

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES



**LA NORMA XVI DEL TÍTULO PRELIMINAR DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y
LA VULNERACIÓN DE LA SEGURIDAD JURÍDICA DE LOS
CONTRIBUYENTES EN EL PERÚ**

**TESIS PARA OPTAR EL TÍTULO PROFESIONAL DE
CONTADORA PÚBLICA**

AUTORA

Carbajal Sanchez, Mildreth Estephany

ASESORA

Castillo Dextre, Cielo Bertha

Lima, febrero, 2021

DEDICATORIA

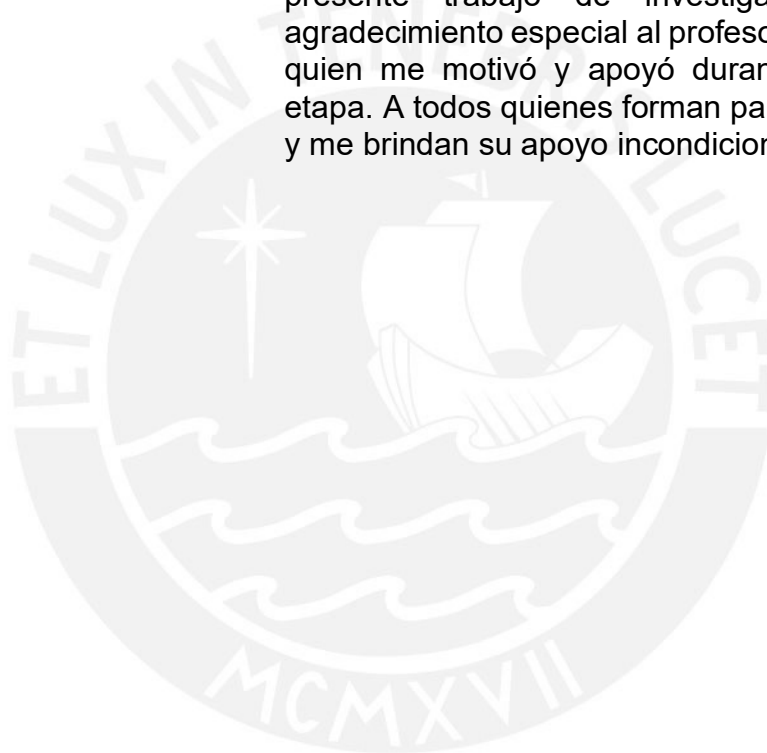
A Dios por sus bendiciones derramadas. A mis amados padres Elva y José por darme la educación y acompañarme en todo momento para culminar esta hermosa profesión. A mis hermanas, quienes son mi fortaleza y siempre me alentaron para culminar con éxito mis estudios. A toda mi familia, profesores y amigos, quienes me brindaron su apoyo en esta etapa.



AGRADECIMIENTOS

A mi alma mater, Pontificia Universidad Católica del Perú, a la Facultad de Ciencias Contables y al selecto grupo de docentes.

A mi asesora de tesis, Cielo Castillo, quien muy acertadamente me condujo a la realización del presente trabajo de investigación; y un agradecimiento especial al profesor Oscar Díaz, quien me motivó y apoyó durante toda esta etapa. A todos quienes forman parte de mi vida y me brindan su apoyo incondicional.



RESUMEN

El sistema jurídico peruano constantemente dictamina normativas que ayudan a optimizar la calidad de vida de sus habitantes. Así, se consideró necesaria la implementación de una norma general antielusiva para luchar contra aquellas operaciones que se crean para evitar el pago de impuestos.

La presente investigación determina si la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario vulnera la seguridad jurídica de los contribuyentes en el Perú. Para ello se determinó la existencia de una transgresión al principio de predictibilidad, irretroactividad y presunción de inocencia. La hipótesis principal es que la norma antielusiva en mención vulnera la seguridad jurídica de los contribuyentes peruanos.

La tesis desarrollada se justifica a través de su importancia para la Tributación, debido a que permite profundizar en un tema complejo, pero relevante del derecho tributario. Es importante para el ámbito universitario porque permite ahondar y fortalecer las pocas investigaciones existentes sobre esta temática; y su importancia para los ciudadanos peruanos, debido a que permite adquirir un mayor conocimiento sobre los tributos como actores fundamentales para la recaudación y satisfacción de los servicios públicos.

Esta investigación se realiza sobre la base de la información obtenida de fuentes como leyes, ponencias, revistas electrónicas, encuestas, entrevistas, entre otros; asimismo, es cualitativo y su nivel es descriptivo-explicativo-analítico. Respecto al método de investigación, se seleccionó el inductivo – deductivo. No se determinó una población o muestra específica, debido a que la investigación es descriptiva y que se llevó cabo sobre la revisión del conjunto de normas legales en el ámbito tributario.

En cuanto a los resultados, se concluye que la Norma XVI transgrede el principio de predictibilidad al incurrir en imprecisiones léxicas, el principio de irretroactividad al no respetar la aplicación prospectiva de las normas y

el principio de presunción de inocencia al establecer responsabilidad solidaria a los directores.



ÍNDICE GENERAL

SECCIÓN PRELIMINAR	
DEDICATORIA	ii
AGRADECIMIENTOS	iii
RESUMEN	iv
ÍNDICE GENERAL	vi
ÍNDICE DE TABLAS	viii
ÍNDICE DE FIGURAS	ix
INTRODUCCIÓN	1
Antecedentes del problema.....	1
Formulación del problema.....	5
Justificación de la investigación	6
Objetivos	8
Alcances y limitaciones de la investigación.....	9
CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO E HIPÓTESIS Y VARIABLES	11
1.1 Marco Teórico	11
1.1.1 Antecedentes	11
1.1.2 Bases Teóricas	17
1.2 Hipótesis y variables	74
1.2.1 Hipótesis General.....	74
1.2.2 Hipótesis Específicas	74
1.2.3 Identificación y operacionalidad de las variables	74
CAPÍTULO II: METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN	80
2.1 Tipo de Investigación	80
2.2 Diseño de Investigación	80
2.3 Población y muestra.....	81
2.3.1 Descripción de la población	81
2.3.2 Selección de la muestra.....	81
2.4 Recolección de datos.....	81
2.4.1 Diseño de instrumentos	81
2.4.2 Aplicación de instrumentos	81
CAPÍTULO III: RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN	82
3.1 Resultados de las encuestas a especialistas tributarios sobre la aplicación de la Norma XVI	83
3.1.1 Encuestas	83
3.1.2 Entrevistas	94
3.2 Principio de predictibilidad	95
3.3 Principio de irretroactividad.....	103
3.4 Principio de presunción de inocencia.....	110
CONCLUSIONES	116
RECOMENDACIONES.....	117

SECCIÓN FINAL	
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	119
ÍNDICE DE ABREVIATURAS Y SIGLAS.....	130
GLOSARIO.....	132
ANEXOS.....	133



ÍNDICE DE TABLAS

Tabla N° 1: Detalle de la primera pregunta: ¿Considera necesaria la implementación de una norma general antielusiva en el Perú?	84
Tabla N° 2: Detalle de la segunda pregunta: ¿Los parámetros de fondo y forma de la Norma XVI son suficientes?	86
Tabla N° 3: Detalle de la tercera pregunta: ¿Considera que la Norma XVI abarca el principio de predictibilidad?	87
Tabla N° 4: Detalle de la cuarta pregunta: ¿Qué inconsistencias presenta la Norma XVI?	89
Tabla N° 5: Detalle de la quinta pregunta: ¿Qué principios respeta la Norma XVI?	90
Tabla N° 6: Detalle de la sexta pregunta: ¿Cuenta la Administración Tributaria con las herramientas legales necesarias para aplicar la Norma XVI?	92
Tabla N° 7: Detalle de la séptima pregunta: ¿A los Esquemas de Alto Riesgo publicados por SUNAT le es aplicable la Norma XVI en todos los casos?.....	93

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura N° 1: Renta por venta de valores mobiliarios	54
Figura N° 2: ¿Considera necesaria la implementación de una norma general antielusiva en el Perú?	84
Figura N° 3: ¿Los parámetros de fondo y forma de la Norma XVI son suficientes?	85
Figura N° 4: ¿Considera que la Norma XVI abarca el principio de predictibilidad?	87
Figura N° 5: ¿Qué inconsistencias presenta la Norma XVI?.....	88
Figura N° 6: ¿Qué principios respeta la Norma XVI?.....	90
Figura N° 7: ¿Cuenta la Administración Tributaria con las herramientas legales necesarias para aplicar la Norma XVI?	91
Figura N° 8: ¿A los Esquemas de Alto Riesgo publicados por SUNAT le es aplicable la Norma XVI en todos los casos?	93
Figura N° 9: Términos tributarios no definidos en la Norma XVI	96
Figura N° 10: Norma antielusiva en países de Latinoamérica y del mundo	104
Figura N° 11: Ordenamiento jurídico: Pirámide de Kelsen	107
Figura N° 12: Tamaño medio de Directorio en el Perú	114

INTRODUCCIÓN

Antecedentes del problema

Es importante para un Estado disponer de recursos que permitan solventar los gastos públicos de sus ciudadanos. Dichos recursos se obtienen a través de la recaudación de tributos, los cuales son aportados por ellos mismos. En otras palabras, se trata de una situación en la que los habitantes aportan recursos para satisfacer sus propios gastos públicos, pero como conjunto a través de, por ejemplo, obras sociales, construcción de carreteras, construcción de hospitales, contratación de policías para reforzar la seguridad ciudadana, entre otros.

El tesoro público se basa en la recaudación de tres clases de tributos: impuestos, contribuciones y tasas. De acuerdo con lo expuesto en la página Institucional de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria¹ (SUNAT), los primeros son los pagos que se realizan al Estado, pero que no generan una contraprestación directa al contribuyente, los segundos sí generan la obtención de beneficios al ciudadano a través de la realización de obras públicas y los terceros son pagados como consecuencia de la prestación de un servicio público (SUNAT, 2019).

Los tributos señalados anteriormente son aportes establecidos por ley. En este sentido, en el artículo N° 74 de la Constitución Política del Perú de 1993 se señala que “Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales

¹ SUNAT tuvo Ley de creación N° 24829 y Ley General aprobada por Decreto Legislativo N° 501.

se regulan mediante decreto supremo” (Congreso Constituyente Democrático, 1993, art. 74).

Los encargados de administrar los tributos son el gobierno central, gobiernos locales y otras entidades designadas; además, su pago corresponde, tanto a personas naturales como jurídicas. En el Perú, la entidad encargada de la recaudación tributaria es la SUNAT.

En los últimos años, la SUNAT, o también llamada Administración Tributaria, ha presentado una tendencia decreciente respecto a los ingresos tributarios. Precisamente, en el año 2014 se obtuvo un ingreso de 16.6% respecto al Producto Bruto Interno ²(PBI), en el 2015 de 14.8% y en el 2016 de 13.6%. Sin embargo, el ingreso tributario en el año 2017 representó únicamente el 13% del PBI, cifra que lo ubica como el ejercicio con la menor presión tributaria en los últimos cinco años (*Ver anexo 1*). Si bien es cierto que en el 2018 se incrementó la recaudación a 14.1%, esta solo representa una leve alza tras varios años de una constante caída (SUNAT, 2018).

Respecto a las cifras comparativas de noviembre de 2019 y noviembre de 2020, en este último mes se obtuvo ingresos por S/. 8,603 millones, lo que representa una disminución del 10.8% con respecto a noviembre de 2019. Una de las causas de ello es la menor recaudación del Impuesto a la Renta, el cual disminuyó en 19.5%. Dicho resultado también “se explica por la menor actividad económica producto de la pandemia” y las medidas adoptadas por el Estado para aliviar la carga fiscal de los contribuyentes, tales como el Decreto Legislativo N°1487. De modo similar, el Impuesto General a las Ventas Total de noviembre de 2020 respecto a noviembre de 2019 disminuyeron en 2.5% como consecuencia de la menor recaudación de los pagos (SUNAT, 2020) (*Ver anexo 2*).

² El Producto Bruto Interno es el indicador que mide el valor de los bienes y servicios producidos durante un determinado tiempo en un territorio específico.

A modo de interpretación de las cifras presentadas en el 2019 y 2020, se puede decir que la disminución en los impuestos para estos periodos ha estado influida, principalmente, por la reducción de la actividad económica en el territorio peruano generado por el marco de la pandemia mundial del Covid-19 y las medidas adoptadas por el Estado, a través del poder ejecutivo y la SUNAT, para aliviar la carga fiscal de los contribuyentes (SUNAT, 2020).

No teniendo en consideración la coyuntura del 2020 generada por la pandemia mundial del Covid-19, el deterioro en los niveles de recaudación de tributos, principalmente impuestos, se debe, en su mayoría, al incremento de los casos de elusión y evasión tributaria en los últimos años (SUNAT, 2020). En este contexto, resulta pertinente definir dichos términos, los cuales están estrechamente relacionados.

Según Bravo (2013), pueden existir tres formas de elusión. Primero, podría entenderse como el ahorro tributario a través de negocios anómalos que se relacionen a casos de fraude a la ley, simulaciones o negocios indirectos; segundo, podría ser considerado como un tipo de ahorro vinculado a las economías de opción; tercero, podría relacionarse el término elusión con delito tributario, por lo que existiría una concepción de elusión lícita y elusión ilícita. Sin embargo, para Zuzunaga del Pino solo es posible ofrecer una definición del término elusión; así, este último sería el evitamiento del hecho generador a través de la vulneración de vacíos legales o formas jurídicas (Zuzunaga del Pino, 2013). Entonces, lo mencionado por Zuzunaga del Pino coincide con la primera forma de elusión expuesta por Bravo, pero elimina las otras dos.

Adicionalmente, Casanova-Regis sostiene otra opinión respecto a qué es elusión, para ello la diferencia de la evasión fiscal. El autor señala que en los casos de evasión tributaria existe una obligación, por lo que el pago del tributo se encontraría dentro del ámbito de aplicación de la ley

fiscal. En este sentido, se incurre en una evasión tributaria cuando no se cumple con la ley o se obtienen beneficios que no corresponden (2019).

Contrariamente, en los casos de elusión no habría una obligación; es decir, se encuentra fuera del ámbito de aplicación de la ley. A pesar de ello, estas transacciones tienden a considerarse como “impropias” o “artificiosas”. En efecto, bajo términos de la legislación peruana, si se incurre en un caso de elusión tributaria, no habría un delito, puesto que realmente no existía una obligación del pago del tributo (Casanova-Regis, 2019). En este punto, la Constitución Política del Perú de 1993, específicamente en el artículo N° 2, inciso 24, literal b, señala que "Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe" (Congreso Constituyente Democrático, 1993, art. 2). Dicho de otro modo, si se incurre en un caso de elusión, no habría una sanción, pues no estaba reconocido como delito en la legislación peruana y, por tanto, no existe un castigo.

En este contexto, la legislación peruana promulgó en el año 2012 la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, la cual pretende mitigar y, en el mejor de los escenarios, erradicar los casos de elusión tributaria. Sin embargo, dicha norma ha suscitado gran polémica, debido a que se considera que existen problemas de fondo y forma que vulneran la seguridad jurídica de los contribuyentes en el Perú (Ramírez-Gastón, 2019).

Existen tres críticas principales entorno a la norma antielusiva. Primero, se cuestiona las imprecisiones o ambigüedades presentes en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario en relación con el uso de ciertos términos, por lo que se estaría transgrediendo el principio de predictibilidad. Segundo, la norma estipula que deberá ser aplicable de manera retrospectiva hasta la fecha en que inicialmente entró en vigencia, es decir, el año 2012; por esta razón, hay quienes sostienen que se está transgrediendo el principio de irretroactividad al aplicar una norma a

ejercicios anteriores a su culminación y no de manera prospectiva. Finalmente, hay quienes consideran que se transgrede el principio de presunción de inocencia, en determinados casos de elusión, cuando necesariamente se determina que existe dolo y responsabilidad solidaria por parte de los miembros del directorio.

Por los motivos antes expuestos, resulta relevante analizar si la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario realmente vulnera la seguridad jurídica de los contribuyentes en el Perú al transgredir los principios de predictibilidad, irretroactividad y presunción de inocencia. Ello debido a que existen disyuntivas en la anterior afirmación, por lo que el tema debe ser estudiado y aclarado.

Formulación del Problema

La formulación del problema se encuentra relacionada a la entrada en vigor de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, o norma antielusiva, y el análisis acerca de si esta vulnera la seguridad jurídica de los contribuyentes al transgredir tres principios constitucionales en el Perú: principio de predictibilidad, principio de irretroactividad y principio de presunción de inocencia.

a. Problema Principal

¿La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario vulnera la seguridad jurídica de los contribuyentes en el Perú?

b. Problemas Específicos

- ¿La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario transgrede el principio de predictibilidad estipulado en la Ley del Procedimiento Administrativo General Ley 27444?
- ¿La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario transgrede el principio de irretroactividad estipulado en la Constitución Política del Perú?

de 1993?

- ¿La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario transgrede el principio de presunción de inocencia estipulado en la Constitución Política del Perú de 1993?

Justificación de la investigación

Es crucial ahondar en el tema de la norma antielusiva, ya que se debe dilucidar las críticas, así como determinar si tal normativa estaría realmente transgrediendo la seguridad jurídica de los contribuyentes en el Perú al afectar los principios de predictibilidad, irretroactividad y presunción de inocencia.

Su estudio puede fortalecer la normativa antielusiva al optimizar sus parámetros de fondo y forma; en consecuencia, la aplicación de una norma modificada y mejorada que sea clara, eficaz y precisa ayudará a mitigar y, en el mejor de los escenarios, erradicar los casos de elusión. Así, el Estado fortalecería su imagen institucional ante sus ciudadanos, ya que sería considerado como un ente que no solo se preocupa por incrementar sus impuestos, y con ello optimizar la calidad de vida de sus habitantes, sino también como un ente justo que dictamina normas claras para sancionar a las empresas que incurran en casos de elusión.

La importancia del presente trabajo radica en la intención de incrementar los niveles de confianza pública en el aparato estatal al analizar la normativa antielusiva y las críticas a sus parámetros de fondo y forma que contradicen los principios constitucionales, así como proponer recomendaciones para su correcta implementación.

Se puede enfocar la justificación de esta investigación desde distintas perspectivas. Primero, se identifica por qué es importante para la Tributación; segundo, se determina por qué es importante para el ámbito

universitario; finalmente, se explica por qué es importante para los ciudadanos en el Perú.

a. Importancia para la Tributación

La Contabilidad no debe ser entendida como una disciplina en la que se realiza únicamente actividades monótonas y mecánicas, tales como el registro de asientos contables de ingresos, costos o gastos. Esta es una definición carente de la especialidad. La Contabilidad es una disciplina amplia, la cual es abordada por las ramas de Costos, Auditoría, Finanzas, Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), Visión Empresarial y Tributación (Pontificia Universidad Católica del Perú, 2019).

Este trabajo se encuentra dentro del área de Tributación; esta última es una rama de la Contabilidad, la cual abarca cada vez más temas y no se limita únicamente a ciertas áreas. Precisamente, el rol de un contador es investigar de forma continua, así como aprender de otras áreas. Entonces, la importancia de esta investigación en la carrera de Contabilidad radica en que permite un análisis multidisciplinario con énfasis en la Tributación.

b. Importancia para las universidades

Actualmente, existen muy pocas tesis de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario en las universidades peruanas; esto como consecuencia de que es un tema complejo. En este sentido, es importante que las universidades dispongan de investigaciones vinculadas a temas cuestionables, complejos y relevantes en el ámbito académico. Asimismo, es primordial que las universidades cuenten con un repositorio de tesis que sirva como fuente de consulta a futuros alumnos interesados en el análisis contable-tributario, más aún si esos textos académicos contienen un enfoque multidisciplinario.

c. Importancia para la sociedad

A raíz de la pandemia generada por la Covid-19, Perú y otros países en el mundo enfrentan una situación de incertidumbre, tanto en el plano social como económico. Por esta razón, se han visto en la necesidad de formular diversas estrategias que les permitan generar las condiciones necesarias para satisfacer las demandas de sus habitantes. En el caso específico del Perú, debemos asegurarnos de que el sistema tributario cumpla con su misión a través del entendimiento de que ello se logra mediante el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Este trabajo de investigación se centra en un tema relevante para los contribuyentes en el Perú, ya que está vinculado a la recaudación de tributos. En tal sentido, la presente tesis, a través de una redacción clara y sencilla, y con un enfoque multidisciplinario, permite comprender la importancia de una norma que, de no aplicarse de forma óptima, afectaría la obtención de los recursos públicos que satisfagan las necesidades de los peruanos.

Objetivos

A continuación, se determinará el objetivo general, así como los objetivos específicos del presente trabajo de investigación.

a. Objetivo General

Analizar si la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario vulnera la seguridad jurídica de los contribuyentes en el Perú

b. Objetivos Específicos

- Determinar si la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario transgrede el principio de predictibilidad estipulado en la Ley del Procedimiento Administrativo General Ley 27444

- Determinar si la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario transgrede el principio irretroactividad estipulado en la Constitución Política del Perú de 1993
- Determinar si la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario transgrede el principio de presunción de inocencia estipulado en la Constitución Política del Perú de 1993

Alcances y limitaciones de la investigación

A continuación, se determinará el alcance, así como las limitaciones del presente trabajo de investigación.

a. Alcances

Esta investigación se enfoca en el análisis de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario y la determinación acerca de si esta vulnera la seguridad jurídica de los contribuyentes en el Perú a través de la transgresión de los principios de predictibilidad, irretroactividad y presunción de inocencia en la legislación peruana.

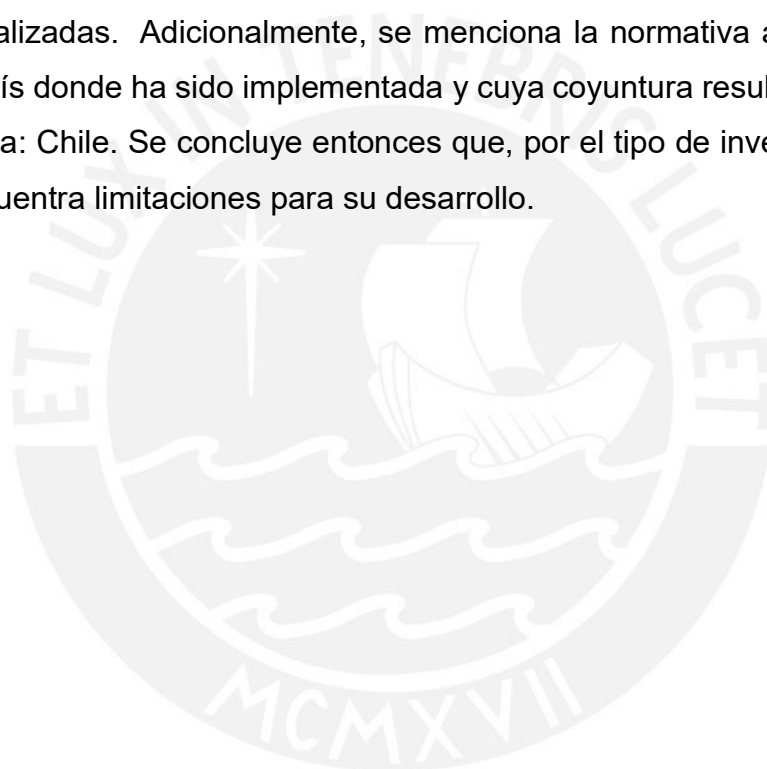
La delimitación espacial de esta tesis abarca a todo el territorio peruano, ya que la norma es de carácter general. Con relación a la delimitación temporal, la revisión de la normativa antielusiva se centra en el periodo que inicia en el 2012 hasta noviembre de 2020. Cabe resaltar que la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario entró en vigencia en el 2012; no obstante, la investigación también hace mención a años anteriores, ya que la norma antielusiva tuvo precedentes legales como la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

Para esta investigación se ha utilizado fuentes bibliográficas, tales como revistas y libros, tanto físicos como virtuales. Adicionalmente, se ha consultado la opinión de expertos tributaristas, así como la normativa legal pertinente: Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario,

Constitución Política del Perú de 1993, Ley del Procedimiento Administrativo General Ley 27444, entre otros.

b. Limitaciones

La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario fue modificada en el 2019, por lo que existen pocos trabajos de investigación al respecto. Por ello, esta tesis se refuerza con la opinión de especialistas tributarios, contadores y abogados, a través de cuestionarios y entrevistas, así como la lectura de artículos de opinión en revistas especializadas. Adicionalmente, se menciona la normativa antielusiva en otro país donde ha sido implementada y cuya coyuntura resulta similar a la peruana: Chile. Se concluye entonces que, por el tipo de investigación, no se encuentra limitaciones para su desarrollo.



CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO E HIPÓTESIS Y VARIABLES

1.1 Marco Teórico

La presente sección contiene un análisis de diferentes tesis sobre la normativa antielusiva. La información considerada incluye los siguientes temas: impuestos, recaudación tributaria, elusión, normas antielusivas y principios constitucionales. Además, se incluye una tesis que aborda el tema de la norma antielusiva implementada en Chile.

1.1.1 Antecedentes

Gamarra (2018), en su tesis titulada “*Análisis de la cláusula general antielusiva en el Perú y propuesta para su reformulación*”, realiza un análisis de la cláusula general antielusiva en el Perú y la propuesta de reformulación de la misma respecto a sus parámetros de fondo y forma. Su delimitación temporal comprende desde el 2012, año en el que fue elaborada la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, hasta enero de 2018.

El objetivo general de la tesis es establecer si la Norma XVI presenta un diseño adecuado. Adicionalmente, se tiene cuatro objetivos específicos. Primero, la autora se propone determinar si los términos utilizados en la norma dificultan su aplicación; segundo, verificar si la norma fomenta arbitrariedades; tercero, identificar qué países disponen de una norma antielusiva para mejorar su planeamiento tributario; finalmente, propone presentar mejoras en el diseño de la cláusula antielusiva.

Gamarra (2018) sostiene la hipótesis de que la Norma XVI no es adecuada para resolver los problemas tributarios. Esto se debe a que la norma en mención utiliza términos confusos, no existen procedimientos adecuados que eviten posibles casos de arbitrariedad, existen otros países que las han implementado como medida para mitigar la elusión y que es

posible introducir mejoras para la correcta aplicación de la cláusula en mención.

En esta investigación se define términos, tales como elusión, evasión y economía de opción. Asimismo, se determina las similitudes y diferencias entre cada una de ellas. Uno de los conceptos más relevantes corresponde al término evasión, el cual es definido como “[...] una figura ilegal. Es un delito tributario, en el que directamente el contribuyente evita el pago del tributo habiendo incurrido en la hipótesis de incidencia” (Gamarra, 2018, p. 68). La autora señala que existe evasión dolosa y no dolosa. También, se define el término economía de opción; respecto a esta, señala lo siguiente:

En el caso que establezcan por intención del propio legislador dar preferencias y un tratamiento especial que resulte con una menor imposición en el pago de tributos u la obtención de otras ventajas tributarias pero vertidas en la misma ley, se estará dentro de la figura denominada economía de opción (Gamarra, 2018, p. 70).

Gamarra menciona que “[...] es posible calificar un caso como elusión solo cuando se consigan ventajas contrarias a los principios de fondo, es decir, por encima de los objetivos que sostienen al ordenamiento tributario” (2018, p. 6). Adicionalmente, la autora determina qué es un fraude a la ley, así como su diferencia con la simulación; en tal sentido, señala que “el fraude a ley es una especie de elusión. Lo que caracteriza al fraude a la ley es la existencia de dos leyes o dos normas” (Gamarra, 2018, p. 74). Por otro lado, “la simulación es una figura jurídica en la cual la forma del contrato no guarda relación con la real causa del contrato. Para ello, debe existir un acuerdo entre las partes para manifestar algo diverso a la realidad” (Gamarra, 2018, p. 76).

En este trabajo la metodología de investigación está dividida en cinco puntos. Primero, no se tomó muestras, ya que es un trabajo de investigación documental; sus fuentes de información son doctrina,

jurisprudencia, revistas académicas, tesis, etc. Segundo, el tipo de investigación es sobre temas teóricos y multidisciplinarios; tercero, respecto a las técnicas, se utiliza un análisis documental y de la información; cuarto, respecto a la forma del tratamiento de los datos, no se utilizó ningún programa computación para el análisis de datos cualitativos o cuantitativos.; finalmente, respecto a la presentación de resultados, se determina los mismos en base al análisis realizado, por lo que se incluye tablas e índices.

Por otro lado, Chura, en su tesis titulada "*La elusión tributaria y el cumplimiento de las normas tributarias en el mercado Central de Lima Metropolitana 2012*", analiza la elusión tributaria y su relación con el incumplimiento de las normas en el Mercado Central, la delimitación geográfica es Lima Metropolitana; el trabajo se centra en el ejercicio 2012.

El objetivo general de la tesis es analizar de qué manera la elusión genera un impacto negativo para el cumplimiento óptimo de las normas tributarias en el Mercado Central de Lima Metropolitana. Para ello la autora se propone tres objetivos. Primero, analiza los vacíos legales que evitan las transparencias de los hechos económicos en el mercado; segundo, determina de qué manera se puede evitar los casos de elusión tributaria; tercero, analiza de qué manera un enfrentamiento desleal fomenta la ausencia del pago de impuestos.

La hipótesis principal del trabajo es que la simplificación en las obligaciones tributarias permite que se evite o mitigue la elusión, por lo que se podrían cumplir las normas tributarias en el Mercado Central. Para ello, se tiene que lograr el control de los vacíos legales, establecer mecanismos para evitar casos de elusión, contrarrestar la competencia desleal y que la SUNAT mejore sus procedimientos tributarios.

Para el desarrollo del trabajo fue imprescindible el uso de algunos términos, por ejemplo, elusión tributaria. Respecto a esta, señala que "la

elusión tributaria en la conducta consiste en no ubicarse dentro del supuesto normativo, denominado hecho generador, que fija la ley tributaria respectiva, o sea, la persona evita ser considerada contribuyente de cierto impuesto, sin incurrir en prácticas ilegales” (Chura, 2013, p.14). Por otro lado, los vacíos legales corresponden al “[...] ámbito donde uno puede desarrollar sus actividades y manejar sin habituales obstrucciones, no hay ninguna norma legal que rijan un caso determinado de la ley el cual no es aplicable” (Chura, 2013, p. 22). Adicionalmente, se explica las distintas modalidades de elusión tributaria, así como algunas normas y decretos relevantes para el tópico de la investigación.

La metodología se divide en cinco puntos. Primero, respecto al diseño, este trabajo de investigación es “aplicada, no experimental, transeccional”; dicho de otro modo, el trabajo es de tipo descriptivo. Segundo, la población abarca cinco empresas del entorno del mercado central, lo cual incluye a 65 personas. Por otro lado, para la muestra se utiliza la fórmula para las variables del tipo cualitativo. Tercero, en relación con las técnicas, se recolecta datos a través de entrevistas y encuestas. Cuarto, respecto a las técnicas de procesamiento y análisis de los datos, se utiliza un programa estadístico informático “SPSS”. Finalmente, en relación con los aspectos éticos, el trabajo está enmarcado en un Código de Ética.

Díaz y Vigo, en su tesis titulada “*Causas y consecuencias de la suspensión de la Norma XVI (párrafos 2 – 5) y su impacto para mitigar el fraude de Ley en el Perú*”, centran su análisis en la determinación de las causas y consecuencias de la suspensión de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. Además, incluyen un análisis para combatir el fraude a la ley a través de la aplicación de la cláusula antielusiva. Respecto al ámbito geográfico, toman como referencia al Perú en general; asimismo, el análisis se centra en el periodo 2012 – 2017.

Este trabajo tiene un objetivo general y cinco específicos. El primero está relacionado a la determinación de las causas y consecuencias de la suspensión de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario y el análisis acerca de cómo se reducirían los casos de fraude a la ley a través de su aplicación. Por su parte, los objetivos específicos incluyen el análisis de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, análisis de una legislación comparada, identificación de situaciones elusivas donde resulte imprescindible aplicar la cláusula antielusiva, simulación de la aplicación de la norma en una empresa y la determinación de las causas y consecuencias de la suspensión de la normativa.

La hipótesis en este trabajo de investigación es general; esto se debe a que los autores sostienen que la aplicación de la Norma XVI logra combatir el fraude a la ley en el Perú. Además, resulta importante mencionar que no se detallan hipótesis específicas.

Los autores incluyen las definiciones de algunos términos importantes; por ejemplo, señalan que “una norma antielusiva con las características de la Norma XVI no resulta anti-técnica, perversa ni arbitraria, sino más bien tolerable y necesaria dentro del ordenamiento constitucional peruano” (Díaz y Vigo, 2017, p. 15). Por otro lado, señalan que “la elusión consiste en la utilización de medios lícitos, tendientes a obtener una reducción de la carga tributaria, los cuales necesariamente están fuera del ámbito del ilícito tributario, puesto que se trata de medios jurídicamente irreprochables” (Díaz y Vigo, 2017, p.17). Asimismo, mencionan que “Evasión, hace referencia a las maniobras utilizadas por los contribuyentes para evitar el pago de impuestos violando para ello la ley” (Díaz y Vigo, 2017, p. 20).

Algunos conceptos también utilizados en el trabajo de investigación son los siguientes. Primero, señalan que los contratos artificiosos, “el o los negocios realizados con la especial finalidad de evitar el pago de tributos, no son propios a la consecución de un resultado mercantil requerido por las

partes. Esas formas resultan más bien impropias para un propósito mercantil real” (Díaz y Vigo, 2017, p.16). Segundo, la economía de opción se basa en el “derecho que tiene todo contribuyente, todo administrado o todo sujeto de poder ordenar sus negocios en la forma que le resulte más ventajoso fiscalmente, siempre dentro de la licitud del ordenamiento” (Díaz y Vigo, 2017, p. 18). Tercero, el fraude a la ley “Implica abusar deliberadamente de la normativa legal, estructurando operaciones aparentemente válidas (como la constitución de empresas o la suscripción de contratos) con el fin de obtener una ventaja fiscal, más no porque se pretenda desarrollar realmente dichas operaciones” (Díaz y Vigo, 2017, p. 18).

Adicionalmente, explican los orígenes de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, ya que antes de ella estuvo la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario; sin embargo, esta norma también presentaba críticas, por lo que fue derogada.

La metodología del presente trabajo se divide en seis apartados. Primero, respecto al diseño del trabajo, es una investigación básica, ya que busca el progreso científico; segundo, respecto al área y línea de investigación, se centra en las Ciencias Sociales por la línea de tributación.; tercero, la población es general y en la muestra se incluye a dos tributarias independientes y dos de la SUNAT; cuarto, se realiza una operacionalización de las variables utilizadas a través de un cuadro; quinto, en relación con los métodos para la recolección de datos, este es teórico. Sin embargo, se utilizan encuestas y *tests*; finalmente, en relación con las técnicas de procesamiento de datos, únicamente se utiliza el Word 2013.

Magasich, en su tesis titulada “*La derrotabilidad, fraude de ley y la cláusula general antielusiva. Análisis desde el derecho tributario español y chileno*”, realiza un análisis de los casos de fraude de ley y la relación que tiene con la entrada en vigencia de la cláusula general antielusiva. En tal sentido, se delimitó el espacio geográfico a través de la selección de dos

países: España y Chile. Adicionalmente, el análisis incluye el ejercicio 1963, ya que fue el año en que entró en vigencia la norma antielusiva. En el caso de Chile, el periodo va desde el 2014 hasta el 2016. De esta forma, el trabajo se centra en los años 2014 hasta 2016.

El objetivo general del trabajo es proponer una “explicación razonable sobre las cláusulas antielusivas, reglas que parecieran especificar las condiciones por las cuales una situación, a lo menos formalmente correcta, se transforma en no aceptada por el derecho” (Magasich, 2016, p. 21). Dicho de otro modo, el autor pretende demostrar la derrotabilidad de la cláusula antielusiva a través del análisis comparativo de Chile y España.

“La hipótesis general es que las cláusulas generales antielusivas no son más que una regulación de una característica propia de las reglas jurídicas, ubicada en el ámbito de derecho: su derrotabilidad” (Magasich, 2016, p. 22). Este trabajo de investigación no detalla la metodología utilizada. Únicamente especifica que se ha consultado fuentes bibliográficas, jurisprudencia y casos (normativa de Chile y España); asimismo, no se ha utilizado pruebas cuantitativas, encuestas o *tests*.

1.1.2 Bases Teóricas

En el presente apartado se desarrolla los conceptos relevantes para la argumentación de la tesis propuesta, la cual busca analizar si la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario vulnera la seguridad jurídica de los contribuyentes en el Perú al transgredir los principios de predictibilidad, irretroactividad y presunción de inocencia. En este sentido, se ahonda sobre los conceptos tributarios como los principios constitucionales, la recaudación tributaria en el Perú, así como los tipos de impuestos que existen; adicionalmente, se define el término “elusión tributaria”, diferenciándola de los casos de “evasión” y “economías de opción”. También, se contextualiza las cláusulas antielusivas, así como la

Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario; finalmente, se expone la casuística pertinente para el tema en mención.

a. Principios constitucionales

En palabras de Quisbert, los principios son considerados como axiomas que reflejan una situación de equidad para los habitantes dentro de determinado territorio. Por esta razón, el autor considera que los principios actúan como fundamento del Derecho, pues sobre ella se cimienta la igualdad en la sociedad. Adicionalmente, menciona que las normas jurídicas están correlacionadas a dichos principios, ya que, conjuntamente, forman un estado de Derecho; en otras palabras, los principios tienen como objetivo principal asegurar que se desarrollen condiciones de ecuanimidad para los habitantes de un territorio (Quisbert, 2006).

El autor también menciona que los principios constitucionales son reglas fundamentales que permiten que se genere una interacción coherente y, además, equilibrada en una sociedad, siempre que se respete lo establecido en su Constitución Política (Quisbert, 2006). De este modo, se entiende que, en el caso peruano, los principios constitucionales están vinculados a las normas contenidas en la Constitución Política del Perú de 1993, la cual tiene como uno de sus objetivos crear una situación de equidad para todos sus miembros.

Correa (2009) confirma que “los principios generales del Derecho son conceptos de naturaleza axiológica” que se encuentran estrechamente vinculadas a las normas dentro de un territorio; además, agrega que dichos principios pueden informar sobre la estructura del sistema jurídico que tiene un país. De esta forma, el funcionamiento de un sistema puede ser cuestionado en base a la efectividad de sus principios.

Para fines de este trabajo de investigación, se analiza cuatro principios: principio de seguridad jurídica, principio de predictibilidad, principio de irretroactividad y principio de presunción de inocencia.

Principio de seguridad jurídica

Este principio es propio de un Estado Constitucional de Derecho; está vinculado a la capacidad para predecir cómo se resolverá en caso de un conflicto. En efecto, según Campos, la seguridad jurídica genera una certeza legal del marco normativo que aplica en las diversas situaciones jurídicas. Dicho de otro modo, el principio en cuestión otorga al individuo la seguridad de que, ante un conflicto, se está siguiendo un marco jurídico establecido (2018).

Según Umaña, el desarrollo adecuado de este principio involucra tres capacidades. La primera es la capacidad de gobierno, la cual se centra en la naturaleza política y está vinculada al grado de institucionalidad del país y la gobernabilidad; además, el autor destaca el balance entre los poderes del Estado. La segunda es la capacidad de producción normativa vinculada a la calidad del derecho positivo; es decir, la claridad en la aplicación de la norma vigente. La tercera es la capacidad de gestión, la cual se encuentra relacionada con la calidad del sistema judicial y de la administración pública para hacer efectivo un proceso (2002).

La definición de los autores anteriores no es la única, sino que también existen otras concepciones de seguridad jurídica. En palabras de Ataliba, esta última es un “principio trascendental”, el cual es superior a los demás, tiene la finalidad de asegurar la vigencia y eficacia de los demás principios (Gazzo, 1993). Por tanto, se puede decir que para que exista realmente una seguridad jurídica, se debe asegurar el cumplimiento de los otros principios. Por esta razón, se debe hacer énfasis en la actuación del Estado, los órganos y las personas.

Por otro lado, según Sagués, la seguridad jurídica es aquella aptitud que se posee para predecir los acontecimientos jurídicos y, de esta forma, mitigar o controlar los posibles riesgos que el sistema jurídico mismo plantea. Esta seguridad compromete a todos los poderes del Estado (1997). Desde la perspectiva del autor, para que la seguridad jurídica exista realmente, se necesita el compromiso de que los órganos públicos sean imparciales, idóneos y éticos.

Complementariamente a lo expuesto por Saqués, Sáinz expresa lo siguiente respecto a la seguridad jurídica:

La cualidad del ordenamiento que produce certeza y confianza en el ciudadano sobre lo que es derecho en cada momento y sobre lo que previsiblemente lo será en el futuro. Es, pues, la cualidad del ordenamiento que permite a cada cual orientar su vida en el mundo jurídico en base al conocimiento de la calificación jurídica que cada supuesto de hecho, real o imaginado, va a recibir, previsiblemente, del mismo (Sáinz, 1995).

A través de lo expuesto por el autor, se puede decir que su noción del referido concepto es complementaria a las ya antes presentadas: la seguridad jurídica involucra la predictibilidad de la calificación jurídica conforme a la normativa vigente.

Por el lado de la Constitución Política del Perú, si bien es cierto que el principio de seguridad jurídica no se menciona de forma expresa, si existen artículos vinculados, tales como el N°2 en su inciso 24, párrafo a) “Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido se hacer lo que ella no prohíbe”, párrafo d) “Nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no esté previamente calificado en la ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible, ni sancionado con pena no prevista en la ley” y artículo N°139, inciso 3 “Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos,

ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción, ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera que sea su denominación” (Tribunal Constitucional, 2002). A diferencia de países como, por ejemplo, España, México, Ecuador, el Perú no recoge de forma expresa el concepto de seguridad jurídica en su Constitución.

Por su parte, el Tribunal Constitucional, mediante su expediente N.º 0016-2002-AI/TC, manifiesta lo siguiente:

El principio de la seguridad jurídica forma parte consubstancial del Estado constitucional de Derecho. La predictibilidad de las conductas (en especial, las de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el derecho es la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad. Tal como estableciera el Tribunal Constitucional español, la seguridad jurídica supone “la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho” (Tribunal Constitucional, 2002).

Por último, desde una perspectiva regional a través del caso de Chile, según Calderón (2009), la seguridad jurídica puede entenderse como un “concepto jurídico inseguro”, ya que existen diversas definiciones. Incluso, para el autor, existen dos concepciones: una subjetiva y otra objetiva. La primera refiere a una certeza de “orientación jurídica”, este corresponde al entendimiento de los ciudadanos de cuál es el Derecho Vigente para poder así realizar ciertas conductas y planificar su actuar teniendo una previsibilidad razonable respecto al ámbito jurídico. Por otro lado, la noción objetiva refiere a la “exigencia de una regularidad estructural y funcional del sistema jurídico a través de sus normas e instituciones”. Para lograr esto, se debe formular normas adecuadas que se caractericen por ser “claras, estrictas irretroactivas y estables”. De la misma forma, para que exista un clima de seguridad jurídica debe existir un trabajo conjunto entre

los poderes del Estado y ciudadanos de tal forma en que se pueda evitar la arbitrariedad de los poderes públicos, así como la transgresión a las normas.

A través de lo antes expuesto, se evidencia que el principio de seguridad jurídica está también vinculado a otros valores que el Estado peruano quiere combatir, como lo son el abuso del derecho y la lucha frontal contra la elusión tributaria. El primero está de forma expresa en la Constitución Política del Perú (1993) en su artículo N° 103 cuando señala que “La Constitución no ampara el abuso del derecho”. El mismo es parte de un principio universal que establece límites para el ejercicio de los derechos; ello con la finalidad de que se pueda proteger al derecho vulnerado de un individuo, el cual se genera cuando existe un vacío legal.

Referente a la jurisprudencia, en el expediente N° 473-92-Huarochirí. D.J. se señala que “la figura del abuso del derecho se presenta cuando en el ejercicio de un derecho subjetivo, existe un exceso que provoca una desarmonía social y, por ende, una situación de injusticia” (Gaceta Jurídica, 2007). Además, de acuerdo con lo expuesto en la Casación N° 559-2002-Lima, existe un límite jurídico respecto al ejercicio de los derechos subjetivos de los individuos: es correcto ejercer los derechos siempre que no se cause lesiones o daños a terceros no protegidos por ciertas normas específicas (Corte Suprema de Justicia, 2002).

Por otro lado, el principio de la seguridad jurídica también está vinculado a la lucha frontal contra los actos elusivos. En el Perú se ha adoptado prácticas y estándares internacionales en el marco de la lucha contra la elusión; algunos de los ejemplos pueden ser la masificación de los comprobantes electrónicos, la emisión de un decreto legislativo relacionado al beneficiario final, las precisiones tributarias a fideicomisos con el Fibra, precisiones tributarias de los precios transferencias, entre otros. Asimismo, con el objetivo de combatir la elusión, se creó la Norma

XVI. Es así como estas medidas tributarias tienen la finalidad de ofrecer seguridad jurídica para los contribuyentes al permitir conocer de forma adecuada las consecuencias jurídicas de cierto hecho: la actuación debe ser conforme a un Estado de Derecho.

Para fines de este trabajo de investigación, se entenderá a la seguridad jurídica como aquel clima que se crea mediante la certeza, la cual se basa en una normativa jurídica vigente que involucra tanto la participación de los órganos estatales como la de los ciudadanos.

Principio de predictibilidad

El principio de predictibilidad forma parte de los principios del Procedimiento Administrativo. Asimismo, estos últimos forman parte de los principios del Derecho Administrativo, los cuales se encuentran dentro de los principios generales del Derecho (Dimitrijevič, 2001).

De esta forma, resulta importante definir los principios del Derecho Administrativo. En palabras de Dimitrijevič, estos últimos forman parte de “aquellas pautas generales que informan al Derecho administrativo como rama del Derecho que goza de autonomía” (2001, p. 260).

Según Ruiz (2011), el principio de la predictibilidad es también conocido como el principio de la certeza, debido a que permite tener certidumbre respecto a la resolución de un esquema fiscal. Precisamente, el autor señala que este tiene la finalidad de disminuir casos en los que las sentencias puedan generar ambigüedades o que, incluso, sean contradictorias. Entonces, se trata de un principio que permite determinar cuál será el resultado final de ciertos casos ante el sistema de justicia peruano, por lo que se puede decir que desprende del principio de la seguridad jurídica.

El principio de predictibilidad está contenido en la Ley del Procedimiento Administrativo General Ley N° 27444, la cual fue publicada

en el diario El Peruano el 11 de abril de 2001. Esta entró en vigor el 11 de octubre de 2001. El punto 1.15 de la citada ley menciona lo siguiente:

La autoridad administrativa deberá brindar a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada trámite, de modo tal que, a su inicio, el administrado pueda tener una conciencia bastante certera de cuál será el resultado final que se obtendrá (Comisión Permanente del Congreso de la República, 2001).

Como se observa, la ley estipula que la autoridad administrativa debe emitir una información “veraz, completa y confiable” sobre una normativa para evitar ambigüedades en su interpretación. De esta forma, se pretende que lo establecido por una norma conduzca a un único resultado, el cual se encuentre de forma expresa en la misma.

En este sentido, Alva (2001) confirma que el objetivo de la Ley N° 27444 es proteger al administrado ante cualquier exceso que pudiera cometer la administración tributaria. Por esta razón, lo que la ley busca es crear bases claras en una normativa; esto con dos objetivos: generar confianza entre los administrados en relación con la Administración Pública y reducir los niveles de corrupción en el aparato estatal.

Principio de irretroactividad

Este principio surge como parte de la exigencia de crear un Estado de Derecho (Ruiz, 1989). En este sentido, la prohibición de aplicar una norma de forma retroactiva está vinculada a la idea de crear seguridad jurídica para los contribuyentes de un territorio.

