

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ
ESCUELA DE POSGRADO



**“LA RELACIÓN ENTRE LA CLÁUSULA ANTIELUSIVA GENERAL Y
LA PRESUNCIÓN DE RENTA GRAVADA EN EL CASO DE
TRANSFERENCIAS DE ACTIVOS EFECTUADAS MEDIANTE
ESCISIÓN EN EL PERÚ. UNA APROXIMACIÓN A PARTIR DE LOS
PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES”**

Trabajo de investigación para optar el grado académico de
Magíster en Derecho Tributario

AUTOR

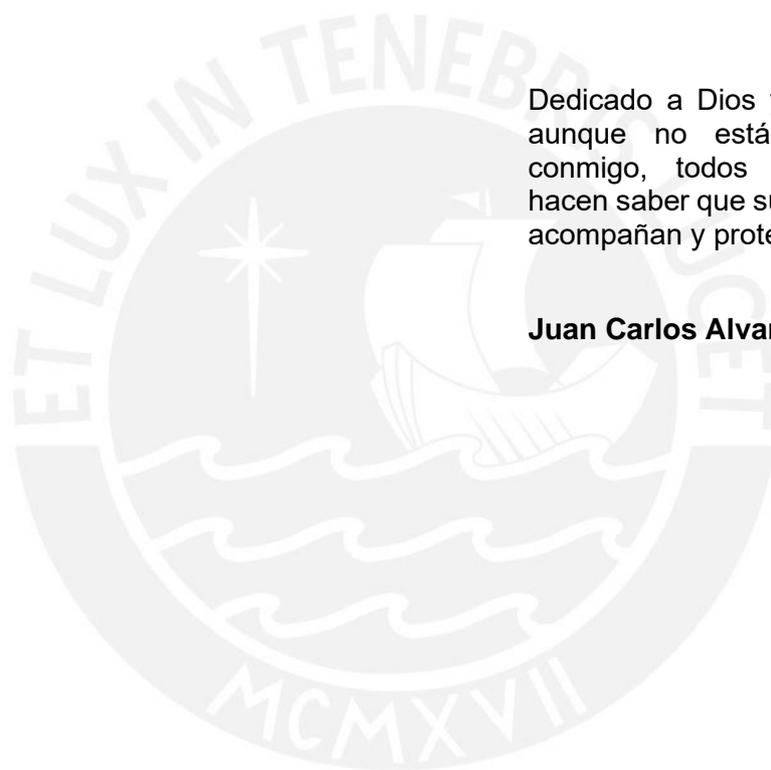
Juan Carlos Alvarado Dávila

ASESOR

Eduardo José Sotelo Castañeda

LIMA – PERÚ

Diciembre, 2019



Dedicado a Dios y a mi madre; aunque no están físicamente conmigo, todos los días me hacen saber que sus espíritus me acompañan y protegen.

Juan Carlos Alvarado

RESUMEN

La elusión fiscal es un tema que hasta nuestros días viene generando un amplio debate no solo en el contexto internacional, sino también en el Perú, debido al impacto que produce en los niveles de recaudación de los tributos, principalmente fuente de financiamiento del gasto público. Por ello en nuestro país se ha recurrido a la legislación como una vía para establecer mecanismos para combatir la elusión fiscal, a través de la aprobación de normas jurídicas dirigidas a combatir los efectos de las conductas elusivas así como otorgar facultades a la Administración Tributaria al respecto, mecanismos entre los cuales se encuentran las denominadas cláusulas antielusivas.

Bajo tal contexto, el objeto del presente trabajo es establecer la relación existente entre la cláusula general antielusión prevista en la Norma XVI del Título Preliminar de nuestro Código Tributario, y la presunción de renta gravada por la transferencia de activos en el marco de una escisión, en caso se configuren las condiciones previstas en el artículo 105°-A de la Ley del Impuesto a la Renta; ello, no obstante, que las partes optaron que dicha transferencia se efectúe a valor en libros y, por lo tanto, no genera inicialmente ganancia alguna susceptible de ser gravada con el Impuesto a la Renta.

Para establecer la relación entre ambas disposiciones, se atiende a una concepción del ordenamiento jurídico en el que las reglas jurídicas deben interpretarse a la luz de principios jurídicos, estableciendo una aproximación desde los principios de carácter constitucional. Así, si bien se parte de la hipótesis de que la cláusula antielusiva general puede ser aplicada sobre aquellas escisiones que han superado las condiciones previstas en la Ley del Impuesto a la Renta y, por lo tanto, no se habría configurado la presunción de renta gravada con dicho Impuesto, en el presente trabajo se analiza la consistencia de dicha solución reconociendo la tensión existente entre los principios constitucionales pertinentes, según el grado de su optimización o concreción que dicha solución produce, delimitando por lo tanto los escenarios en que dicha solución resulta adecuada, idónea, así como razonable y proporcional.

ÍNDICE

RESUMEN.....	3
ÍNDICE	4
INTRODUCCIÓN.....	7
CAPÍTULO 1: EL COMBATE DE LA ELUSIÓN FISCAL A TRAVÉS DE LAS CLÁUSULAS ANTIELUSIVAS EN NUESTRO SISTEMA TRIBUTARIO	12
1.1 Los principios económicos y constitucionales que busca optimizar el sistema tributario peruano con el combate de la elusión fiscal.....	12
1.1.1. Principio económico de suficiencia y deber constitucional de contribuir	13
1.1.2. Principio económico de economicidad	15
1.1.3. Principio económico de generalidad y principio constitucional de capacidad contributiva	15
1.1.4. Principio económico de equidad y principio constitucional de igualdad	16
1.1.5. Principio económico de neutralidad y fines extrafiscales	17
1.1.6. Principio económico de intervención tributaria mínima y libertad de contratar y de empresa	18
1.2 Los principios económicos y el combate contra la elusión fiscal en nuestro sistema tributario como política de gobierno	20
1.3 ¿En qué consiste la elusión fiscal que se busca combatir y en qué se diferencia de la economía de opción y la evasión?	21
1.3.1 Desarrollando un concepto de elusión fiscal	21
1.3.2 La elusión fiscal y la economía de opción.....	24
1.3.3 La elusión fiscal y la evasión.....	26
1.4 El combate de la elusión fiscal a través de las cláusulas antielusivas ..	29
1.4.1 El contexto en el que se desarrollan las cláusulas antielusivas.....	29
1.4.2 Las cláusulas antielusivas como mecanismos para combatir la elusión fiscal	30
1.4.3 Cláusulas antielusivas generales.....	32

1.4.4	La Cláusula Antielusiva General prevista en el Código Tributario peruano ³⁵	
a.	<i>Contexto previo</i>	35
b.	<i>La Cláusula Antielusiva General en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario</i>	38
b.1	<i>El uso de conceptos jurídicos indeterminados</i>	39
b.2	<i>¿Es relevante la intencionalidad en la Cláusula Antielusiva General?</i> ⁴²	
1.4.5	Cláusulas antielusivas específicas	45
a.	<i>Técnicas jurídicas susceptibles de ser utilizadas en la configuración de las cláusulas antielusivas específicas</i>	49
a.1	<i>Las presunciones legales.</i>	49
a.2	<i>Las ficciones</i>	52
b.	<i>La Cláusula antielusiva específica prevista en la Ley del Impuesto a la Renta aplicable a escisiones efectuadas a valor en libros</i>	53
b.1	<i>El proceso de reorganización de escisión</i>	53
b.2	<i>La neutralidad fiscal en las transferencias de activos realizadas en el marco de escisiones efectuadas a valor en libros.</i>	54
b.3	<i>La cláusula antielusiva prevista para el caso de escisiones a valor en libros</i>	56
CAPÍTULO 2: RELACIÓN ENTRE LA CLÁUSULA ANTELUSIVA GENERAL Y LA CLÁUSULA ANTELUSIVA ESPECÍFICA PREVISTA PARA ESCISIONES A VALOR EN LIBROS		
59		
2.1	Punto de partida: Concepción de interpretación	59
2.2	Identificando el problema interpretativo	61
2.3	Criterios aplicables para establecer la relación entre normas jurídicas y métodos de solución de conflictos.	62
2.3.1	Subsidiaridad	63
2.3.2	Exclusión	65
2.3.3	Mixta	67
CAPÍTULO 3 DISCUSIÓN DE LA RELACIÓN ENTRE LA CLÁUSULA ANTELUSIVA GENERAL Y LA CLÁUSULA ANTELUSIVA ESPECÍFICA		
69		
3.1	La interpretación jurídica en un Estado Constitucional del Derecho y la relevancia de los principios	69
3.2	Los principios constitucionales que optimizan y entran en tensión a la cláusula general antielusión	71
3.2.1	El abuso de Derecho	71
3.2.2	Capacidad contributiva, la igualdad y el deber de contribuir	72
3.2.3	Reserva de Ley	73

3.2.4	Derecho de Propiedad	75
3.2.5	Libertad de Contratar	75
3.3	Técnica jurídica para la ponderación de principios constitucionales	76
CONCLUSIONES.....		80
BIBLIOGRAFÍA.....		82



INTRODUCCIÓN

La elusión fiscal no es en lo absoluto un tema de reciente discusión. Ello, sin embargo, no es óbice para reconocer que estamos ante un asunto de actualidad y que a la fecha viene generando una serie de debates y amplias discusiones con repercusión internacional, contexto respecto del cual nuestro país no resulta ajeno.

A partir de la crisis financiera del año 2008, no solo los estados buscan combatir la elusión fiscal. En efecto, la cuestión empieza a tener trascendencia también en las comunidades cuyo rechazo hacia conductas elusivas se ha venido expresando de manera cada vez más intensa. La concientización por parte de las sociedades de este fenómeno se ha producido con ayuda de los medios de comunicación y, por supuesto, con el vertiginoso desarrollo de redes sociales, a partir de casos que involucraron a compañías transnacionales, y hasta deportistas, con presencia global.

Lo anterior se explica, claro está, por el impacto socioeconómico que tiene en las personas y en la satisfacción de sus necesidades producto del diseño e implementación de las medidas de ajuste económico adoptadas por los estados para hacer frente a la crisis, lo que se traduce en recortes sobre la producción de bienes y servicios públicos, incremento de los impuestos, entre otros.

Todo ello mientras se ponía en evidencia que algunas de las compañías multinacionales de mayor prestigio y con los mayores niveles de ingresos desarrollaron múltiples estructuras corporativas y mecanismos que les permitían reducir, de manera significativa, el pago de sus impuestos, casos emblemáticos que rápidamente fueron revelados a través de los medios de comunicación y el uso de redes sociales.

Para lograrlo, utilizando el avance tecnológico y la globalización como plataformas, estas empresas pusieron en marcha una serie de estrategias que permitían la manipulación de los hechos sometidos a gravamen, así como las bases imponibles. Así, se recondujeron ingresos, ganancias o utilidades hacia países donde además de una baja o nula imposición no existe una política de compartir información, primando el escudo del secreto bancario, y también se produjo una manipulación de los convenios que suscribieron los

estados para evitar la doble imposición; a fin de generar, por el contrario, supuestos de doble no imposición.

El rechazo a lo anterior conllevó a que se llegue a la conclusión que los países debían adoptar medidas para combatir la elusión fiscal. Sin embargo, no resultaba suficiente que tales medidas sean producto de una respuesta unilateral de cada estado, pues por el alcance del fenómeno a combatir, debían ser resultado de una acción conjunta y coordinada de los estados.

De dicha necesidad, en el contexto internacional, se ha dejado constancia en el documento denominado Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Addressing Base Erosion and Profit Shifting), desarrollado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) en el año 2013, el cual dio origen a las quince acciones que conforman el Plan BEPS que se dieron a conocer en el año 2015, así como en la Directiva (UE) 2016/1164 de la Unión Europea, dictada por el Consejo con fecha 12 de julio de 2016, a través de la cual se establecieron normas contra las prácticas de elusión fiscal.

Bajo tal entendimiento, el problema la elusión fiscal se presenta como un desafío que deben enfrentar los países, los cuales vienen combatiéndola a través de una serie de mecanismos con alcance local, así como internacional. Detrás de esta lucha, como hemos señalado, se encuentra el interés de los estados de salvaguardar los niveles de recaudación de los tributos que sustentan sus economías, recaudación que se ha visto mellada a consecuencia de las estrategias que, en ocasiones en forma ilegítima, han sido adoptadas por los contribuyentes para reducir el pago de los tributos.

Sin embargo, la reacción ante dicho fenómeno debe congeniar no solo la necesidad de cautelar la recaudación de los tributos, lo que en buena cuenta permite la sostenibilidad de los estados y, por lo tanto, el cumplimiento de los fines que están llamados a atender. En efecto, se debe atender también a la posibilidad que tienen los contribuyentes de desarrollar sus actividades económicas con la posibilidad de optimizar la carga fiscal que recae sobre las mismas, dentro del marco de lo lícito.

Dentro del contexto antes descrito una herramienta poderosa utilizada por los Estados para combatir la elusión fiscal es la legislación.

Entre las medidas que los estados adoptan para combatir la elusión fiscal a nivel legislativo se encuentran las denominadas cláusulas antielusivas. Sin perjuicio que, bajo nuestro entendimiento, no existe en realidad un consenso sobre los alcances del término, se suele distinguir las cláusulas antielusivas generales y las cláusulas antielusivas específicas.

Bajo una primera apreciación las cláusulas antielusivas específicas, según se desprende de su denominación, hacen referencia a una conducta o hecho elusivo descrito con caracteres ciertamente específicos que son recogidos en el supuesto de hecho de la norma jurídica en la que se encuentran previstas. Ello les diferencia respecto de las cláusulas antielusivas generales, cuyo ámbito de aplicación es más amplio o abierto (García, 2006, p. 82).

Ambos tipos de cláusulas antielusivas, generales y específicas, han sido adoptadas en el ordenamiento jurídico peruano. En efecto, mediante Decreto Legislativo No. 1121 (2012) se incorporó al Código Tributario (2013), la Norma XVI a su Título Preliminar, estableciendo en sus párrafos segundo al quinto una cláusula antielusiva general para combatir los casos de elusión fiscal. Ello se corrobora del Decreto Supremo No. 145-2009-EF que estableció los parámetros de fondo y forma de la referida norma, introduciendo la definición de norma anti-elusiva general en el reglamento del procedimiento de fiscalización ante la SUNAT (2019, Única Disposición Complementaria Modificatoria)

Nuestra investigación se centrará en establecer la relación existente entre la presunción de renta gravada prevista para el caso de transferencias de activos efectuadas mediante escisión en el Perú, introducida mediante Decreto Legislativo No. 1120 (2012), que incorporó el artículo 105°-A de la Ley del Impuesto a la Renta (2004), y la cláusula antielusiva general.

Como se sabe en los procesos de reorganización societaria, como es el caso de la escisión, nuestra Ley del Impuesto a la Renta posibilita que las partes acuerden que la transferencia de activos se efectúe sin revaluación alguna de su valor (2004, art. 104). Entre otras consecuencias, ello genera que dicha transferencia no genere una renta susceptible de ser gravada con el Impuesto a la Renta, dado que el valor de transferencia de los bienes es el mismo que consta en los libros de la empresa transferente, por lo que no se genera ganancia alguna. Ello es posible debido a que se excluye la aplicación las reglas de valor de mercado previstas en la propia Ley del Impuesto a la Renta (2004, art. 32).

Sin embargo, realizada la escisión bajo estas condiciones, si posteriormente se amortizan, cancelan o transfieren las acciones o participaciones recibidas por los socios o accionistas de la empresa que escindió su patrimonio, en las condiciones que prevé la normativa, se presumirá la obtención de una renta gravada, constituida precisamente por la diferencia o ganancia establecida entre el valor de mercado de los activos recibidos y su respectivo costo computable.

Ante ello, surge la cuestión sobre si el efecto neutral a fines fiscales que puede regir a una escisión a valor en libros es susceptible de ser revertido a través del uso de la cláusula antielusiva general prevista en el Código Tributario, no obstante que no se cumplen o se han superado las condiciones que activan la presunción antes descrita. El trasfondo de esta problemática se constituye, entonces, por establecer la relación que existe entre las normas antes descritas.

Para ofrecer una solución consistente sobre la problemática planteada, estimamos conveniente estructurar la investigación sobre las siguientes tres (3) etapas:

En primer lugar, estudiaremos los alcances de la cláusula antielusiva general y la presunción de renta gravada en el caso de escisiones, antes descritas, así como los principios económicos constitucionales que le sustentan. Todo ello teniendo como preámbulo el contexto económico de nuestro país en el que estas medidas se insertan. A estas cuestiones nos abocaremos en el primer capítulo del presente trabajo.

En segundo lugar, revisaremos los criterios de relación entre normas jurídicas que nuestros tribunales han previsto y que deben considerarse para definir la relación existente entre las normas jurídicas, así como para la resolución de conflictos entre normas jurídicas (suplementariedad, complementariedad, subsidiaridad y especialidad). Lo anterior nos permitirá esbozar las posibles soluciones acerca de la relación existente entre la cláusula antielusiva general y la presunción que constituye objeto de nuestro análisis. Este tema será tratado en nuestro segundo capítulo.

Por último, revisaremos las soluciones preliminarmente proyectadas bajo el prisma de los principios constitucionales, para establecer aquellas soluciones que resulten óptimas para definir la relación existente entre la cláusula antielusiva general y la presunción de renta gravada prevista para el caso de escisiones. Dicha cuestión será desarrollada en nuestro tercer y último capítulo.

A fines de la presente investigación se parte de la premisa y se somete a examen la siguiente hipótesis: la cláusula antielusiva general puede ser aplicada a transacciones que han superado el filtro de la presunción prevista para el caso de escisiones. Para tal efecto, se reconoce que para establecer su consistencia se debe resolver, como cuestión previa, la tensión que su formulación produce sobre los principios constitucionales pertinentes, así como el grado en que produce o no la optimización de tales principios.

Se parte entonces, según podrá apreciar el lector, de una concepción del ordenamiento jurídico entendido no solo como un sistema compuesto por reglas, cuya interpretación se restringe bajo una lectura cognitiva y gramatical; sino en el que también imperan principios de carácter constitucional que entran en tensión a efectos de obtener la solución más adecuada.



CAPÍTULO 1: EL COMBATE DE LA ELUSIÓN FISCAL A TRAVÉS DE LAS CLÁUSULAS ANTELUSIVAS EN NUESTRO SISTEMA TRIBUTARIO

1.1 Los principios económicos y constitucionales que busca optimizar el sistema tributario peruano con el combate de la elusión fiscal

En términos económicos, existen incentivos para que las personas realicen sus conductas con el menor sacrificio posible, evaluando los costos y beneficios asociados (Mankiw, 2012, p. 7).

Así se entiende que, en las transacciones realizadas en el mercado por parte de los agentes económicos, tales como la transferencia de bienes, prestación de servicios, obtención de financiamientos o reorganización de la actividad empresarial, se busca obtener el resultado económico deseado con el mayor ahorro tributario posible pues, sin duda, el componente tributario forma parte de los costos de la transacción.

Dicho comportamiento no se encuentra prohibido por el sistema tributario ni por algún principio constitucional en que éste se fundamente, siempre que la conducta de los agentes se lleve dentro del cauce de lo lícito. Sin perjuicio de ello, claro está, existe la necesidad que el diseño del sistema tributario genere que las personas que estén en igual o similar situación contribuyan de la misma manera al sostenimiento del gasto público.

De acuerdo con Guirola, el sistema tributario puede definirse como el conjunto de instituciones, principios y relaciones de interdependencia de carácter jurídico y económico, que caracterizan con permanencia la organización y el funcionamiento de la actividad financiera del sector público de un país, orientada a la obtención de ciertos fines y objetivos (2012, pp. 51).

En ese contexto, el tributo se erige como institución fundamental en el que se sostiene nuestro sistema tributario, tanto por sus implicancias legales como económicas, en cuanto se constituye en fuente de ingresos ordinarios que sustenta el presupuesto público.

Existen determinados principios que buscan racionalizar la facultad de imposición estatal, en función a los objetivos cuya consecución se busca obtener. Según Neumark, los principios se constituyen como postulados que se consideran limitadores u orientadores de las decisiones estatales y coadyuvan a establecer una política racional (citado por Guirola, 2012. pp. 32).

Nos interesa en este punto revisar aquellos principios económicos que se optimizan o entran en tensión ante el diseño y dación de una medida legislativa de lucha contra la elusión fiscal, así como la inserción de estas medidas dentro del contexto en el que se desenvuelve nuestra política tributaria.

