIO 1986. Código Civil y Leyes Complementarias. Tomo 4. Buenos Aires. Editorial Astrea.