En palabras de Campos, el término de seguridad jurídica refiere a “un principio del derecho que en el ordenamiento legislativo genera certeza legal respecto del marco normativo aplicable a una situación jurídica” (2018, p.118). Por ende, la ausencia de dicha certeza sobre las normas que

dictamina un país puede generar que se afecte el ejercicio de los derechos de los contribuyentes, así como las inversiones o clima de los negocios.

El principio de la irretroactividad está vinculado con la seguridad jurídica: por ende, resulta importante definir ambos términos. Por un lado, la retroactividad se produce cuando se aplica sanciones a hechos que surgen antes de la entrada en vigor de una normativa (Robles, 2010). Por otro lado, la seguridad jurídica está relacionada con la certeza de que una vez que se haya realizado un hecho que no fue causal de tributación en el momento en que se produjo, de acuerdo con la legislación vigente en ese ejercicio, no es posible gravar ello posteriormente (Berenguel, 1992).

Se puede concluir que no es posible que un país se caracterice por tener una verdadera seguridad jurídica si es que no se cumple con el principio de irretroactividad. En la legislación peruana, este último se encuentra contenido en tres bases legales importantes: Constitución Política del Perú de 1993, Código Civil y Código Tributario.

Constitución Política

El principio de irretroactividad se encuentra en el artículo N° 103 de la Constitución Política del Perú de 1993, mediante el cual se expone lo siguiente:

Pueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por razón de la diferencia de personas. Ninguna ley tiene fuerza ni efecto retroactivos, salvo en materia penal, cuando favorece al reo. La ley se deroga sólo por otra ley (Congreso Constituyente Democrático, 1993, art. 103).

Como se puede evidenciar, la norma prohíbe la aplicación retroactiva de las leyes, excepto para un caso: materia penal, siempre que se favorezca al reo. Por tanto, en todas aquellas situaciones en las que no se cumpla lo mencionado anteriormente debe aplicarse una ley de manera

prospectiva. Si no se cumple lo antes expuesto, se estaría violando la Constitución y, por tanto, la seguridad jurídica de un país.

Berenguel (1992) agrega que el principio de irretroactividad se encuentra en un rango jerárquico alto, puesto que pertenece a una norma con rango de ley: la Constitución Política del Perú de 1993; por este motivo, tanto el legislador como el juez tienen la obligación de velar por su cumplimiento.

Código Civil

Lo estipulado en el Código Civil sirvió como base de lo mencionado en el artículo N° 103 de la Constitución Política del Perú vigente. Esto se debe a que tal artículo fue modificado por la *Ley de reforma constitucional en materia pensionaria, y la afectación del principio de retroactividad Benigna Ley 28389*. Dicha ley fue publicada el 17 de noviembre de 2004 y entró en vigencia el 18 de diciembre de 2004.

En el Título Preliminar del Código Civil del año 1984 se estipula que “La ley se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. No tiene fuerza ni efectos retroactivos, salvo las excepciones previstas en la Constitución Política del Perú” (Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2015, art. 3).

De esta forma, lo estipulado en el Código Civil confirma que la legislación peruana solo debe ejecutar sus leyes para casos en los que se incurrieron después de que esta haya entrado en vigencia, es decir, al día siguiente de su publicación en el diario oficial El Peruano. El único caso en el que no aplica lo antes mencionado sería la excepción que se menciona en la Constitución Política: favorecimiento al reo.

Código Tributario

En el Código Tributario se menciona que “Las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución” (Ministerio de Economía y Finanzas, 2018, art. 168).

De esta forma, el Código Tributario también menciona que la aplicación de una normativa es de forma prospectiva, pues no se puede aplicar una sanción tributaria a aquellos procesos que ya estaban en trámite antes de la publicación de una normativa.

Principio de presunción de inocencia

El principio de presunción de inocencia es un derecho fundamental que actúa como cimiento del derecho sancionador, tanto en el derecho penal como administrativo. El objetivo de este es que solo los culpables sean sancionados o que se evite un castigo injusto para los inocentes (Higa, 2013).

Lo mencionado por Higa se sustenta en el literal e) del numeral 23 del artículo N° 2 de la Constitución Política del Perú de 1993, el cual establece que “Toda persona es considerada inocente mientras no se haya declarado judicialmente su responsabilidad” (Congreso Constituyente Democrático, 1993, art. 2).

En este sentido, según el autor antes mencionado, un juez es la única persona competente para determinar la responsabilidad de un individuo (Higa, 2013). Además, su actuación debe concordar con lo establecido en el numeral 10 del artículo N° 139 de la Constitución Política del Perú de 1993, el cual menciona “el principio de no ser penado sin proceso judicial”; es decir, no se puede considerar a alguien culpable si es que no se ha demostrado su culpabilidad con pruebas fehacientes ante un juez.

En este punto, Higa menciona que, ante una acusación, el acusador tiene que mostrar y probar los elementos que configuran el delito; por esta razón, se debe cumplir con dos requisitos: señalar los hechos que configuran cada uno de los elementos de los delitos del imputado y los medios probatorios que acreditan cada uno de los elementos del delito (Higa, 2013).

Beccaria concuerda con lo mencionado por Higa en el sentido de que “Un hombre no puede ser llamado reo antes de la sentencia del juez, ni la sociedad puede quitarle la pública protección, sino cuando esté decidido que ha violado los pactos bajo que le fue concedida” (Beccaria, 2015, p. 35).

Ortecho también coincide con los autores anteriores y agrega que el principio de presunción de inocencia es un derecho considerado como fundamental en la actualidad, el cual tiene sus orígenes en la Revolución francesa. Su importancia radica en el reconocimiento que alcanzó con su inclusión en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano del 26 de agosto de 1789 (2008).

Precisamente, en el artículo N° 9 de la Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano se menciona que “puesto que cualquier hombre se considera inocente hasta no ser declarado culpable, si se juzga indispensable detenerlo, cualquier rigor que no sea necesario para apoderarse de su persona debe ser severamente reprimido por la Ley” (Asamblea Nacional Constituyente Francesa, 1789).

Por su parte, Benavente señala que el principio de presunción de inocencia es entendido como una garantía individual, el cual también es parte de un derecho público que está contenido en la Constitución Política del Perú de 1993. Este actúa en favor de las personas, pues permite que sea a través de procedimientos y autoridades que se determine o no la culpabilidad del acusado; dicho de otro modo, este último debe acudir a un

tribunal, a través de un proceso en el que se demuestre la existencia del delito (Benavente, 2009).

Finalmente, se debe resaltar que el principio de presunción de inocencia está incluido en el Código Procesal Penal. En efecto, el artículo N° 2 del Título Preliminar del Código Procesal Penal menciona lo siguiente:

1. Toda persona imputada de la comisión de un hecho punible es considerada inocente, y debe ser tratada como tal, mientras no se demuestre lo contrario y se haya declarado su responsabilidad mediante sentencia firme debidamente motivada. Para estos efectos, se requiere de una suficiente actividad probatoria de cargo, obtenida y actuada con las debidas garantías procesales. En caso de duda sobre la responsabilidad penal debe resolverse a favor del imputado (Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2016, art. 2).

2. Hasta antes de la sentencia firme, ningún funcionario o autoridad pública puede presentar a una persona como culpable o brindar información en tal sentido (Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2016, art. 2).

De esta forma, se puede concluir que la legislación establece que la culpabilidad de una persona acusada de un delito tiene que ser evaluada por un juez. Para ello, se debe mostrar pruebas fehacientes de su culpabilidad: hasta que el juez no haya determinado que el acusado es culpable, debe tratarse como un individuo inocente.

b. Sistema tributario en el Perú

“El sistema tributario peruano se rige por el Decreto Legislativo N° 771 (Ley Marco del Sistema Tributario Nacional). El Código Tributario es el instrumento central del Sistema Tributario, sus disposiciones se aplican a

los distintos tributos” (Departamento de Investigación y documentación parlamentaria, 2018).

Para entender el sistema tributario peruano se debe tener claro ciertos conceptos como, por ejemplo, la recaudación tributaria. La finalidad de esta última es obtener recursos para satisfacer las necesidades de los ciudadanos dentro de determinado territorio (Gil, 2018). En este sentido, Quintanilla de la Cruz (2014) menciona que el sistema tributario puede ser definido como aquel mediante el cual la administración tributaria obtiene de los contribuyentes los impuestos, derechos, productos, aprovechamientos y otras contribuciones establecidas por nuestra legislación. Adicionalmente, según Corbacho, Fretes y Lora, “Los sistemas tributarios pueden ser una potente herramienta de desarrollo para estabilizar el consumo privado y ayudar a moderar la volatilidad macroeconómica, porque pueden actuar como estabilizadores automáticos” (2013, p. 73).

La recaudación de impuestos permite que una sociedad pueda funcionar de manera adecuada, pues existe un presupuesto económico para realizar mejoras ante cualquier deficiencia que pueda presentarse, tales como infraestructura, personal para servicios básicos, capacitaciones, entre otros.

Como se mencionó anteriormente, respecto a la recaudación de tributos, en los últimos años, la SUNAT ha presentado una tendencia decreciente. Así, en el 2014 se obtuvo un ingreso de 16.6% del PBI, en el 2015 de 14.8% y en el 2016 de 13.6%. En 2017 se obtuvo únicamente el 13% del PBI, mientras que en el 2018 se alcanzó la cifra de 14.1% (*Ver anexo 1*) (SUNAT, 2018, p.39). Además, respecto a noviembre de 2019 y 2020, las cifras muestran que también hubo una reducción de los ingresos tributarios netos, y que una de las razones principales fue la pandemia mundial generada por el Covid-19 y las medidas adoptadas por el Estado para aliviar la carga fiscal de los contribuyentes en el territorio peruano.

Cabe resaltar que, de lo recaudado en tributos, en el año 2018, los impuestos más predominantes fueron el IGV, el cual promueve alrededor del 55% y el IR, el cual promueve alrededor del 30%, y los otros impuestos que representaron alrededor del 15%; esta situación se repite para el año 2019 y 2020, siendo el IGV y el IR los impuestos más predominantes (SUNAT, 2020).

Los tributos

Los tributos son aportaciones que realizan los ciudadanos; también, se puede decir que son fondos administrados por el Estado para la satisfacción de las necesidades de los aportantes o realización de obras. Los tributos se clasifican en dos grupos: originarios y derivados. El primer grupo surge del patrimonio del ente estatal, mientras que el segundo de la recaudación que se obtiene de las empresas o economías privadas (Medrano, 1990).

Para fines de este trabajo de investigación, se utiliza la clasificación tripartita de los tributos, la cual también es usada en el Código Tributario del Perú.

Clasificaciones de tributos

La clasificación tripartita de los tributos es la siguiente: impuestos, contribuciones y tasas (Ruiz de Castilla y Ponce de León, 2001). A continuación, se define cada uno de ellos.

Impuestos

Los impuestos son utilizados como una fuente de financiamiento por parte del Estado para satisfacer las necesidades básicas de todos los habitantes dentro de determinado territorio (Ruiz de Castilla y Ponce de León, 2001).

Tasas

Las tasas forman parte de contribuciones que realizan los individuos por el uso de un servicio público prestado por el Estado territorio (Ruiz de Castilla y Ponce de León, 2001).

Contribuciones

Las contribuciones son aquellas realizadas por los individuos para ejecutar ciertas obras públicas o la prestación de servicios públicos que benefician específicamente a cierto grupo (Ruiz de Castilla y Ponce de León, 2001).

c. Elusión, evasión y economía de opción

Los términos elusión, evasión y economía de opción están estrechamente relacionados; por ello, puede surgir confusión, por lo que resulta importante definirlos, así como aclarar las diferencias entre ellos.

Elusión tributaria

Primero, según el Grupo de Justicia Fiscal Perú, la elusión fiscal es “el aprovechamiento de los vacíos y ambigüedades existentes en el marco legal con el fin de evitar o reducir el pago de impuestos; sin que ello califique como un acto ilegal” (2018). Adicionalmente, según Moreno y Moreno (2014), la elusión tributaria puede ser definida como aquella estrategia que, a través de medios lícitos, evita el pago de los tributos que realmente le corresponde. Para conseguir ello, se puede recurrir a la economía de opción (o elusión lícita) y el fraude a la ley (o elusión ilícita).

Matus (2017) señala que la elusión también puede referirse a aquellos casos en los que el contribuyente diseña de forma artificiosa ciertos actos jurídicos para tener un beneficio económico a través de la reducción del pago de impuestos. La diferencia con los casos de evasión sería que el incumplimiento no estaría transgrediendo una obligación en el

sentido literal de la palabra, puesto que este no está de manera expresa en nuestra legislación.

Finalmente, Zuzunaga del Pino agrega que la elusión trata de una situación en la que se evita que se produzca el hecho generador “mediante el abuso de las formas jurídicas o la vulneración de la causa típica, es una conducta reprochable, pues viola los valores y principios de un sistema tributario justo” (2013, p. 25).

Para fines de este trabajo, se entiende que la elusión se produce cuando la persona jurídica utiliza vacíos legales para reducir o erradicar el pago de tributos que realmente le corresponde: es un negocio jurídicamente válido, pero cuya finalidad no es acertada. Dicho de otro modo, se trata de la utilización de una figura lícita, pero cumpliendo una finalidad por la cual ese negocio no se creó.

Evasión tributaria

La evasión tributaria es aquella en la que se forma una figura en la que, aun cuando existe una ley, se incumple con ella y no se paga los tributos (Quintanilla de la Cruz, 2014). En tal sentido, esta pueda ser considerada desde una sanción hasta un delito. Adicionalmente, según Gamarra (2018), la evasión en materia tributaria puede ser entendida como una figura ilegal, pues corresponde a un delito tributario. En este el contribuyente directamente evita el pago de un tributo y, por tanto, incurre en la hipótesis de incidencia.

Por su parte, el Grupo de Justicia Fiscal Perú añade que la evasión fiscal es “la violación deliberada del marco legal con el fin de evitar o reducir el pago de impuestos; siendo por ello un acto ilegal” (2018). De esta forma, se puede decir que la diferencia principal entre la elusión y evasión radica en que en la primera se evita de forma artificiosa el pago de un tributo que corresponde, pero no está establecido por una ley; contrariamente, en los casos de evasión tributaria se infringe directamente una ley (Matus, 2017).

Para fines de este trabajo de investigación, se entiende que se genera un acto de evasión fiscal cuando se transgrede una ley para evitar el pago de impuestos.

Economía de opción

Una economía de opción puede ser confundida con la figura de elusión y evasión fiscal; sin embargo, mantiene diferencias notorias. Según Moreno y Moreno (2014), una economía de opción forma parte de un planeamiento fiscal legal que permite acomodar ciertos escenarios de negocios de tal forma en que se obtenga un fisco conveniente, pero que dicha situación no incumple con la ley; en otras palabras, una economía de opción permite escoger el escenario más favorable para la persona jurídica sin incumplir la ley.

Según el autor, en algunos casos, el accionar abusa de forma deliberada de una normativa para conseguir una ventaja fiscal. Además, Gamarra (2018) agrega que se incurre en esta figura cuando el contribuyente escoge una situación que le es beneficiosa como consecuencia de que el legislador otorga preferencias que generan una menor imposición o la obtención de ciertas ventajas que se encuentran estipuladas dentro de la ley.

En síntesis, una figura de economía de opción es representada por aquellos casos en los que la persona jurídica puede elegir entre dos o más escenarios (el que le resulte más beneficioso) sin transgredir una ley.

d. Contexto elusivo en el Perú

La elusión es un problema grave que no solo afronta el Perú, sino también América Latina y diversos países alrededor del mundo (Coarita, 2019). A lo largo del tiempo, en nuestro territorio se han dado casos de elusión, siendo así los niveles de evasión y elusión superiores al promedio

de los países desarrollados y América latina (Grupo de Justicia Fiscal Perú, 2018).

Un estudio realizado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) confirma que los gobiernos han dejado de recaudar en impuestos aproximadamente un cuarto de trillón de dólares, debido a fenómenos como la elusión y evasión. Según dicha organización, en América Latina, en el año 2013, se ha perdido alrededor de \$ 100,000 a \$ 240,000 millones de dólares, lo que representa un porcentaje de entre el 4% y 10% de la recaudación total (2015).

Según estudios realizados por la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) demuestran que en el caso de Brasil se perdió alrededor del 27% de lo que debió recaudarse, mientras que en países como Costa Rica y México este porcentaje se incrementó a 65%. Este mismo estudio revela que en el 2014 se ha perdido aproximadamente \$ 190,000 millones de dólares por recaudación de impuestos a causa de casos de elusión y evasión (2016); esta cifra es alarmante, pues representa un 4% de la cifra del PBI de la región.

En el Perú, en el 2016 se perdió aproximadamente un tercio de la recaudación del IGV, principalmente, por causa del fraude fiscal. Sin embargo, para el caso de la recaudación del impuesto a la renta, la cifra fue más alarmante. En el 2016 se perdió más de la mitad del IR estimado por estos fenómenos. De esta forma, entre la evasión de IGV e IR, se llegó a aproximadamente S/. 58,000 millones (Grupo de Justicia Fiscal Perú, 2018).

Según la Memoria Anual Institucional de la SUNAT (2018), en ese año se obtuvo una recaudación de S/. 104 590 millones de ingresos por tributos; sin embargo, la cifra hubiese sido mayor si no se hubieran generado casos de elusión. Precisamente, en una entrevista realizada a Miguel Ángel Gavidia, gerente de estrategia de SUNAT, este manifestó que

los casos de elusión y evasión generan que el Estado pierda alrededor de S/. 56 000 millones (Ríos, 2018).

De acuerdo con un estudio reciente realizado por SUNAT, la elusión es un tema que persiste en el 2020. Dicho estudio, por ejemplo, mostró que el 45% de los contribuyentes que disponen de ingresos mayores a 500 UIT al año realiza operaciones en otros países; la suma de dichas transacciones alcanzó los S/ 353,000 millones (SUNAT, 2020). Por esta razón, SUNAT viene desarrollando distintas medidas; un ejemplo de ello es que se ha propuesto detectar el traslado de beneficios a países de baja o nula imposición para poder evitar así los actos de elusión.

Respecto al año 2020, SUNAT va a poder acceder a la información tributaria de 16,000 de las empresas más grandes en el Perú con el objetivo de detectar casos de elusión y evasión tributaria. Esto como consecuencia de que el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información de la OCDE dio a conocer que SUNAT cumple con los estándares de seguridad y confidencialidad necesarios establecidos por el mismo ente (Gestión, 2020).

e. Vigencia temporal de las Normas Jurídicas

Vigencia vs Eficacia

Hans Kelsen señala que la vigencia significa que existe una norma, mientras que la eficacia es el acto que demuestra que una norma es en efecto aplicada. En relación con el orden de los hechos, una norma jurídica entra en vigor antes de volverse eficaz, puesto que necesita ser implementada para poder ser seguida y aplicada (Mendieta y Parra, 2011).

De acuerdo con el Tribunal Constitucional, para que una norma jurídica esté vigente tiene que haber sido aprobada y promulgada por los órganos competentes, y publicada en el diario El Peruano cumpliendo con el artículo N° 51 de la Constitución en el que se señala que “La Constitución

prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas e inferior jerarquía, y así sucesivamente”. De manera consecuente, la eficacia es el efecto práctico de la vigencia; esto significa que es de cumplimiento exigible como mandato dentro del Derecho (Rubio, 2005).

El autor señala que existen casos en los que una norma que es considerada como vigente y, por ende, eficaz puede contradecir una norma superior o incumplir con algún detalle del procedimiento que debería seguir; cuando ello sucede, y se atenta contra el Derecho, se debe recurrir al concepto de validez. Esta última verifica la coherencia y la conformidad con las normas que regulan el proceso de su producción jurídica; por ejemplo, se determina si el contenido de la normativa respeta la subordinación con las normas de categoría superior (Rubio, 2005).

ii. Normas sustantivas vs Normas procedimentales

Las normas sustanciales y normas procedimentales actúan de forma conjunta, la segunda complementa a la primera. En efecto, para Bravo, una norma procedimental es aquella que permite determinar reglas objetivas en torno a una norma sustantiva (2013). También, se puede decir que las normas sustanciales regulan la conducta de los individuos al crear obligaciones y derechos, mientras que las normas procedimentales determinan la actuación de los órganos judiciales y demás actores involucrados en el proceso.

Las normas procedimentales determinan el modo de aplicación de las normas sustanciales, por lo que no contienen sanciones ni reglas (están contenidas en las normas sustantivas), sino procedimientos, regulaciones, entre otros. Otro aspecto importante de mencionar es que las normas procedimentales tienen un carácter irretroactivo, por lo que no afectan a los procesos terminados ni a aquellos que se encuentran en trámite (Cordón, 2004).

f. Normativas antielusivas

En el presente apartado se caracteriza las cláusulas antielusivas; adicionalmente, se menciona los tipos de cláusulas que existen, así como las diferencias entre ellas.

Cláusulas antielusivas

La primera norma antielusiva fue la implementada en Nueva Zelanda en el año 1878; esta fue modificada en 1891. Posteriormente, en 1919 Alemania fue considerada como pionera en crear la ley antielusiva (Gamarra, 2018).

Las cláusulas antielusivas pueden ser consideradas como mecanismos que son utilizados por las autoridades gubernamentales para combatir, eliminar o mitigar la elusión (Zuzunaga del Pino, 2013). Según el autor, aun cuando en algunos casos estas pueden transgredir los principios constitucionales, son el método más viable para combatir la elusión, pero no suficientes para erradicarla. El Perú es uno de los pocos países en América Latina que aún no cuenta con una norma antielusiva viable (Grupo de Justicia Fiscal Perú, 2018).

Tipos de cláusulas: cláusulas de carácter general y de carácter específico

Cláusulas de carácter general

Según Ernst & Young, las cláusulas antielusivas generales se caracterizan por ser de la siguiente forma:

[...] de expresión abierta y abstracta, y previstas para ser aplicadas a un número indefinido de casos, son aquellas que se basan en principios tributarios generales de la correspondiente legislación doméstica con el objeto de evitar la elusión fiscal. Estas cláusulas GAARs otorgan a las Administraciones tributarias un mecanismo para denegar beneficios fiscales a las operaciones o

transacciones que carecen de sustancia y cuyo único (principal, o uno de los principales) propósito/s es generar el derecho al citado beneficio fiscal (2015, p. 18).

Gamarra agrega que el “objeto de tales cláusulas es asegurar que la ventaja fiscal sólo se aplique a los beneficiarios previstos por la legislación tributaria en tales casos, y permitir que las Administraciones tributarias denieguen la aplicación de la misma en caso de negocios artificiosos” (Gamarra, 2018, p. 80).

Según la autora, “Su principal crítica es que cualquier ordenamiento no puede estar lleno de normas específicas lo que termina llenando de muchas normas de diversos tipos y de diferentes versiones, lo que convierte el sistema tributario en confuso” (Gamarra, 2018, p. 86). De lo expuesto se puede concluir que no es posible que el legislador determine todos los casos de elusión; por esta razón, las cláusulas específicas serían insuficientes y es preferible implementar normas antielusivas generales.

En síntesis, las cláusulas antielusivas generales permiten mitigar los casos de elusión al utilizar una norma que puede ser adaptada a varios casos para regularlos de forma adecuada.

Cláusulas de carácter específico

Las cláusulas de carácter específico pueden ser entendidas como aquellas normas de ámbito de aplicación *ad hoc*, las cuales son creadas para situaciones específicas o hechos particulares que están determinados por ley (Gamarra, 2018). Sin embargo, su especificidad puede ser un problema, ya que se pueden diseñar varias cláusulas antielusivas para cada caso, pero el incremento del número de cláusulas no asegura que se incremente la efectividad y se logre mitigar los casos de elusión.

g. Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario

En el presente apartado se caracterizará la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, actual norma antielusiva.