No se puede perder de vista que estos principios económicos suelen tener un trasvase en los principios constitucionales que sustentan nuestro sistema tributario. Así lo podemos corroborar de la jurisprudencia emitida por el Tribunal Constitucional peruano, especialmente en aquellos casos en que la cuestión se centraba en establecer la constitucionalidad de un determinado tributo o mecanismo de recaudación.

Así, entre los principios económicos y constitucionales relevantes con relación a los objetivos que persiguen las cláusulas antielusión, tenemos los siguientes:

1.1.1. Principio económico de suficiencia y deber constitucional de contribuir

El principio de suficiencia se relaciona con la capacidad del sistema tributario de generar ingresos suficientes para el desarrollo de la actividad estatal. En efecto, la configuración del sistema tributario debe permitir generar los ingresos necesarios para cubrir el gasto público, de manera suficiente y duradera.

Estimamos que el principio de suficiencia es compatible con el deber de contribuir, el cual ha sido establecido en diversa jurisprudencia emitida por nuestro Tribunal Constitucional, no solo bajo una concepción clásica basada en el principio de capacidad

contributiva, sino también reconfigurando sus alcances a partir del principio de solidaridad.

En efecto, con base a lo dispuesto en nuestra Constitución Política (1993, art. 43°), el Colegiado ha sostenido que en un Estado social y democrático como el nuestro la obligación de pagar los tributos se sustenta en el deber ciudadano de contribuir con el gasto público (2006, Considerando 18).

Se supera así, según nuestro Tribunal Constitucional, una concepción que fundamenta la imposición en el mero ejercicio del poder estatal, propia de un Estado liberal, de manera que el ciudadano no solo tiene un deber de pagar tributos, sino que, incluso, también cuenta un deber de colaborar con la Administración (2006, Considerando 18).

En ese sentido, es una premisa asentada en nuestro país que los ciudadanos debemos colaborar con el gasto público. Ello permite el sostenimiento de la actividad estatal, la cual no se concibe como un fin en sí mismo, sino como un mecanismo que permite obtener los fines que el estado persigue.

En ese contexto, estimamos que las cláusulas antielusión buscan optimizar tanto el principio económico de suficiencia, así como el deber constitucional de contribuir. En efecto, constituyen mecanismos cuyo objetivo es evitar que la recaudación se vea disminuida como resultado de conductas elusivas que, indebidamente, intenten esquivar el deber de contribuir. Así, indudablemente se alinean con la finalidad de asegurar los ingresos necesarios del estado provenientes de la recaudación de los tributos, según estos han sido configurados por el legislador dentro de nuestro marco constitucional.

Lo anterior, sin embargo, no debe dejar de lado el respeto al derecho de propiedad (1993, art. 2 incisos 8 y 16 y art. 70).

Nuestro Tribunal Constitucional no solo ha establecido el derecho de propiedad sobre una dimensión subjetiva, como derecho fundamental, sino también como garantía institucional (2004, Considerando 79). Así, en nuestro Estado constitucional, bajo un modelo social como el nuestro, el derecho de propiedad antes que verse restringido o limitado por el tributo, entra en interacción con éste, en el cual encuentra intrínsecamente su propia delimitación (Sotelo, 2007. Pág. 185).

Teniendo en cuenta ello, estimamos que las medidas antielusivas deben de diseñarse y aplicarse de manera que no se afecte en forma desproporcionada el derecho de propiedad, por lo que si bien encuentran sustento en el deber de contribuir, no deben pasar alto que deben en todo momento atender al principio de capacidad contributiva. Sobre este principio nos manifestaremos en líneas siguientes.

1.1.2. Principio económico de economicidad

Bajo el principio de economicidad, relacionado con la eficiencia, la estructura del sistema tributario debe permitir tanto al fisco como al contribuyente incurrir en los costos mínimos o imprescindibles para cumplir con el resto de los principios. Esto se relaciona con los costos de control o de cumplimiento, considerando los costos monetarios como no monetarios que genera el sistema.

Al respecto, estimamos que las cláusulas antielusión pueden incrementar los costos de control o cumplimiento tributario, en la medida que traen consigo mayor complejidad sobre el sistema tributario, en términos cuantitativos y cualitativos.

Lo anterior porque las cláusulas antielusivas significan, por un lado, una mayor cantidad de reglas al sistema, con la finalidad de salvaguardar su eficacia de conductas elusivas. Por otro lado, la complejidad que acarrear requiere, en cuanto a temas de fondo, mayor especialización en su estudio o análisis para establecer sus alcances y lograr su cumplimiento, y en cuanto a aspectos procedimentales, a procedimientos administrativos o judiciales especiales en los que se discuta su aplicación.

1.1.3. Principio económico de generalidad y principio constitucional de capacidad contributiva

Bajo este principio se busca conseguir la justicia en la distribución de la renta y la riqueza por parte del Estado. Se parte de la premisa que toda persona (natural o jurídica), como hemos indicado, debe contribuir al sostenimiento del gasto público en tanto manifiesten capacidad económica para ello. Solamente en virtud de circunstancias excepcionales se puede excluir a una determinada persona o grupo de personas de dicho deber.

En nuestro país, desde un punto de vista constitucional, hemos indicado que el Tribunal Constitucional ha fundamentado la exigibilidad de toda persona de colaborar con el gasto público con base al deber de contribuir, sobre la base del principio constitucional de capacidad contributiva e, incluso, reformulándolo también con base al principio de solidaridad.

Al respecto, estimamos que las cláusulas antielusión optimizan el principio de generalidad. Esto debido a que tienen como objetivo asegurar la aplicación de la carga impositiva ante la obtención del resultado económico captado o que origina dicha imposición, teniendo como función cubrir las fisuras del sistema tributario a fin de que la imposición aplique en todos los casos en que dicho resultado se obtenga.

1.1.4. Principio económico de equidad y principio constitucional de igualdad

De acuerdo con la equidad en la imposición, según Guirola, todas las personas que se encuentran en situación igual o similar deben recibir el mismo trato en cuanto a carga fiscal, concepto vinculado con la equidad horizontal, y como contrapartida, ante situaciones diferentes, corresponde efectuar un trato diferenciado, lo que se vincula con un concepto de equidad vertical (2012).

Para concretar el principio de equidad en la configuración del sistema tributario, entonces, el legislador debe identificar aquellos casos en los que efectivamente dos o más sujetos se encuentran en situaciones similares, así como establecer aquellas situaciones que justifican, más bien, establecer un trato diferenciado en cuanto a la carga impositiva.

En nuestro país, el Tribunal Constitucional ha vinculado dicha premisa con el principio constitucional de igualdad en materia tributaria, el cual ha equiparado con el principio de capacidad contributiva (2002) o señalándolo, al menos, como uno de sus aspectos (2004).

Estimamos que las cláusulas antielusión optimizan, sin duda, el principio de igualdad. En efecto, tienen como objetivo que la imposición impacte de igual manera a las personas o sujetos que obtengan un mismo resultado económico, revelador de la

riqueza que fuera captada por el legislador a efectos de su imposición, al no existir justificación o una situación que amerite un trato distinto.

Sin embargo no debe olvidarse que el combate de la elusión fiscal, como hemos indicado, no puede desatender el principio de capacidad contributiva, por lo que las cláusulas antielusivas no pueden ser diseñadas o interpretadas para establecer situaciones de imposición distintas a las que fueran previstas por las normas en cuya fisura buscan cautelarse las conductas elusivas.

¿Qué situaciones pueden conllevar a romper dicho equilibrio? Al respecto, la doctrina se ha pronunciado sobre el cuidado que debe tener el legislador al momento de establecer situaciones de gravamen con base a ficciones (García, 2008. P. 59) y, aunque sin mayor desarrollo, así lo ha advertido también nuestro Tribunal Constitucional al establecer la configuración del principio de capacidad contributiva en el Impuesto a la Renta en el caso de la Sentencia expedida a propósito del examen de constitucionalidad del anticipo adicional (2004, Considerando 16).

1.1.5. Principio económico de neutralidad y fines extrafiscales

De acuerdo con la neutralidad, se proscribe toda intervención que perjudique la competencia en el mercado como mecanismo para la asignación eficiente de los bienes y recursos, salvo que esté dirigida precisamente a corregir aquellas imperfecciones que el mercado genera y que, por sí solo, no puede corregir.

Este principio conlleva a que la imposición no debe generar una distorsión en las decisiones del mercado, al extremo que los sujetos decidan producir o consumir determinado bien o servicio, así como desarrollar una determinada actividad, o simplemente no llevar a cabo producción, consumo o actividad alguna a fin de no generar mayor obligación tributaria, salvo que ello sea el efecto que se busca producir con la intervención.

Las cláusulas antielusivas, correctamente diseñadas y aplicadas, optimizan este principio económico en concordancia, bajo nuestra consideración, con el principio constitucional de igualdad, al salvaguardar que la imposición recaiga de igual manera sobre las personas que obtengan un mismo resultado económico. En otras palabras, tienen como finalidad evitar que los deudores tributarios utilicen el ordenamiento jurídico, en forma indebida, manipulen la carga impositiva correspondiente, cuestión

que ha sido recogida en el documento Exposición de Motivos del Decreto Legislativo 1121 (MEF 2012, p. 5)

Debemos destacar que nuestro Tribunal Constitucional, al examinar la constitucionalidad de nuestro régimen de detracciones, ha valorado positivamente la finalidad de lograr la disminución de casos de competencia desleal derivados de las omisiones tributarias por parte de los agentes del mercado (2011, Considerando 8), cuestión que estimamos replicable para el caso de las cláusulas antielusión.

1.1.6. Principio económico de intervención tributaria mínima y libertad de contratar y de empresa

Las intervenciones en la economía por parte del estado deben ajustarse a diversos factores (necesidades presupuestarios-fiscales, políticas de estabilización y crecimiento, entre otros) considerando que pueden producir la alteración en el precio de bienes y servicios.

Partimos de la premisa que las cláusulas antielusión, correctamente diseñadas y aplicadas, no inciden indebidamente en la actuación de los particulares a configurar sus relaciones económicas, debido a que: (i) sus efectos se circunscriben a fines tributarios; y, especialmente, (ii) su objetivo siempre está enfocado a reestablecer, dentro del marco constitucional, la carga impositiva que corresponde a determinada transacción.

Así, cuando dos sujetos acuerdan celebrar una fusión, una cláusula antielusiva no modificará las reglas que los particulares han pactado para llevarla a cabo, las cuales seguirán rigiendo las relaciones jurídicas de estos últimos, sino que procederá a restringir o atribuir determinados efectos con relación a la transferencia de créditos, pérdidas, activos únicamente a fines tributarios.

Sin perjuicio de lo anterior, no cabe duda de que las cláusulas antielusivas pueden producir un impacto en la forma cómo organizan los particulares sus actividades económicas, por la mayor carga económica en forma de imposición que su diseño y aplicación trae consigo.

Recordemos que nuestra Constitución Política reconoce, entre otras libertades, la libertad contractual (1993, art. 62°) y la libertad de empresa (1993, art. 59°).

Por la primera, por un lado, se reconoce la libertad de celebrar un determinado contrato con determinada persona, y por otro lado, para decidir la regulación contractual según lo ha recogido nuestro Tribunal Constitucional (2003), esto es, los particulares tienen derecho a establecer las reglas o reglamento contractual que regirán sus relaciones económicas y por las cuales quedarán vinculadas.

Por su parte por la libertad de empresa el citado Tribunal ha establecido que sus alcances se relacionan con la facultad de elegir la organización así como el desarrollo de una unidad de producción (y agregamos distribución) de bienes y servicios en el mercado, con la finalidad de atender la demanda de los consumidores (2003).

Los alcances de ambas libertades en nuestro ordenamiento jurídico no se constituyen como absolutas, pues sus alcances no se establecen con base a una lectura o contexto propios de un Estado liberal, sino dentro del marco de un Estado social y democrático, en cuyas bases y fundamentos encuentra sus límites.

En ese sentido estimamos que las cláusulas antielusivas, como herramienta de intervención del Estado, deben tener como parámetro el acarreamiento de imposición sobre las transacciones realizadas por los particulares que, indebidamente, pretenden escapar indebidamente del deber de contribuir.

Y cuando decimos indebidamente, en términos constitucionales, implica que la intervención debe darse en aquellos casos en que se presente un abuso de derecho, proscrito por nuestra Constitución Política (1993, art. 103°) a fin de no restringir, indebidamente, fuera del marco constitucional el ejercicio de la libertad de contratar y de empresa.

Al respecto, nuestro Tribunal Constitucional ha establecido que la institución del abuso de derecho se constituye en una cláusula de orden constitucional por la cual se prohíbe la desnaturalización de las finalidades u objetivos que fundamentan los derechos y libertades de las personas, de manera que no pueden ser utilizados en forma ilegítima (2010).

Así, bajo nuestro entendimiento de forma muy clara, el Colegiado ha establecido que se constituye en una herramienta que permite luchar contra el formalismo que se usa como cobertura para quebrantar el marco jurídico constitucional (2010).

1.2 Los principios económicos y el combate contra la elusión fiscal en nuestro sistema tributario como política de gobierno

En adición al marco económico y constitucional antes descrito, los principios económicos antes descritos fueron adoptados por el gobierno peruano como parte de su política de gobierno sobre la materia.

Así se muestra en el Informe Macroeconómico Anual 2013 -2015 aprobado por el Consejo de Ministros con fecha 30 de mayo 2012, año en que se dictaron las normas antielusivas objeto de nuestro estudio. En el citado informe se estableció que los impuestos existentes en el sistema tributario debían cumplir, precisamente, los principios antes descritos, como son los de suficiencia, neutralidad, equidad y simplicidad (2012, p. 25 y 28).

Asimismo, se estableció la necesidad de dotar al sistema tributario medidas que permitieran luchar, entre otros, en contra de la evasión y elusión tributaria, finalidad que se mantiene vigente hasta la actualidad, según se aprecia del Informe Macroeconómico Anual 2019 -2022 aprobado por el Consejo de Ministros a mediados de 2018 (MEF, 2018, p. 28-29).

Lo anterior, tal como se refiere en el citado documento, no solo con base a una decisión adoptada únicamente en el foro interno estatal, sino también como compromiso adoptado por el Perú frente a la Organización para la Cooperación y desarrollo económicos (OCDE), con el claro fin, entre otros, de proteger la recaudación estatal que le permita, en buena cuenta, desarrollar los fines del Estado.

Según la SUNAT (2018, p. 13 y 14), el Impuesto a la Renta de tercera categoría potencial ascendió en el año 2017 a la suma de S/ 63 864,9 millones, habiéndose recaudado la suma de S/ 30 930 millones, estableciendo un nivel de incumplimiento ascendente a un 51.7%. Sin embargo, si bien se establecen como causas la elusión y la evasión, dicha entidad no identifica su grado de participación en la brecha antes descrita.

Atendiendo a lo antes descrito, podemos arribar a las siguientes premisas que estarán presentes en el desarrollo de esta investigación.

- Es un hecho constatado que en nuestro país existe una brecha en la recaudación que debe cubrirse. Aunque no se tienen estadísticas precisas al respecto, dicha brecha se explica en parte por la evasión y elusión tributaria.
- La implementación de medidas antielusivas en el sistema tributario tiene como objetivo cerrar la brecha de recaudación impositiva que existe en nuestro país.

Correctamente diseñadas y aplicadas, por un lado, las cláusulas antielusivas se alinean con la política tributaria adoptada por el gobierno peruano sustentada en los principios de suficiencia, generalidad, equidad y neutralidad. A su vez optimizan los principios constitucionales que sustentan dicho sistema, principalmente la capacidad contributiva y la igualdad, otorgando eficacia al deber de contribuir que tienen los ciudadanos en el sostenimiento del gasto público.

- En la medida que las cláusulas antielusivas dan lugar a una determinada carga económica en forma de imposición para el deudor tributario, su diseño y aplicación debe darse en aquellos casos en que exista un abuso de derecho, produciéndose indebidamente la sustracción del deber de contribuir. Lo anterior a fin de no afectar en forma desproporcionada el derecho de propiedad del deudor, ni su libertad contractual o de empresa.

En ese sentido, como hemos indicado en la introducción del presente trabajo, el combate de la elusión fiscal se justifica en cuanto los estados buscan salvaguardar los niveles de recaudación de los tributos que sirven de base a sus economías, y que les permite ejecutar las funciones o actividades tales como proveer de bienes y servicios públicos.

Sin embargo, la reacción ante dicho fenómeno no solo debe considerar la necesidad de proteger la recaudación de los tributos. En efecto, no es posible dejar de lado el derecho de los contribuyentes de desarrollar y planificar sus actividades económicas con la posibilidad de optimizar la carga fiscal que le resulta aplicable, dentro del marco de lo lícito.

1.3 ¿En qué consiste la elusión fiscal que se busca combatir y en qué se diferencia de la economía de opción y la evasión?

1.3.1 Desarrollando un concepto de elusión fiscal

La pregunta que formulamos, pese a su simpleza, no es de fácil solución.

Cualquier pretensión de establecer un concepto de elusión fiscal en forma unívoca y universal, con la expectativa de ser aplicado válidamente en los diversos ámbitos y ordenamientos, puede resultar en una tarea infructuosa, no obstante que como categoría evoque ciertos rasgos comunes que pueden ser tildados de universales.

En ese sentido, como suele ocurrir en el ámbito del Derecho, al momento de definir o establecer los caracteres de la elusión fiscal, lo más apropiado es efectuar su estudio dentro del contexto jurídico en particular en el que la investigación se efectúe. Ello permitirá que, sobre la base de las fuentes jurídicas que brinda cada contexto, se pueda esbozar una solución que se fundamente en el sistema jurídico en el que se pretende aplicar, sin perjuicio de los aportes que pueden extraerse y extrapolarse desde la experiencia comparada.

La primera característica que podemos atribuir a la elusión fiscal es que hace referencia a conductas que persiguen la obtención de un ahorro o ventaja tributaria. Dicho elemento ha sido recogido expresamente en el segundo y tercer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

Sin embargo, el resultado obtenido es insuficiente para establecer los alcances del fenómeno y distinguir a la elusión fiscal de otros conceptos, tales como la economía de opción y la evasión.

Así, podemos indicar que la elusión fiscal hace referencia a aquellas conductas que consiguen un ahorro o ventaja en la carga impositiva, pero utilizando medios o herramientas previstas o admitidas por ley en forma ilícita. En otras palabras, lo que se cuestiona no es resultado obtenido ni los medios legales en abstracto, sino el modo en que se han utilizado dichos medios en un determinado caso concreto y específico.

A esta premisa, según apreciamos, se hace referencia en el documento “Exposición de Motivos” del Decreto Legislativo No. 1121 (MEF 2012, p. 5), que incorporó la cláusula general antielusión, habiendo quedado plasmada en los tests que prevé dicha cláusula a efectos de su aplicación.

Nuestro entendimiento es que concebir que determinados medios jurídicos, legalmente reconocidos, pueden ser utilizados en forma ilícita, es una cuestión factible si el intérprete realiza el estudio de los hechos y de las normas jurídicas aplicables bajo un método de interpretación finalista y, especialmente, que atienda a principios, a fin de dar sentido y contexto a la utilización de dichos medios legales.

No obstante, estimamos que este tipo de deliberación ha estado ausente en las decisiones de nuestra Corte Suprema de Justicia de la República.

En efecto, recientemente la Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de dicha Corte ha señalado que, si existen dos mecanismos jurídicos lícitos, el particular puede optar por uno de ellos, sin necesidad de justificar su decisión (lo que prefiere denominar como “elusión legítima”). Por lo tanto, bajo su consideración, en caso de que la Administración pretendiera desconocer la validez de alguna fórmula utilizada que estuviera tipificada, para entender que se ha producido la otra, se atentaría contra la libertad contractual y el principio de Reserva de Ley (2018).

Dicho criterio se mantiene en línea con lo señalado por la propia Corte Suprema en años anteriores (2011), a propósito de un caso en el que el Tribunal Fiscal había desconocido los efectos tributarios de un arrendamiento financiero. Para fundamentar su decisión, el citado tribunal administrativo argumentó que el contribuyente no había utilizado dicha figura para la finalidad que le era propia, esto es, como mecanismo de financiamiento a largo o mediano plazo (2005).

En efecto la Corte Suprema señaló que, con base a la libertad de contratar y al principio por el cual nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda o prohibido de hacer lo que no impide, no era posible desconocer los efectos de la operación celebrada por el contribuyente por utilizar una forma jurídica prevista expresamente por ley (arrendamiento financiero), sin contravenir norma expresa o norma de orden público, aun cuando ello le permitiera obtener una menor carga tributaria (2011).