Antecedentes

Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario (D.L. 816)

En el Perú la implementación de una norma antielusiva empezó con la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, la cual fue emitida el 21 de abril de 1996 a través del Decreto Legislativo N° 816; 6 meses después, se emitió la Ley N° 26663, la cual modificó la Norma VIII, puesto que se consideraba que violaba principios constitucionales, tales como la seguridad jurídica, legalidad y reserva de ley. Respecto a esta situación, Gamarra señala lo siguiente:

Se mutila la anterior quitándole los párrafos donde se habilitaba el combate al fraude a la ley. Con lo que la norma queda sólo limitada a señalar los métodos de interpretación y permite a la Administración estrictamente para lidiar y sancionar los supuestos de simulación, sea ésta de tipo absoluta o relativa (Gamarra, 2018, p. 97).

La Norma VIII en su versión original del Decreto Legislativo N° 816, emitido el 21 de abril de 1996, señala lo siguiente:

Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos en Derecho. Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras

jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los deudores tributarios, se prescindirá, en la consideración del hecho imponible real, de las formas o estructuras jurídicas adoptadas, y se considerará la situación económica real. En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley (Poder Ejecutivo, 1996).

Posteriormente, la modificación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, a través de la Ley N° 26663, seis meses después, señala lo siguiente:

Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho. Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT- tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley (Congreso de la República del Perú, 1996).

Norma XVI del título Preliminar del Código Tributario (D.L. 1121)

La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario surge como evolución de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. La necesidad de una norma antielusiva en el contexto peruano, y las críticas que hubo con relación a la implementación de la primera, generó que siguieran los intentos por establecer una norma adecuada para los contribuyentes del territorio nacional. Así pues, la Norma XVI tenía como

objetivo facultar a la Administración Tributaria para que esta pueda mitigar o erradicar las conductas de elusión posibles que afecten los principios constitucionales. La principal diferencia entre la Norma VIII es que esta solo permitía luchar contra las simulaciones, mientras que la Norma XVI permite identificar y sancionar los casos de elusión.

El 18 de julio de 2012 se publicó el Decreto Legislativo N° 1121 (la norma entró en vigencia un día después), mediante el cual se incorpora al Título Preliminar del Código Tributario la norma en mención. De acuerdo con lo expuesto por Lizárraga, hasta antes del 2012, el Perú combatió la elusión mediante las Cláusulas Antielusivas Específicas, o también llamadas CAEs, pero es a partir de esta fecha en la que se adopta un sistema mixto (2018).

El Decreto Legislativo N° 1121 menciona lo siguiente:

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. En caso de que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente. Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT (Congreso de la República, 2012)

a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios. La SUNAT, aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el segundo párrafo, según sea el caso. Para tal efecto, se entiende por créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario, recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, devolución definitiva del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, restitución de derechos arancelarios y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituyan pagos indebidos o en exceso. En caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados (Congreso de la República, 2012)

Posteriormente, la norma suscitó gran polémica, debido a problemas de fondo y forma, por lo que el 12 de julio de 2014 se implementó la *Ley que establece medidas tributarias, simplificación de procedimientos y permisos para la promoción y dinamización de la inversión en el país Ley N° 30230*, la cual, mediante su artículo 8, suspendió la facultad de SUNAT para aplicar la Norma XVI, con excepción del primer y último párrafo, hasta que se establezcan los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la citada norma.

Posteriormente, el 19 de julio de 2018, se establece la *Ley que delega en el poder ejecutivo la facultad de legislar en materia de gestión económica y competitividad, de integridad y lucha contra la corrupción, de prevención y protección de personas en situación de violencia y vulnerabilidad y de modernización de la gestión del estado Ley N° 30823*,

mediante esta se delega al Poder Ejecutivo la facultad para legislar en materia tributaria. El 13 de setiembre de 2018, mediante Decreto Legislativo N° 1422, se incorpora ciertas disposiciones a la aplicación de la Norma XVI; estas tenían el objetivo de “brindar mayores garantías a los contribuyentes, así como dotar a la Administración Tributaria de herramientas para su efectiva implementación” (Congreso de la República del Perú, 2018).

Entre las disposiciones señaladas, se encuentran las facultades que se le otorgan a SUNAT y la norma antielusiva. Además, se agrega la obligación de que el directorio debe aprobar la planificación fiscal, así como se atribuye la responsabilidad solidaria de los representantes legales ante la aplicación de la Norma XVI en la compañía.

El 6 de mayo de 2019 se aprobaron los parámetros de fondo y forma, los cuales eran exigidos por el artículo N° 8 de la Ley N° 30230, mediante el Decreto Supremo N° 145-2019 EF: se levanta la suspensión de la norma.

Parámetros de fondo y forma de la Norma XVI del Título Preliminar Del Código Tributario

La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario presenta ciertas críticas, por ejemplo, se critica su trasgresión al principio de legalidad y reserva de ley (Gamarra, 2018). En efecto, Luque, Socio principal de Tax & Legal de KPMG en Perú, señala lo siguiente:

Además de mostrar sesgos inconstitucionales, en nuestra opinión la introducción de la figura del fraude a la ley es ilegal, en tanto no se condice con la Ley que otorgó las facultades al Poder Ejecutivo para legislar en materia tributaria - Ley N° 29884, toda vez que dicha norma, en su artículo N° 2, si bien facultó al Ejecutivo a “modificar” el Código Tributario a fin de combatir conductas elusivas, agregó la frase: “preservando la seguridad jurídica”, esto es, se le facultó a introducir normas que cambien el sentido de las disposiciones vigentes o que incluyan nuevas regulaciones “pero” en

la medida que éstas no generen incertidumbre jurídica, situaciones de indefensión o de inconstitucionalidad, lo que a todas luces sucede con la introducción del fraude a la ley, más aún si se deja a total discrecionalidad del fisco el determinar cuándo estamos ante un acto “artificial”, “impropio”, o que generen o no “ventajas similares” a las que se hubieran obtenido con actos “usuales o propios”. Ni siquiera se ha definido lo que debe entenderse por elusión o se ha precisado si su vigencia aplica respecto de actos celebrados con anterioridad o únicamente celebrados desde su vigencia y las consecuencias actuales de actos celebrados con anterioridad (2012, p.2).

Segundo, se critica el haber incurrido en imprecisiones léxicas en la normativa, debido a que estas pueden generar distintas interpretaciones erróneas; por ejemplo, se utilizó términos, tales como “artificial”, “impropio”, “ventaja tributaria”, “usual” y “propio”, que no tienen una definición única (Gamarra, 2018, p. 111). Finalmente, se critica el que no se haya determinado de forma adecuada su procedimiento ni ámbito de aplicación. Esto se refiere meramente a los casos en los que regirá la norma, lo cual tiene que ver con si está permitido un tratamiento retrospectivo (Gamarra, 2018).

En síntesis, una de las críticas principales está direccionada hacia si la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario transgrede el principio de legalidad y reserva de ley al incurrir en imprecisiones léxicas y delegar facultades al ejecutivo, respectivamente.

Relación de la Norma XVI Del Título Preliminar Del Código Tributario con el Plan BEPS de la OCDE

El plan BEPS, en español Erosión de la base imponible y traslado de beneficios, forma parte de las medidas estratégicas que utilizan las empresas internacionales que aprovechan vacíos legales para trasladar su tributación a países de baja o nula imposición. Ante esto, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (2015) diseñó un plan para

combatir los casos de elusión, por lo que se propuso las siguientes acciones:

“Acción 1: Hacer frente a los desafíos fiscales que plantea la economía digital

Acción 2: Neutralizar los efectos de los dispositivos híbridos

Acción 3: Reforzar las normas sobre transparencia fiscal internacional

Acción 4: Limitar la erosión de la base imponible vía deducción de intereses y otros pagos financieros

Acción 5: Incrementar la eficiencia de las medidas para contrarrestar las prácticas fiscales perjudiciales, teniendo cuenta la transparencia y la sustantividad

Acción 6: Impedir el abuso de los convenios para evitar la doble imposición (CDI)

Acción 7: Impedir la evitación deliberada de la condición de establecimiento permanente

Acciones 8 a 10: Garantizar que los resultados en materia de precios de transferencia tengan correspondencia con la creación de valor

Acción 11: Establecer métodos para la recopilación y análisis de datos sobre erosión de la base imponible, traslado de beneficios y medidas para abordar esta cuestión

Acción 12: Requerir a los contribuyentes que comuniquen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva

Acción 13: Nuevo análisis de la documentación sobre precios de transferencia

Acción 14: Hacer más efectivos los mecanismos para la resolución de controversias (procedimientos amistosos)

Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral para la aplicación de las medidas desarrolladas” (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, 2015).

Es importante mencionar que entre los principales métodos para combatir la elusión fiscal se encuentran las cláusulas antielusivas generales (CAGs) y las cláusulas antielusivas específicas (CAEs) ³o, incluso, la combinación de ambas, a través de un sistema mixto (Lizárraga, 2018). Sin embargo, la OCDE considera que para combatir el Plan BEPS es más importante aplicar cláusulas generales antielusivas que cláusulas específicas antielusivas. Estas deben caracterizarse por ser razonables, tener un alcance determinado y adecuadas según las demandas del territorio en el que serán implementadas (Gamarra, 2018).

Según la autora antes mencionada, “el Perú se comprometió a cumplir con cuatro de las quince acciones: acción 5 (Incrementar la eficiencia de las medidas para contrarrestar las prácticas fiscales perjudiciales, teniendo cuenta la transparencia y la sustantividad), acción 6 (Impedir el abuso de los convenios para evitar la doble imposición), acción 13 (Nuevo análisis de la documentación sobre precios de transferencia) y acción 14 (Hacer más efectivos los mecanismos para la resolución de controversias)” (Gamarra, 2018).

A través de lo ya expuesto, se puede concluir que uno de los principales objetivos de la creación de la Norma XVI del Título Preliminar fue que el Perú sea incluido dentro del Plan BEPS y formara parte de la OCDE.

³ Las cláusulas antielusivas generales (CAG) también son llamadas normas antielusivas generales (NAG). De la misma forma, las cláusulas antielusivas específicas (CAE) también son conocidas como normas antielusivas específicas (NAE).

h. Catálogo de Esquemas Fiscales

A nivel de Latinoamérica, un ejemplo de los países que disponen de un “Catálogo de Esquemas Fiscales” que tiene como objetivo facilitar la identificación de esquemas de elusión para así evitar incurrir en este es Chile. La primera versión de su Catálogo fue culminada en el año 2016, siendo mejorada periódicamente. Para el año 2021, Chile ha completado 55 casos que permiten la identificación de actos elusivos a nivel nacional e internacional. De acuerdo con lo expuesto en el catálogo, el Servicio de Impuestos Internos (SII) busca generar “planes con foco en la prevención, facilitando y promoviendo el correcto cumplimiento de la normativa tributaria, a través de acciones de información, orientación y la entrega de mayores certezas, definiendo un marco claro de lo que la normativa permite” (Servicios de Impuestos Internos, 2021, p. 3).

En el Perú, hasta fines del 2019, no existía una definición del término elusión ni ejemplificaciones de posibles casos; sin embargo, en febrero de 2020, SUNAT publicó un catálogo en el que se exponían cinco esquemas que servirían de modelo inicial para la determinación de posibles casos de elusión. Si bien es cierto que dicho catálogo ayudó a esclarecer el panorama y disipar dudas respecto al término elusión, no ha sido suficiente para erradicar los vacíos que la norma misma plantea. De manera consecuente, se puede decir que el catálogo de SUNAT resulta insuficiente para erradicar las críticas.

Respecto a dicho esquema, según Lozano (2020), las dos características principales de este catálogo fiscal son las siguientes: identificar movimientos que no necesariamente generen un beneficio económico al negocio, así como identificar casos que, aprovechando la situación antes mencionada, disminuyan la carga fiscal. No obstante, dichas características conllevan a otros supuestos que intensifican las críticas hacia la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

En un artículo del diario El Comercio, Palmer de la Cruz, intendente nacional de Estrategias y Riesgos de la SUNAT, manifestó que el catálogo fue realizado con la finalidad de “transparentar ante el contribuyente nuestra posición y evitar contingencias” (Lozano, 2020). Dicha declaración demuestra que, incluso para los mismos funcionarios de SUNAT, la norma no es clara ni suficiente, por lo que es necesario esclarecer algunos aspectos.

Sotomayor comparte lo antes expuesto, pues señala que el índice de esquemas de Alto Riesgo Fiscal presentado por SUNAT cumple con su finalidad: transmitir certeza respecto a la calificación de actos elusivos. Sin embargo, únicamente permite entender la lógica del ente recaudador de forma parcial, puesto que sus casos son específicos (Sotomayor, 2020, p. 5). Por tanto, es necesario incluir más casos en el Esquema Fiscal de SUNAT.

A pesar de la publicación de un catálogo de esquemas fiscales, los intentos por dilucidar el concepto elusión aún resultan insuficientes, pues el catálogo es específico y, por ende, no cubre la envergadura de una cláusula antielusiva general (CAG). Dicho de otro modo, los casos planteados en el catálogo no representan la totalidad de casos posibles de elusión; sin embargo, representan un primer gran paso.

Según el catálogo de SUNAT (2020), existen cinco esquemas de elusión:

E1 Deducción de regalías por cesión en uso de marca

En este primer caso, una compañía peruana (A) posee una marca, la cual está inscrita en el registro de la institución competente. La misma le genera renta gravada a través de una franquicia⁴. Sin embargo, la

⁴ Una franquicia es una forma de negocio en la que una persona, ya sea natural o jurídica, cede a otra el derecho de uso de su sistema a cambio de un beneficio económico. La parte que es dueña de la forma de negocio recibe el nombre de franquiciador o franquiciante, mientras que el que adquiere el derecho recibe el nombre de franquiciado o franquiciatario.

compañía deja de renovar su registro; ello con la finalidad de que uno de los accionistas mayoritarios (participación mayor al 90%) la registre a través de su condición de persona natural.

Posteriormente, el accionista cede los derechos de uso de la marca a la compañía y recibe a cambio regalías. Estas últimas tributan a una tasa del 5%. De esta forma, la empresa evita tributar por el 29.5%, por lo que se produce un ahorro tributario para la empresa del 24.5% (*Ver anexo 3*).

Comentario del esquema fiscal:

De acuerdo con el primer esquema fiscal, la marca pertenece realmente a la empresa y no al accionista mayoritario. Ello se puede comprobar a través del registro inicial de la marca bajo su autoría en la institución competente, Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual (INDECOPI). La empresa debería ser la responsable de pagar el tributo; sin embargo, esta última decide no renovar el registro de la marca para que el accionista mayoritario pueda inscribirla en el registro como suya.

La finalidad de este esquema es que la empresa reconozca un mayor gasto por el pago del uso de la marca, por lo que el impuesto se reduce en 24.5%. En otras palabras, las regalías son usadas por la compañía como un gasto deducible, lo cual está sustentado en la LIR. En efecto, en el artículo N° 37 de la Ley del Impuesto a la renta, en el inciso a.4) se expone lo siguiente:

Las regalías, y retribuciones por servicios, asistencia técnica, cesión en uso u otros de naturaleza similar a favor de beneficiarios no domiciliados, podrán deducirse como costo o gasto en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagadas o acreditadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio. Los costos y gastos referidos en el párrafo anterior que no

se deduzcan en el ejercicio al que correspondan serán deducibles en el ejercicio en que efectivamente se paguen, aun cuando se encuentren debidamente provisionados en un ejercicio anterior (AELE, 2017)

Asimismo, en el artículo N° 37, en su inciso p) se detalla lo siguiente:

A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia, son deducibles: p) Las regalías (AELE, 2017).

En síntesis, el objetivo del caso propuesto es generar un mayor gasto deducible para ahorrarse el 29.5% del monto “pagado” por el uso de la regalía.

E2 Enajenación de compañía peruana a través de un patrimonio autónomo

En el segundo caso, una compañía extranjera (A) adquiere una empresa peruana (B) a través de la figura legal de patrimonio autónomo⁵, la cual carece de personería jurídica en el sistema tributario peruano. A través de esta figura, la empresa (A) adquiere derechos no representativos de capital. El patrimonio autónomo de la empresa (A) adquiere el 99% de las acciones de la compañía peruana (B). A pesar de ello, la empresa (A) no dispone de activos, así como tampoco realiza actividades. El objetivo de la compañía extranjera (A) desde el inicio fue vender la empresa peruana (B) a una tercera empresa en el extranjero (C) (*Ver anexo 4*).

⁵ El patrimonio autónomo es la parte del patrimonio del fiduciante que fue entregado a la empresa fiduciaria para que sea administrado. Cuando la parte fiduciante transmite la propiedad al fiduciario para que este le genere un beneficio al beneficiario, bajo un plazo y condiciones establecidas, existe un caso de fideicomiso. El beneficiario también recibe el nombre de fideicomisario.

Comentario del esquema fiscal:

Como se puede evidenciar en el caso propuesto por SUNAT, la finalidad principal y real de la compañía extranjera era adquirir la empresa peruana para venderla; sin embargo, para evitar el pago de impuestos que realmente correspondía, un 30% por la enajenación de la compañía, la empresa decide utilizar un vacío legal que le permite usar la figura de patrimonio autónomo y poder así exonerarse del pago del impuesto. Esto representa una figura de fideicomiso⁶ con la que la empresa logra evitar un 30% de impuesto. Cabe resaltar que el patrimonio autónomo creado de (A) tenía el único fin de disponer de las acciones de (B).

E3 Redomicilio de una empresa para uso de CDI

En el tercer caso se tiene a una empresa en el exterior (A), la cual es propietaria de una compañía peruana (B). La empresa extranjera (A) decide hacer un cambio de domicilio fiscal a un país con el que Perú mantiene un contrato para evitar la doble imposición. En dicho convenio se estipula que solo se paga la renta en el domicilio. Asimismo, tiene como beneficio el disponer de exoneraciones de hasta un año para el pago de sus impuestos por el hecho de iniciar sus operaciones en el nuevo país.

El objetivo de la empresa (B) fue vender la empresa peruana a otra empresa que se encuentra dentro del mismo territorio (C). De esta forma, debido a que suscribe el tratado, evita el pago de los impuestos que realmente corresponden por la venta de las acciones, tanto en el Perú como en el otro país (*Ver anexo 5*).

⁶ El fideicomiso representa una estructura en la que una o más partes dejan un activo a otra parte para que, según determinadas características, condiciones y tiempo determinado, se proceda a su transferencia o enajenación.

Comentario del esquema fiscal:

Existen dos figuras jurídicas importantes en el caso propuesto. Por un lado, se debe entender la figura de Doble Imposición. Según el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), la doble tributación surge cuando dos o más países pretenden gravar cierta renta, lo que puede generar que la ganancia sea gravada por más de un país. Para evitar ello, se ha propuesto convenios en los que se estipulan las características, mecanismo y reglas que deben emplear las Administraciones Tributarias de los países involucrados. En algunos casos, el acuerdo puede ser que solo un país grave la renta o que haya una recaudación compartida (Ministerio de Economía y Finanzas, 2020).

En la actualidad, según el MEF (2020), existen 8 convenios vigentes para evitar la doble imposición.

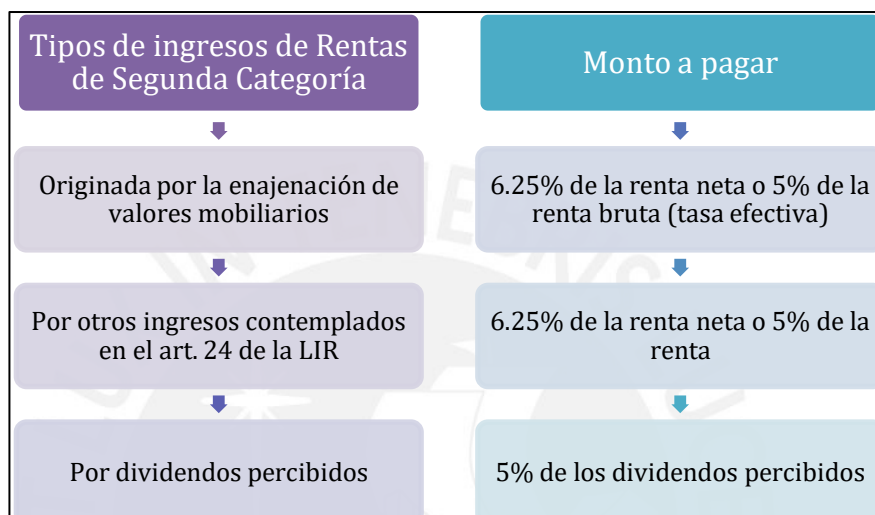
- Convenio con Chile (desde el 01/01/2004)
- Convenio con Canadá (desde el 01/01/2004)
- Convenio con la Comunidad Andina ⁷(desde el 01/01/2005)
- Convenio con Brasil (desde el 01/01/2010)
- Convenio con los Estados Unidos Mexicanos (desde el 01/01/2015)
- Convenio con la República de Corea (desde el 01/01/2015)
- Convenio de la Confederación Suiza (desde el 01/01/2015)
- Convenio con la República de Portugal (desde el 01/01/2015)

Por otro lado, es importante entender la figura de venta de acciones. De acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta, en su artículo N°1, el IR grava las rentas que provienen de capital, de trabajo o de la combinación de ambas (AELE, 2017). A su vez, existen 5 categorías de rentas: renta de

⁷ El objetivo de la Comunidad Andina es alcanzar un desarrollo integral, equilibrado y autónomo. La misma está conformada por 4 países miembros: Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú. Adicionalmente, existen 5 países asociados: Argentina, Brasil, Chile, Paraguay y Uruguay. Asimismo, existe un país observados: España.

primera (arrendamiento y subarrendamiento de predios), renta de segunda (venta de inmuebles), renta de tercera (actividades empresariales), renta de cuarta (actividades independientes) y renta de quinta (actividades dependientes).

Figura 1: Renta por venta de valores mobiliarios



Fuente: SUNAT

Elaboración propia

En el caso propuesto, la venta de acciones de una empresa a otra configura una renta empresarial. En el esquema se puede evidenciar que la empresa extranjera debió tributar por la venta de acciones, ya que cumple con las características de la misma desarrollados en la LIR. Sin embargo, utilizó la figura de doble imposición para cambiar de domicilio fiscal, realizar la venta que estaba planificada y evitar el pago de impuestos.

E4 Cesión de marcas y capitalización de créditos

En el cuarto caso una empresa peruana (A) desarrolla una marca con la que genera renta a nivel mundial; sin embargo, decide cederlas a una empresa (B) que se ubica en un país en el que se tributa únicamente por las rentas que se dan en ese territorio con la finalidad de evitar tributar. La empresa (B) le transfiere la renta a una empresa (C), la cual se ubica en

un paraíso fiscal. Posteriormente, (A) y (C) celebran un contrato en el que (C) se convierte en accionista de (A). De esta forma, le cede la renta mundial de la marca bajo el supuesto de “préstamo”. Sin embargo, ello no corresponde, pues no se cumple con las características de transparencia fiscal. Entonces, la compañía evita pagar impuestos tanto en el Perú como en los otros países donde genera renta utilizando un vacío legal (*Ver anexo 6*).

Comentario del esquema fiscal:

Según el caso propuesto, la marca genera un beneficio económico por sus rentas mundiales, por lo que la empresa que es dueña está obligada a tributar. Esto se debe a que los Estados conciben la marca como un bien valioso que genera riqueza para dicho territorio.

De acuerdo con sistema tributario peruano, se prevé que los contribuyentes domiciliados en el país tributen por sus rentas de fuente mundial, lo que incluye las rentas que se originan propiamente en el Perú, así como aquellas rentas de fuente extranjera. Por el contrario, si la empresa fuera no domiciliada en el país, esta tributaría únicamente por sus rentas de fuente peruana.

En tal sentido, en el artículo N° 6 de la Ley del Impuesto a la renta se manifiesta lo siguiente:

Están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta Ley, se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora. En caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior a que se refiere el inciso e)

del artículo 7°, el impuesto recae solo sobre las rentas gravadas de fuente peruana (AELE, 2017).

Podría creerse que el principio de rentas de fuente mundial puede llevar a una situación de doble imposición. Sin embargo, el pago del IR en el exterior se utiliza como un crédito para aliviar la doble imposición. En el Perú se aplica la renta de fuente mundial; países como Colombia, Ecuador, Chile, Venezuela, Argentina, México y Brasil también lo emplean.