Con base a lo hasta aquí expuesto, debemos ser críticos con lo señalado por la Corte Suprema. Si bien la judicatura no se pronunció en particular sobre lo dispuesto en la actual Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, el cual contiene nuestra cláusula general antielusión, una lectura que no contextualice los pronunciamientos antes descritos puede llevar a restringir seriamente la aplicación de dicha cláusula.

En efecto, en el razonamiento de la Corte parece instalarse una concepción formalista del ordenamiento jurídico y que no requiere mayor deliberación sobre el uso de los mecanismos jurídicos tipificados o admitidos en el ordenamiento, los cuales gozarían, según indica, de una legalidad intrínseca, lo que limitaría su cuestionamiento por parte de la Administración Tributaria. Sobre esto volveremos más adelante.

Consideramos que no podrá sostenerse, sin dificultades, este tipo de argumentación a la luz de la Cláusula General Antielusión contenida en nuestro Código Tributario. Por lo tanto, estimamos que su aplicación producirá un cambio en la argumentación utilizada por nuestros tribunales al examinar conductas calificadas por la Administración Tributaria como elusivas, de acuerdo con el procedimiento de ley.

Regresando a lo cuestión planteada en este punto, la elusión fiscal entendida como una conducta cuyo resultado es la obtención de un ahorro o ventaja tributaria a partir de medios legales utilizados en forma ilícita, proporciona un alcance inicial del fenómeno. Retomaremos esta discusión cuando desarrollemos el alcance de la cláusula general antielusión prevista en nuestro Código Tributario; sin embargo, en este punto contamos con elementos para distinguir la elusión fiscal respecto de dos (2) figuras que, en paralelo, suelen estudiarse al tratar este tema.

Nos referimos al caso de la economía de opción y la evasión, cuya diferenciación con la elusión fiscal también ha sido considerada al momento de aprobar la cláusula antielusiva general en nuestro Código Tributario (MEF, 2012 a)

1.3.2 La elusión fiscal y la economía de opción

En efecto, en la economía de opción se hace referencia a conductas que provocan también un ahorro o ventaja tributaria, pero sin presentarse la característica de ilicitud en la utilización de los medios legales.

Profundizando en el estudio de la economía de opción, dicho término se atribuye al profesor José Larraz López, quien lo puso de manifiesto en su obra “Metodología aplicativa del Derecho Tributario”. Según relata Lalanne, el término economía de opción fue utilizado por Larraz a fin de diferenciarlo de aquellas conductas realizadas en fraude a la Ley, pues si bien en ambos casos no se cuestiona la realidad de la operación, en la economía de opción no se atenta contra el espíritu de la ley (recogido en Casas 2004, p. 109).

Mucho se ha desarrollado sobre los alcances de la economía de opción, discutiéndose por ejemplo si hace referencia únicamente a conductas que aprovechan las opciones previstas en forma expresa en el ordenamiento jurídico (por ejemplo, adquirir un determinado bien con fondos provenientes de un préstamo o mediante una operación de arrendamiento financiero) o si también comprende aquellas posibilidades brindadas por éste en forma implícita.

Sin perjuicio de ello, en lo que respecta a nuestras fuentes, nuestros tribunales no se han pronunciado en forma expresa sobre el concepto, pero si han recogido las premisas que ciertamente le subyacen.

Al respecto hemos hecho referencias líneas atrás a lo indicado por nuestra Corte Suprema, quien ha subrayado que la elección de realizar determinada transacción bajo una alternativa o medio jurídico previsto por ley, con base a los derechos y libertades reconocidas en nuestra Constitución Política, no puede ser cuestionada por el hecho de traer consigo una menor carga fiscal.

Debemos reiterar nuestras observaciones sobre esta premisa, no solo porque no se condice con lo señalado en nuestra vigente cláusula general antielusión, sino también porque planteada sin mayor deliberación, puede restringir indebidamente los alcances de esta última.

En lo que refiere a nuestra justicia administrativa, el Tribunal Fiscal ha señalado en alguna oportunidad que el contribuyente no está compelido a realizar, al establecer sus operaciones, aquella opción que signifique la mayor carga tributaria (2004).

Dicha premisa, sin duda, trajo a nuestro contexto lo indicado por los tribunales estadounidenses en la década de los años 30, en el famoso caso “Helferich vs Gregory”. En particular, en dicho caso se estableció que: (i) cada uno tiene el derecho de organizar sus asuntos de negocio de una manera tal que lleven la carga tributaria al mínimo; y, (ii) para un ciudadano no hay ningún deber patriótico que le obligue a aumentar sus propios pagos del impuesto. (Checa, 2009. P. 134).

Con base a las fuentes antes señaladas podemos indicar que al realizar determinada transacción los contribuyentes, en virtud de su autonomía privada, pueden elegir y optar por utilizar de manera lícita los medios jurídicos admitidos por el ordenamiento jurídico.

Por lo tanto, aunque ello signifique la obtención de una ventaja fiscal, no podrán desconocerse los efectos tributarios de la transacción así realizada.

Recientemente, la norma que establece los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la cláusula general antielusión ha establecido una definición sobre la economía de opción (2019, art. 2). Sin embargo, el alcance que se otorga no resulta concluyente en cuanto se formula a la economía de opción por oposición a aquellas conductas que están en el radio de aplicación de la cláusula general antielusión, con la precisión que, en puridad, no se hace referencia a la obtención de un ahorro o ventaja tributaria, sino al de una menor onerosidad.

En efecto, por economía de opción se hace referencia tanto a la elección, incluyendo el resultado, de realizar actos que involucran una menor carga fiscal respecto de otros actos posibles o disponibles, y que no cumplan con ninguna de las circunstancias establecidas en la cláusula antielusiva general.

1.3.3 La elusión fiscal y la evasión

Más discutible puede resultar la distinción entre la elusión y la evasión.

Desde los primeros esfuerzos en elaborar un concepto de elusión a mediados del Siglo Veinte, gracias a los trabajos de los profesores Blumeinstein y Hensel, su distinción respecto de la evasión se ha centrado en el estudio de tres aspectos: (i) el grado de realización del hecho descrito en el presupuesto de hecho de la norma tributaria, (ii) la intencionalidad de los sujetos, y (iii) lo ilícito de su actuación.

Blumeinstein señaló que la elusión implicaba un procedimiento intencional a través del cual se realizaba un hecho que no integra el presupuesto de la imposición o que atenuaba el total de lo debido por el Impuesto, advirtiendo eso sí de la anormalidad de la figura civil utilizada para conseguir el resultado económico deseado. En cambio, en la evasión sí existe el hecho que constituye fundamento de la imposición, no obstante se sustrae al ente público la prestación impositiva a través de un procedimiento ilegal (citado por Castillo, 1970, p. 143).

Hensel por su parte señalaba que en la elusión se impide el nacimiento de la obligación tributaria, evitando el presupuesto de hecho legal, en tanto que en la evasión o fraude

fiscal existía un incumplimiento de la obligación tributaria, válidamente surgida por la realización de dicho presupuesto (citado por Castillo, 1970, p. 143).

En el contexto latinoamericano, las conclusiones vertidas a propósito de las IV Jornadas Luso – Hispano – Americanas de Estudios Tributarios celebradas en Estoril (Portugal), al tratar el tema de “La Evasión Fiscal Legítima, Concepto y Problemas”, se siguió la línea de ideas antes señalada.

En efecto, en las referidas jornadas se indicó que el concepto de evasión debía ceñirse a las conductas que de manera ilícita fueran adoptadas por el contribuyente a fin de lograr eximirse en forma total o parcial del cumplimiento de las obligaciones tributarias, en tanto que la elusión se refiere a las conductas que por medios lícitos, nada o menos gravados, llegan un resultado económico equivalente al contemplado por la ley (1970)

Los postulados antes descritos gozaron de recepción en nuestro país, tal como se aprecia de la Comunicación Técnica presentada a las citadas jornadas por parte del profesor peruano Juan Lino Castillo.

Para el referido autor, la elusión no constituía una violación de la ley, pues de por sí implicaba la ausencia de alguno de los elementos esenciales de la relación jurídica tributaria, denominándosele una evasión fiscal legítima, vacío que no podía ser colmado vía interpretación (1970, p. 5).

Por tal razón, agregaba el profesor Castillo, con base a las características de certidumbre del tributo y de la ley como fuente exclusiva de la obligación tributaria sustantiva, de advertirse posibilidades de elusión, era tarea del legislador establecer los presupuestos de hecho generadores de la obligación y no dejar sus alcances a los órganos administrativos (1970, p. 5)¹. Así, se puede indicar que la hipótesis planteada se sustenta en la premisa según el cual no hay tributo sin ley (“nullum tributum sine lege”).

Para una muestra de la poca claridad existente sobre este punto, no hace muchos años en las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario realizadas en Isla Margarita (Venezuela), organizadas por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, al tratar el tema de “La Elusión Fiscal y los medios para evitarla”, en la

¹ “Evasión Fiscal Legítima”. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, No. 03-04. Lima, octubre 1970

segunda conclusión de las jornadas se dejó indicado que la elusión constituye un comportamiento lícito y por tanto no sancionable (2008).

Dicha conclusión, la cual estimamos que no resulta sostenible en nuestro contexto actual, llama la atención por el hecho que su formulación se efectuara luego de señalar que la elusión fiscal constituye un comportamiento del obligado tributario dirigido a evitar el presupuesto de la obligación o para disminuir la carga tributaria mediante mecanismos anómalos, como ocurre en el caso de abuso de la forma o contravención de la causa típica de los negocios, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica, pero sí los valores o principios del sistema tributario (2008).

Cabe destacar que tal conclusión sobre el alcance de la elusión fiscal ha sido recogida recientemente por un sector de la doctrina en nuestro país, según se muestra en la Resolución de las XIV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario organizados por el Instituto Peruano de Derecho Tributario (2019)

Lo anterior solo se explica por el hecho que un sector de la doctrina insiste en sostener que la elusión, a diferencia de la evasión, no constituye una actuación ilegal, por lo que no tiene mayor incidencia a efectos fiscales.

El razonamiento se sustenta en la siguiente premisa. Si para el Derecho tributario la obligación tributaria nace solo una vez que se configura en la realidad el presupuesto legal previsto en la norma, las conductas elusivas no presentan mayor incidencia en este ámbito. Lo único que debe determinarse es si la conducta realizada está o no gravada.

En nuestra normativa, dicho argumento podría encontrar sustento en los principios que informan los distintos aspectos de la tributación de acuerdo con nuestra Constitución Política, como es la Reserva de Ley, así como en lo dispuesto en nuestro Código Tributario en lo referente a la obligación tributaria y a la calidad de contribuyente (2013, arts. 2 y 8). Así, solo una vez que se configure el supuesto de hecho descrito en la norma tributaria nacerá la obligación tributaria; igualmente, se gozará del estatus de contribuyente en la medida que se realice el hecho generador de la obligación.

Tal raciocinio indudablemente goza de validez jurídica desde un punto de vista lógico; no obstante, si bien puede plantearse como punto de partida para explicar el fenómeno de la elusión fiscal, consideramos que no resulta suficiente para responder cabalmente,

desde una perspectiva jurídica, por qué constituye un problema a resolver y en qué grado debe ser combatida.

Sin perjuicio de dicha discusión podemos partir de la premisa, sin duda alguna, según la cual la evasión hace referencia a aquellas conductas que configuran el hecho imponible, pero que ilícitamente ocultan su realización, en clara y directa contravención a lo dispuesto en la legislación. Esto diferencia en un primer plano, más teórico que práctico, a la evasión de la elusión.

Asimismo, puede discutirse si la intensidad del reproche por la contravención que se genera sobre el ordenamiento jurídico es de igual grado en ambos casos, en la medida que en la elusión no existe un ocultamiento de las transacciones, sino el uso de medios jurídicos en forma ilícita, distinción que habría sido considerada por el legislador en la implementación de la cláusula general antielusión (MEF, 2012 a).

1.4 El combate de la elusión fiscal a través de las cláusulas antielusivas

1.4.1 El contexto en el que se desarrollan las cláusulas antielusivas

A partir de la experiencia que se desprende tanto en nuestro Derecho interno, así como de realidades jurídicas ajenas a la nuestra, para un mejor entendimiento del contexto en que se desarrolla el combate de la elusión fiscal a través del uso de las cláusulas antielusivas debemos resaltar las siguientes dos premisas.

Lo primero es que en el contexto actual los estados, en mayor o menor medida, no toleran la realización de conductas configuradoras de supuestos de elusión fiscal. Esto conlleva a que los estados reaccionen y dispongan de las herramientas que tienen a su alcance para combatir la elusión fiscal. Ello, pues, se traduce en la adopción de diversas medidas legislativas diseñadas con la finalidad de lograr tal objetivo, entre las cuales se encuentran las cláusulas antielusivas.

En ese sentido, las cláusulas antielusivas, en esencia, se constituyen en mecanismos legales que permiten atacar de manera frontal y directa aquellas conductas calificadas como elusivas, dado que permiten neutralizar los efectos fiscales que tales conductas producen de manera perniciosa.

Por otro lado, los estados son conscientes que ni la más acuciosa técnica legislativa resulta suficiente para contrarrestar los supuestos de elusión fiscal, una premisa que fue señalada por un sector de nuestra doctrina nacional hace muchos años (La Madrid, 1991, p.43) pero cuya validez en su formulación se mantiene hasta la actualidad. Ello explica la necesidad que la legislación esté sometida a un continuo proceso de evolución, a través de la aprobación o perfeccionamiento de las normas jurídicas necesarias para combatir la elusión fiscal.

Un efecto colateral de lo anterior es el incremento a los costos de cumplimiento y de control del sistema tributario, afectando el principio de economicidad que indicáramos anteriormente. En efecto, combatir la elusión fiscal a través de la legislación implica un sistema tributario más complejo, sujeto a una actualización y modificación constante de las normas que le componen, todo con el fin de evitar que las conductas elusivas se beneficien indebidamente de un tratamiento impositivo más favorable.

Dicha complejidad no solo afecta a las operaciones locales, sino también a aquellas operaciones realizadas con sujetos no domiciliados o que acarreen algún elemento internacional. En este último caso no solo entran en acción los mecanismos antielusivos previstos en nuestro Derecho interno sino también, de ser el caso, aquellos que hubieran sido previstos por los países en los Convenios para Evitar la Doble Imposición que hubieran suscrito.

En efecto los citados convenios, a fin de evitar el uso abusivo del mismo o de alguna disposición o regla específica que contenga, pueden recurrir al mecanismo del reenvío, esto es, remitirse a la aplicación de las cláusulas antielusivas previstas en el Derecho interno de los estados contratantes.

Alternativamente, los referidos convenios pueden incorporar directamente en su propio texto cláusulas antielusivas. Tal es el caso de la cláusula de limitación de beneficios (Limitation on Benefits Rule – LOB), o la más general consistente en el test de los propósitos principales (principal purposes test – PPT). Esto último se viene impulsando en gran medida desde foros internacionales, como es el caso de la OCDE y ocupa uno de los aspectos centrales del reporte final de la Acción 6 - Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales (OCDE, 2016).

1.4.2 Las cláusulas antielusivas como mecanismos para combatir la elusión fiscal

Hasta aquí hemos indicado que uno de los mecanismos para combatir la elusión fiscal a nivel legislativo son las denominadas cláusulas antielusivas.

En cuanto a su tipo, las cláusulas antielusivas no se agotan en la previsión de conductas específicamente identificadas como elusivas, producto del conocimiento adquirido por acciones de fiscalización tributaria desarrollada a nivel local, así como de la experiencia internacional. En efecto, se plantea la necesidad de incorporar cláusulas de alcance más amplio que comprendan y neutralicen un espectro más extenso de conductas elusivas.

En cualquier caso, se hace evidente la necesidad de dotar de herramientas legales al ordenamiento jurídico que otorguen respuesta suficiente a las conductas elusivas, cerrando los resquicios que existen en las reglas jurídicas existentes y que pudieran ser utilizadas como plataforma para la realización de tales conductas.

Lo que se busca es que las conductas elusivas no logren sustraer en forma artificiosa situaciones o hechos reveladores de capacidad contributiva, que hubieran sido recogidos por el legislador como susceptibles de generar hechos imposables y la consiguiente obligación tributaria.

Sin embargo, bajo nuestra apreciación dicho efecto elusivo no podrá ser concebido desde un punto de vista estrictamente formal. El punto central de la cuestión, que origina y sustenta un juicio de tenor reprochable, es la artificiosidad con que se utilizan los medios o herramientas jurídicas previstas por el propio ordenamiento en los que pretende sustentarse la conducta elusiva, a fin obtener el resultado que se pretende.

Las “cláusulas antielusivas” constituyen una categoría jurídica cuya denominación como tal es esencialmente doctrinal, pero que recientemente ha sido recogida en nuestra legislación.

En efecto, se recogió el término “cláusulas antielusivas específicas” a propósito de la dación de facultades que otorgó el Congreso al Gobierno en materia tributaria en el año 2018, a través de la Ley No. 30823 (2018). Asimismo, en el decreto supremo que establece los parámetros de fondo y forma para la aplicación de lo dispuesto en la Norma XVI del -Título Preliminar del Código Tributario, se ha establecido el término “Norma anti-elusiva general” haciendo referencia a lo establecido en los párrafos segundo al quinto de la citada norma.

Según García Novoa, uno de los autores a los que más ha recurrido nuestra doctrina nacional para efectuar el estudio de las cláusulas antielusivas, este tipo de cláusulas constituyen estructuras normativas cuya hipótesis precisa con mayor o menor extensión su ámbito de aplicación, y cuyas consecuencias básicamente consisten en otorgar a favor del fisco ciertas atribuciones que le permiten no otorgar reconocimiento a los actos elusivos o reestablecer el tratamiento tributario evitado (2006, p. 19).

De la premisa planteada por García Novoa destacan entonces dos precisiones sobre las cláusulas antielusivas: (i) desde un punto de vista material, constituyen normas jurídicas, que contienen una hipótesis en la cual se comprendería determinada conducta o situación considerada elusiva; y, (ii) desde un punto de vista procesal, proveen competencia y facultades a la Administración Tributaria para que ésta, en forma extraordinaria, queda habilitada a desconocer los actos elusivos a fines fiscales, lo que de otra forma no le sería posible.

Entre los tipos de cláusulas antielusivas que suelen tratarse en doctrina, se tienen las siguientes dos (2), a las que nos referiremos en las siguientes líneas: (i) Cláusulas antielusivas generales, y (ii) Cláusulas antielusivas específicas. Ambos tipos de cláusulas antielusivas, general y específica, han sido adoptadas en el ordenamiento jurídico peruano.

1.4.3 Cláusulas antielusivas generales

En contraposición con las cláusulas antielusivas específicas, una cláusula antielusiva general prevé la posibilidad que el fisco neutralice los efectos de cualquier conducta elusiva, que se considere como tal por cumplir ciertas condiciones recogidas en la norma que la prevé. Así, no hay necesidad que exista una norma que en forma específica combata dicha conducta; pues, el objetivo es, más bien, atacar cualquier conducta que presente los rasgos o características previstos en la norma y que dan lugar a su calificación como una de carácter elusivo.

Las normas que prevén una cláusula antielusiva general suelen delinear las conductas comprendidas dentro de su ámbito de aplicación a través de términos genéricos, que hacen referencia a su carácter elusivo en virtud de su artificialidad y, por otro lado, al impacto que producen en la carga impositiva debido a su eliminación o reducción. En ese sentido, se otorga la posibilidad para que el fisco neutralice dicho impacto fiscal al eliminar o atenuar la carga impositiva que producen.

El establecimiento de cláusulas antielusivas generales no se ha hecho sin que amerite una serie de críticas que, en nuestra opinión, deben ser consideradas a efectos de contextualizar las cláusulas aprobadas en cada ordenamiento para su mejor aplicación en cada realidad jurídica.

Sin perjuicio de ello, debemos destacar que tales críticas en lo absoluto han sido óbice para que un gran número de países haya venido incorporándolas en sus ordenamientos jurídicos, tanto en aquellos de tradición romano-germánica como aquellos de tradición en el derecho anglosajón (Sotelo, 2012, p. 24-26).

De hecho, dicha necesidad no es limitativa del foro interno de cada estado, sino que ha sido establecida a través de documentos emitidos por la Organización para el Desarrollo y Cooperación Económicos, sobre la cual el Perú aspira a ser país miembro. Así se aprecia tanto a nivel de comentarios del Modelo de Convenio sobre la Renta y Patrimonio (OCDE, 2010, p. 52) así como del Plan BEPS, especialmente con base a lo expresado en el reporte final de la Acción 6 referida a impedir el abuso en la utilización de convenios fiscales suscritos entre los países (OCDE, 2016, p. 10).