Entonces, en el esquema se puede evidenciar que, para evitar tributar en el Perú por sus rentas de fuente mundial, utiliza un vacío en la norma que le permite ceder la marca a un país en el que solo se tributa por las rentas que genera en ese territorio. Claramente, ello representa una ventaja para la empresa en el sentido de que genera renta en otros países, pero no debe pagar impuestos por esos territorios, sino que únicamente paga los impuestos producidos por la renta del país en el que se encuentra la empresa a la que le cedió la marca. En otras palabras, la empresa utiliza un vacío legal para no cumplir con el principio que señala que se debe tributar por rentas de fuente mundial.

En el caso propuesto, antes de que la empresa sea accionista, hubo un mutuo (el dinero lo obtuvo de la cobranza del uso de las marcas); luego, capitalizó la deuda convirtiéndose en accionista. Es decir, se generó una cuenta por pagar que terminó formando parte del Patrimonio.

E5 Contrato de gerenciamiento

En el quinto caso, existe dos empresas: empresa (A) y empresa (B). La empresa (A) transfiere su equipo gerencial a la compañía (B), puesto que esta última se compromete a brindarle servicios de gerenciamiento a favor. Al transferir el equipo gerencial, la compañía (A) se desvincula laboralmente de su equipo, y estos pasan a ser trabajadores de (B).

A la fecha en la que se da la transferencia antes mencionada, la empresa (A) tenía noción de que la empresa (B) arrastraba pérdidas tributarias. Además, la empresa (A) realiza una mayor retribución a la empresa (B) por el servicio que le está ofreciendo que aquello que se le pagaba anteriormente a los gerentes cuando eran considerados como sus trabajadores (*Ver anexo 7*).

Comentario del esquema fiscal:

Para el análisis del caso, es fundamental entender que la empresa (A) y (B) son vinculadas. Además, se debe entender que no se actúa bajo el principio de transparencia fiscal, debido a que los gerentes de los que se desvinculó (A) para que le brinden servicios como trabajadores de la empresa (B) continúan realizando absolutamente las mismas actividades. Sin embargo, a fin de conseguir un mayor beneficio económico, la compañía (A) ofrece una mayor retribución. Naturalmente, ello es beneficioso para (A), puesto que una mayor retribución por los servicios recibidos producto del contrato de gerenciamiento representa un mayor gasto deducible. Asimismo, por el lado de su vinculada, esta obtiene un mayor ingreso; sin embargo, ello no le afecta con el pago de sus impuestos, puesto que ya venía arrastrando pérdidas tributarias de ejercicios anteriores, por lo que realmente no realiza desembolsos para pagar renta.

En síntesis, Perú tiene un catálogo de 5 esquemas fiscales modelos para detectar actos elusivos que han sido publicados en el año 2020; sin embargo, se espera que se diversifique tal catálogo. Desde una perspectiva comparada con Latinoamérica, es importante mencionar que Chile ha publicado un Catálogo de 55 figuras elusivas, por lo que se espera seguir su ejemplo con las adaptaciones necesarias al sistema tributario peruano.

i. Análisis de Resoluciones del Tribunal Fiscal vinculadas a la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario

La norma antielusiva en el Perú ha presentado variaciones a lo largo de los años, debido al contexto cambiante del sistema tributario peruano; sin embargo, su presencia ha sido recurrente. Así, a través de la ejemplificación con Resoluciones del Tribunal Fiscal (RTF), se pretende demostrar la relevancia que ha tenido la Norma XVI en el sistema tributario peruano en sus distintas etapas. A continuación, se muestra el análisis de algunas RTFs vinculadas a la normativa antielusiva en orden cronológico.

Resoluciones del Tribunal Fiscal

Los casos de elusión, incluso antes de que hubiera una norma antielusiva general, fueron tratados por el sistema tributario peruano. En este sentido, existen resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal que datan de antes de la implementación de la norma antielusiva general (NAG), resoluciones vinculadas a la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario y resoluciones vinculadas a la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. En dichas resoluciones el Tribunal Fiscal se pronunció en base al concepto de realidad económica de la empresa, métodos generales de interpretación de la naturaleza jurídica en el Derecho y el empleo de las normas antielativas (Gamarra, 2018). A continuación, se presenta la casuística pertinente.

Resolución del Tribunal Fiscal 1965-001195-0

La RTF en mención trata sobre el reconocimiento de una patente. En dicho caso el Tribunal Fiscal señala que un activo ingresó a través de la figura de aporte de capital y no así como una compra; las obligaciones pactadas y la documentación presentada evidencian que no existió un reembolso por dicha patente. Además, se probó que la persona calificada como vendedor recibió acciones de la sociedad como forma de pago.

Para la resolución de este caso, sucedido en 1965, el Tribunal Fiscal se amparó en la verdadera naturaleza de un contrato jurídico a través de la evaluación de una figura de realidad económica, específicamente, bajo el criterio de calificación económica del hecho imponible.

Resolución del Tribunal Fiscal 1968-004157-0

En esta RTF se planteó la existencia de dos tipos de contratos. Uno de ellos fue por el arrendamiento de equipo de maquinarias para la fabricación de agua de cola, mientras que el otro refiere al personal de trabajadores de ese grupo. La recurrente puso a disposición de la empresa el personal, y se estipuló que se les pague bajo el concepto de “contraprestación”. En este sentido, aun cuando hayan existido dos contratos separados, el Tribunal Fiscal resolvió que se trata de un solo convenio.

El Tribunal Fiscal concluyó que se recurrió al entendimiento de la realidad económica para analizar dicho caso; de esta forma, señala que aun cuando existen dos tipos de contratos, el servicio es considerado como uno solo.

Resolución del Tribunal Fiscal 1969-004315-0

La RTF trata de un contrato entre la empresa no domiciliada y la recurrente por el que se acordó que la empresa le daría un suministro determinado de pollitas reproductoras de la marca “Hy Line”. La recurrente debía realizar un desembolso de \$1 dólar por el concepto de precio unitario de cada pollita vendida; adicionalmente, debía abonar \$1.55 durante 10 meses, lo que se consideraba como parte del precio de venta. El pago de este último fue considerado como un gasto de laboratorio e investigación.

El Tribunal Fiscal concluyó que el pago adicional estipulado en el contrato para cubrir gastos de laboratorio e investigación no obligaba a que se trasmitan resultados a la recurrente; por tanto, el reconocimiento de

dicho gasto carecía de sustento. Para dicha conclusión, el Tribunal Fiscal se basa en la forma de negocio jurídico, así como la realidad económica de las empresas.

A través de esta RTF, se evidencia que no existía una verdadera obligación, pues no estaba comprobado que ello fuera a beneficiar a la recurrente. En otras palabras, al no estar vinculado a la fuente ni corresponder a la naturaleza del negocio, se consideró como no deducible bajo el concepto de gastos de laboratorio e investigación. A pesar de ello, el desembolso si podía ser justificado como gasto deducible por derecho a usar la marca "Hy Line". En este sentido, dicho pago debía ser considerado como regalías pagadas a un no domiciliados. El mismo se encontraba efecto a retenciones.

Resolución del Tribunal Fiscal 622-2-2000

Esta RTF resuelve un caso en el que la recurrente declaró realizar la venta de pavos vivos; señala que, adicionalmente, realizó un servicio de matanza, desviceración y congelado de las aves. Sin embargo, el producto final no fue el pavo vivo, sino uno "muerto, congelado, sin patas, pescuezo y cabeza". En este sentido, la recurrente señaló que la desviceración se trata de un servicio accesorio de la acción principal, por tanto, también debería estar exonerado; la recurrente alegó como sustento que se cobró el precio de S/. 2.86 por kilo de los pavos vivos, mientras que el precio de uno muerto es mucho mayor.

A pesar de lo argumentado por la recurrente, apoyándose de la documentación pertinente, el tribunal resolvió que se trataba de la enajenación de pavos muertos, por lo que sí correspondía pagar el impuesto. El tribunal fiscal se apoyó en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, al amparo de la verdadera naturaleza del hecho imponible.

Respecto al sustento tributario, cabe resaltar que la venta de pavos vivos presenta una exoneración establecida en el apéndice I de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por el Decreto Legislativo N° 666, mientras que la venta de pavos muertos si está gravado con el IGV.

Resolución del Tribunal Fiscal 07448-2-2003

Esta resolución trata sobre una discusión entre la recurrente y la Administración Tributaria respecto a la responsabilidad solidaria que se le atribuye a un funcionario ante la determinación de ingresos omitidos por diferencias en cuentas bancarias, utilización de comprobantes de pagos por gastos no propios del giro del negocio y gastos no sustentados mediante documentación pertinente. Dichas operaciones incidieron en la determinación del Impuesto a la Renta de 1996.

Según lo expuesto por la recurrente, la persona en mención formó parte del directorio, pero únicamente hasta diciembre de 1995, por lo que no se encontraba como participante de los actos registrados en las escrituras públicas de 19 de enero de 1996 (fecha del litigio). Por su parte, la Administración Tributaria señala que la renuncia no les fue comunicada; adicionalmente, no existió realmente tal baja porque la persona siguió ejerciendo el cargo al disponer de facultades propias de un director. Por ello, en conformidad con los artículos 7°, 8°, 9° y 16° del Código Tributario, la Administración Tributaria señala que se debe aplicar responsabilidad solidaria al recurrente.

El Tribunal Fiscal revocó la resolución de SUNAT, pues los actos fueron con posterioridad a su renuncia. Además, los argumentos de la Administración Tributaria se sustentaban únicamente en la existencia de una prestación de servicios de asesoría la empresa, negociaciones específicas y falta de firmas de actas de la Junta de Accionistas; es decir, no se acreditó que la persona tuviese el cargo de representante legal de la empresa en el periodo señalado. Esta RTF recurre a la calificación del

hecho imponible para determinar si corresponde la aplicación de la responsabilidad solidaria.

Resolución del Tribunal Fiscal 2017-10-6233

La recurrente señala que no es correcto que la Administración Tributaria realice el reparo del crédito fiscal de las facturas obtenidas con su proveedor Petróleos del Perú Petroperú S.A. de noviembre y diciembre de 2012 y la renta de ese mismo ejercicio, debido al incumplimiento de una formalidad. Además, recurre a la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario en el sentido de que va acorde con el giro del negocio, y que el no cumplir con una formalidad no quita que dicho gasto esté sustentado.

Por otro lado, la Administración Tributaria señala que el reparo de dicho crédito es correcto, pues no se acreditó la utilización de los medios de pago en la cancelación de las facturas, tal como lo señala la *Ley para la lucha contra la evasión y para la formalización de la economía Ley N° 28194*. Además, la recurrente mostró documentos de forma parcial ante la solicitud de SUNAT para la presentación de los comprobantes de pago de compras, Registro de Compras y documentos que sustentaran el pago de las adquisiciones que sean consideradas como costo o gasto, por lo que realizó el reparo de la parte no sustentada.

La posición adoptada por SUNAT se sustenta en los siguientes párrafos de la Ley N° 28194:

Supuestos en los que se utilizarán Medios de Pago: Las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior al monto a que se refiere el artículo 4° se deberán pagar utilizando los Medios de Pago a que se refiere el artículo 5°, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos (Congreso de la República del Perú, 2004, art. 3).

Monto a partir del cual se utilizará Medios de Pago: El monto a partir del cual se deberá utilizar Medios de Pago es de cinco mil nuevos soles (S/. 5,000) o mil quinientos dólares americanos (US\$ 1,500) (Congreso de la República del Perú, 2004, art. 4).

Para efectos tributarios: Para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar Medios de Pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos; a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada, restitución de derechos arancelarios (Congreso de la República del Perú, 2004, art. 8).

El Tribunal Fiscal concluye que el reparo está vinculado con la aprobación de medios, por lo que no es correcto aplicar normas legales como la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, la cual se refiere a la realidad económica. En este sentido, es correcto el proceder de SUNAT al no haberse desvirtuado aquellos gastos que sí presentan el sustento pertinente.

Resolución del Tribunal Fiscal 2017-05-4234

La recurrente señala que hubo una transferencia del 49% de las acciones representativas del capital social en el 2012, fecha en la que se concluyó con la operación Rueda de Bolsa. En este sentido, se pagó el Impuesto a la Renta de No Domiciliados sobre la ganancia de capital por CAVALI, por lo que se consideró correcta la tasa del 5%.⁸

La recurrente señala que la Administración Tributaria ha recurrido de forma arbitraria a la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, pues a través de la recalificación guiada por el primer y último párrafo ha construido un caso de simulación que no está sustentada jurídicamente, sino que se trata de meras especulaciones. Además, señala que la

⁸ CAVALI es el Registro Central de Valores y Liquidaciones. Asimismo, se le entiende como aquella sociedad anónima que tiene como finalidad crear, mantener y desarrollar la infraestructura del mercado de valores nacional

Administración Tributaria no tiene la potestad de usar el concepto de recalificación económica para evaluar la finalidad económica de una empresa.

La recurrente sostiene que los contribuyentes son libres de adoptar una forma jurídica que se adapte a sus intereses y mayor beneficio, ello implica un menor pago de impuestos; por tanto, en palabras de la recurrente, no se trata de un caso de simulación, sino de acuerdo con el principio de economía de opción, en el sentido de que es una operación real.

La recurrente señala que solo se aplica la Norma XVI en aquellos casos en los que existe un acto falso que pretende encubrir un acto real, solo así se trataría de un caso de simulación relativa. Además, manifiesta lo siguiente:

La facultad de recalificación será indebida si la Administración sustenta su aplicación en que la intención del contribuyente ha sido disminuir su carga tributaria, dado que en tal caso se estaría refiriendo a un supuesto de fraude de ley cuya vigencia en el contexto de la Norma XVI se encuentra suspendida (Tribunal Fiscal, 2017, p. 2).

Contrariamente, SUNAT señala que sí corresponde la aplicación de la Norma XVI, pues se trata de actos jurídicos simulados. Por tanto, aplicando los artículos N° 76 y N° 56 inciso j) de la LIR, corresponde retener el 30% y no solo el 5% de la transferencia del 49% de las acciones, pues corresponde a una operación extrabursátil. Adicionalmente, señala que la recurrente obtuvo el 49% de las acciones del capital social al haber realizado una opción de compra, la cual se realizó mediante carta notarial el día 28 de marzo de 2012. Por tanto, en ese momento se concreta el contrato de venta definitivo y la transferencia de las acciones (hubo un depósito en la cuenta del pago y se transfirió el control). Entonces,

aplicando la Norma XVI la venta se realizó ese día y no el 26 de junio de 2012 mediante una operación cruzada en rueda de bolsa. Por lo tanto, la enajenación de valores mobiliarios se encuentra afecta al 30% y no al 5%.

El Tribunal Fiscal concluye que la calificación económica si permite a la Administración Tributaria identificar el verdadero acto, situación o relación económica realizados por los contribuyentes para aplicar la correspondiente norma, por lo que confirmó el reparo. Además, el Tribunal Fiscal coincidió con SUNAT en que existió una simulación en lo concerniente a la oportunidad y mercado utilizado para la transferencia de las acciones.

Resolución del Tribunal Fiscal 2018-11-4723

La recurrente sostiene que trabaja con una empresa por la que se presta dos tipos de servicios diferentes; primero, se emite un comprobante de pago por la ida del transporte de jabs vacías; después, emite un comprobante por la vuelta con carga de pollos vivos a Huancayo. Ambos servicios tienen precios distintos.

Según la Administración Tributaria, se detectó que la recurrente de diciembre del año 2014 a setiembre de 2015 por un mismo servicio de traslado de pollos emitía dos o tres comprobantes que excedían el monto de S/ 3,500, y que no se acreditó la utilización de los medios de pago, por lo que reparó el crédito fiscal del IGV. Además, recurrió al primer párrafo de la Norma XVI para sustentar su posición de determinar la verdadera naturaleza al tener en consideración los actos, situaciones y relaciones económicas que realicen los deudores tributarios; cita también la RTF N° 0002-5-2004 para referencia la teoría de la unicidad, en el sentido de que lo accesorio si fue la suerte de lo principal.

La Administración Tributaria expone que la contratación del servicio fue por el traslado de pollos vivos de Pacasmayo a Huancayo y que para ello necesariamente se tenía que transportar jabs, por lo que esta última

correspondía a una operación accesorio. No se trata de dos tipos de servicios, sino un apoyo para la operación principal; por tanto, la recurrente y el proveedor acordaron emitir dos comprobantes por un único servicio para poder evitar los medios de pago.

La discusión versa en si ha existido una única operación por la que se han emitido dos o tres facturas, para ello se sustenta en el artículo N° 14 de la Ley del IGV y el primer párrafo de la Norma XVI.

[...] Se entenderá que esa suma está integrada por el valor total consignado en el comprobante de pago de los bienes, servicios o construcción, incluyendo los cargos que se efectúen por separado de aquél y aun cuando se originen en la prestación de servicios complementarios, en intereses devengados por el precio no pagado o en gasto de financiación de la operación. Los gastos realizados por cuenta del comprador o usuario del servicio forman parte de la base imponible cuando consten en el respectivo comprobante de pago emitido a nombre del vendedor, constructor o quien preste el servicio (Ley del IGV, art. 14).

El Tribunal Fiscal concluye que si debe seguirse el concepto de unicidad. Además, siguiendo lo establecido por la Norma XVI, se establece mediante Resolución N° 10890-3-2016 lo siguiente:

[...] este Tribunal admite la posibilidad que la Administración establezca la realidad económica que subyace en un contrato o en un conjunto de actos jurídicos estrechamente vinculados supeditando dicha actuación a la acreditación fehaciente del negocio que en realidad ha llevado a cabo el contribuyente, la Administración en virtud al criterio de la realidad económica recogido en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario se encuentra facultada a tomar en consideración y preferir la real operación efectivamente llevada a cabo sobre el negocio civil realizado por las partes encontrándose habilitada a fiscalizar los hechos imposables ocultos

por formas jurídicas aparentes; y siendo ello así se acepta la posibilidad de dejar de lado el acto jurídico realizado y establecer las consecuencias impositivas de la real transacción económica que se ha efectuado (Ministerio de Economía y Finanzas, 2016).

Como sustento fiscal, la *Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía*, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 150-2007-EF, señala en el artículo N° 4 que el monto para utilizar medios de pagos es de S/ 3,500 o \$1,000. Según el artículo N° 5, los medios de pago pueden incluir depósitos en cuentas, giros, transferencias de fondos, "órdenes de pago, tarjetas de débito y tarjetas de crédito y cheques "no negociables", "intransferibles", "no a la orden", u otro; finalmente, en el artículo N° 8 se expone que, si no se cumple con lo antes explicado, no se podrá reconocer el gasto, costo o crédito.

El Tribunal Fiscal señala que la recurrente debió cumplir con lo dispuesto en el Reglamento de Comprobantes de Pago y debió utilizar los medios de pago, tal como se indica en el artículo N° 5 del Texto Único Ordenado de la Ley para Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía. Sin embargo, como lo omitió, no le corresponde la utilización del crédito fiscal por ese servicio en el rango de diciembre de 2014 a setiembre de 2015: el reparo es conforme a Ley. Además, confirma la aplicación de la realidad económica a través de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

Resolución del Tribunal Fiscal 2019-11-00967

En esta RTF existen facturas que han sido observadas por la Administración Tributaria. La posición de la recurrente es que dichas facturas sí existen, pero por un error involuntario, a pesar de haber sido emitidas en diciembre de 2010, no fueron contabilizadas en dicho ejercicio. A pesar de ello, cuando la empresa tomó conocimiento de lo acontecido, realizó su registro en el libro Bancos de abril de 2011. El objetivo de ello era cuadrar el Libro Caja. La recurrente sostiene que no existe un

incremento injustificado de sus gastos, ya que las facturas no impactaron en la determinación del Impuesto a la Renta. Además, la recurrente solicita la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario a través de su concepto de realidad económica.

Contrariamente, la Administración Tributaria sostiene que los gastos deben ser reparados, pues devengaron en el ejercicio 2010, inclusive fueron canceladas el 12, 16 y 25 de diciembre de ese mismo año, pero fueron reconocidos recién en el ejercicio 2011. Para validar ello, hace referencia a lo estipulado en el artículo N° 57, inciso a) de la LIR: “Las rentas se imputarán al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas: a) Las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen” (AELE, 2017)

Sin embargo, la discusión no está en si los comprobantes devengaron en el 2010 o 2011, sino en si su contabilización fue utilizada como un gasto deducible para disminuir el impuesto a la renta a pagar. La Administración Tributaria determina que el reparo debe mantenerse, puesto que es justificado.

El Tribunal Fiscal concluyó que “el reparo efectuado por la administración a los gastos contabilizados y deducidos en la declaración jurada del impuesto a la Renta en el ejercicio 2011 se encuentra debidamente sustentado” (MEF, 2019, p. 3). El Tribunal Fiscal no se pronuncia sobre el concepto de realidad económica mencionado por la recurrente, por corresponder meramente a la deducibilidad de gastos.

Resolución del Tribunal Fiscal 2019-05 -7857

La recurrente sostiene que las actividades realizadas no corresponden a un escenario de elusión, sino a una economía de opción, ya que se ha utilizado figuras jurídicas que son reales. Precisamente, la escisión del bloque patrimonial conformado por un barco y su permiso de pesca, fusión por absorción y la venta de acciones corresponden a

negocios reales propios del sector pesca. Además, cabe resaltar que en dichos negocios jurídicos intervinieron autoridades administrativas del sector pesca, Registros Públicos, Notarios y las partes involucradas; por tanto, consideran que la Administración Tributaria no debe obligarlos a elegir una figura en la que habría mayor pago de impuestos, porque se estaría aplicando de forma errónea la norma antielusiva.

Asimismo, sostiene que la economía de opción está permitida en el sistema tributario peruano, tanto en la legislación ⁹ como en la jurisprudencia, por lo que es correcta su aplicación. En suma, la recurrente sostiene que la aplicación del primer y último párrafo de la norma antielusiva debe ser restrictiva con la finalidad de proteger los derechos de los contribuyentes.

La recurrente sostiene lo siguiente:

La Administración tributaria pretende emplear una facultad que el Poder Legislativo ha suspendido mediante Ley N° 30230 y, que además no se encontraba vigente en el periodo fiscalizado (ejercicio 2010), así indica que el Decreto Legislativo N° 1121 (publicado el 18 de julio de 2012) concedió a la Administración la posibilidad de aplicar la norma antielusiva, a partir de su entrada vigencia, esto es, el 19 de julio de 2012, resultando un imposible jurídico aplicarla a los actos y/o hechos y/o situaciones que ocurrieron con anterioridad a esta fecha, por cuanto implicaría la aplicación retroactiva de una disposición tributaria vulnerando la Norma X del Código Tributario y el artículo N° 103 de la Constitución Política del Perú (MEF, 2019, p. 2).

⁹ La legislación representa a aquellas leyes que son dadas para regular el comportamiento de los individuos dentro de una sociedad, mientras que la jurisprudencia representa a aquellas sentencias emitidas para casos concretos. Por tanto, se considera que la legislación es el origen de la jurisprudencia.

En este sentido, la recurrente pretende demostrar que SUNAT utiliza una norma que no estaba vigente en el periodo en el que aparentemente se detectaron los errores (año 2010), sino que se implementó dos años después (2012). Además, señala que incurrió en un esquema de economía de opción, mas no de simulación. La recurrente señala que la Norma XVI resulta inconstitucional, ya que vulnera el principio de la irretroactividad, por lo que el reparo de la Administración Tributaria no es válido.

Por su parte, la Administración Tributaria señala que las operaciones antes mencionadas corresponden únicamente a contratos típicos de compra-venta; por tanto, se considera correcto el amparo en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario; por ejemplo, se realizó la venta de acciones a una persona natural con lo que se gravó a un 5% cuando realmente hubo una venta de la embarcación que debió gravarse con 30%.

Además, se efectuó el reparo a la base imponible, pues hubo una transferencia de la embarcación Neptuno, mediante escisión, la cual se perfeccionó con la venta de acciones, se contabilizó el gasto por asesoría jurídica que no tuvo un sustento de la naturaleza del negocio, así como también hubo gastos sin sustentos documentarios y sin uso de medios de pago. Precisamente, la Administración Tributaria calificó como lo siguiente:

- i. recalificación económica de venta gravada de embarcación pesquera Neptuno
- ii. No sustento de la necesidad del gasto en servicio de asesoría jurídica por la escisión
- iii. Gasto sin sustento documentario y sin uso de medios de pago.

La SUNAT toma en consideración los actos, situaciones y realidad económica de los deudores tributarios amparándose en el primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N°135-99 EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1121, ya que este permite determinar el hecho imponible para determinar la verdadera naturaleza del mismo. Además, en el último párrafo se indica que se regula la simulación para actos calificados como tales por SUNAT.

También, señala que la realidad económica no se obtiene de una única operación, sino que debe analizarse la secuencia de negocios desarrollados, así como “las situaciones y relaciones económicas existentes o establecidas por los interesados” (MEF, 2019, p. 6).

El Tribunal Fiscal concluyó que el artículo N° 8 de la Ley N° 30230, publicada el 12 de julio de 2013 suspendió la facultad de SUNAT para aplicar la Norma XVI, pero se exceptuaba el primer y último párrafo a los hechos anteriores al Decreto Legislativo N° 1121. En este sentido, no se vulnera la Norma X ni el artículo N° 103 de la Constitución. Además, SUNAT consideró los hechos precedentes, por lo que se concluye que no se estaba ante una situación de fraude de ley ni economía de opción, sino ante una simulación.

El Tribunal Fiscal no emitió un pronunciamiento respecto a si se vulneró el principio de irretroactividad, ya que el “sistema de control de constitucionalidad de las normas corresponde al Tribunal Constitucional y al Poder Judicial, no siendo por tanto competente este tribunal para emitir pronunciamiento” (MEF, 2019, p. 22).

Resolución del Tribunal Fiscal 2019-02-10971

En este caso, la Administración Tributaria realiza un reparo a los gastos por pérdidas extraordinarias cargadas a resultados del ejercicio de 2010 y 2011 de acuerdo con el inciso d) del artículo N° 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

d) Las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales pérdidas no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros y siempre que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente (inciso d, art. 37, LIR)

En este sentido, la recurrente señaló que es correcta la deducción de gastos por pérdidas extraordinarias por el hurto clandestino de energía eléctrica que hubo en el 2010 y el 2011; además, señaló que se encontraba acreditada la inutilidad de ejercer la acción judicial, tal como se evidencia en las denuncias policiales presentadas al 31 de diciembre de 2010 y de 2011. Señaló también que no aplica el inciso d, sino el f: "Las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes (inciso f, art. 37, LIR)". La compañía cuenta con la acreditación de OSINERGMIN.

En virtud del giro del negocio, se debe considerar como costo o mermas las pérdidas de energía. En este punto, la recurrente sostuvo que SUNAT no hizo un cruce de información con OSINERGMIN, y que esto era muy importante en el sentido de que le reportó de forma mensual la pérdida de energía en su sistema de enajenación y de distribución; precisamente, en el año 2010 y 2011 reportó a través de cartas sus pérdidas técnicas y no técnicas.

La recurrente sostiene que la Administración Tributaria debe aplicar la Norma XVI para tener un entendimiento del negocio; además, se debe tener en cuenta que las pérdidas no técnicas en el sector eléctrico se consideran como costo y que ello va acorde con la NIC 2 Existencias, y lo que es avalado con el Informe N° 0433-2009-GART, el cual indica que las pérdidas no técnicas se encuentran por encima del 2% y que la recurrente no supera el rango aceptado por OSINERGMIN, tal como se indica en el artículo N° 21 de la LIR. Además, no necesitan contar con un informe técnico independiente al encontrarse por debajo del rango estipulado por OSINERGMIN.

Se explica que existen dos tipos de pérdidas: técnicas, las cuales puede ser juzgadas por el inciso f) de la LIR como desmedros, y no técnicas, las cuales son regidas por el inciso d) de la LIR; estas últimas son

consideradas como pérdidas extraordinarias. En tal sentido, SUNAT está únicamente juzgando las pérdidas no técnicas.

El Tribunal Fiscal concluye que lo alegado por la recurrente carece de sustento, debido a que la evaluación de las pérdidas fue por el tipo de no técnicas, y estas son reguladas por la LIR, mas no por las normas sectoriales o internacionales de contabilidad, por lo que se debió presentar la acreditación correspondiente. El Tribunal Fiscal no se pronunció sobre la realidad económica de la empresa aludida por la recurrente.

A modo de síntesis, como se puede evidenciar en los casos propuestos, desde antes de la implementación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario se dieron casos vinculados a la realidad económica de las compañías, concepto que se incluye en la Norma Antielusiva. Asimismo, a lo largo de los años, han surgido casos que solicitaban ser regulados a través de la normativa antielusiva, tanto por parte de las empresas como de la Administración Tributaria.

La casuística propuesta tiene la finalidad de demostrar la importancia de la actual Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, incluso desde antes de que existiera una norma antielusiva propiamente, para regular determinados casos de elusión. Asimismo, se considera que en los años futuros la Norma XVI involucrará una mayor cantidad de figuras tributarias, por lo que se recalca la importancia de su análisis.

1.2 Hipótesis y variables

En el presente apartado se expondrá las hipótesis, así como las variables del trabajo de investigación.

1.2.1 Hipótesis General

La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario vulnera la seguridad jurídica de los contribuyentes en el Perú

1.2.2 Hipótesis Específicas

- La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario transgrede el principio de predictibilidad estipulado en la Ley del Procedimiento Administrativo General Ley 27444
- La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario transgrede el principio de irretroactividad estipulado en la Constitución Política del Perú de 1993
- La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario transgrede el principio de presunción de inocencia estipulado en la Constitución Política del Perú de 1993

1.2.3 Identificación y operacionalidad de las variables

1.2.3.1 Identificación de variables

a. Variables de la Hipótesis General

Variable 1: Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario

Variable 2: Seguridad jurídica

b. Variables de las Hipótesis Específicas

Variable 3: Principio de predictibilidad

Variable 4: Principio de irretroactividad

Variable 5: Principio de presunción de inocencia

1.2.3.2 Operacionalidad de variables

a. Variables de la Hipótesis General

Variable 1 - Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario: Esta norma, la cual fue promulgada en el 2012, constituye una herramienta que pretende mitigar o erradicar los casos de elusión de impuestos en el Perú.

- Antecedentes de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario: La primera norma antielusiva fue la implementada en Nueva Zelanda en el año 1878; esta fue modificada en 1891. Posteriormente, Alemania fue considerada como pionera en crear la ley antielusiva en el año 1919.
- Código tributario: Este documento contiene normas que rigen las relaciones jurídicas vinculadas a los tributos. Este último tiene una división tripartita que incluye impuestos, contribuciones y tasas.
- Elusión tributaria: Se trata de evitar o disminuir el pago de tributos por vías legales aprovechando vacíos en la norma. Cabe resaltar que legalmente no existe una sanción, debido a que no se está transgrediendo ninguna norma explícita en la legislación.
- Evasión tributaria: Se trata del uso de maniobras por parte de los contribuyentes para evadir el pago de impuestos. En este caso sí se viola la ley, puesto que las normas que se transgreden se

encuentran explícitas en la legislación.

- Economía de opción: Se trata de una situación en la que la norma permite actuar de dos o más formas; por lo tanto, el contribuyente tiene la capacidad de elegir la situación que le sea más favorable con relación al pago de impuestos.

Variable 2 - Seguridad jurídica: Representa una situación de equidad entre los habitantes de un territorio. Para ello se asegura el respeto de su Constitución Política a través del cumplimiento de los principios constitucionales.

- Antecedentes de la seguridad jurídica: Este no se encuentra en la Constitución Política del Perú de forma expresa, más deriva de los artículos N° 3, N° 43 y N° 45, así como del inciso 24, literal N° 2. El Tribunal Constitucional señala que forma parte consustancial del Estado Constitucional del Derecho (Tribunal Contitucional, 2002).
- Constitución Política: Este documento contiene las normas necesarias para una adecuada convivencia, integrando lo político y social. Las normas son elegidas en democracia, debido a que rigen a todo el territorio nacional.
- Ley Marco del Sistema Tributario Nacional: Esta ley entró en vigencia en 1994, en mérito al Decreto Legislativo N° 771. Tiene como objetivos incrementar la recaudación, así como brindar mayor eficiencia al sistema tributario y distribuir equitativamente los ingresos.
- Recaudación tributaria: Es la recaudación de los ingresos que se obtiene de los habitantes de un territorio. Para esto, la

Administración Tributaria exige el pago de tributos (impuestos, tasas y contribuciones).

b. Variables de las Hipótesis Específicas

Variable 3 - Principio de predictibilidad: Este principio es aquel que determina la importancia de que una norma sea completa, clara y precisa.

- Normativa del principio de predictibilidad: Este principio se encuentra en la Ley 27444. Adicionalmente, se encuentra dentro de los principios del Procedimiento Administrativo en la Doctrina. Estos surgen a partir de los principios generales del Derecho, específicamente los principios del Derecho Administrativo.
- Ley del Procedimiento administrativo: La Ley 27444 determina las características de un procedimiento legal, así como la forma adecuado del accionar de la administración tributaria.

Variable 4 - Principio de irretroactividad: Este principio señala que una norma no debería aplicarse forma retroactiva, sino en forma prospectiva; caso contrario, se transgreden principios constitucionales.

- Normativa del principio de irretroactividad: El principio de irretroactividad se encuentra dentro del marco de Derecho Penal; asimismo, surge como parte de la exigencia de crear un Estado de Derecho en la que se asegure la seguridad jurídica para los contribuyentes.
- Constitución Política: Establece en su artículo N° 103 que una norma no puede ser aplicada de manera retroactiva, salvo en casos en los que se favorezca al reo. Esto quiere decir que no se puede aplicar una sanción estipulada en la ley para casos en los que la misma

norma no regía.

- Código Civil: Este documento contiene normas del Derecho privado que tienen la finalidad de regular las relaciones entre las personas físicas y jurídicas, tanto públicas como privadas. En uno de sus artículos, el Código Civil menciona que una norma no puede ser aplicada de manera retroactiva.
- Código tributario: Este documento fue publicado el 19 de agosto de 1999. Dicho libro contiene reglamentos, uno de ellos indica que una norma rige a partir del día siguiente de su publicación en el diario oficial El Peruano. Solo un día después de dicha publicación, la norma está vigente.

Variable 5 - Principio de presunción de inocencia: Este principio indica que las personas acusadas de un delito deben ser consideradas como inocentes hasta que se demuestre lo contrario.

- Normativa del principio de presunción de inocencia: Este principio se encuentra en el Código Justiniano. Sin embargo, se vuelve más relevante con la Declaración de los Derechos Humanos.
- Constitución Política: En el artículo N° 2 de la Constitución Política del Perú vigente menciona que una persona debe ser considerada inocente hasta que se muestren evidencias suficientes de su culpabilidad.
- Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano: Este documento es importante, ya que muestra los orígenes del principio

de presunción de inocencia, el cual cobró relevancia con la Revolución francesa.



CAPÍTULO II: METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

2.1 Tipo de Investigación

Según Bernal (2010), existen dos tipos de investigación: cualitativa o cuantitativa. El primero refiere a una investigación en la que se realiza un análisis profundo a casos específicos y no generales. Así, el objetivo de este tipo de investigación es “cualificar y describir el fenómeno social a partir de rasgos determinantes”. El segundo refiere a la medición que se realiza en un trabajo de investigación sobre cierto fenómeno social; de este modo, el método suele presentar “generalidades y normalizar resultados” (p. 60). En este sentido, la presente investigación es de tipo cualitativa, debido a que se realiza una investigación basada en fuentes teóricas relacionadas a la elusión, así como a las cláusulas antielusivas. Asimismo, el nivel de investigación es descriptivo – explicativo, pues se busca identificar situaciones, así como determinar las características de un fenómeno en particular: aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

2.2 Diseño de Investigación

El método de la presente investigación es inductivo – deductivo; esto se debe a que dicho método está basado en la lógica y estudia un fenómeno particular (Bernal, 2010). Entonces, se utiliza un método deductivo porque se realiza un análisis de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, la cual aplica para todas las empresas en el Perú. Las conclusiones generales pueden aplicarse a casos particulares (Bernal, 2010). Por otro lado, es inductivo, puesto que utiliza “el razonamiento para obtener conclusiones que parten de hechos particulares aceptados como válidos, para llegar a conclusiones cuya aplicación sea de carácter general” (2010, p. 59).

2.3 Población y muestra

2.3.1 Descripción de la población

Teniendo en cuenta que la investigación es del tipo descriptiva y que se lleva a cabo sobre la revisión del conjunto de normas legales en el ámbito tributario, no se determina una población específica.

2.3.2 Selección de la muestra

Teniendo en cuenta que la investigación es del tipo descriptiva y que se lleva a cabo sobre la revisión del conjunto de normas legales en el ámbito tributario, no se determina una muestra específica.

2.4 Recolección de datos

2.4.1 Diseño de instrumentos

La técnica de recolección de datos se lleva a cabo a través de revisión de estadísticas, fuentes bibliográficas de distintos autores, así como los comentarios de tributaristas; asimismo, el instrumento seleccionado para la investigación es el uso de fichas bibliográficas. Para complementar, se realizó un cuestionario y entrevistas a especialistas tributarios. Finalmente, dentro de las fuentes principales se encuentran las normas legales y las entrevistas realizadas.

2.4.2 Aplicación de instrumentos

Se realiza un análisis de la información obtenida a través de artículos, normas legales y opiniones de tributaristas. Para ello, primero, se clasificó las fuentes bibliográficas según la temática abordada. Segundo, se buscó coincidencias entre las antes mencionadas. Tercero, se analizó el aporte de cada grupo. Cuarto, se contrastó la información con los resultados obtenidos en las encuestas y entrevistas a expertos en el tema tributario, específicamente Norma XVI. Finalmente, se redactó la posición del autor, así como la determinación de los resultados.

CAPÍTULO III: RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN

La hipótesis general planteada en el presente trabajo de investigación es la siguiente:

Hipótesis General: La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario vulnera la seguridad jurídica de los contribuyentes en el Perú

Adicionalmente, se plantea tres hipótesis específicas sobre las que se basan los hallazgos.

- La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario transgrede el principio de predictibilidad estipulado en la Ley del Procedimiento Administrativo General Ley 27444
- La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario transgrede el principio de irretroactividad estipulado en la Constitución Política del Perú de 1993
- La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario transgrede el principio de presunción de inocencia estipulado en la Constitución Política del Perú de 1993

A partir de ello, esta investigación tiene como objetivo determinar si la entrada en vigencia de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, o también llamada norma antielusiva, transgrede la seguridad jurídica a través de la vulneración de tres principios constitucionales: principio de predictibilidad, principio de irretroactividad y principio de presunción de inocencia.

Este capítulo se ha dividido en cuatro apartados. En el primero se analiza los resultados de las encuestas y entrevistas realizadas a expertos

tributaristas; en el segundo se analiza el principio de predictibilidad, en el tercero el principio de irretroactividad y en el cuarto el principio de presunción de inocencia.

3.1 Resultados de las encuestas y entrevistas a especialistas tributarios sobre la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario

En este apartado se muestra los resultados de las encuestas. Adicionalmente, se menciona quiénes fueron los participantes de las entrevistas, quienes ayudaron a complementar y consolidar la hipótesis principal de este trabajo de investigación.

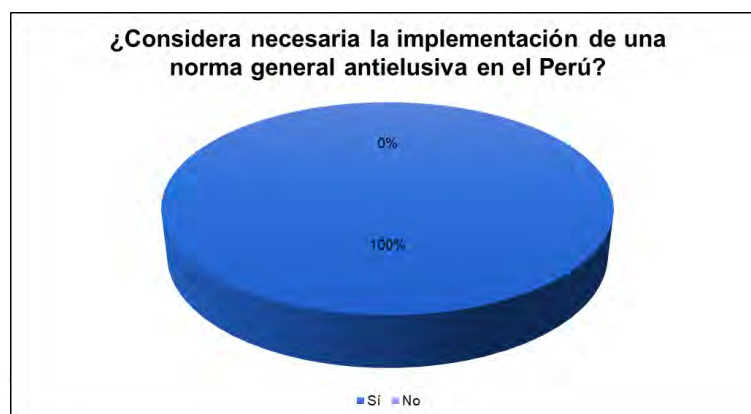
3.1.1. Encuestas

Con la finalidad de reforzar la hipótesis general y las específicas de este trabajo, se realizó una encuesta virtual a través de la herramienta Google Formularios. En esta se plantearon 7 interrogantes vinculadas a la implementación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario y la vulneración de la seguridad jurídica en los contribuyentes peruanos. Las respuestas fueron obtenidas de 14 especialistas tributarios. Entre los participantes se encuentran los siguientes: una abogada tributarista y consultora FAAS en EY, dos socios Tax en EY, un senior Tax en PwC, dos gerentes Tax en PwC, dos socios Tax en PwC, un country Senior partner en PwC, un gerente Tax de KPMG y tres auditores tributarios de SUNAT y un experto tributarista que prefirió mantenerse en el anonimato.

La primera pregunta de la encuesta a través de la herramienta Google Formulario fue la siguiente: *¿Considera necesaria la implementación de una norma general antielusiva en el Perú?* La finalidad de la misma fue comprender si los especialistas consideraban que el sistema tributario peruano, necesariamente, requería una norma del tipo general para mitigar o erradicar los casos de elusión. Además, se pretendió analizar cuán notoria era la presencia de los actos elusivos en el Perú.

En la figura 2 se observa que el 100% de los entrevistados señaló que era necesaria la implementación de una norma general antielusiva para combatir los actos de elusión en el Perú.

Figura 2: ¿Considera necesaria la implementación de una norma general antielusiva en el Perú?



Fuente: Elaboración propia

A continuación, se muestra el detalle de las respuestas a esta primera pregunta.

Tabla 1: Detalle de la primera pregunta: ¿Considera necesaria la implementación de una norma general antielusiva en el Perú?

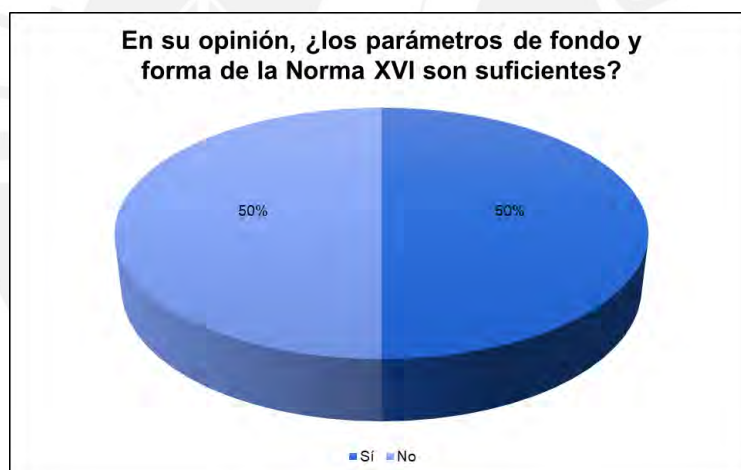
Especialistas	¿Considera necesaria la implementación de una norma general antielusiva en el Perú?
Especialista 1	Sí
Especialista 2	Sí
Especialista 3	Sí
Especialista 4	Sí
Especialista 5	Sí
Especialista 6	Sí
Especialista 7	Sí
Especialista 8	Sí
Especialista 9	Sí
Especialista 10	Sí
Especialista 11	Sí
Especialista 12	Sí
Especialista 13	Sí
Especialista 14	Sí

Fuente: Elaboración propia

La segunda pregunta de la encuesta fue la siguiente: *En su opinión, ¿los parámetros de fondo y forma de la Norma XVI son suficientes?* La finalidad de la misma fue determinar si los especialistas tributarios consideraban que los parámetros de la norma antielusiva eran adecuados para detectar y sancionar los actos elusivos.

En la figura 3 se observa que el 50% de los entrevistados señaló que los parámetros de fondo y forma son suficientes y el 50% restante señaló que no lo son. De acuerdo con los porcentajes mostrados, no existe una opinión generalizada y/o mayoritaria, sino que, por el contrario, existen opiniones divididas.

Figura 3: ¿Los parámetros de fondo y forma de la Norma XVI son suficientes?



Fuente: Elaboración propia

A continuación, se muestra el detalle de las respuestas a esta pregunta.

Tabla 2: Detalle de la segunda pregunta: ¿Los parámetros de fondo y forma de la Norma XVI son suficientes?

Especialista	En su opinión, ¿los parámetros de fondo y forma de la Norma XVI son suficientes?
Especialista 1	No
Especialista 2	No
Especialista 3	Sí
Especialista 4	No
Especialista 5	No
Especialista 6	Sí
Especialista 7	No
Especialista 8	No
Especialista 9	Sí
Especialista 10	Sí
Especialista 11	Sí
Especialista 12	No
Especialista 13	Sí
Especialista 14	Sí

Fuente: Elaboración propia

La tercera pregunta de la encuesta fue la siguiente: *¿Considera que la Norma XVI abarca el principio de predictibilidad?* La finalidad de esta fue determinar si los especialistas tributarios consideraban que la Norma XVI cumplía con el principio de predictibilidad en todos sus parámetros de fondo.

En la figura 4 se muestra que el 71% señaló que la Norma XVI no cumple con el principio de predictibilidad, mientras que solo el 29% señaló que si respeta dicho principio. Como se puede observar, existe una mayoría, representada por la opinión de 10 de especialistas tributarios, que considera que la Norma XVI transgrede el principio de predictibilidad.

Figura 4: ¿Considera que la Norma XVI abarca el principio de predictibilidad?



Fuente: Elaboración propia

A continuación, se muestra el detalle de las respuestas a esta pregunta.

Tabla 3: Detalle de la tercera pregunta: ¿Considera que la Norma XVI abarca el principio de predictibilidad?

Especialista	¿Considera que la Norma XVI abarca el principio de predictibilidad?
Especialista 1	No
Especialista 2	No
Especialista 3	No
Especialista 4	Sí
Especialista 5	No
Especialista 6	Sí
Especialista 7	No
Especialista 8	No
Especialista 9	No
Especialista 10	Sí
Especialista 11	No
Especialista 12	No
Especialista 13	No
Especialista 14	Sí

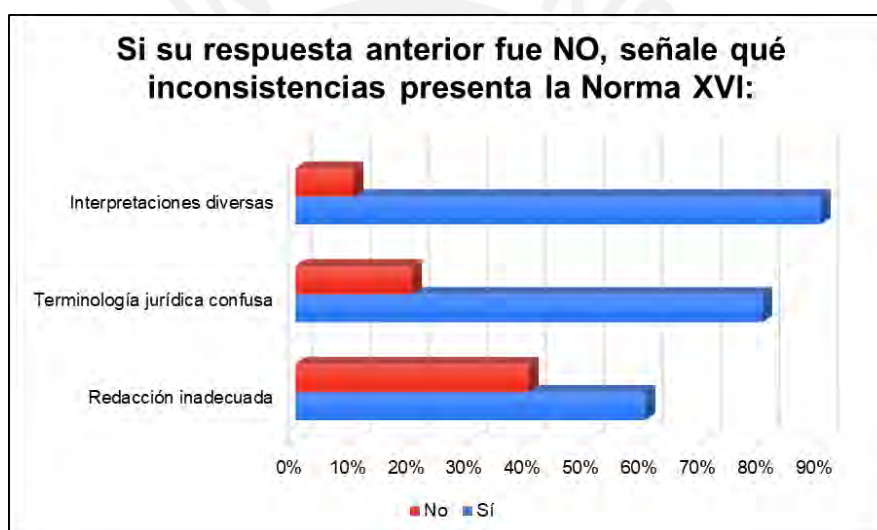
Fuente: Elaboración propia

La cuarta pregunta de la encuesta fue la siguiente: *Si su respuesta anterior fue NO, ¿señale qué inconsistencias presenta la Norma XVI?* Esta pregunta fue desarrollada por 10 especialistas, quienes anteriormente

respondieron que la norma antielusiva no cumple con el principio de predictibilidad. La finalidad de la pregunta fue analizar bajo qué parámetros consideraban los especialistas que la Norma XVI transgredía el principio de predictibilidad.