Dicho ello, podemos afirmar que el núcleo principal de las críticas se relaciona con el entendimiento que las cláusulas antielusivas generales se constituirían como un mecanismo que faculta a la Administración a extender indebidamente el alcance de las normas tributarias creadas por el legislador, lo que significa el uso de la analogía (García, 2006, p. 84).

A partir de ahí se han formulado una serie de cuestionamientos, relacionados con contravenciones a la seguridad jurídica y principio de Reserva de Ley, por considerar que se hace uso de mecanismos como la analogía, así como una afectación sobre los derechos y libertades de los contribuyentes. En adición a lo anterior se han adicionado algunas circunstancias agravantes que se sustentan en el carácter genérico de los términos utilizados para configurar supuestos de elusión fiscal.

Para García Novoa la no admisión de la analogía en materia tributaria tendría su principal sustento en el hecho que supone la creación de una norma jurídica que no ha sido formulada en forma expresa en el ordenamiento (2006, p. 87). Por lo tanto, otorgar una facultad a la Administración en ese sentido, implicaría su intromisión en un ámbito que es reservado para el legislador y que se rige por la tipicidad.

Al respecto, consideramos que una conclusión como la antes expuesta solo es admisible limitando, en forma poco sostenible, la contextualización del fenómeno elusivo en el entendimiento de un sistema jurídico que se concibe conformado únicamente por reglas de Derecho positivo.

No obstante, sin perjuicio que sobre este tema volveremos más adelante, consideramos que el fenómeno de la elusión fiscal debe contextualizarse en un entendimiento del sistema jurídico en el que las reglas que en su interior se prevén coexisten también con principios jurídicos (Atienza & Ruiz, 2000. p. 18), como es el caso de los principios constitucionales. Así la ilicitud de las conductas elusivas y su corrección obedecen a la reacción del ordenamiento jurídico ante la manipulación de las reglas de manera tal que colisiona con los principios jurídicos que las sustentan o informan sobre su alcance.

Bajo esta perspectiva, y que consideramos como premisa fundamental, el remedio en los casos de elusión no se traduce en un mecanismo de aplicación de tributos por analogía, por el hecho que la conducta elusiva conlleve igual o similar resultado económico que aquél que subyace a la norma que busca eludir. De lo que se trata es establecer si los medios jurídicos utilizados para tal efecto han sido usados en contra de los principios previstos en el ordenamiento jurídico. Lo anterior es lo que dictamina, en buena cuenta, negar a la conducta el amparo del ordenamiento y restaurar, por lo tanto, la eficacia de la normativa que indebidamente se ha visto eludida.

Resumiendo lo hasta aquí señalado con relación a las cláusulas antielusivas generales, se puede indicar que:

- a) Reflejan una indudable decisión a nivel legislativo en el sentido que se tornan intolerables conductas que configuran supuestos de elusión tributaria, lo que les otorga, ciertamente, un efecto disuasivo en la realización de tales conductas.

La norma de parámetros y fondo de nuestra cláusula antielusión general, establece, en efecto, que ésta tiene como fin desincentivar la realización de actos elusivos según lo indicado en la Norma XVI. (MEF 2019, art. 7).

- b) Se caracterizan, por un lado, por el hecho que su ámbito de aplicación es amplio, pues buscan contrarrestar toda conducta elusiva con base a los términos previstos por el legislador en forma genérica y el ahorro o ventaja obtenida. Por otro lado, implican una atribución de facultades en favor de la Administración Tributaria, para

desconocer el tratamiento tributario otorgado por los contribuyentes a sus transacciones cuando concurren las condiciones que configuran conductas elusivas.

- c) Los aspectos más cuestionados de las cláusulas generales antielusión se originan en el entendimiento que constituyen el uso de la analogía y contravienen la seguridad jurídica y la Reserva de Ley, crítica que tienen su origen en un entendimiento del fenómeno elusivo bajo un ordenamiento jurídico indebidamente descontextualizado de los principios jurídicos.

El fenómeno elusivo debe analizarse bajo el entendimiento que contraviene los principios jurídicos que sustentan o informan las normas que prevén o admiten los medios legales (reglas) utilizados y que determinan, bajo ciertas condiciones, que la conducta elusiva no merezca su protección.

1.4.4 La Cláusula Antielusiva General prevista en el Código Tributario peruano

a. Contexto previo

Mediante Decreto Legislativo No. 1121 (2012) se incorporó al Código Tributario (2013), la Norma XVI al Título Preliminar de dicho cuerpo de leyes, estableciendo una cláusula antielusiva general para combatir los casos de elusión fiscal².

Tal como se revela en los antecedentes del documento denominado Exposición de Motivos del referido Decreto Legislativo (2012), el origen de la norma se debe a que en el año 2004 nuestro tribunal administrativo estableció que la Administración Tributaria no podía librar el combate contra el fraude a la ley al amparo de la Norma VIII contenida en el Título Preliminar del anteriormente citado Código (Tribunal Fiscal, 2004 a. p. 38), de acuerdo con su texto que se encontraba vigente hasta mediados del año 2012.

² El citado decreto legislativo entró en vigencia el 19 de julio de 2012. Sin embargo, a través del artículo 8° de la Ley No. 30230 publicada casi dos (2) años después (12 de julio de 2014) se suspendió la Norma XVI, salvo en lo referido al primer y último párrafo de dicha norma, hasta que se estableciera el decreto supremo correspondiente que regulara los parámetros de fondo y forma de la Cláusula General Antielusión, lo que ha ocurrido con la publicación del Decreto Supremo No. 145-2019-EF.

Como se recordará, en el mencionado texto de la precitada Norma VIII se dividía en tres (3) párrafos que preveían lo siguiente:

- (i) En el primer párrafo, se estableció que las normas tributarias se interpretan bajo los métodos de interpretación del Derecho, regla que corrobora la naturaleza jurídica de dichas normas como cualquier otra,
- (ii) En el segundo párrafo, se estableció el criterio de calificación económica, y;
- (iii) En el tercer párrafo, se estableció una regla de prohibición, según la cual en vía de interpretación no es posible crear tributos o extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los previstos por aquellas.

En el caso que dio origen al pronunciamiento del Tribunal Fiscal antes mencionado, la Administración Tributaria alegaba que no correspondía admitir la deducción del gasto efectuada por el contribuyente por concepto de depreciación de la partida de inmueble, maquinaria y equipo, al cuestionar el importe del costo de los activos tomado como base de su cálculo. En su cómputo, el contribuyente había considerado el efecto de la revaluación de activos realizada en el año 1996 en el marco de una escisión, acogiendo a los beneficios establecidos según la normativa vigente en ese entonces.

No obstante, la Administración, al amparo de la Norma VIII, cuestionó el costo de los activos transferidos y, por lo tanto, la deducción del gasto por depreciación a efectos de la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1996 a 1999. Según la Administración, a efectos de la depreciación, debía tomarse en cuenta el valor histórico de los bienes, sin considerar su valor revaluado, por considerar que el proceso de escisión realizado por el contribuyente se había llevado a cabo en fraude a la ley.

Podemos indicar que los argumentos utilizados por el Tribunal Fiscal para rechazar la aplicación del fraude a la ley se basaron en dos premisas:

En primer lugar, concluyó que el segundo párrafo de la Norma VIII, según texto vigente antes de su modificatoria en el año 2012, no consagraba la interpretación económica de las normas tributarias ni otorgaba facultades al fisco para determinar el hecho imponible con base a la finalidad o intención económica.

El tribunal consideró que la norma en cuestión tan solo contenía un criterio de calificación económica, por el cual la Administración solo podía verificar los hechos realizados de acuerdo con su sustrato económico, cuestión que ya había sido desarrollado con detalle por el mencionado colegiado en anteriores oportunidades (Tribunal Fiscal, 2003).

Bajo ese marco, el Tribunal Fiscal concibió el fraude a la ley como un acto jurídico que se realiza en forma efectiva y real. No obstante, el sujeto realiza el acto con la finalidad de perseguir una finalidad económica distinta a aquella que asigna el ordenamiento jurídico al acto realizado.

De tal manera, a criterio del citado tribunal a través del fraude a la ley se terminaba obteniendo un resultado similar al pretendido por este último, el que se encuentra gravado por la norma tributaria que se trata de eludir, cuestión que no podía ser atacada con base a la herramienta de la calificación económica contenida en el segundo párrafo de la Norma VIII, según texto vigente en los periodos materia de discusión.

Como segundo argumento, en conexión con lo anterior, el Tribunal Fiscal concluyó que la solución al fraude a la ley no consiste en descubrir la operación económica real abandonando la forma jurídica, sino en abandonar la norma en que se cobertura el acto fraudulento y extender los alcances de la norma defraudada (Tribunal Fiscal, 2003).

En esa medida el citado colegiado consideró que la solución al fraude a la ley exigía el uso de la analogía, cuestión prohibida según el tercer párrafo de la mencionada Norma VIII. Por lo tanto, concluyó que el Fraude a la Ley no era un supuesto comprendido dentro de los alcances de la calificación económica de los hechos recogida en la Norma VIII.

Aunque el pronunciamiento del Tribunal Fiscal no dio lugar a un precedente de observancia obligatoria, se trató de un pronunciamiento donde se trató a profundidad el mecanismo del fraude a la ley y su admisión en nuestro ordenamiento jurídico, constituyéndose en un marco de referencia para siguientes decisiones.

No obstante, en algunos casos el citado tribunal no habría seguido dicho criterio, aplicando el razonamiento del fraude a la ley a fin de tomar decisión al respecto.

Así se puede indicar respecto del tenor del caso que llegó a instancia de la Corte Suprema, en la que se discutió los alcances de la Resolución No. 01115-1-2005 según lo anteriormente analizado.

En efecto, aunque no se hizo referencia a las atribuciones previstas en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, se desconocieron los efectos de una operación de arrendamiento financiero, por considerar que en el caso concreto se había desnaturalizado, pues no se le había utilizado como una herramienta de financiamiento a largo plazo.

Asimismo, el Tribunal Fiscal en la Resolución No. 10923-8-2011 (2011) confirmó el criterio de la Administración, que con base a la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, había considerado que las escisiones que habían sido llevadas a cabo por el contribuyente no constituían una reorganización societaria, por lo que desconoció la infectación del bloque patrimonial transferido a fines del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta.

En virtud con ello, nuestra doctrina ha visto conveniente que se proceda a regular una cláusula general antielusión, que permita dilucidar de manera abierta los casos en fraude a la ley que permita proteger de mejor forma los derechos constitucionales involucrados (Malherbe & Zuzunaga, 2018. p. 61)

b. La Cláusula Antielusiva General en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario

En respuesta a lo establecido por el Tribunal Fiscal, se incorporó la mencionada Norma XVI al Título Preliminar del Código Tributario, a través de la cual se estableció en forma expresa en nuestro ordenamiento una cláusula antielusiva general para combatir los casos de elusión fiscal.

Para su aplicación, según nuestro Código Tributario, se requiere que la Administración Tributaria sustente y acredite dos (2) condiciones, las cuales deben presentarse de manera concurrente:

- (i) la artificiosidad o impropiedad de la conducta o hecho, con miras a los resultados perseguidos, lo que puede denominarse como un test de propiedad, y;
- (ii) la obtención de los mismos efectos, o similares, de los actos considerados usuales o propios, lo que puede denominarse como un test de efectos jurídicos y económicos.

De cumplirse las condiciones antes descritas, la Administración Tributaria quedará expedita para aplicar la norma que hubiera correspondido al acto usual o propio.

Un sector de nuestra doctrina ha señalado que a través de la disposición antes citada se establece un concepto de elusión (Villagra, 2018. Pp. 730). Bajo nuestra consideración, si bien la técnica legislativa utilizada no establece propiamente una definición, con base a los test anteriormente señalados, ciertamente se establecen en nuestro ordenamiento los parámetros para determinar los casos de elusión fiscal a combatir, esto es, cuándo estamos ante una conducta o situación que produce un ahorro o ventaja tributaria pero a partir de medios legales utilizados en forma ilícita.

b.1 El uso de conceptos jurídicos indeterminados

La formulación, inédita, de la cláusula antielusiva general en nuestro Código Tributario trajo cierta confusión sobre cómo debía estudiarse a lo largo de los cuatro párrafos en que se encuentra recogida (segundo a quinto párrafos de la Norma XVI).

En ese sentido, entre los primeros estudios que realizó nuestra doctrina sobre la Norma XVI es posible encontrar propuestas sobre cómo debía efectuarse la lectura de dicha norma (Duran, 2012), lo que se explica también por el hecho que en la misma disposición se recogió la regla de calificación económica de los hechos (primer párrafo) y de simulación (último párrafo).

Sin embargo, la cuestión que mayor polémica causa sobre la citada cláusula y que conlleva mayores cuestionamientos, es la utilización de conceptos jurídicos indeterminados en las dos (2) condiciones establecidas para la configuración de una conducta elusiva.

¿Qué es lo propio o impropio? ¿Qué es lo artificioso? ¿Qué es lo usual? Se trata sin duda de cuestiones que no permiten establecer a priori la identificación de una conducta elusiva, sino que deben ser determinados por la Administración, sobre quien recae la carga de la prueba, atendiendo a las circunstancias específicas de cada caso concreto.

Hecha dicha constatación, surge la necesidad de establecer la constitucionalidad de una norma jurídica así configurada. En las primeras líneas de este trabajo hemos señalado que, en nuestro contexto, el fundamento constitucional de las cláusulas antielusivas como herramientas para combatir la elusión fiscal se sustenta en el deber de contribuir, establecido a partir del principio de capacidad contributiva y de igualdad, así como en la proscripción del abuso de derecho.

Sin embargo, configurada la cláusula general antielusión en la Norma XVI, ello exige un nuevo nivel de análisis de constitucionalidad de la norma establecida en dicha disposición, en la medida que parte esencial de la misma se apoya en el uso de conceptos jurídicos indeterminados. Veamos.

Hemos dicho que la utilización de conceptos jurídicos indeterminados no es una técnica extraña en la configuración de una cláusula antielusiva general; por el contrario, es una técnica recurrente en los diversos países en que este tipo de cláusulas ha sido reconocida jurisprudencialmente o aprobada en las diversas legislaciones (Sotelo 2012, p. 12). Tal característica obedece a que el objetivo perseguido a través de este tipo de cláusulas es neutralizar a toda conducta considerada como elusiva, a partir de su delimitación genérica contenida en su supuesto de hecho.

Ello, sin embargo, no libera el interés de revisar la cuestión de constitucionalidad que ha sido planteada en párrafos anteriores.

Si pasamos a examen la cuestión del uso de conceptos jurídicos indeterminados a la luz de la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional, estimamos que no se zanja en forma concluyente la constitucionalidad de la Norma XVI.

Sin embargo, al margen de existir un espacio de discusión, es posible afirmar que lo establecido por el colegiado brinda fundamentos suficientes para sostener que nuestra cláusula antielusiva general se alinea bajo parámetros constitucionales.

Al respecto, al analizar los alcances del principio de tipicidad en el derecho administrativo sancionador, el Tribunal Constitucional declaró la inconstitucionalidad de la imposición de sanciones con base a disposiciones que requerían de un desarrollo normativo a nivel reglamentario, debido a su falta de precisión y determinación (2004)

Sin embargo, el Tribunal Constitucional también admitió el uso de conceptos jurídicos indeterminados, que se tornan en determinables a través del razonamiento jurídico; así, de acuerdo con el Colegiado, resulta admisible para el Derecho que el funcionario tenga un espacio de apreciación para establecer el contenido y extensión de tales conceptos en un caso concreto, en la medida que se respete la razonabilidad y proporcionalidad (2004).

Es claro que las normas tributarias no constituyen parte de un régimen sancionatorio; por lo que, con mayor razón, no apreciamos argumento que impida plantear un razonamiento diferente sobre la cuestión que venimos tratando.

En ese sentido, desde una perspectiva constitucional de acuerdo con nuestro contexto, la sola circunstancia que la cláusula general antielusión contenida en la Norma XVI se haya diseñado con apoyo de conceptos jurídicos indeterminados, no determina su inconstitucionalidad.

La línea de ideas antes descrita ha sido recogida en forma expresa por la norma que establece los parámetros de fondo y forma de la Cláusula Antielusiva General (MEF 2019, art. 4). En efecto, al señalar que si bien la existe un margen de apreciación en lo que se refiere al contenido y extensión de los conceptos recogidos en dicha cláusula, la calificación que se efectúe sobre dicha base no puede carecer, en forma manifiesta, de razonabilidad y proporcionalidad.

Por otro lado, estimamos que a fin de asegurar la apreciación de conductas elusivas bajo parámetros de razonabilidad y proporcionalidad, el legislador también ha complementado la aplicación de la cláusula general antielusión prevista en la Norma XVI estableciendo un cauce procedimental específico para tal efecto, a través del Decreto Legislativo No. 1422 (2018).

Ello a fin de regular el procedimiento que debe seguir el auditor en caso considere plausible la aplicación de la cláusula, así como establecer determinadas garantías para el deudor tributario y sus representantes en la tramitación de casos o situaciones que puedan calificar como elusivos.

Bajo ese marco, la norma de parámetros de fondo y forma no se ha constituido, propiamente, como un reglamento ejecutivo o de desarrollo prevista en la Norma XVI, especialmente en lo que refiere al alcance de las condiciones que esta última establece para entender configurada la conducta elusiva.

En su lugar, ha optado por establecer de manera enunciativa aquellas situaciones en que la cláusula general antielusión es susceptible de aplicación, tales como la falta de correspondencia de los actos con beneficios y riesgos asociados, baja rentabilidad, bajo nivel de sustancia (MEF 2019, art. 6), así como aquellos aspectos que deben ser

evaluados, tales como la manera, forma, sustancia de los actos, tiempo en que se realizan, resultados alcanzados, cambios en la posición legal o económica del fiscalizado y terceros, vinculación (MEF 2019, art. 7).

En todo caso, se ha precisado que el esfuerzo realizado a través de las disposiciones antes mencionadas no da lugar a una interpretación restrictiva o limitativa de las facultades que tiene la Administración para contrarrestar la elusión fiscal o de la aplicación de la cláusula general antielusión en un determinado caso (MEF 2019, Quinta Disposición Complementaria Final).

b.2 ¿Es relevante la intencionalidad en la Cláusula Antielusiva General?

El elemento de la intencionalidad ha sido bastante cuestionado en lo que al combate de la elusión fiscal se refiere.

Así, a propósito de la declaración del expediente de Fraude de Ley en España, en su oportunidad el profesor Acosta denotaba las complicaciones que surgen de reconocer y descubrir la motivación del sujeto, y vincular efectos jurídicos que pueden desvirtuar sus planes, dado las dificultades que acarrea su probanza. (1998, p. 41).

La preocupación antes descrita explica la tendencia de establecer mecanismos antielusivos que, sin dejar de reconocer el ánimo de eludir de la conducta elusiva, su configuración se sustenta en elementos objetivos, como lo es recurrir a un test donde se evalúan los efectos jurídicos y económicos de la conducta, de acuerdo con lo previsto, según nuestra legislación, en la Norma XVI del Código Tributario.

En esa línea, la norma de parámetros de fondo y forma de la Norma XVI, precisa que la cláusula antielusiva general no se activa por indagar o descubrir las intenciones o motivaciones del deudor tributario (MEF 2019, art. 8).

b.3 La discusión de la analogía en aplicación la cláusula general antielusiva

Recientemente el Tribunal Fiscal ha indicado que la cláusula general antielusión contendría la figura del Fraude a la Ley (2017, p. 22), aunque sin establecer un precedente de observancia obligatoria. Dicha idea, ciertamente, no se aleja de lo expuesto en el documento

denominado exposición de motivos del Decreto Legislativo No. 1121, al señalar que la elusión tributaria es un concepto interdependiente del Fraude a la Ley, o del abuso de derecho y abuso de las posibilidades de las formas jurídicas (MEF 2012, p. 6).

Lo anterior nos permite volver a la cuestión del uso de la analogía o de interpretaciones con resultado extensivo para combatir los casos de elusión, según vimos lo señaló el Tribunal Fiscal en el año 2004.