En la figura 5 se muestra que el 90% de los especialistas que respondieron esta pregunta señaló que la norma presenta interpretaciones diversas, el 80% señaló que presenta terminología jurídica confusa y el 60% señaló que presenta una redacción inadecuada.

Figura 5: ¿Qué inconsistencias presenta la Norma XVI?



Fuente: Elaboración propia

A continuación, se muestra el detalle de las respuestas a esta pregunta.

Tabla 4: Detalle de la cuarta pregunta: ¿Qué inconsistencias presenta la Norma XVI?

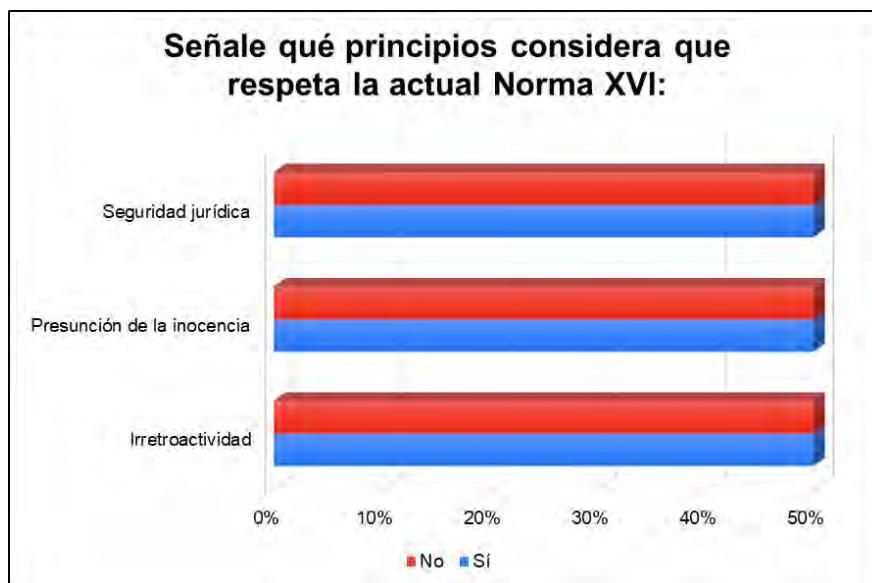
Especialista	Si su respuesta anterior fue NO, señale qué inconsistencias presenta la Norma XVI:		
	Redacción inadecuada	Terminología jurídica confusa	Interpretaciones diversas
Especialista 1	Sí	Sí	Sí
Especialista 2	No	Sí	Sí
Especialista 3	Sí	Sí	Sí
Especialista 5	Sí	Sí	No
Especialista 7	Sí	Sí	Sí
Especialista 8	Sí	No	Sí
Especialista 9	No	Sí	Sí
Especialista 11	No	Sí	Sí
Especialista 12	Sí	Sí	Sí
Especialista 13	No	No	Sí

Fuente: Elaboración propia

La quinta pregunta de la encuesta fue la siguiente: *¿Señale qué principios considera que respeta la actual Norma XVI?* La finalidad de la misma fue analizar si los especialistas tributarios consideraban que la norma antielusiva vulneraba más de un principio, así como detallar cuáles eran estos.

En la figura 6 se muestra que el 50% de los entrevistados considera que la norma transgrede el principio de seguridad jurídica, presunción de inocencia e irretroactividad. Asimismo, de los 14 entrevistados, solo 4 de ellos consideran que no se viola ninguno de estos principios, mientras que 10 de ellos señalaron que la Norma XVI transgrede por lo menos un principio.

Figura 6: ¿Qué principios respeta la Norma XVI?



Fuente: Elaboración propia

A continuación, se muestra el detalle de las respuestas a esta pregunta.

Tabla 5: Detalle de la quinta pregunta: ¿Qué principios respeta la Norma XVI?

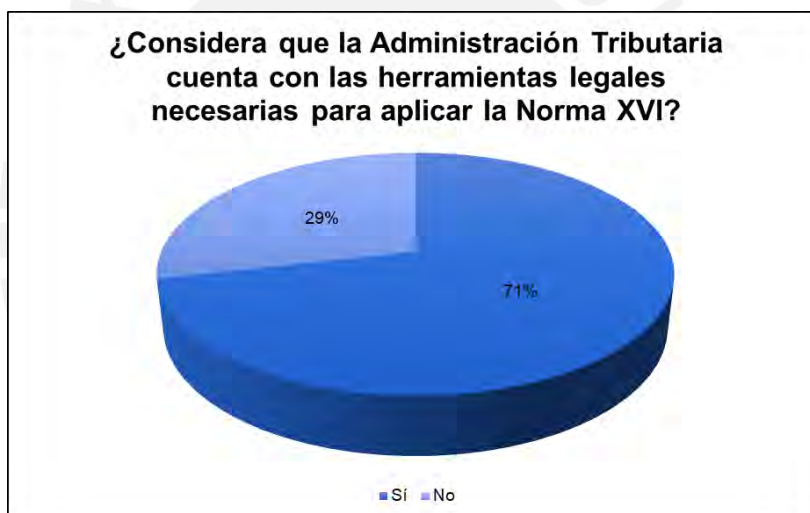
Especialista	Señale qué principios considera que respeta la actual Norma XVI:		
	Irretroactividad	Presunción de la inocencia	Seguridad jurídica
Especialista 1	No	No	No
Especialista 2	Sí	Sí	Sí
Especialista 3	No	No	No
Especialista 4	No	Sí	No
Especialista 5	Sí	No	Sí
Especialista 6	Sí	Sí	Sí
Especialista 7	No	No	No
Especialista 8	No	Sí	Sí
Especialista 9	Sí	No	Sí
Especialista 10	No	No	No
Especialista 11	No	Sí	No
Especialista 12	Sí	Sí	No
Especialista 13	Sí	Sí	Sí
Especialista 14	Sí	No	Sí

Fuente: Elaboración propia

La sexta pregunta fue la siguiente: *¿Considera que la Administración Tributaria cuenta con las herramientas legales necesarias para aplicar la Norma XVI?* La finalidad de la misma fue analizar si los especialistas tributarios consideraban que SUNAT era un órgano competente para poder aplicar de forma adecuada las sanciones para los casos de elusión.

En la figura 7 se observa que el 71% de los entrevistados considera que la SUNAT está apta para cumplir lo dispuesto en la Norma XVI, mientras que solo un 29% considera que no es apta.

Figura 7: *¿Cuenta la Administración Tributaria con las herramientas legales necesarias para aplicar la Norma XVI?*



Fuente: Elaboración propia

A continuación, se muestra el detalle de las respuestas de esta sexta pregunta.

Tabla 6: Detalle de la sexta pregunta: ¿Cuenta la Administración Tributaria con las herramientas legales necesarias para aplicar la Norma XVI?

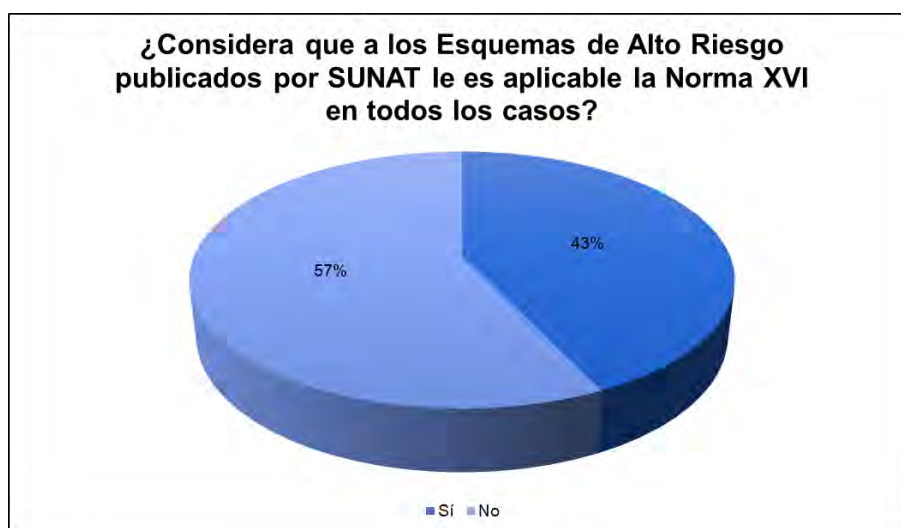
Especialista	¿Considera que la Administración Tributaria cuenta con las herramientas legales necesarias para aplicar la Norma XVI?
Especialista 1	No
Especialista 2	Sí
Especialista 3	Sí
Especialista 4	No
Especialista 5	Sí
Especialista 6	Sí
Especialista 7	No
Especialista 8	Sí
Especialista 9	Sí
Especialista 10	Sí
Especialista 11	Sí
Especialista 12	No
Especialista 13	Sí
Especialista 14	Sí

Fuente: Elaboración propia

La séptima pregunta de la encuesta fue la siguiente: *¿Considera que a los Esquemas de Alto Riesgo publicados por SUNAT le es aplicable la Norma XVI en todos los casos?* La finalidad de la misma fue analizar si los especialistas tributarios consideraban que los casos propuestos en el Esquema por SUNAT eran suficientes para representar los posibles casos de elusión.

En la figura 8 se observa que solo el 43% de los especialistas tributarios manifestó que el Esquema Fiscal si representaba de forma suficiente los casos de elusión, mientras que el 57% señaló que no eran suficientes.

Figura 8: ¿A los Esquemas de Alto Riesgo publicados por SUNAT le es aplicable la Norma XVI en todos los casos?



Fuente: Elaboración propia

Tabla 7: Detalle de la séptima pregunta: ¿A los Esquemas de Alto Riesgo publicados por SUNAT le es aplicable la Norma XVI en todos los casos?

Especialista	¿Considera que a los Esquemas de Alto Riesgo publicados por SUNAT le es aplicable la Norma XVI en todos los casos?
Especialista 1	Sí
Especialista 2	Sí
Especialista 3	No
Especialista 4	No
Especialista 5	No
Especialista 6	Sí
Especialista 7	No
Especialista 8	No
Especialista 9	Sí
Especialista 10	No
Especialista 11	Sí
Especialista 12	No
Especialista 13	Sí
Especialista 14	No

Fuente: Elaboración propia

3.1.2. Entrevistas

Esta investigación incluye entrevistas realizadas a cinco especialistas tributarios, mediante la plataforma *Zoom* y *Microsoft Teams*, en el mes de noviembre de 2020. Inicialmente, las mismas pretendían ser del tipo presencial; sin embargo, la pandemia mundial generada por el Covid-19 imposibilitó dicho mecanismo.

Entre los participantes se encuentra Mario Chavez (especialista 3), socio de auditoría tributaria en PwC; Juan Carlos Arana (especialista 9), gerente de auditoría tributaria en KPMG; Orlando Marchesi (especialista 11), *country senior partner* en PwC; Roberto Cores (especialista 12), socio de auditoría tributaria en EY; y un especialista tributario que prefirió mantener en reserva su identidad (especialista 2).

Las entrevistas versaron sobre las mismas preguntas del cuestionario. En estas los especialistas pudieron referirse al porqué de sus respuestas. Entre los resultados más importantes de las entrevistas se puede mencionar que los especialistas están de acuerdo con la implementación de una normativa antielusiva en el Perú. Además, coinciden en que la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario es adecuada para el sistema tributario peruano; sin embargo, existen aspectos que pueden mejorarse, tales como su redacción, aplicación temporal y respeto de algunos principios. Los resultados de estas entrevistas están contenidos en los siguientes apartados: han sido utilizados como fuentes para el desarrollo de los siguientes apartados del Capítulo III Resultados de la Investigación, así como para fortalecer la hipótesis general y específicas.

3.2 Principio de predictibilidad

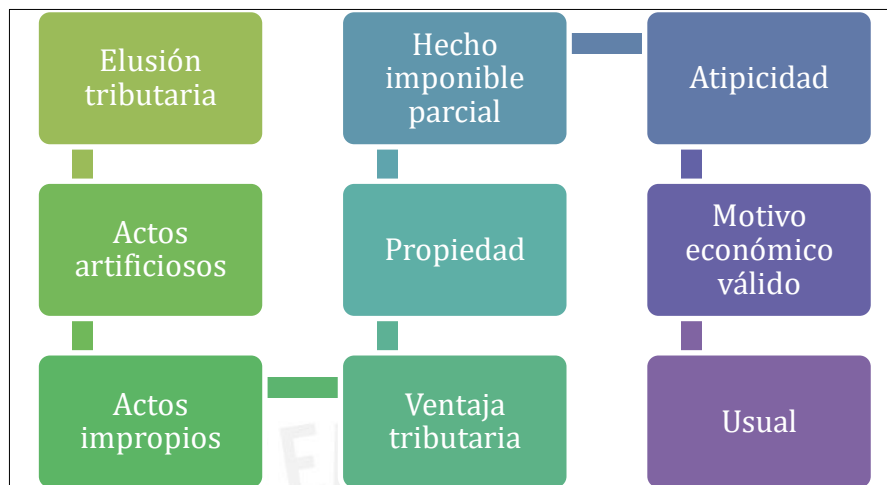
Este principio jurídico contiene los parámetros expresados a través de características que, necesariamente, debe tener toda norma para ser entendida y aplicada de forma correcta.

Una de las principales críticas a la norma antielusiva es la inexistencia de definiciones adecuadas para los términos que emplea, incluso si estas son fundamentales. En dicho sentido, se considera que la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario vulnera el principio de predictibilidad, pues existe una falta de claridad en la empleabilidad de términos tributarios técnicos que limitan su correcto entendimiento, aplicación y, posterior, ejecución de la sanción para aquellas personas que incurran en actos elusivos. La norma antielusiva no ofrece información “clara”, “completa” y “precisa” sobre los términos que emplea.

Según Yañez, el problema radica en que las normas antielusivas de Latinoamérica están inspiradas en el ordenamiento tributario español, lo cual se evidencia en sus “conexiones idiomáticas y de tradición jurídica”. Al no haber sido adaptadas tomando en consideración los sistemas tributarios propios del país, se incurrió en varios aspectos fallidos (2014).

A continuación, se presenta un cuadro en el que se detalla los términos técnicos jurídicos observados por su falta de precisión y perspicuidad.

Figura 9: Términos tributarios no definidos en la Norma XVI



Fuente: Elaboración propia

a) Elusión tributaria

La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario no contiene una definición del término “elusión” tributaria. Dicho vocablo no solo se incluye de manera expresa en el título, sino que también se hace referencia a ella en distintos párrafos de la norma.

A modo de ejemplificación, se observa el siguiente enunciado en la *Norma XVI: Calificación, elusión de normas tributarias y simulación*.

En caso de que se detecten supuestos de **elusión de normas tributarias**, la SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente (Congreso de la República del Perú, 2012).

Según Márquez, la falta de precisión en una norma, especialmente de la dimensión de la normativa antielusiva, puede generar confusión en determinados casos, debido a la variación de las interpretaciones jurídicas

(2019). Precisamente, el problema que acarrea la ausencia de una definición del término “elusión tributaria” es la ambigüedad en la interpretación de la norma; ello puede actuar como un error en forma de cadena. Esto se debe a que la inexistencia de una definición acertada no solo genera un entendimiento equívoco y posible tergiversación, sino que también puede ser causal de una posterior aplicación de la sanción de forma errada.

Además, según Casanova-Regis, más allá de que la utilización del término “elusión tributaria” pueda generar distintas interpretaciones al no existir una única definición planteada en la norma antielusiva, se estaría evidenciando que no existe un rigor técnico adecuado. Esto se debe a que, bajo el escenario de elusión tributaria, no existe una verdadera obligación, ya que se está fuera del ámbito de aplicación de la ley fiscal. En contraposición, la Norma XVI establece que, ante casos de elusión detectados, se procede a la exigibilidad del cobro de una deuda tributaria, la cual realmente no existe, pues se trata de un caso de elusión, mas no de evasión (2019).

En este punto resulta importante reiterar que en la evasión fiscal se crea una deuda tributaria. Esto se debe a que, de incurrir en actos evasivos, no solo se debe cumplir con el pago de las sanciones administrativas (multas) señaladas en el Código Tributario, sino que también existen consecuencias penales estipuladas en los Decretos Legislativos N° 813 y N°1114.

Según el artículo N° 28 del Código Tributario, “La Administración Tributaria exigirá el pago de la deuda tributaria que está constituida por el tributo, las multas y los intereses” (Congreso de la República del Perú, 2013, Decreto Supremo N° 133-2013). De acuerdo con dicho artículo, la Administración Tributaria está facultada para exigir el pago de dicha sanción administrativa.

La normativa peruana señala lo siguiente respecto a la evasión fiscal:

El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa (Congreso de la República del Perú, 1996, Decreto Legislativo N° 813, art. 5)

La defraudación tributaria será reprimida con pena privativa de libertad no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1460 (mil cuatrocientos sesenta) días-multa cuando: (...) b) Se simule o provoque estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos (Congreso de la República del Perú, 2012, Decreto Legislativo N° 114, art. 4)

Según las citas antes mostradas, la Ley Penal Tributaria contenida en el Decreto N° 813, en su artículo N° 2, señala que las modalidades de defraudación tributaria incluyen el ocultamiento de ingresos, consignación de tributos, reducción de tributos, no entrega de las retenciones o percepciones efectuadas, entre otros (Congreso de la República del Perú, 1996, Decreto Legislativo N° 813, art. 2). Además, se puede evidenciar que el decreto ha mantenido sustancialmente el fondo de lo que se considera defraudación tributaria, con pequeñas variaciones. Uno de estos cambios radica en el plazo de privación de la libertad, ya que se ha incrementado el número de años para la misma. Por esta razón, el contribuyente debe tener cuidado de incurrir en actos simulados o de evasión fiscal.

Además, el contribuyente debe diferenciar la figura de los antes mencionados con la elusión fiscal y economía de opción, puesto que en estas últimas no existe una obligación tributaria como tal, ya que no se

encuentran reguladas mediante ninguna ley peruana, a excepción de la Norma XVI.

La inexistencia de una definición para el término “elusión tributaria” en la Norma XVI también acarrea otra crítica: la aplicación de una sanción para aquellas personas que incurren en actos elusivos no resulta clara. Esto se debe a que, en la normativa antielusiva, no se estipula cuáles son los mecanismos sancionadores. Esta situación puede conllevar a un abuso de poder del órgano sancionador, pues no se encuentran regulados los parámetros de su actuación; precisamente, una crítica adicional está relacionada con la facultad sancionadora de SUNAT y su rol como árbitro para discernir si una situación es considerada como acto elusivo o no. En este sentido, la norma señala lo siguiente:

En caso de que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la **SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria** o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente (Congreso de la República del Perú, 2012).

Este enunciado comprueba que SUNAT no solo actúa como juez y parte en los casos al decidir quién incurre en actos elusivos, sino que también tiene la facultad de aplicar sanciones que no están expresas en la norma, lo cual podría originar una situación de abuso de poder. Dicho escenario atentaría contra la transparencia fiscal.

Respecto al Comité Revisor, este se encuentra conformado por tres miembros de la Administración Tributaria. El procedimiento para la determinación del supuesto de elusión es el siguiente. Primero, un auditor fiscaliza a la compañía y reporta un supuesto de elusión. Luego, emite su informe y lo envía al Comité Revisor; si dos de los tres miembros consideran que existe un acto elusivo, por mayoría, se considera como tal. Por esta

razón, también se critica el que no se requiera un voto unánime para la determinación de un caso de elusión, sino que basta la consideración de una mayoría, quienes coincidentemente son miembros de la Administración Tributaria.

Lo antes mencionado es compartido por Zavala, ya que el autor señala que se trataría de un caso de arbitrariedad, debido a que el propio fiscalizador designado por SUNAT es quien puede decidir si se aplica algún tributo que encaje en un supuesto gravado (2018). En otras palabras, se transgrede el principio de seguridad jurídica de las empresas, ya que los mismos fiscalizadores designados por SUNAT son quienes califican si una situación corresponde a un acto elusivo o no.

b) Actos artificiosos o impropios

Otro de los términos empleados en la Norma XVI, y cuya definición no se encuentra establecida en el tecnicismo tributario, es la expresión “actos artificiosos o impropios”.

En la normativa antielusiva, en el apartado *Norma XVI: Calificación, elusión de normas tributarias y simulación*, se menciona lo siguiente: “a) Que individualmente o de forma conjunta sean **artificiosos** o **impropios** para la consecución del resultado obtenido” (Congreso de la República del Perú, 2012).

Como se observa, la norma utiliza el término *artificiosos* o *impropios*, pero no define las transacciones que serán calificadas como tales. Por tanto, dichos términos pueden generar ambigüedades en la interpretación. Según Gastañaga, el uso de los términos *artificiosos* o *impropios* es cuestionado en la doctrina tributaria, pues son ambiguos y, por tanto, no precisan un alcance jurídico adecuado. De esta forma, al utilizar aquellas terminologías, se incurre en una afectación a la seguridad jurídica al no establecer un contenido adecuado para una correcta aplicación. Así, una

interpretación errónea de dichos términos puede generar la violación de los derechos de los contribuyentes en el Perú (2016).

c) Hecho imponible parcial

Entre lo expuesto en la norma, en el apartado *Norma XVI: Calificación, elusión de normas tributarias y simulación*, se encuentra el siguiente enunciado:

Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT [...] (Congreso de la República del Perú, 2012).

La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario recurre al empleo del término “hecho imponible”; este se utiliza para hacer referencia a un evitamiento total o parcial. Sin embargo, se considera que esto último es incorrecto, pues no existe un “hecho imponible parcial” como tal. Según Casanova-Regis, un hecho imponible solo nace por efecto de la ley; bajo esta perspectiva, un hecho imponible nace o no nace, pero bajo ningún supuesto puede nacer “parcialmente”. Contrariamente, la Norma XVI da a entender que un hecho imponible puede nacer de forma parcial (2019). Por esta razón, la normativa antielusiva incurre en un uso erróneo del término antes mencionado.

Desde una perspectiva comparada, según Gamarra, cuando se incorporó la terminología en mención al ordenamiento peruano, no se tuvo en consideración que en España “hecho imponible” se refiere a lo que en el Perú se conoce como “hipótesis de incidencia” (2018). Por esta razón, lo que la terminología realmente indicaría es que se pretende evitar la

incidencia de la norma jurídica; esto sí correspondería a una herramienta de lucha contra los actos elusivos (Bravo, 2013).

d) Otros términos sin definición

Según Sotomayor, la redacción de la norma antielusiva contiene conceptos indefinidos o, de alguna manera, abstractos. Esto genera que se puedan obtener distintas interpretaciones respecto a la clasificación de un acto como parte de un acto elusivo (2020).

Tal como se expone en la tabla, existen otros términos tributarios técnicos que se emplean en la Norma XVI, pero no se encuentran definidos. Evidentemente, ello puede generar interpretaciones ambiguas, lo que a su vez dificulta su ejecución y posterior sanción.

e) Estándar tributario

Otro de los puntos criticados por su poca claridad es el estándar tributario utilizado para la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. De acuerdo con lo expuesto por Luján (2019), existen tres estándares en el panorama internacional. Primero, se encuentra el **propósito único o exclusivo tributario**; bajo este supuesto, la norma solo se aplica si el propósito exclusivo fue realizar una transacción que evite el pago de impuestos. Segundo, se encuentra el **propósito principal tributario**; esto quiere decir que la norma se aplica si, por ejemplo, existe una transacción con propósito tributario y comercial, pero este último no es tan relevante como el tributario. El tercero es **uno de los principales propósitos tributarios**; esto significa que una transacción puede tener un propósito económico y tributario, y ambos son principales.