Esta cuestión constituye sin duda uno de los puntos que mayor polémica genera el combate de la elusión fiscal a través del uso de la cláusula general antielusión, en la medida que la coloca en posición de tensión respecto del principio de Reserva de Ley, uno de los principios rectores en materia tributaria según lo establecido en nuestra propia Constitución Política (1993, art. 74°), así como la seguridad jurídica.

Este punto ha sido abordado expresamente por el propio Decreto Legislativo No. 1121 al incorporar un texto en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, en el cual se establece que lo dispuesto en su Norma XVI, disposición que prevé la Cláusula General Antielusión, no afecta la prohibición de crear tributos o extender las disposiciones tributarias a través de la interpretación.

Entonces ¿La cláusula general antielusión conlleva al uso de la analogía o la extensión de un resultado interpretativo? ¿Cuál es la justificación para la analogía o la obtención de un resultado interpretativo extensivo se prohíban en nuestro ordenamiento jurídico?

Partamos de la siguiente premisa: Si las normas tributarias son normas jurídicas, no existen bases teóricas para denegar la obtención de un resultado extensivo o la aplicación de la analogía. Así lo ha señalado Ruiz Almendral, quien indica que su prohibición no se fundamenta en el principio de Reserva de Ley, pues constituye una creación normativa que se enmarca en la estructura de la norma que se aplica análogamente, además que la norma tributaria no es una norma penal, de excepción o restrictiva de derechos que pueda amparar dicha prohibición (2006, p. 61).

Sin embargo, en lo que refiere a nuestras fuentes jurídicas, nuestra Corte Suprema ha establecido reglas al respecto.

En efecto, al estudiar los alcances de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, según su texto vigente antes de las modificatorias introducidas por el Decreto Legislativo No.

1121, la Corte concluyó, en el caso de normas que restringen derechos o establecen derecho no corresponde una interpretación de carácter extensivo ni restrictivo (2015). La importancia de este criterio radica en que el mismo fue establecido como un precedente con carácter vinculante.

Sin perjuicio de lo expuesto, consideramos que no resulta posible establecer que la cláusula general antielusión significa la aplicación por analogía de la consecuencia jurídica prevista en las normas tributarias.

En efecto, una de las condiciones de la analogía como técnica de integración jurídica es la existencia de una laguna, una situación no prevista en el ordenamiento jurídico pero que se considera debe recibir una solución por parte de éste. Sin embargo, estimamos que ello no ocurre en el caso de la conducta elusiva, las cuales precisamente, se cobertura bajo normas o disposiciones que prevén un determinado tratamiento tributario más favorable.

Así, por ejemplo, ocurre cuando se realiza una reducción de capital con devolución de aportes dinerarios o, como hemos visto, una escisión con transferencia de activos a valor en libros, en cuyo caso nuestra normativa prevé que la entrega de dichos aportes o la transferencia de los bienes no da lugar a una renta gravada con el Impuesto a la Renta.

Sin embargo, si lo que se reparte son utilidades previamente capitalizadas o si la escisión tiene como finalidad la enajenación de los bienes antes que una reestructuración societaria, se cuestiona precisamente es la artificiosidad con la que se ha utilizado el amparo de normas societarias y tributarias para obtener el resultado deseado, pero con una menor carga impositiva menor.

Lo que se trata entonces es establecer si corresponde o no mantener incólume o no la consecuencia o tratamiento otorgado por la norma en que se cobertura el acto elusivo.

A lo anterior se debe agregar, como podrá apreciar el lector, que la aplicación de la norma que se pretende eludir no se basa en postulados economicistas, esto es, atendiendo, al menos no únicamente, al hecho que el resultado obtenido sea igual o similar a aquél sobre el que recae un mayor gravamen. En efecto, lo que se cuestiona es la artificiosidad con la que se han utilizado los medios legales para la obtención de dicho resultado.

Bajo la circunstancia según la cual en el combate de la elusión fiscal no se cuestiona la realidad del acto, bajo nuestro criterio es posible concluir que su remedio a través de la

cláusula antielusiva implica una extensión de las disposiciones tributarias que se ven defraudadas, las que serán aplicadas en lugar de las normas que otorgan cobertura inicial al acto.

Nuestra doctrina además, concretando la premisa antes descrita en nuestra realidad jurídica, señala que la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario parte de la premisa de que el hecho imponible no se llega producir, pues así se determina de su propia redacción (Villagra, 2018. Pp. 730-731). A ello agregaremos que la Norma VIII del citado cuerpo de leyes, luego de proscribir la interpretación extensiva en los casos que ahí se indican, también precisa que dicha prohibición no se considera afectada por lo dispuesto en la Norma XVI.

Por lo tanto, la cuestión implica una confrontación con cánones de interpretación previstos para el caso de disposiciones tributarias que establecen obligaciones para el deudor, los que en tales supuestos, según lo ha establecido nuestra Corte Suprema, deben efectuarse en un sentido estricto y no extensivo, de acuerdo con el precedente vinculante al que anteriormente hiciéramos referencia.

Sin embargo, estimamos que aún bajo esta lectura de las consecuencias que acarrea la cláusula antielusiva general, su legalidad no solo se sustenta en la incorporación del último párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, sino que encuentra plena base constitucional en el deber de contribuir y la proscripción del abuso de derecho.

1.4.5 Cláusulas antielusivas específicas

Hemos indicado que a diferencia de las cláusulas antielusivas generales, las cláusulas antielusivas específicas están diseñadas para combatir conductas fraudulentas, como su denominación indica, en supuestos específicos.

En efecto, a través de tales herramientas se combate la elusión fiscal con base a la previsión de una conducta o hecho cuyos caracteres específicos han sido recogidos en el supuesto de hecho de la norma jurídica en la que se encuentran previstos. Ello diferencia de las cláusulas antielusivas generales, cuyo ámbito de aplicación es más amplio o abierto (García, 2006, p. 19).

Tal como ha destacado Casado Ollero, la aprobación de cláusulas antielusivas específicas se da cuando el legislador ha podido identificar o detectar la realización de las conductas o

hechos que considera elusivos (citado en Casas, 2004, p. 114). En efecto, a partir de dicha constatación el legislador tiene la posibilidad de abstraer las características de tales conductas o hechos y las incorpora en la norma jurídica a fin de contrarrestar sus efectos.

Pese a las características hasta aquí esbozadas, debe reconocerse que la identificación de cláusulas antielusivas específicas, no obstante que su denominación ha sido recogida en nuestra legislación, no resulta una cuestión sencilla de resolver.

La primera circunstancia que dificulta dicha tarea de identificación es que el ordenamiento jurídico prevé normas, ciertamente, con finalidad antielusiva, pero que forman parte de las reglas de determinación del tributo, tales como prohibiciones, limitaciones u otorgar ciertos efectos a determinadas transacciones.

En efecto, por su propia evolución, estas normas suelen insertarse dentro de las leyes propias de cada Impuesto, constituyéndose en parte de la propia configuración de los diversos aspectos del tributo (material, espacial, temporal o personal), o de su consecuencia jurídica (base imponible, tasa).

Así, a manera de ejemplo, nuestra Ley del Impuesto a la Renta establece prohibiciones sobre la deducción de gastos en el caso de transacciones con países de baja o nula imposición (art. 44, 2013), prohibiciones a la limitación de pérdidas en el caso de reorganización de sociedades (art. 106, 2013), entre otros.

Los casos antes mencionados bien sirven de ejemplo para resaltar esta premisa y quizá por ello existen controversias en nuestra doctrina sobre la naturaleza antielusiva de determinadas disposiciones.

Un caso que demuestra la discusión sobre la cuestión planteada lo constituyen las normas de valor de mercado previstas en la normativa del Impuesto a la Renta; especialmente, aquellas que operan entre partes vinculadas en la medida que requieren la configuración de un perjuicio fiscal (arts. 32 y 32-A, 2013).

En efecto, las disposiciones de valor de mercado establecen una determinada conducta (sobreevaluación o subevaluación de la transacción) y la facultad de la Administración Tributaria de ajustar, en tales casos, el valor de la transacción tanto para el transferente como el adquirente.

Así mismo, desde un punto de vista histórico, la exposición de motivos del proyecto que dio origen a la Ley No. 27356, Proyecto de Ley No. 00357, las prevé como mecanismos antielusivos. Cabe anotar que en otros contextos como el español, el propio Tribunal Constitucional de dicho país ha reconocido la finalidad antielusiva de las reglas de valoración en el caso de operaciones entre vinculadas (2013).

Sin embargo, por otro lado, la finalidad antielusiva que pudiera haber inspirado la dación de las reglas de valor de mercado y la facultad de la Administración Tributaria de efectuar el ajuste correspondiente, no alteran el hecho que se trate en efecto, de una norma de valoración que contiene un carácter imperativo para el contribuyente.

Por lo tanto, no habría duda de que se constituye en una regla de ineludible observancia a efectos de establecer la base imponible del Impuesto a la Renta. Recientemente, un sector de nuestra doctrina se ha inclinado por señalar que la regla de valor de mercado es precisamente una regla de valoración, y no una cláusula antielusiva específica (Duran & Nina, 2018, p. 318 a 333).

Otro ejemplo lo constituye la regla antesubcapitalización, norma que es recogida en diversas legislaciones y que en nuestro caso está prevista en el inciso a) del artículo 37° de nuestra Ley del Impuesto a la Renta (2004), y detallada en el inciso a) del artículo 21° de su reglamento (1994).

Como se sabe al amparo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros requisitos se tiene que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirán de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, por lo que se permite la deducción de gastos sobre base real que cumplen con el requisito de causalidad.

Sin perjuicio que se permite la deducción de gastos causales, el legislador ha considerado conveniente regular expresamente la deducción de una serie de gastos, como es el caso del gasto por concepto de intereses por financiamiento.

Dentro de las limitaciones previstas en nuestra Ley del Impuesto a la Renta, con la dación de la Ley N° 27356 se incorporó un párrafo al inciso a) de su artículo 37°, a través del cual se introdujo la cláusula antesubcapitalización, aplicable a partir del ejercicio

2001³. Bajo esta regla, a efectos de la deducción de gastos por concepto de intereses, se estableció un límite a la relación que debe existir entre el pasivo y el patrimonio de la Empresa con base a un sistema de ratio fijo (coeficiente), tratándose de operaciones de financiamiento entre partes vinculadas.

Por su parte, en vía reglamentaria se señaló que el monto máximo de endeudamiento con sujetos o empresas vinculadas se determinaba aplicando un coeficiente de tres (3) al patrimonio neto (determinado al cierre del ejercicio anterior), lo que se conoce como el método objetivo. Los intereses devengados que se originen en un exceso de endeudamiento con empresas vinculadas no resultan deducibles; no obstante, no se prevé su recalificación como dividendos.

Al respecto, se tiene que el carácter antielusivo de la regla en cuestión se extrae de dos elementos.

Por un lado, así se destaca en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley presentado ante el Congreso de la República, que dio lugar a la aprobación de la Ley N° 27356, la cual fue dictada con la finalidad de incorporar diversos mecanismos elusivos del Impuesto a la Renta y garantizar la recaudación de dicho tributo (2000).

Asimismo, nuestro Tribunal Fiscal señaló el carácter antielusivo de la regla antisubcapitalización antes descrita, a través de la cual el legislador estableció en forma objetiva un ratio por el que, en términos de libre competencia, podrían endeudarse partes no vinculadas, por lo que cuando se superaba tal límite se presupone la finalidad de encubrir aportes de capital a través de préstamos (2016).

Según se aprecia, el legislador no recurrió a una ficción o presunción para configurar la cláusula antielusiva. No obstante, es cuestionable que, precisamente, no se haya previsto otorgar la posibilidad al contribuyente de probar en contrario y acreditar que su nivel de endeudamiento es conforme al principio de libre competencia en el mercado, tal como se ha indicado en nuestra doctrina nacional (Joo, E. 2008, p. 542).

³ La norma en cuestión fue modificada posteriormente a través del Decreto Legislativo No. 945, vigente a partir del ejercicio 2004, sin ser objeto de modificaciones sustanciales, lo que sí ha ocurrido con la dación del Decreto Legislativo No. 1424 publicado con fecha 13 de setiembre de 2018 y vigente a partir del 01 de enero de 2019.

Pese a los antecedentes antes descritos, el carácter antielusivo de la regla de subcapitalización puede ser discutible a partir de las modificatorias introducidas por el Decreto Legislativo No. 1424 (2018).

En efecto, con la modificación se ha previsto que se tomará en cuenta, también, el endeudamiento adquirido con sujetos no vinculados y que la deducción del gasto se medirá, ya no con base al capital o patrimonio del deudor, sino con base a un porcentaje de la utilidad generada por la Compañía, determinada de acuerdo con las reglas de la citada disposición.

a. Técnicas jurídicas susceptibles de ser utilizadas en la configuración de las cláusulas antielusivas específicas

En la configuración de este tipo de cláusulas el legislador puede recurrir a las siguientes técnicas: (i) presunciones, (ii) ficciones, y (iii) presupuestos de hecho suplementarios.

Nos centraremos en el presente trabajo en las dos primeras, no solo porque se trata de herramientas que con recurrencia han sido utilizadas en nuestra legislación, sino también porque constituye un insumo para el análisis de la cláusula antielusiva específica comprendida dentro del objeto de nuestro estudio, tal como ha sido estructurada en nuestra normativa del Impuesto a la Renta.

a.1 Las presunciones legales.

Nuestro Código Tributario no ofrece una definición de presunción legal, sin embargo, válidamente podemos acudir al Código Procesal Civil para contar con un alcance al respecto⁴.

El citado código indica que la presunción, que puede ser legal o judicial, se constituye por un razonamiento lógico crítico, por el cual a partir de uno o más hechos es posible advertir la certeza de un hecho (1993, art. 277).

Básicamente, las presunciones legales se configuran como mecanismos de dispensa de prueba sobre el hecho que se presume, aunque se mantiene la necesidad de acreditar el hecho cierto del cual parte el razonamiento presuntivo.

⁴ Dicha remisión se efectúa con base a lo dispuesto en la primera parte de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.

Nuestro Tribunal Fiscal complementa la idea antes señalada indicando que la presunción se basa en la probabilidad, pues consiste en una operación o estructura lógica que tiene como punto de partida un hecho conocido (certeza), a partir del cual se infiere la realización de otro hecho cuya existencia se ignora (probable), teniendo como sustento el razonamiento presuntivo una regla técnica o de experiencia. (2006)

Nuestro Código Procesal Civil clasifica las presunciones legales en absolutas y relativas, en función a si cabe o no la posibilidad de demostrar en contrario la existencia de una situación distinta al hecho que se presume.

Según el citado Código, cuando la ley califica una presunción con carácter absoluto no cabe prueba en contrario, siendo que únicamente es exigible la acreditación del hecho que le sirve de base (1993, art. 278°). De ser así, la contraparte no tendrá la posibilidad de contradecir el hecho presumido.

Como ejemplo de este tipo de presunciones en nuestro ordenamiento jurídico tenemos aquellas referidas a la determinación de la renta neta de fuente peruana obtenida por sujetos no domiciliados en el país, en virtud de actividades desarrolladas tanto en el Perú como en el extranjero, previstas concretamente en los artículos 12° y 48° de la Ley del Impuesto a la Renta (seguros, alquiler de naves y aeronaves, transporte entre la república y el extranjero, entre otros).

Así, en estos casos, ante la dificultad que puede suscitar determinar aquella porción de la renta sobre la cual deben tributar los sujetos no domiciliados, en tales casos el legislador ha optado por establecer una presunción al respecto.

En aquellos casos en que la ley presume una conclusión con carácter relativo la carga de la prueba se invierte a favor del beneficiario de tal presunción (1993, art. 279°). Se deja, sin embargo, abierta la posibilidad de la contraparte de contradecir la existencia del hecho presumido, adquiriendo la carga de la prueba correspondiente.

Un ejemplo de este tipo de presunciones es aquella establecida en el artículo 26° de nuestra Ley del Impuesto a la Renta. Bajo la citada disposición, los préstamos dinerarios devengan intereses determinados de acuerdo con las reglas establecidas en el citado artículo. No obstante, esta presunción admite prueba en contrario, dado que será dejada

de lado si los libros de contabilidad del deudor no reflejan en efecto la contabilización de interés alguno.

Otro ejemplo lo tenemos en el caso de la determinación de las rentas netas de fuente extranjera. Como se sabe, nuestra ley prevé que para tal efecto son deducibles aquellos gastos que resulten necesarios para su generación y manutención de la fuente generadora de dichas rentas, según se prevé en el artículo 51°-A de Ley del Impuesto a la Renta.

En este contexto, la citada disposición establece en su segundo párrafo una presunción en el sentido que los gastos incurridos en el exterior se entienden generados por rentas de fuente extranjera, presunción que también admite prueba en contrario. Por lo tanto, en la medida que se tengan los elementos de prueba correspondiente, será posible asociar gastos incurridos en el extranjero a la determinación de la renta de fuente peruana y, por lo tanto, serán aplicables las reglas de deducción de gastos previstas para tales casos.

En este punto debemos resaltar lo siguiente. La posibilidad que la presunción legal admita o no prueba en contrario tiene incidencia en el hecho que se presume. Sin embargo, no se afecta en ninguna medida la certeza que debe existir sobre el hecho utilizado por el legislador como base para dar lugar al hecho que se presume. En efecto, en cualquier escenario existe la necesidad de acreditar el hecho base a partir del cual se sustenta el razonamiento presuntivo.

En los ejemplos antes planteados, en un caso, deberá existir certeza que se ha otorgado un préstamo dinerario, a fin de que opere la presunción de intereses, y en otro caso, que se hayan incurrido en gastos del exterior a efectos de su asociación con las rentas de fuente extranjera.

El Tribunal Fiscal se ha pronunciado sobre la necesidad de contar con certeza del hecho base en el caso de presunciones. Así ha ocurrido en los casos en que la Administración Tributaria pretendía aplicar la presunción prevista en nuestra Ley del Impuesto a la Renta, según la cual la cesión gratuita de un predio se entendía realizada por la totalidad del bien, a efectos de determinar la renta ficta de primera categoría gravada con el Impuesto a la Renta

Al respecto, el Tribunal Fiscal declaró la nulidad e insubsistencia de la resolución apelada debido a que la Administración Tributaria no había verificado, previamente, que el bien, en efecto, había sido cedido gratuitamente por el propietario, por estar en posesión de un tercero, a fin de encontrarse habilitada para aplicar la presunción antes descrita (Tribunal Fiscal, 2004 b).

a.2 Las ficciones

Las ficciones, en comparación con las presunciones, se presentan como una herramienta legislativa más drástica para combatir la elusión fiscal, lo que ha traído consigo también una mayor posición crítica, tanto por nuestra doctrina nacional como los tribunales, sobre su utilización en el sistema tributario por parte de nuestro legislador al momento de configurar el ámbito de aplicación de los tributos.

Mediante la técnica de la ficción se crea una verdad jurídica distinta de la real, por la cual el legislador atribuye determinados efectos jurídicos a determinados hechos que, de otra manera, no resultaría posible. La ficción se basa en un hecho conocido e impone la certeza de otro hecho no conocido cuya existencia es improbable o falsa (Pérez, 1996, p. 63).

A modo de ejemplo el Tribunal Fiscal, en una resolución que contiene un precedente de observancia obligatoria, en el caso de la sociedad conyugal señaló que bajo nuestro derecho común no cuenta con personería jurídica; sin embargo, a fines del Impuesto a la Renta, la Ley recurre a una ficción legal a través de la cual dicha sociedad se constituye como contribuyente por las rentas que generan los bienes comunes (2004).

En algunos casos la línea que permite distinguir las ficciones de las presunciones legales en la práctica puede ser tenue, sobre todo respecto de las presunciones de carácter absoluto. Sin embargo, aún en estos casos deben apreciarse las diferencias que existen en cuanto a su estructura. En efecto, en la presunción el hecho presumido es resultado de un juicio de experiencia o técnico, el cual sustenta razonablemente su existencia, situación que en el caso de las ficciones es tan solo contingente.

Por ello un sector de la doctrina ha señalado que la ficción tiene como efecto práctico cubrir la función del Derecho Tributario material en lo que respecta a la creación de hechos imponibles (Pérez de Ayala, citado en Carrasquer, 2002 p. 209), lo que le

diferencia de las presunciones que, como se indicó, se constituyen más bien en mecanismos de dispensa de prueba.

Desde un punto de vista constitucional, el uso inadecuado de ficciones y de presunciones de carácter absoluto puede quebrantar el principio de capacidad contributiva, en la medida que, sin una técnica legislativa depurada, en aras de la simplificación o economicidad, se puede terminar gravando hechos bajo circunstancias que no revelan capacidad contributiva alguna según esta se recoge en la norma material.

Por lo tanto, tanto su diseño como su aplicación no deben de perder de vista la razonabilidad y la proporcionalidad.

b. La Cláusula antielusiva específica prevista en la Ley del Impuesto a la Renta aplicable a escisiones efectuadas a valor en libros

b.1 El proceso de reorganización de escisión

Nuestra legislación societaria ha previsto a la escisión como una modalidad de reorganización de sociedades.

De acuerdo con lo señalado por el profesor Elías, a diferencia de la fusión, la escisión permite transferir su patrimonio a otras personas jurídicas, permitiendo usualmente la separación de los socios de la sociedad escidente (2000, p. 785).

Lo característico de la escisión es que la transferencia del patrimonio de la Compañía puede ser utilizada para lograr diferentes objetivos empresariales de carácter comercial, organizativo, financiero, entre otros, los cuales que dependerán del contexto o circunstancias en las que se establezca su ejecución.

Así, la escisión puede tener como objetivo (i) obtener una mejor organización o especialización en el desarrollo de las actividades económicas, (ii) lograr la desconcentración de las líneas de negocio de la compañía y reordenarlas en diversas entidades para su mejor manejo, o, por el contrario, concentrar líneas de negocio que operan sobre diferentes etapas del proceso de producción y distribución de bienes y servicios.

El Tribunal Fiscal ha evaluado las características de la escisión desde la perspectiva de la realidad económica que le subyace, a fin de establecer si en el caso sometido a su juicio la escisión realmente se había llevado a cabo (2004 a).

Así, para el Tribunal Fiscal, una escisión se ha llevado a cabo en la medida que se verifiquen en forma concurrente los siguientes tres elementos:

- (i) la existencia de un traspaso patrimonial y su recepción por la empresa escisionaria;
- (ii) la división de actividades y la explotación del patrimonio como una unidad económica nueva o formando parte de una ya existente; y,
- (iii) la reducción del capital de la sociedad escidente y la consiguiente entrega de las acciones o participaciones correspondientes.

b.2 La neutralidad fiscal en las transferencias de activos realizadas en el marco de escisiones efectuadas a valor en libros.

En el caso de reorganización de sociedades, nuestra Ley del Impuesto a la Renta ha puesto atención a los efectos tributarios de las transferencias de bloques patrimoniales que se producen, permitiendo a las partes optar por alguno de los siguientes regímenes (2004, art. 104):

- *Revaluación voluntaria con efectos tributarios (numeral 1)*

Bajo este régimen, en caso exista una revaluación de activos, la diferencia entre el mayor valor pactado por los activos y su costo se gravará con el IR. Sin embargo, como contrapartida el costo de los bienes transferidos en cabeza del adquirente se actualizará, para efectos tributarios, al valor que fueron revaluados.

Así, si bien bajo este régimen la reorganización generará un Impuesto a pagar por las transferencias realizadas, a su vez se reconocerá con efecto tributario un mayor costo sobre los bienes transferidos, el que se podrá recuperar a través de la deducción de un mayor cargo por concepto de depreciación o a través de la determinación de la renta bruta en caso de una enajenación.

- *Revaluación voluntaria sin efectos tributarios (numeral 2)*

A diferencia del régimen anterior, en este caso la transferencia de los activos no tiene mayor efecto tributario, pues la diferencia entre el mayor valor pactado y el costo de los activos no se encontrará gravado con el IR.

A su vez, tampoco se reconocerá para efectos tributarios el valor revaluado de los bienes.

- *Sin revaluación voluntaria (numeral 3)*

En contraposición a los casos anteriores, las partes deciden no revaluar los activos. Para efectos tributarios, los activos se transfieren al mismo costo que correspondía atribuir al transferente, por lo que se determina que no exista Impuesto a pagar en virtud de su transferencia.

Así, son dos los aspectos más importantes que se generan como consecuencia de optar por este régimen, relacionados a la transferencia de bienes realizada por la empresa transferente y el costo computable que asume la empresa adquirente.

En efecto, la transferencia de los activos producida a propósito de la reorganización no generará ninguna ganancia que pueda ser gravada con el Impuesto a la Renta.

Esto se debe a que para efectos del Impuesto el valor de transferencia de los bienes es el mismo que consta en los libros de la empresa transferente, excluyendo en forma expresa en este supuesto la aplicación las reglas de valor de mercado previstas en el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta. En ese sentido, no obstante que el valor de mercado de los bienes sea superior respecto de aquél que consta en libros, en la medida que la transferencia se lleva a cabo a valor en libros no se generará una ganancia que pueda ser gravada.

Como contrapartida, la empresa adquirente recibirá los activos bajo el mismo costo computable que le correspondía a la empresa transferente, el mismo que se constituirá como el valor depreciable.

Sin perjuicio que el tratamiento tributario de las transferencias de bienes realizadas, en el marco de reorganizaciones empresariales, se muestra flexible, no debe de perderse la cuestión que subyace a este asunto.

Un sector de la doctrina señala que la problemática radica en establecer si las transferencias efectuadas en el marco de reorganizaciones provocan una ganancia de capital susceptible de ser gravada con el Impuesto a la Renta, pues si bien se produce una transmisión de la propiedad, la sociedad transmisora no recibe como contraprestación ingreso alguno (Córdova, 2010, pp. 25).

Sin perjuicio de este punto controvertido, nuestra Ley ya habría tomado posición al respecto.

En efecto, a fines del Impuesto a la Renta, nuestra legislación parte de la premisa que, no obstante que la transferencia es realizada en el marco de un proceso de reorganización empresarial, es susceptible de generar una ganancia de capital a efectos del Impuesto.

No obstante, bajo ese supuesto, nuestra legislación ha otorgado la posibilidad a los contribuyentes de no generar dicha ganancia de capital, en caso optar por una transferencia a valor en libros.

b.3 La cláusula antielusiva prevista para el caso de escisiones a valor en libros.

No obstante que en el marco de procesos de reorganización societaria nuestra Ley del Impuesto a la Renta posibilita que las partes acuerden que la transferencia activos se realice a su valor en libros, en estos supuestos se detectaron casos en los que la figura de la reorganización fue utilizada no con la finalidad de reestructurar un determinado negocio o actividad, sino como un mecanismo para lograr la transferencia de activos con una carga impositiva significativamente menor.

Ante esta verificación, mediante Decreto Legislativo No. 1120 (2012) se introdujo una cláusula específica a través de la incorporación del artículo 105°-A en la Ley del Impuesto a la Renta (2004). A través de esta cláusula, se establece la posibilidad que la transferencia de los bienes efectuada en el marco de una escisión simple o una reorganización se ha producido a valor de mercado generando, por lo tanto, una ganancia gravada.

En efecto, si luego de llevarse a cabo el proceso de reorganización societaria de escisión a valor en libros, y por lo tanto sin mayor efecto fiscal, se amortizan, cancelan o transfieren las acciones o participaciones que hubieran sido recibidas por los socios o accionistas de la empresa que escindió su patrimonio, en las condiciones que prevé la normativa, se deberá pagar el Impuesto a la Renta por la diferencia o ganancia establecida entre el valor de mercado de los activos recibidos y su respectivo costo computable.

Para ello se deben cumplir dos (2) requisitos en forma concurrente: (a) Las acciones o participaciones transferidas, amortizadas o canceladas deben constituir más del cincuenta por ciento (50%), en capital o en derechos de voto, respecto de todas aquellas que hubieran sido emitidas como consecuencia de la escisión; y, (b) la transferencia, amortización o cancelación antes indicada se lleva a cabo antes de la culminación del ejercicio siguiente respecto del cual la escisión entra en vigencia.

De configurarse lo previsto en la disposición antes comentada el Impuesto recae sobre la sociedad adquirente del patrimonio escindido, pues es sobre dicha entidad que se atribuye la generación de la renta gravada, y que dicha imposición es independiente a la tributación que se hubiera generado sobre los accionistas o socios por la transferencia de sus acciones o participaciones, sobre quien recae además la calidad de responsables solidarios.

La justificación para la aprobación de esta cláusula antielusiva es, precisamente, la detección de casos en que personas jurídicas, domiciliadas en el Perú, se veían sometidas a un proceso de escisión a valor en libros con la sola finalidad de transferir bienes a terceros, sin que exista una razón de carácter empresarial para ello (MEF, 2012 b).

Por lo tanto, lo que se cuestiona es la utilización de normas societarias para la obtención para lograr una mera transferencia de activos sin imposición a nivel del Impuesto a la Renta.

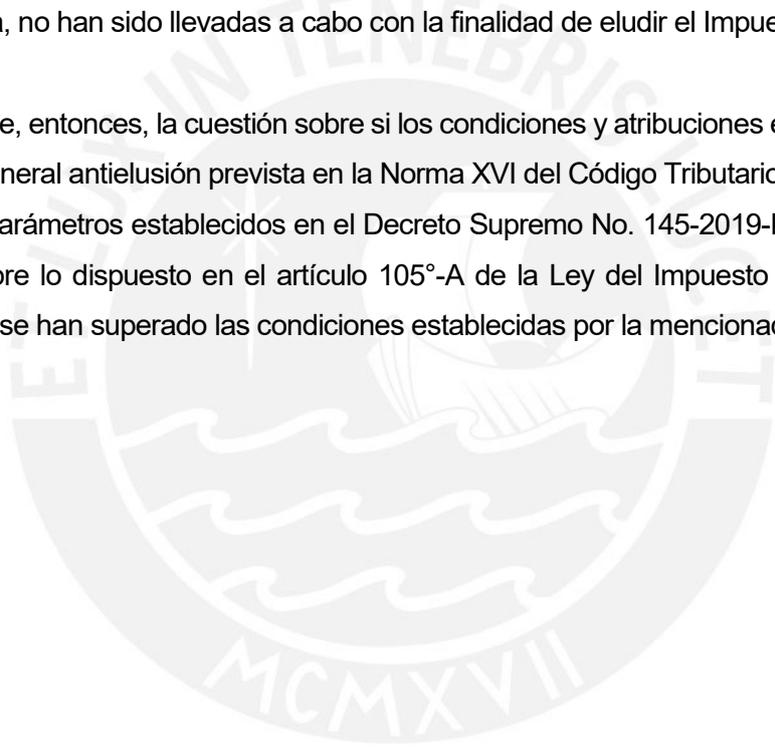
Según podemos verificar del texto de la norma objeto de análisis, debemos apreciar dos características que ofrece y que deberán ser consideradas a efectos de nuestro objeto de investigación.

La primera consiste en que la cláusula se ha configurado como una presunción de carácter absoluto, es decir, que no admite prueba en contrario.

La segunda cuestión radica en que, pese a constituirse como una presunción de carácter absoluto, dicha característica se ve atenuada por la habilitación que hace la ley para que, por vía reglamentaria, se establezcan aquellos supuestos en que dicha presunción no resulta aplicable. Ello siempre que la reorganización cumpla con las condiciones necesarias que imposibiliten su realización con la finalidad de provocar la elusión del Impuesto. No obstante, a la fecha tales normas reglamentarias no han sido aprobadas.

Nótese también que, pese a que la cláusula antielusiva específica bajo análisis se publicó en la misma fecha que la cláusula general antielusión, en su técnica legislativa la primera no se ha remitido a la segunda o a los parámetros establecidos por esta última para determinar aquellos casos en que las reorganizaciones efectuadas, sobre las que opera la presunción antes descrita, no han sido llevadas a cabo con la finalidad de eludir el Impuesto.

Ante ello surge, entonces, la cuestión sobre si los condiciones y atribuciones establecidas en la cláusula general antielusión prevista en la Norma XVI del Código Tributario, considerando también los parámetros establecidos en el Decreto Supremo No. 145-2019-EF, pueden ser aplicados sobre lo dispuesto en el artículo 105°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, no obstante que se han superado las condiciones establecidas por la mencionada disposición.



CAPÍTULO 2: RELACIÓN ENTRE LA CLÁUSULA ANTIELUSIVA GENERAL Y LA CLÁUSULA ANTIELUSIVA ESPECÍFICA PREVISTA PARA ESCISIONES A VALOR EN LIBROS

En el presente capítulo revisaremos la interacción de las cláusulas antielusivas objeto de nuestro estudio con base a la aplicación de los criterios recogidos por nuestros tribunales para establecer la relación existente entre normas jurídicas, así como para resolver situaciones de antinomias o conflictos (Tribunal Constitucional, 2006). Tales criterios, de hecho, han sido a priori planteados por nuestra doctrina nacional a fin de tratar de establecer relación entre las cláusulas en cuestión (Liu, Sotelo & Zuzunaga, 2012, pp. 416-419).

Sin embargo, para fines del presente trabajo consideramos que la solución debe construirse bajo una concepción del ordenamiento jurídico, siguiendo a Atienza y Ruiz, según la cual éste no se concibe como un mero sistema de reglas de derecho positivo, sino que se construye a partir de principios que informan acerca de la aplicación de tales reglas (2000, p. 18). Por lo tanto, tales principios deben ser identificados, desarrollados y ponderados, pues dado su carácter abierto, debe plantearse un discurso racional que permita justificar la obtención de una solución ajustada a Derecho.

Resulta esencial, por lo tanto, atender a los principios, especialmente aquellos de carácter constitucional que hemos tenido la oportunidad de revisar líneas atrás, los cuales subyacen e informan tanto a la cláusula antielusiva general prevista en nuestro Código Tributario, así como la cláusula antielusiva específica establecida para el caso de escisiones efectuadas a valor en libros.

2.1 Punto de partida: Concepción de interpretación

Como indica Gascón & García (2017, p. 97), si bien el objeto de la interpretación lo constituyen los textos y los documentos, la interpretación consiste en atribuirles un significado a los enunciados jurídicos, debiendo considerar que la interpretación no solo se entiende como un resultado, sino como una actividad propiamente dicha (actividad interpretativa).

La doctrina ha destacado que existen tres concepciones de interpretación (Gascón & García, 2017, pp. 100-102), según se señala a continuación:

- (i) Objetivista o Cognoscitiva, por la cual los textos legales tienen un significado propio u objetivo.

En este escenario, la actividad interpretativa, de manera optimista, busca averiguarlo o conocerlo. No se le reconoce al intérprete mayor labor creativa, sino autómeta, en cuanto su actividad es objetiva y neutral.

- (ii) Subjetivista o Escéptica, en el que la actividad interpretativa parte del entendimiento que los textos jurídicos no tienen un significado propio u objetivo, sino que se debe decidir o adjudicar uno.

La actividad es escéptica en la medida que se parte del entendimiento que la respuesta correcta no existe, por lo que la interpretación debe asignarla considerando la actitud valorativa del intérprete, así como los diversos intereses circunscritos al caso, lo que implica en buena cuenta una labor creativa.

- (iii) Intermedia, producto de los cuestionamientos a las dos concepciones antes descritas, se tiene que la actividad interpretativa atribuye el significado jurídico mientras que en ciertos casos, especialmente en los denominados casos fáciles, se limita a descubrir el resultado interpretativo. Bajo esta concepción, se toma conciencia del carácter valorativo de la actividad interpretativa, pero de un modo no exacerbado.

Al respecto, nuestra doctrina ha postulado optar, a propósito de la interpretación constitucional, por una tesis escéptica moderada (Quispe, 2017, p. 137), reconociendo que la interpretación contiene, simultáneamente, elementos cognitivos y volitivos, pues no solo se trata de conocer los significados de las disposiciones constitucionales sino de decidir sobre uno de ellos.

Bajo nuestra consideración, en la medida que para efectos de la resolución de la cuestión a la que nos avoca el presente trabajo deben considerarse principios de carácter constitucional, se advierte que no es posible partir de una concepción de

interpretación objetivista o cognoscitiva. Pues el significado de los principios carece en muchas ocasiones de un contenido deóntico, y más bien constituyen mandatos de textura abierta que exigen en todo caso una optimización.

En ese sentido, se reconoce la necesidad de acudir a una postura intermedia, según la cual la actividad interpretativa no solo consiste en descubrir el significado de las disposiciones objeto de análisis, sino también en atribuir y decidir tal significado, limitado bajo el cauce de un discurso racional.

En lo que respecta a nuestras fuentes, nuestro Tribunal Constitucional ha establecido que la interpretación de nuestra Constitución Política debe efectuarse de manera tal que se asegure su proyección y concretización, de manera que se reconozca a los derechos fundamentales que tutela como manifestación de la dignidad humana, principio-derecho reconocido en nuestra Constitución Política (2005, fundamento 40).

2.2 Identificando el problema interpretativo

La doctrina ha planteado que las dudas en la interpretación jurídica se pueden presentar en tres contextos (Gascón & García, 2017, pp. 111-122):

- (i) Contexto lingüístico, en cuanto el texto jurídico debe ser interpretado de acuerdo con las reglas del lenguaje.
- (ii) Contexto sistémico, en la medida que el texto jurídico está comprendido en un sistema jurídico, por lo que debe efectuarse su interpretación considerando el resto de los elementos de este último.
- (iii) Contexto funcional, debido a que la ley cumple una determinada función en la sociedad, por lo que en su interpretación se debe establecer si se cumple o no tal función.

Como hemos señalado, la cuestión sometida a análisis a través del presente trabajo significa en buena cuenta establecer la relación entre dos (2) normas jurídicas: (i) La norma jurídica que contiene la cláusula antielusiva general que se encuentra regulada en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, y

(ii) la norma jurídica que contiene la cláusula antielusiva específica y que se encuentra regulada en el artículo 105°-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

De lo expuesto, se tiene que nuestra problemática se centra en un contexto sistémico y funcional.

En efecto, por un lado, se busca establecer la interacción de la cláusula antielusiva general prevista en el Código Tributario respecto del caso de escisiones a valor en libros susceptibles dar lugar a la aplicación de la cláusula antielusiva específica establecida en nuestra Ley del Impuesto a la Renta.

¿Es posible establecer una renta gravada con el Impuesto a la Renta a partir del ejercicio de las facultades previstas en la cláusula antielusiva general, en el caso de una escisión efectuada a valor en libros, en virtud del valor de mercado de los activos transferidos, no obstante que para ello se ha previsto una cláusula antielusiva específica? ¿Es posible exceptuar la aplicación de la cláusula antielusiva específica sobre aquellas escisiones efectuadas a valor en libros, en la medida que la escisión supera las condiciones establecidas en la Cláusula Antielusiva General para constituir un supuesto de elusión fiscal?

Por ello es que estimamos que la discusión se desarrolla también en un contexto funcional, pues debe efectuarse sobre la misma una aproximación desde los principios jurídicos, especialmente de carácter constitucional, que subyacen a tales cláusulas, y establecer cómo se correlacionan y optimizan con la función que cada una de ellas cumple.

2.3 Criterios aplicables para establecer la relación entre normas jurídicas y métodos de solución de conflictos.

Los criterios tradicionales de relación entre normas jurídicas, así como los respectivos métodos de solución de normas, nos pueden dar una luz sobre la relación entre las cláusulas antielativas objeto de estudio. Lo anterior sin olvidar que, en un Estado como el nuestro, fundado en la Constitución Política, la aplicación de tales criterios y métodos deben pasar por el filtro del juicio constitucional, que para estos efectos resulta indispensable.

Al respecto, nuestra doctrina se ha pronunciado sobre las posibilidades que pueden darse en la interacción entre las cláusulas antielusiva general prevista en nuestra Norma XVI y las cláusulas antielativas específicas, señalando básicamente que puede establecerse los siguientes tipos de relaciones: (i) relación de subsidiaridad, (ii) relación de exclusión, y (iii) relación mixta (Lizárraga, 2019. Pp. 468-471).

2.3.1 Subsidiaridad

Bajo este criterio, se establece que lo previsto en la cláusula antielusiva general podrá ser aplicada por la Administración Tributaria aun cuando exista una cláusula antielusiva específica que regule el hecho. Por lo tanto, la convivencia entre ambas normas no plantea una relación de conflicto.

En el caso objeto de nuestra investigación, bajo este criterio, las reorganizaciones que no cumplen con las condiciones establecidas en el artículo 105°-A de la Ley del Impuesto a la Renta podrán, no obstante, ser cuestionadas bajo lo dispuesto en la cláusula antielusiva general prevista en nuestro Código Tributario.

Estimamos que lo anterior tiene dos aristas. En primer lugar, según hemos indicado, las reorganizaciones que no puedan ser cuestionadas con base a lo dispuesto en la citada cláusula antielusiva específica, podrán discutirse y ser examinadas bajo los test de propiedad y de efectos recogidos en la cláusula antielusiva general prevista en el Código Tributario.

Así, como ha precisado un sector de nuestra doctrina, podría ser el caso que no se cumpla con transferir el total correspondiente al 50% de las acciones o participaciones recibidas producto de la escisión; sin embargo, pueden presentarse ciertos elementos que podrían ser objeto de análisis con base a lo dispuesto en la cláusula antielusiva general, pues podrían haberse otorgado en usufructo las acciones restantes o acordarse de que las decisiones de la sociedad recaen en los adquirentes, entre otros (Pastor, 2018. Pp. 642-643), elementos que, de hecho, han venido siendo considerados en un reciente pronunciamiento por parte del Tribunal Fiscal (2017)

Por otro lado, como contrapartida, estimamos que esta postura otorga mayores elementos para establecer que si bien no se han regulado aquellos supuestos de excepción a la presunción establecida en la disposición del Impuesto a la Renta antes citada, se puede recurrir a lo dispuesto en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario para colmar dicha laguna, así como la normativa que regula sus parámetros de fondo y forma, para establecer, de ser el caso, que la reorganización no fue llevada a cabo con una finalidad elusiva.

Hipótesis que, en todo caso, debería discutirse de ordinario en el proceso de fiscalización, en la medida que el procedimiento especial previsto para la aplicación de la citada Norma XVI en supuestos de elusión, no ha sido previsto para este tipo de casos.

No podemos dejar de mencionar que si bien se hace referencia a un criterio de subsidiaridad, dicha terminología no se ajusta en estricto al principio de subsidiaridad indica por nuestro Tribunal Constitucional para resolver situaciones de conflictos normativos. En efecto, en su momento, dicho tribunal estableció que por el mencionado principio una determinada normativa regula en forma transitoria o provisional una determinada situación o hecho, hasta que se dicten posteriormente las disposiciones que lo regule en forma definitiva bajo un plazo indeterminado (fundamento 54, 2006)

Dentro de este rubro, no queremos dejar de mencionar si este tipo de aplicación puede ser analizada bajo un principio de complementariedad, esto es, bajo el entendimiento de una relación entre una norma general que es complementada por otra que detalle cómo se aplica dicha norma, cuyo marco debe respetar a fin de no transgredir los alcances de esta última.

Usualmente, este es el caso de la relación existente entre ley que es complementada a través de su respectivo reglamento, especialmente en el caso de aquellos de carácter ejecutivo cuya finalidad es establecer las pautas correspondientes para la aplicación de lo dispuesto legalmente.

En efecto, se puede plantear la siguiente hipótesis: Los supuestos de elusión fiscal previstos en las cláusulas antielusivas específicas, como el

artículo 105°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, no hacen más que complementar aquellas conductas elusivas que ya se encuentran previstas genéricamente en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

Nótese que la hipótesis antes descrita plantearía en forma indubitable que el supuesto que existe una única definición de elusión fiscal, que a través de los supuestos elusivos previstos en las cláusulas específicas (artículo 105°-A de la Ley del Impuesto a la Renta) constituirían una aplicación específica del supuesto elusivo.

Así, la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario sería la disposición desarrollada, pues esta última es la que de manera rectora establece los criterios de configuración de una conducta elusiva, lo que argumentaría en favor de una relación complementaria de ambas normas.

Pese a lo expuesto, estimamos que es no es sostenible establecer este tipo de relación entre las normas objeto de estudio.

Lo anterior no solo porque, evidentemente, no estamos ante una norma legal y otra de carácter reglamentario, sino también porque (i) no existen argumentos sólidos para establecer que el artículo 105°-A de la Ley del Impuesto a la Renta tiene como función desarrollar lo dispuesto en la Cláusula General Antielusión, (ii) la técnica utilizada difiere, en cuanto el artículo 105°-A de la Ley del Impuesto a la Renta establece una regla de presunción, como parte de la hipótesis de incidencia de la norma jurídica, en tanto que Norma XVI tiene un componente a través del cual se otorgan facultades a la Administración Tributaria bajo determinadas circunstancias.

2.3.2 Exclusión

Esta hipótesis se sustenta en el principio de especialidad.

En efecto, esta postura parte de la premisa que la cláusula antielusiva general y la cláusula antielusiva específica plantean una relación de conflicto. Dicho conflicto no es posible de ser resuelto bajo un criterio de jerarquía, pues tanto el artículo 105°-A de la Ley del Impuesto a la Renta como la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario desde un

punto de vista formal constituyen, igualmente, normas aprobadas mediante decreto legislativo vía delegación de facultades.

Así, se tiene que en caso de conflicto se prefiere la norma específica respecto de aquella que contiene una regulación de la situación jurídica a nivel general.

Analizando el problema de nuestra investigación, se puede plantear como hipótesis que las conductas elusivas que no resulten sancionadas bajo lo dispuesto en el artículo 105°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, no pueden ser atacadas bajo lo dispuesto en la cláusula antielusiva general prevista en el Código Tributario.

Lo anterior se sustenta bajo la formulación de un argumento *a contrario*, por el cual dado que la conducta elusiva ya se encuentra regulada y prevista en el referido artículo de la Ley del Impuesto a la Renta, no resulta de aplicación, excluyéndose, lo dispuesto en la cláusula antielusiva general prevista en la Norma XVI del Código Tributario.

Lo anterior, por supuesto, supone manejar la hipótesis que la primera norma resulta una regla específica que debe ser aplicada en perjuicio de la segunda.

Como hace notar Gascón & García (2017, pp. 193-194), una argumentación de este tipo constituye en realidad una de tipo literal, que en buena cuenta implica obtener un resultado estricto (no extensivo) del texto jurídico. Esto sobre la base que el texto interpretado contiene una norma implícita de sentido opuesto al que contiene dicho texto.

En ese sentido, volviendo a la presunción prevista en el artículo 105°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, no sería de aplicación la cláusula general antielusión pues ya se prevé, en forma específica, aquellas condiciones que hacen de la conducta una de carácter elusivo.

Por lo tanto, dado que la materia ya se encuentra regulada en el citado artículo 105°-A, no existe laguna alguna que deba ser colmada a través de la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

En otras palabras, en el supuesto de reorganización que se plantea, solo se configuraría un supuesto de elusión si es que se transfieren, amortizan o cancelan más del 50% de las acciones o particiones al cierre del ejercicio siguiente respecto del cual entró en vigencia la escisión.

Como un aspecto adicional, bajo la premisa antes planteada, pierde fuerza el argumento por el cual se podría aplicar el test previsto en la cláusula antielusiva general para aquellos casos en que, no obstante operar la presunción establecida para fines del Impuesto a la Renta, se debe exceptuar su aplicación por tratar de una economía de opción con base a lo planteado en la Norma XVI y la norma que regula sus parámetros de forma y fondo.

2.3.3 Mixta

De acuerdo con esta postura, la aplicación de la cláusula antielusiva general sobre supuestos regulados por una cláusula antielusiva específica depende de la estructura o naturaleza de esta última.

En efecto, siguiendo a García Novoa, se plantea que en el caso de cláusulas antielusivas específicas estructuradas sobre presunciones, generales o específicas, es factible la aplicación de lo previsto en la cláusula antielusiva general (Lizárraga, 2018. pp. 468-469).

Lo anterior debido a que en tales casos la cláusula antielusiva específica se desenvuelve básicamente en un ámbito probatorio, sin establecer una realidad jurídica determinada.

La aplicación de la cláusula antielusiva general sin embargo, bajo esta postura, no será posible en aquellos supuestos en que, precisamente, la cláusula antielusiva específica haya establecido una ficción, pues en estos casos la cláusula antielusiva general no puede ser aplicada en el sentido de alterar dicha realidad jurídica establecida a través de la ficción.

Bajo esta postura mixta, en nuestro caso concreto la cláusula general antielusión prevista en la Norma XVI del Título Preliminar del Código

Tributario será susceptible de ser aplicable sobre aquellas escisiones efectuadas a valor en libros, en la medida que la cláusula antielusiva específica prevista en el artículo 105°-A de la Ley del Impuesto a la Renta ha sido estructurada bajo una presunción.

En ese sentido, la hipótesis planteada a efectos de la presente investigación solo resulta factible si, desde un punto de vista constitucional, es posible sostener que la cláusula general antielusión prevista en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario resulta aplicable, bajo un criterio puro o mixto, de manera subsidiaria respecto de la presunción prevista en el artículo 105°-A de la Ley del Impuesto a la Renta.



CAPÍTULO 3 DISCUSIÓN DE LA RELACIÓN ENTRE LA CLÁUSULA ANTIELUSIVA GENERAL Y LA CLÁUSULA ANTIELUSIVA ESPECÍFICA.

3.1 La interpretación jurídica en un Estado Constitucional del Derecho y la relevancia de los principios.

Desde una perspectiva formal del ordenamiento, uno de los atributos del sistema jurídico es que las normas que lo conforman se relacionan entre sí como parte de un todo de forma coherente, unitaria y plena.

Así, se pretende que las normas actúen en forma armónica de manera que, por un lado, se eviten conflictos y, por otro lado, no se dejen vacíos, con la finalidad que el ordenamiento pueda cumplir sus objetivos.

En particular, bajo la coherencia y plenitud no puede existir una contradicción entre dos o más normas, debiendo procurarse obtener respuestas sobre cada situación jurídica de relevancia. Asimismo, se deben prever reglas o procedimientos que permitan resolver las eventuales contradicciones que se presenten dentro del ordenamiento jurídico.

Esa unidad, coherencia y plenitud, bajo nuestro ordenamiento jurídico, lo otorga nuestra norma fundamental como lo es la Constitución Política de 1993. De tal manera que, por un lado, desde un punto de vista formal, las normas deben ser correctamente producidas de acuerdo con los mecanismos de producción de normas jurídicas que la Constitución establece y, por otro lado, desde un punto de vista material, las normas jurídicas deben respetar también los derechos y principios reconocidos constitucionalmente.

Sin perjuicio que la doctrina y nuestros tribunales han establecido determinados criterios para establecer, y resolver, las diversas relaciones entre normas jurídicas, así como determinados métodos para resolver conflictos entre las mismas, interesa

destacar, como lo hemos ya señalado anteriormente, el nuevo contexto en que debe atenderse para resolver la problemática del presente trabajo de investigación.

En efecto, no es suficiente efectuar una mera aplicación de reglas jurídicas tales como supletoriedad, especialidad, complementariedad, entre otras, las cuales han sido recogidas por nuestros tribunales para establecer la relación existente entre normas (Tribunal Constitucional, 2006).

En efecto, la solución debe construirse bajo una concepción del ordenamiento jurídico, siguiendo a Atienza y Ruiz, según la cual éste no se estructura como un mero sistema de reglas de derecho positivo, sino que también se construye a partir de principios que informan acerca de la aplicación de tales reglas (2000, p. 18).

Al respecto, la solución que se busque debe tomar en cuenta también el denominado tránsito entre el Estado de Derecho sustentado en el principio de legalidad hacia un Estado de Constitucional de Derecho donde la validez de las normas jurídicas está supeditado a un juicio de constitucionalidad.

Sin embargo, se debe apreciar que la Constitución contiene una serie de normas de textura abierta, por lo que como indican los profesores Gascón y García (2017. P. 37-42), están impregnadas de valoraciones morales, lo que implica que la solución que se otorgue exista un determinado nivel de arbitrariedad cuya legitimidad debe buscarse, desde una perspectiva de la argumentación jurídica, en la racionalidad de la decisión.

En ese sentido, la solución al problema de nuestra investigación no debe construirse únicamente con base a las reglas previstas de manera general para la solución de conflictos entre normas. Así, resulta esencial atender también a los principios jurídicos que subyacen e informan tanto a la cláusula antielusiva general prevista en nuestro Código Tributario, así como la cláusula antielusiva específica establecida para el caso de escisiones efectuadas a valor en libros.

Dicha solución se verá impactada, por lo tanto, no solo en la perspectiva que se adoptará sobre este tema, sino también en los métodos aplicables, pues habrá que recurrir en buena medida a métodos de ponderación de principios constitucionales, cuyo uso racional resulta fundamental a fin de no incurrir en una solución arbitrariedad, sino por el contrario cuya legitimidad se fundamente en una estructurada y razonable argumentación jurídica.

3.2 Los principios constitucionales que optimizan y entran en tensión a la cláusula general antielusión.

Tal como hemos indicado anteriormente, resulta necesario analizar las soluciones a nuestro problema hasta aquí propuestas con base a aquellos principios constitucionales que resulten relevantes.

A continuación, desarrollamos aquellos que se ven optimizados o entran en tensión en virtud de la aplicación de una u otra de las soluciones propuestas.

3.2.1 El abuso de Derecho

Nuestra Constitución Política establece que no se ampara el abuso de derecho (1993, art. 103º), norma que más que tener un carácter constitutivo, tiene un carácter declarativo de un Principio General del Derecho.

Según Rubio Correa, uno de los rasgos de la institución del abuso de derecho es que supone el ejercicio originariamente legítimo de un derecho que se vuelve contrario a Derecho (2003, p. 105-107).

Como hemos señalado, nuestro Tribunal Constitucional, en el ámbito de los derechos fundamentales, señaló que se trata de una cláusula constitucional por la cual se prohíbe desnaturalizar, en forma ilegítima, las finalidades u objetivos que fundamentan cada atributo, facultad o libertad reconocida sobre las personas (2007).

Bajo nuestra apreciación, la conducta elusiva presenta caracteres similares al de la conducta realizada en abuso de derecho dado que se busca amparo en un medio jurídico en principio lícito pero que es utilizado en forma artificiosa, con la particularidad que la finalidad es eludir una norma imperativa del ordenamiento.

Lo cierto es que nuestros tribunales han encontrado una íntima relación a nivel histórico y estructural, entre el abuso de derecho y el fraude a la Ley, partiendo del hecho que ambas figuras suponen una óptica del Derecho que va más allá de su aspecto meramente formal, entrando a analizar más bien los límites implícitos que contiene. (Tribunal Constitucional, 2010).

Por lo tanto, estimamos que la aplicación subsidiaria de la cláusula antielusiva general coadyuva en la prescripción del abuso y del fraude, en la medida que impide la obtención de ventajas tributarias a través del uso artificio de medios jurídicos.

3.2.2 Capacidad contributiva, la igualdad y el deber de contribuir

Según Tipke la justicia se garantiza a través de la igualdad ante la ley, lo que en el Derecho Tributario significa igualdad en el reparto de la carga tributaria. Así, de acuerdo con lo indicado por el profesor alemán, a través del principio de capacidad económica, no solo es posible lograr el respeto de los derechos fundamentales, sino que también constituye un principio adecuado a la realidad pues ninguna persona desearía tributar más que otra en igualdad de condiciones (2002, p. 32-34).

En el caso peruano, nuestra Constitución Política no establece en forma expresa como un principio constitucional que legitima o delimita las facultades de imposición estatales al principio de capacidad contributiva.

Sin embargo, como hemos señalado, ello no ha sido óbice para que nuestro Tribunal Constitucional haya reconocido su carácter de principio constitucional (2004 a), relacionado con el principio de igualdad en su dimensión vertical (2004 b), sirviendo de base además para establecer el deber de contribuir, sin perjuicio que este último se alimenta también del principio de solidaridad.

A mayor detalle, se tiene que no toda manifestación de riqueza (capacidad económica) es captada por el legislador en la configuración del tributo, sino que precisamente a partir de dicha verificación se determina la existencia de una capacidad contributiva susceptible de dar lugar a un hecho imponible, según se haya recogido en el diseño de la hipótesis de la norma tributaria.

Como hemos indicado, la capacidad contributiva se encuentra también íntimamente relacionado con el principio de igualdad en materia tributaria, tanto en su vertiente horizontal pues a igual o similar manifestación de riqueza, debe generarse el pago del tributo, así como en su vertiente vertical, pues exige que dicha obligación guarde correspondencia o proporción con la capacidad del sujeto. Así lo ha corroborado el Tribunal Constitucional (2005).

Indudablemente, en los casos de elusión fiscal el principio de capacidad contributiva es afectado no solo porque provoca la obtención el mismo o similar resultado jurídico-económico con una ventaja tributaria, sino porque esto se logra a través de medios que son utilizados en forma artificiosa.

De ahí que estimamos que la aplicación subsidiaria de la cláusula antielusiva general implica una optimización del principio de capacidad contributiva que fuera debidamente captado por el legislador al momento de diseñar las normas.

3.2.3 Reserva de Ley

Mucho se ha discutido con relación a este asunto, el cual ya hemos tratado anteriormente. Un sector de la doctrina señala que la implementación y aplicación de cláusulas antielusivas, en la medida que solucionan el problema de la elusión a partir del mecanismo de la analogía, entran en fricción con el principio de reserva de ley.

La doctrina no ha sido unánime acerca de los alcances y distinción de los principios de legalidad y de reserva de ley. Sin embargo, nuestro Tribunal Constitucional ha diferenciado ambos principios.

En efecto, para el Colegiado en materia constitucional el principio de legalidad exige el ejercicio de la potestad tributaria con base a lo dictaminado por la propia Constitución Política; así, puede haber tributo con base a un mandato constitucional que así lo ordene (2010).

Según se puede apreciar, para el Tribunal Constitucional el principio de legalidad en materia tributaria implica la sujeción de la potestad tributaria a las reglas y principios establecidos en nuestra Constitución y las leyes, los cuales, por un lado, imponen los límites al ejercicio de dicha potestad y, por otro lado, ésta se legitima en la medida que sea conforme a dichas reglas y principios.

El principio de reserva de ley, en cambio, cumple una función más concreta en nuestro ordenamiento jurídico tributario en comparación al principio de legalidad.

Para el Tribunal Constitucional, bajo el mencionado principio las cuestiones relativas a la creación, modificación, derogación o exoneración del tributo deben ser establecidas mediante una ley, lo que en buena cuenta posibilita que la carga impositiva sea

determinada por los representantes de los deudores tributarios, y no existan así tributos sin representación (“No taxation without representation”) (2007).

Así, la reserva de ley no solo constituye un límite para establecer el ejercicio válido de la potestad tributaria, sino que exige una actuación activa por parte del legislador, dado que ciertas materias quedan reservadas a su ámbito.

Al respecto, hemos precisado que el combate a la elusión fiscal a través de nuestra cláusula general antielusión no contraviene el principio de Reserva de Ley.

Si bien implica una actividad interpretativa que implica cierto margen de apreciación cuyo resultado puede ser la extensión de las disposiciones tributarias, se debe tomar en cuenta que:

- (i) Existe una habilitación expresa en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario,
- (ii) Si bien la cláusula general antielusión prevista en la Norma XVI del citado cuerpo de leyes se vale de conceptos jurídicos indeterminados (artificio, propio o impropio, usual), ello es admitido en nuestro contexto jurídico en la medida que impere la razonabilidad y proporcionalidad, reflejada en una debida motivación por parte de la Administración y bajo el cauce procedimental incorporado a través del Decreto Legislativo No. 1422 así como las normas de parámetros de fondo y forma establecidas a través del Decreto Supremo No. 145-2019-EF.

Por lo tanto, si bien partimos de una concepción de una interpretación jurídica como una labor creativa, a través del mencionado procedimiento se refuerzan las garantías procesales en sede administrativa en favor del contribuyente de manera especial en los casos de elusión fiscal, lo que servirá como mecanismo de control sobre la interpretación de los hechos y derechos al momento de aplicar la cláusula antielusiva general.

- (iii) Finalmente, una de las cuestiones más importantes, es que lo anterior solo opera y se justifica en el supuesto que, bajo el procedimiento y garantías antes señaladas, se determine que los medios legales de los que se vale la conducta fraudulenta han sido utilizados en forma artificiosa e impropia, de acuerdo con los parámetros establecidos en la cláusula general antielusión.

En todo caso, estimamos que la aplicación de la cláusula antielusiva general genera una afectación al principio de reserva de ley que resulta razonable desde el punto de vista constitucional.

3.2.4 Derecho de Propiedad

Se ha manifestado que nuestro Tribunal Constitucional ha desarrollado el derecho de propiedad reconocido constitucionalmente como una garantía institucional, y no únicamente sobre la base de una dimensión subjetiva como derecho fundamental. Así, el derecho de propiedad se ve delimitado en su alcance por el tributo, en un Estado constitucional como el nuestro que se sustenta en un modelo social y no bajo cánones puramente liberales.

En ese sentido, las medidas antielusivas deben atender en todo momento a concretar el deber de contribuir, otorgando eficacia a la capacidad contributiva únicamente en aquellos casos que ésta se ha visto indebidamente sustraída como resultado de conductas elusivas, a fin de no afectar indebidamente el derecho de propiedad.

Así, estimamos que la aplicación de la cláusula antielusiva general constituye una limitación razonable respecto del ejercicio del derecho de propiedad, desde el punto de vista constitucional.

3.2.5 Libertad de Contratar

Nuestra Constitución Política reconoce en favor de los particulares la libertad de contratar (1993, art. 2). Lo anterior significa que, en virtud de su autonomía privada, es posible que para efectos de satisfacer sus diversos intereses y necesidades, el ordenamiento les reconozca el poder de autoregularse, de establecer sus propias reglas al determinar, en el ámbito económico, el intercambio de bienes y servicios.

Al respecto, el Tribunal Constitucional ha establecido que la libertad de contratación no solo implica la posibilidad de contratar y de elección de elegir al contratante, sino también de autodeterminarse, estableciendo su propio reglamento contractual (2004).

Bajo nuestra consideración, estimamos que la proscripción de la elusión fiscal en nuestro ordenamiento jurídico implica una limitación al ejercicio de la libertad contractual

por parte del ordenamiento jurídico, en cuanto las conductas elusivas no pueden ser reconocidas por el mismo.

Sin embargo, según hemos apreciado en líneas anteriores, la limitación puede verse plenamente justificada en la medida que prime la proscripción del abuso de derecho así como al principio de capacidad contributiva, por haberse determinado la configuración de una conducta elusiva.

Por lo tanto, estimamos que la aplicación de la cláusula antielusiva general genera una afectación a la libertad de contratar que resulta razonable desde el punto de vista constitucional.

3.3 Técnica jurídica para la ponderación de principios constitucionales

Se ha establecido que los principios jurídicos no constituyen normas deónticas que pueden ser aplicadas de manera lógica mediante un proceso de subsunción o de silogismo.

En efecto, de acuerdo los principios se constituyen en normas que contienen un mandato de optimización que, en términos de Alexy, ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades reales y jurídicas (citado por Gascón y García, 2017, pp. 248).

En aquellos casos que, a propósito de un caso concreto, se plantee un conflicto de principios, se propone como solución el Test de proporcionalidad o ponderación, el cual siguiente a Gascón y García (2017, pp. 299) está compuesto por cuatro de pasos:

- (i) Fin legítimo: La norma o medida limitadora debe perseguir un fin constitucional legítimo a fin de sustentar su intervención en otro principio o de derecho.
- (ii) Adecuación: Se debe acreditar que la medida resulta necesaria para alcanzar o proteger el fin legítimo.
- (iii) Necesidad: La medida sea menos gravosa o restrictiva respecto del derecho o principio sobre el cual se interviene.

- (iv) Proporcionalidad en sentido estricto (propia ponderación): Se busca asegurar un equilibrio entre los beneficios obtenidos por la norma limitadora, en función a la consecución del fin constitucional que le subyace, y los daños o lesiones que genera.

En lo que respecta a nuestra realidad jurídica, el profesor Marcial Rubio indica que el Tribunal Constitucional ha extendido el uso de la razonabilidad y proporcionalidad como criterios que rigen la vida jurídica en todo aspecto (2018, pp 22). El citado autor destaca que el test de proporcionalidad permite establecer elementos, precisamente, sobre la razonabilidad y proporcionalidad ante determinado caso en la realidad, habiendo quedado configurado en nuestra práctica sobre la base de los pasos antes descritos (Rubio, 2018, pp. 25-26).

Lo anterior sin perjuicio que el test fue configurado por el Tribunal Constitucional con pasos adicionales, lo que obedeció en su oportunidad a que su aplicación fue asociada a casos en los que se evaluaba la constitucionalidad de restricciones al derecho de igualdad (Tribunal Constitucional, 2005).

Con relación al problema que se nos plantea, desde un punto de vista constitucional, estimamos que la aplicación subsidiaria de la cláusula antielusiva general prevista en la Norma XVI del Título Preliminar del Código tributario es la solución adecuada para determinar su relación con la regla de presunción de renta en el caso de escisiones efectuadas a valor en libros, en comparación a una solución basada bajo una relación mixta o de exclusión, según lo siguiente:

- (i) Fin legítimo:

Indudablemente, la cláusula antielusiva general otorga mayor eficacia al deber de contribuir que tenemos los ciudadanos en el sostenimiento del gasto público, así como al principio de igualdad y, concretamente, al principio de capacidad contributiva, en la medida que lo que se busca es neutralizar la afectación de dichos principios a partir del combate de la elusión fiscal que se constituye como su fin legítimo.

- (ii) Adecuación:

La aplicación la cláusula antielusiva general se torna necesaria para conseguir los fines que persigue, en cuanto las normas previstas en el resto del ordenamiento jurídico, no permite atacar conductas elusivas que se puedan configurar en nuestro ordenamiento.

En efecto, más allá del supuesto específicamente establecido en el artículo 105°-A de la Ley del Impuesto a la Renta referido a reorganizaciones efectuadas a valor en libros, no resulta suficiente para llevar a cabo dicho fin, de lo contrario se admitiría la existencia de supuestos de elusión fiscal que no pueden ser neutralizados al amparo de la cláusula general antielusión.

(iii) Necesidad.

La aplicación la cláusula antielusiva general se torna en la medida menos gravosa para el deudor tributario, en cuanto su aplicación está supeditada no solo a que, con base a una decisión debidamente motivada, pruebe que se han configurado las condiciones requeridas para establecer la realización de una conducta fraudulenta, sino que también deberá seguir necesariamente los parámetros de fondo y forma para tal efecto.

En efecto, más allá del supuesto específicamente establecido en el artículo 105°-A de la Ley del Impuesto a la Renta referido a reorganizaciones efectuadas a valor en libros, no resulta suficiente para llevar a cabo el combate contra la elusión fiscal, de lo contrario se admitiría la existencia de supuestos de elusión fiscal que no pueden ser neutralizados al amparo de la cláusula general antielusión.

Como contrapartida, como hemos señalado, estimamos que debe recurrirse a lo dispuesto en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, para colmar la laguna relativa a los supuestos de excepción a la presunción establecida en la disposición del Impuesto a la Renta antes citada, no reguladas hasta la fecha.

(iv) Proporcionalidad en sentido estricto (propia ponderación): Se busca asegurar un equilibrio entre los beneficios obtenidos por la norma limitadora, en función a la consecución del fin constitucional que le subyace, y los daños o lesiones que genera.

En este caso, la aplicación de la cláusula general antielusión si bien puede producir una afectación sobre el principio de Reserva de Ley, así como el derecho de propiedad y libertad de contratar del deudor tributario, dicha afectación es atenuada en la medida que, como se ha señalado, deben respetarse los parámetros de fondo que se han establecido para determinar en qué casos se configura una conducta elusiva, así como los parámetros de forma y cauce procedimental previsto para la aplicación de dicha cláusula.

Sin embargo, por otro lado, los beneficios que producen no solo se constituyen por un efecto recaudador, sino que también dan eficacia a la prohibición del abuso de derecho, así como al deber de contribuir y el principio de capacidad contributiva.



CONCLUSIONES

1. La elusión fiscal es un problema que se desarrolla en el contexto internacional y que causa preocupación a los estados, como es el caso del Perú, en la medida que produce efectos perniciosos en la recaudación de los tributos necesaria para sostener el gasto público y, por lo tanto, poder cumplir sus fines.
2. En nuestro ordenamiento jurídico, las cláusulas antielusivas como es el caso de aquellas contenidas en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario y el artículo 105°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, constituyen mecanismos previstos a nivel legislativo que tienen como fin combatir la elusión fiscal.
3. Las cláusulas antielusivas pueden clasificarse como generales, que prevén facultades en favor de la Administración para desconocer los efectos tributarios de la conducta elusiva según los parámetros que establece la cláusula, o específicas, según el grado de concreción de los términos utilizados para la identificación de conductas elusivas así como del ámbito en que se aplique.
4. Las cláusulas antielusivas otorgan eficacia tanto al deber de contribuir, como al principio constitucional de igualdad y, concretamente, al principio de capacidad contributiva, sustentándose en la proscripción constitucional de prohibición de abuso de derecho.
5. No obstante, las cláusulas antielusivas generales pueden generar una afectación al principio constitucional de Reserva de Ley en materia tributaria, así como afectar el derecho de propiedad y la libertad de contratar de los ciudadanos.
6. En nuestro contexto jurídico, sin embargo, resulta adecuado sostener desde el punto de vista constitucional la aplicación subsidiaria de la cláusula general antielusión establecida en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, para desconocer a fines del Impuesto a la Renta la neutralidad prevista para transferencias de bloques patrimoniales en virtud de procesos de escisión efectuadas a valor en Libros, no obstante que la escisión hubiera superado las

condiciones previstas en el artículo 105°-A de la Ley del Impuesto a la Renta que dan a presumir legalmente la obtención de una renta gravada.

7. La aplicación subsidiaria de la clausula general antielusión según lo antes descrito se rige bajo cánones de razonabilidad y proporcionalidad desde el punto de vista constitucional, debido a que: (i) se persigue el combate de la elusión fiscal como fin legítimo, (ii) es una medida necesaria para la consecución de tales fines, (iii) resulta menos gravosa en la medida que deben respetarse los parámetros de fondo y forma para su aplicación, y (iv) produce una mayor optimización del deber constitucional de contribuir, el principio de igualdad y capacidad contributiva, produciendo por el contrario una afectación atenuada sobre la Reserva de Ley, así como el derecho de propiedad y libertad de contratar.



BIBLIOGRAFÍA

Libros

Rubio, M. (2018). *El Test de Proporcionalidad en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano*. 2da Edición. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

Gascón, A. M., & García, F. A. (2015). *La Argumentación en el derecho: Algunas cuestiones fundamentales*. Lima: Palestra Editores.

Mankiw, G. (2012). *Los diez Principios de la Economía*. Sexta Edición. Ciudad de México: Cengage Learning Editores S.A.

Casas, O. (Coord.) (2004). *Interpretación Económica de las Normas Tributarias*. Buenos Aires: Ábaco.

Rubio, M. (2003). *Interpretación de las Normas Tributarias*. Ara. Lima.

Carrasquer, M. L. (2002). *El Problema del Fraude a la Ley en el Derecho Tributario*. Valencia: Tirant Lo Blanch.

Tipke, K. (2002). *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Marcial Pons. Madrid.

Elías, L. E. (2000). *Derecho societario peruano: La ley general de sociedades del Per* . 2da edición. Editora Normas legales.

Rubio, M. (2000). *El Sistema Jurídico: introducción al Derecho*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

Atienza, M. & Ruiz, J. (2000). *Ilícitos atípicos: Sobre el abuso del derecho, el fraude de ley y la desviación del Poder*. Madrid: Trotta.

Pérez, J. (1996). *El fraude de ley en el derecho tributario*. Valencia: Tirant Le Blanch.

Tesis

La Madrid, J. (1991). *El uso de los criterios económicos en la fase de aplicación de las normas como mecanismo de reacción contra el fraude a la ley tributaria*. Tesis para optar el grado de bachiller en Derecho. Lima. Pontificia Universidad Católica del Perú.

Artículos

Lizárraga, J. (2018) *La cláusula antielusiva general y su relación con las cláusulas antielusivas específicas*. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, 65, 455-474.

Malherbe, J. & Zuzunaga, F. (2018) *La Cláusula Antielusiva General en el ordenamiento jurídico peruano – Relatoría General*. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, 65, 115-116.

Pastor, M. (2018) *Análisis de la aplicación de la CAG a casos regulados por las CAE*. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, 65, 631-648.

Duran, L. & Nina, P. (2018) *Relación entre las normas peruanas sobre precios de transferencia y la cláusula antielusiva general*. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, 65, 311-340.

Villagra, R. (2018) *Relación de los Lineamientos de la OCDE sobre recalificación y la CAG del Perú*. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, 65, 715-735.

Quispe, C.L. (2017) *Una aproximación a las teorías de la interpretación de la Constitución*. Revista Derecho & Sociedad No. 48, 121 a 143.

- Tori, F. & Rodríguez, E. (2014). *Alcances de la norma anti-elusiva específica aplicable a la reorganización de sociedades*. Revista Derecho & Sociedad, 43, 137 a 149.
- Guirola, J.M. (2012). Material del Módulo 1: Economía y Hacienda Pública: Sistemas Tributarios y Procesos de Integración de la Maestría Internacional de Administración Tributaria y Hacienda Pública. X edición. Madrid: IEF-AET-UNED-CEDDET-CIAT.
- Liu, R., Sotelo, E. & Zuzunaga, F. (2012). *Normas XVI: Calificación, elusión de normas tributarias y simulación: mesa redonda con Rocío Liu Arvalo, Eduardo Sotelo Castañeda y Fernando Zuzunaga del Pino*. Jus Et Veritas, 45, 396-419.
- Duran, L (Dir.) (2012) *Cartilla*. Análisis Tributario Análisis Tributario, 295.
- Sotelo, E. (2012). *Nueva cláusula antielusiva general*. Análisis Tributario, 296. 23-28.
- Córdova, A. (2010). *El régimen fiscal de las fusiones y adquisiciones de empresas*. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, 49, 7-69.
- Checa, C. (2009). *Los "motivos económicos válidos" que permiten la aplicación del régimen fiscal especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea*. Quincena Fiscal: Revista de Actualidad Fiscal. N° 1-2. 134.
- GARCÍA, M. (2008). *El Principio de Capacidad Contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal*. Derecho Tributario. GRIJLEY. Lima. 2008. p. 58
- Joo, E. (2008). *La regla de subcapitalización en la legislación peruana y su compatibilidad con los convenios para evitar la doble imposición tributaria*. CDIs convenios para evitar la doble imposición tributaria. IFA Grupo Peruano. Lima, 525-545.

García, C. (2006). *Naturaleza y función jurídica de la norma viii del título preliminar del código tributario peruano*. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, 44, 61-102.

Bravo Cucci, J. (2006) *La Elusión, el Fraude a la Ley Tributaria y el Segundo Párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario*. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, No. 44.

Castillo, J.L. (1970) *Evasión fiscal legítima*. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima 03-04, 3-7.

Instituto Peruano de Derecho Tributario (2019) *Resolución de las XIV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*.

Recuperado de: www.ipdt.org.

Resoluciones y Sentencias

Corte Suprema (2018) Expediente N° 16804-2014 Lima. El peruano, 115187 – 115190. Separata Especial de fecha 4 de octubre de 2016.

Corte Suprema (2015) Expediente N° 04293-2015 Lima. El peruano, 70045 – 70050. Separata Especial de fecha 30 de octubre de 2015.

Corte Suprema (2011) Expediente N° 00756-2011 Lima. Sentencia de fecha 4 de octubre de 2011.

Tribunal Constitucional (2010), Expediente N 4899-2007-PA/TC. Recuperado de: www.tc.gob.pe.

Tribunal Constitucional (2010), Expediente N 5296-2007-PA/TC. Recuperado de: www.tc.gob.pe.

Tribunal Constitucional (2009), Expediente N° 05859-2009-PA/TC. Recuperado de: www.tc.gob.pe.

Tribunal Constitucional (2006), Expediente N° 047-2004-AI/TC. Recuperado de: www.tc.gob.pe.

Tribunal Constitucional (2006), Expediente N° 06626-2006-AA. Recuperado de:
www.tc.gob.pe.

Tribunal Constitucional (2005), Expediente N 045-2004-PI/TC. Recuperado de:
www.tc.gob.pe.

Tribunal Constitucional (2004), Expediente N 00053-2004-PI/TC. Recuperado de:
www.tc.gob.pe.

Tribunal Constitucional (2004), Expediente N 0048-2004-AI/TC. Recuperado de:
www.tc.gob.pe.

Tribunal Constitucional (2004), Expediente N 0033-2004-AI/TC. Recuperado de:
www.tc.gob.pe.

Tribunal Constitucional (2004), Expediente N 0004-2004-PI/TC y acumulados.
Recuperado de: www.tc.gob.pe.

Tribunal Constitucional (2002), Expediente N 02727-2002-AA/TC. Recuperado de:
www.tc.gob.pe.

Tribunal Fiscal (2017), Expediente N.° 14615-2016. Resolución N° 04234-5-2017.
Recuperado de: www.mef.gob.pe.

Tribunal Fiscal (2016), Expediente N.° 9943-2009. Resolución N° 09441-4-2016.
Recuperado de: www.mef.gob.pe.

Tribunal Fiscal (2011), Expediente N.° 1774-2008. Resolución N° 10923-8-2011.
Recuperado de: www.mef.gob.pe.

Tribunal Fiscal (2010), Expediente N.° 12818-2005. Resolución N° 03441-4-2010.
Recuperado de: www.mef.gob.pe.

Tribunal Fiscal (2006), Expediente N.° 1394-2006. Resolución N° 02937-1-2006.
Recuperado de: www.mef.gob.pe.

Tribunal Fiscal (2004 a), Expediente N.º 4852-2003. Resolución N° 06686-4-2004.
Recuperado de: www.mef.gob.pe.

Tribunal Fiscal (2004 b), Expediente N.º 97-2003. Resolución N° 00142-1-2004.
Recuperado de: www.mef.gob.pe.

Tribunal Fiscal (2004 c), Expediente N.º 4675-2003. Resolución N° 07114-1-2004.
Recuperado de: www.mef.gob.pe.

Tribunal Fiscal (2003), Expediente N.º 5796, 5812 y 5861-2002. Resolución N° 00590-2-2003. Recuperado de: www.mef.gob.pe.

Leyes y otras normas

Poder Ejecutivo. 6 de mayo de 2019. Aprueban los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la norma anti-elusiva general contenida en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. Decreto Supremo N° 145-2019-EF (2019). El peruano 4 – 8

Poder Ejecutivo. 13 de setiembre de 2018. Decreto Legislativo que modifica la Ley del Impuesto a la Renta. Decreto Legislativo N° 1424 (2018). El peruano, 35 – 40.

Poder Ejecutivo. 22 de junio de 2013. Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario. Decreto Supremo N° 133-2013-EF (2013). El Peruano 497747 - 497820

Poder Ejecutivo. 18 de julio de 2012. Modifican Texto Único Ordenado del Código Tributario del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias. Decreto Legislativo N° 1121 (2012). El Peruano, 470701 – 470704.

Poder Ejecutivo. 18 de julio de 2012. Decreto Legislativo que modifica la Ley del Impuesto a la Renta. Decreto Legislativo N° 1120 (2012). El Peruano, 470692 – 470701.

Poder Ejecutivo. 8 de diciembre de 2004. Aprueban el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Decreto Supremo N° 179-2004-EF (2004). El Peruano 282912 – 281940.

Poder Ejecutivo. 21 de setiembre de 1994. Aprueban el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Decreto Supremo N° 179-2004-EF (1994).

Poder Ejecutivo. 22 de abril de 1993 Aprueban el Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil. Resolución Ministerial N° 010-93-JUS (1993). El Peruano. Separata Especial.

Exposiciones de Motivos

Ministerio de Economía y Finanzas (MEF). (2012 a) Exposición de Motivos. Decreto Legislativo que modifica el Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y Normas Modificatorias.

Ministerio de Economía y Finanzas (MEF). (2012 b) Exposición de Motivos. Decreto Legislativo que modifica la Ley del Impuesto a la Renta.

Congreso de la República. (2000). Exposición de Motivos. Proyecto de Ley que modifica la Ley del Impuesto a la Renta. Proyecto de Ley No. 00357, presentado con fecha 07 de setiembre de 2000.

Otros documentos

Ministerio de Economía y Finanzas (MEF). (2018) Marco Macroeconómico Multianual 2019-2022. Diario Oficial El Peruano (Separata Especial), de fecha 24 de setiembre de 2018.

Ministerio de Economía y Finanzas (MEF). (2012) Marco Macroeconómico Multianual 2013-2015. Recuperado de: www.mef.gob.pe.

Organización de Cooperación y Desarrollo Económico. Comité de Asuntos Fiscales. (2010). *Modelo de convenio fiscal sobre la renta y sobre el patrimonio*. Paris: OCDE.

Organización de Cooperación y Desarrollo Económico. Comité de Asuntos Fiscales. (2016), *Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6 - Informe final 2015*. OECD Publishing, Paris.

Asociación Fiscal Portuguesa (1970) IV Jornadas Luso-Hispano-Americanas de e Estudios Tributarios, *Tema 2: La evasión fiscal legítima, concepto y problemas*, Estoril.

Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (2008) XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. *La elusión fiscal y los medios para evitarla*, Isla Margarita.