La Norma XVI no especifica el estándar que emplea; naturalmente, ello puede generar resultados distintos a los pretendidos inicialmente, ya que, dependiendo del estándar, se tiene que demostrar que el caso se encuentra en lo dispuesto por la norma.

f) *Tests* de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario

La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario señala que son necesarios dos *tests*. Primero, el *test* de propiedad, el cual demuestra si existe un negocio jurídico para el fin que se está consiguiendo; segundo, se debe realizar el *test* de relevancia económica, el cual muestra si solo se realizó un negocio con la finalidad de obtener una ventaja tributaria. Sin embargo, a la fecha, no existe un procedimiento de cómo realizar tales *tests*, por lo que no se tiene una seguridad jurídica.

En síntesis, en el primer apartado desarrollado se considera que se transgrede el principio de predictibilidad, pues existe una falta de precisión sobre el contenido y uso de términos jurídicos que se encuentran en la norma antielusiva. La ausencia de definiciones de los términos tributarios técnicos antes mencionados conlleva a otros problemas, tales como la posibilidad de afectación a las personas al dejar únicamente a juicio de los funcionarios de SUNAT, quienes conforman el Comité Revisor, la calificación o determinación de si un acto tiene un fondo de elusión o no.

Además, puede generar actos de abuso de poder, puesto que no están regulados los mecanismos sancionadores que debe emplear la Administración tributaria; dicho de otro modo, no se tiene certeza sobre la actuación de SUNAT, puesto que es una norma general: no existe casuísticas ni jurisprudencia referencial suficientes. Finalmente, la norma antielusiva no especifica el estándar tributario que persigue, por lo que no se puede identificar cuál es el propósito final de la misma. La crítica de este apartado no es hacia la norma, sino hacia la incertidumbre que puede crear ante la falta de precisión léxica.

3.2 Principio de irretroactividad

La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario tiene como precedente a la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. Esta última fue derogada mediante la Ley N° 26663 el 22 de setiembre de 1996.

Según el ministro Carlos Oliva, las normas antielusivas tienen la función de prevenir hechos elusivos (Ministerio de Economía y Finanzas, 2019). Al respecto, se menciona lo siguiente:

[...] el Perú se suma a otros países que ya cuentan con una Ley Antielusiva General como Argentina, Brasil, Chile, Colombia, México y Uruguay en la región; o como Alemania, Canadá, España, Estados Unidos, Finlandia, Francia y Holanda, en otras zonas del mundo (Ministerio de Economía y Finanzas, 2019).

Figura 10: Norma antielusiva en países de Latinoamérica y del mundo



Fuente: Presentación del jefe de la SUNAT, Víctor Shiguiyama, el 18/04/2018 en el Congreso

Al igual que en otros países de Latinoamérica y del mundo, las normas antielusivas atraviesan diversas modificaciones para poder llegar a ser adecuadas al sistema tributario de cada país. El Perú no es la excepción. Por este motivo, la cláusula antielusiva general ha presentado cambios, modificaciones y/o mejoras en el tiempo.

A lo largo de estas modificaciones, se han generado hechos cuestionables, siendo así uno de los más importantes su naturaleza retroactiva. En efecto, tal como se expresa en la norma, esta deberá ser

aplicable de manera retrospectiva hasta la fecha en que inicialmente entró en vigor, es decir, el año 2012.

Según Ramírez, si se hace referencia a la legislación peruana, habría un caso de incumplimiento con la ley; esto se debe a que las disposiciones de la Norma XVI son excesivas, pues permiten que su aplicación sea de manera retrospectiva, lo cual atenta directamente contra la Constitución Política del Perú de 1993 (2019). En efecto, dicho libro, en su artículo N° 103, señala lo siguiente:

Pueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por razón de las diferencias de las personas. La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo. La ley se deroga sólo por otra ley. También queda sin efecto por sentencia que declara su inconstitucionalidad. La Constitución no ampara el abuso del derecho (Congreso Constituyente Democrático, 1993).

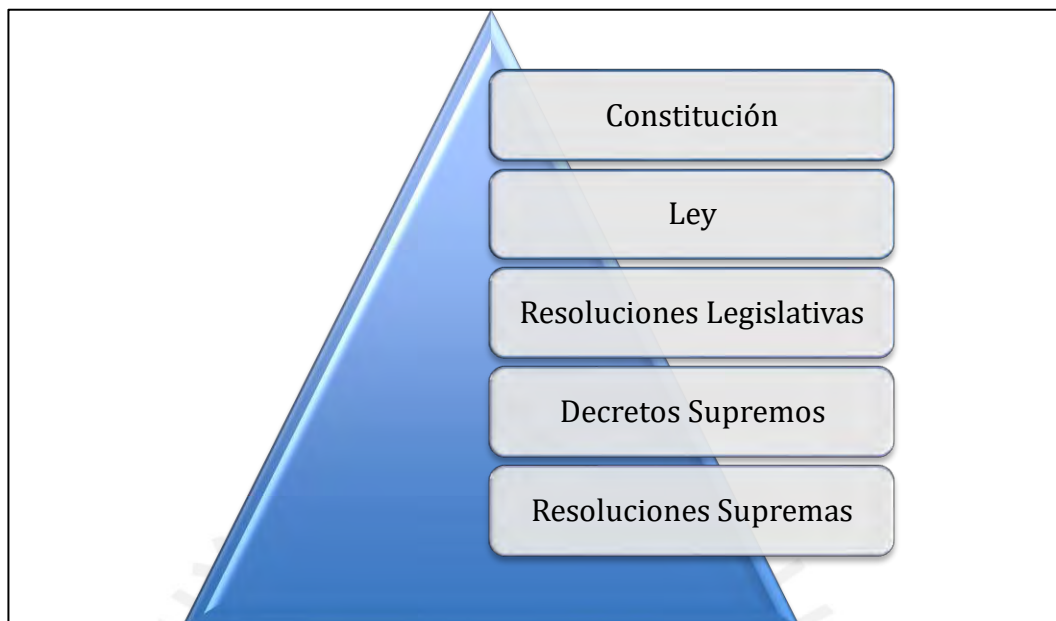
Entonces, la Constitución Política del Perú de 1993 establece que la ley se aplica a las situaciones existentes de manera prospectiva, mas no permite su aplicación de manera retrospectiva. En este sentido, la norma antielusiva viola el principio de irretroactividad, ya que permite que se aplique una norma, cuyos parámetros de fondo y forma fueron completados en el 2019, a los hechos producidos a partir del 2012, tal como lo indica el Decreto Supremo N° 145-2019-EF.

En la Constitución Política del Perú de 1993 se aclara que, bajo un supuesto, sí es posible la aplicación retrospectiva de una norma: materia penal cuando favorece al reo; sin embargo, este no es el caso, por lo que no aplicaría. Además, al no haberse derogado esta ley por otra ley ni haber quedado sin efecto por sentencia que declare su inconstitucionalidad, una

norma no debe aplicarse de manera retrospectiva; por ende, el hacerlo correspondería a un abuso del poder y se estaría trasgrediendo la seguridad jurídica. En adición, según la Norma X del Código Tributario Vigencia de las Normas Tributarias, “Las leyes tributarias rigen desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte”, por lo que el Código Tributario tampoco admite la aplicación retroactiva de una norma.

También, se critica el ámbito temporal establecido para la norma. Según Luján, debió existir una disposición legal que establezca el ámbito temporal de aplicación en forma expresa (2019). Lo que el autor pretende manifestar es que, por lo general, las normas legales otorgan un tiempo de adecuación para que entren en vigor después del decreto emitido; por ejemplo, si una norma es publicada en el diario El Peruano el 26 de julio de 2019, esta puede señalar que entrará en vigencia el 01 de enero del próximo año (Luján, 2019). Sin embargo, la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario no estuvo delimitado, por lo que la norma entró en vigor desde el mismo día de su publicación. En este sentido, se considera que no se estableció un periodo adecuado para la inserción de ella en la legislación peruana.

Adicionalmente, se cuestiona el hecho de que se haya tenido que emitir un *decreto supremo N° 145-2019-EF Parámetro de fondo y forma para la aplicación de la Norma XVI*, norma reglamentaria, para modificar o complementar una norma legal, la cual tiene un mayor rango. Esta acción no es razonable, puesto que, tal como se evidencia en la Pirámide de Kelsen, existen jerarquías legales: un decreto supremo no está en la capacidad de modificar una ley.

Figura 11: Ordenamiento jurídico: Pirámide de Kelsen

Fuente: Elaboración propia

Según la Pirámide de Kelsen existen tres jerarquías de normas. El nivel fundamental lo ocupa la Constitución Política. Esta es considerada como la norma suprema de un Estado. En el segundo nivel, legal, se encuentran las leyes orgánicas y especiales, leyes ordinarias y decretos ley. En el tercer nivel, sub legal, se encuentran los reglamentos, ordenanzas, sentencias y otros.

En relación con la emisión de las leyes, se debe mencionar lo siguiente. La Constitución es la carta magna. Las leyes incluyen las leyes orgánicas y decretos de urgencia. Las Resoluciones Legislativas son emitidas por el Congreso, los Decretos Supremos son emitidos por el Ejecutivo; finalmente, las Resoluciones Supremas son emitidas por los Ministerios.

Según la pirámide de Kelsen, cada nivel es más importante que el inmediatamente inferior, por lo que no una norma no puede modificar a otra con mayor rango o que se encuentra en un nivel superior (Ramos, 2011).

Por tanto, un decreto supremo no se encuentra en la capacidad de modificar una norma con rango de ley. Entonces, el decreto supremo N° 145-2019-EF no tenía la capacidad de modificar la Norma XVI. Esta situación demuestra entonces que se atenta contra el Derecho al transgredir la eficacia de la norma vigente; así también no tiene validez porque no respeta la jerarquía de normas.

Adicionalmente, la crítica se ve fundada en que la Administración Tributaria pretende que se aplique sanciones para aquellas personas que cometen actos elusivos, lo cual aparentemente se sustenta en la Norma XVI; sin embargo, esta norma recién fue culminada con posterioridad. En este sentido, se considera que no se puede pretender aplicar una sanción para una norma que entró en vigor en el 2012, pero cuyos lineamientos sancionadores recién fueron aprobados con posterioridad en el año 2019 a través de un decreto supremo.

Según Sotomayor, un sistema tributario debe caracterizarse por ser claro y preciso, pues solo dichas características permiten que se prevean de forma adecuada las consecuencias tributarias de determinadas operaciones (2020). En este sentido, el autor señala que “la incertidumbre es el principal enemigo de todo ordenamiento jurídico tributario saludable” (Sotomayor, 2020, p.4). Claramente, el sistema tributario peruano no es ajeno a ello.

En relación con la vigencia temporal de las normas jurídicas, específicamente para el caso de la Norma XVI, se considera que la misma es una norma procedimental; por tanto, al presentarse la suspensión de los párrafos 2, 3 y 4, lo cual no incluye la Calificación Económica del Hecho imponible mencionada en los párrafos 1 y 5, el legislador reconoce su facultad procedimental. Esto se debe a que se admite que la norma antielusiva, a partir de su entrada en vigor, es utilizada para la revisión de operaciones de carácter tributario en la medida de que estos no estén prescritos. Entonces, se considera que la Norma XVI es una norma

procedimental al establecer reglas objetivas que complementan a las normas sustantivas vinculadas a la materia tributaria: establece reglas de actuación para que SUNAT pueda hacer efectiva las disposiciones tributarias. Al ser una norma procesal, no se admite la retroactividad.

Además, en relación con la vigencia y eficacia, la norma sí estaba vigente pues fue aprobada, promulgada por órganos competentes y publicada en el Diario El Peruano; por tanto, también era eficaz. Sin embargo, con la suspensión de los párrafos ya antes mencionados, se detuvo su eficacia, pero manteniendo su vigencia. Dicha suspensión de los párrafos 2, 3 y 4 de la normativa para establecer sus parámetros de fondo y forma evidenciaban que no era óptima para asegurar su correcta aplicación, así como tampoco brindaba la confianza necesaria a los deudores tributarios.

En síntesis, la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario transgrede el principio de irretroactividad, pues impacta en las transacciones del pasado. Ante ello, los argumentos expuestos confirman que no es adecuado que se aplique una norma que nació cuando el hecho imponible no existía. La norma se terminó de ajustar en el 2019, por lo que no es válido que su aplicación rija desde el 2012.

La cláusula antielusiva general transgrede el principio de irretroactividad, ya que contradice lo establecido por la Constitución Política del Perú de 1993 al pretender aplicarse a casos de manera retrospectiva. Como ya se ha mencionado, se pretende aplicar una norma, cuyos parámetros de fondo y forma recién fueron establecidos en el 2019, a través de una norma de menor rango, a situaciones anteriores a dicho ejercicio. Finalmente, no se implementó de forma prudente, ya que no otorgó un tiempo adecuado para su inserción.

3.4 Principio de presunción de inocencia

Otro punto criticado en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario es la vinculada a la responsabilidad solidaria de los directores ante la aprobación de la planificación fiscal. Esto se debe a que la norma antielusiva estipula que los directores, necesariamente, aprueban los esquemas tributarios.

El *Decreto Legislativo que modifica el Código Tributario Decreto Legislativo N° 1422* presume que los representantes actúan en base de sus facultades siempre que participan en el diseño, aprobación o ejecución de planes que generen un ahorro tributario, a menos que su desacuerdo haya sido manifestado de manera expresa. Por esta razón, se dispuso que los directorios de las compañías evalúen y determinen las situaciones y relaciones económicas realizadas desde el año 2012 hasta la actualidad para emitir un juicio de ratificación o modificación.

De acuerdo con lo expuesto por Ramírez, es evidente que el Poder Ejecutivo pretende que el directorio apruebe la planificación tributaria con el objetivo de atribuirle a los miembros la responsabilidad solidaria ante el fisco (2019). Con ello, se estaría vulnerando el principio de la presunción de inocencia, ya que se establece dolo y responsabilidad solidaria para aquellos que actúan como representantes legales o que forman parte del directorio.

Bajo este supuesto, no se estaría respetando el principio de que una persona es inocente hasta que se demuestre lo contrario, tal como se indica en el artículo N° 11 de la Declaración de los Derechos Humanos.

1. Toda persona acusada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad, conforme a la ley y en juicio público en el que se le hayan asegurado todas las garantías necesarias para su defensa (Asamblea General de las Naciones Unidas, 1948, art. 11).

2. Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueron delictivos según el Derecho nacional o internacional. Tampoco se impondrá pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito (Asamblea General de las Naciones Unidas, 1948, art.11).

La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario plantea que no sería necesario llevar a cabo un proceso en el que se demuestre la culpabilidad de la persona, sino que, al ser responsables solidarios, el Estado tendría la potestad para considerarlo culpable y aplicarle la pena correspondiente, por lo que se considera que no se respeta el debido proceso.

Ante este punto, es importante mencionar que no es raro que el directorio no tenga conocimiento de todas las operaciones tributarias que realiza, por ejemplo, la gerencia. Esto se debe a que el directorio suele tratar con operaciones a nivel macro, operaciones de negocio y no las operaciones tributarias. Sin embargo, SUNAT le atribuye la aprobación de la Gestión fiscal; respecto a esta, se considera negativo el hecho de atribuirles la responsabilidad solidaria con su propio patrimonio, más aún si los directores no tenían conocimiento de las transacciones que se discuten.

Según el artículo N° 139 Principios de la Administración de Justicia, existen tres principios y derechos de la función jurisdiccional: la unidad y exclusividad de la función jurisdiccional, la independencia en el ejercicio de la función jurisdiccional y la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional. Esta última señala que “Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera sea su denominación” (Congreso Constituyente Democrático del Perú, 1993).

Adicionalmente, en este punto Casanova–Regis destaca que la incorporación de esta nueva obligación para los directorios de las sociedades, de acuerdo a lo dispuesto por el Poder Ejecutivo, no estaba en las facultades que se le otorgó al mismo; el ente ejecutivo solo tenía facultad para legislar en materia tributaria, mas no en asuntos societarios, tal como establece la *Ley que delega en el Poder Ejecutivo la Facultad de Legislar en Materia de Gestión Económica y competitividad, de integridad y lucha contra la corrupción, de prevención y protección de personas en situación de violencia y vulnerabilidad y de modernización de la Gestión del Estado Ley N° 30823* (2019).

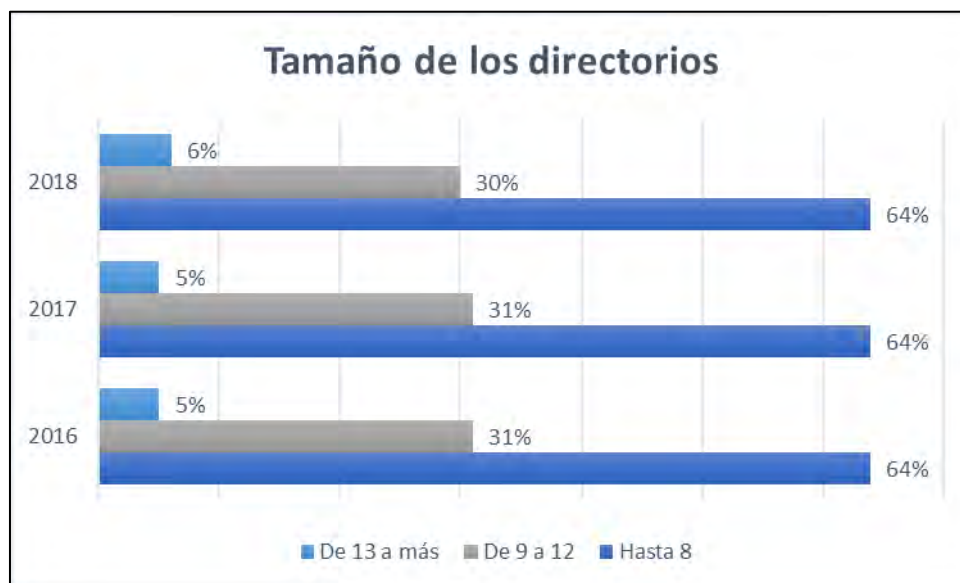
Por otro lado, respecto a los aspectos negativos para las empresas, la responsabilidad solidaria planteada en la norma antielusiva genera que los directores de las distintas empresas deban basar sus decisiones en informes sustentados. Ello sería sinónimo de que, para aprobar una planificación fiscal, los directores tienen que, necesariamente, respaldarse en auditorías. Desde esta perspectiva, para que un director pueda tomar una decisión debe incurrir en costos asociados generados por la contratación de consultores tributarios o auditoras (Badoino, 2020, p. 14).

Por esta razón, se considera que lo dispuesto en la normativa, no solo afecta la integridad de los directores al considerarlos como responsables solidarios, sino que los ubica en una situación difícil. Ello se debe a que, para evitar o mitigar el riesgo de incurrir en un acto elusivo, deben recurrir a expertos tributaristas, lo que también significa un desembolso monetario; este, al no estar previsto, afecta económicamente a la empresa. Además, puede afectar las oportunidades de negocio, puesto que aquel dinero podría ser destinado a otras necesidades de la compañía que incremente la venta de sus productos, tales como el *marketing*, diversificación de productos, adquisición de insumos o maquinarias, entre otros.

Contrariamente, según Saenz, la exigencia tributaria contenida en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario es positiva, pues implica que los profesionales, en este caso directores, se vean forzados a adquirir mayores conocimientos sobre el aspecto tributario. Dichos conocimientos van a generar un mayor aprendizaje y adquisición de experiencia, los cuales no deberían estar privatizados. A pesar de ello, la empresa necesariamente va a incurrir en un costo que no estaba previsto y que, de forma alguna, va a impactar en el negocio, al menos hasta que los directores adquieran la experiencia necesaria (Gestión, 2020).

También, se critica el hecho de que la atribución de la responsabilidad solidaria pueda generar un perjuicio económico para los directores al tener, necesariamente, que disminuir sus responsabilidades y/o cargos. En efecto, según Vignale, la Norma XVI busca dotar de mayor responsabilidad a los directores, por lo que no es congruente que estén a cargo de muchos directorios (Gestión, 2020). Entonces, los directores podrían verse forzados a renunciar a ciertas responsabilidades, lo que también podría generar la disminución de sus ingresos.

Según un estudio realizado por el *Spencer Stuart Board Index* en el año 2019, se tuvo como resultado que los directorios tienen entre 3 y 16 miembros (Spencer Stuart Board Index, 2019). Asimismo, el promedio de directores por Directorios en el Perú es de 8. A continuación, se presenta el último estudio realizado por el ente, el cual está actualizado al 2018.

Figura 12: Tamaño medio de Directorio en el Perú

Fuente: Spencer Stuart Board Index 2018

Elaboración propia

Dicho estudio muestra que los directores tienen varios directorios a su cargo; esto confirma que, indirectamente, también se verían obligados a renunciar a algunos directorios para disminuir sus responsabilidades, o asumirlas de forma óptima con los directorios de los que sí sean responsables. Sin embargo, ello también incrementa el costo para las empresas, puesto que no solo requerirán de más directores, sino que estas personas también deben estar aptas para desempeñarse en el cargo; entonces, se ven involucrados los costos y la experiencia. Los directores más afectados serían aquellos que se encuentran bajo la modalidad de independientes, pues, al no estar vinculados a la compañía, se encuentran con un mayor nivel de riesgo ante la metodología de SUNAT: una planificación fiscal más agresiva (Badoino, 2020, p. 14).

En síntesis, la normativa antielusiva puede transgredir el principio de la presunción de la inocencia, ya que presume que los directorios actuaron con dolo ante un posible caso de elusión tributaria; en otras palabras, de acuerdo a la norma, cualquier acto discrecional podría implicar una mala fe

del directorio y por ello podría atribuirles la responsabilidad solidaria a los directores. Esto atenta contra lo estipulado en la Declaración Universal de los Derechos Humanos y la Constitución Política del Perú de 1993. Además, representa un mayor gasto para las empresas al requerir la contratación de servicios de auditoría que mitiguen el riesgo de incurrir en actos elusivos, así como implica una reducción de las obligaciones y, por tanto, ingresos de los directores de las distintas compañías.



CONCLUSIONES

- La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario tiene como objetivo mitigar y, en el mejor de los casos, erradicar las figuras complejas a través de un planeamiento fiscal agresivo que tenga como finalidad disminuir la carga fiscal o diferir el pago de impuestos. Esta tuvo como precedente la Norma VIII, la cual solo regulaba las simulaciones, mas no los casos de elusión.
- La Norma XVI transgrede el principio de predictibilidad al emplear terminología confusa que puede generar ambigüedad en su interpretación y escenarios de incertidumbre. Esto fue confirmado con las encuestas, en las que el 71% de los especialistas manifestó que la normativa antielusiva no abarca el principio de predictibilidad.
- La Norma XVI transgrede el principio de irretroactividad, ya que pretende aplicarse para casos desde el 2012, aun cuando sus parámetros de fondo y forma fueron completados y aprobados en el 2019. El 50% de los especialistas considera que la Norma XVI actúa de forma retroactiva, lo que atenta contra la seguridad jurídica de los contribuyentes: se vulnera el artículo N° 2 de la Constitución Política del Perú.
- La Norma XVI transgrede el principio de presunción de inocencia, ya que establece la responsabilidad solidaria a los directores a través de su propio patrimonio: el 50% de los especialistas manifestaron que la norma antielusiva no respeta este principio. Dicha transgresión afecta económicamente a las empresas y directores, debido a la necesidad de contratación de auditorías para mitigar el riesgo de incurrir en actos elusivos y la renuncia a ciertas responsabilidades como directores, respectivamente.

RECOMENDACIONES

- Se recomienda que se reformule la actual normativa para establecer los parámetros aplicables a nuestra realidad tributaria. Sería difícil redactar una norma antielusiva específica para cada caso de elusión, por lo que la creación de una norma general sigue siendo la mejor opción. La implementación de la Norma XVI es pertinente; sin embargo, el problema radica en su aplicación. A pesar de la vulneración de ciertos principios jurídicos, no se desacredita que la norma sea beneficiosa para la legislación peruana y logre mitigar de forma óptima los casos de elusión en el Perú.
- Se recomienda incluir de forma expresa un glosario con la definición de los términos ambiguos que se mencionaron en el segundo apartado del capítulo Resultados en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario; estos pueden ser mejorados con terminologías propiamente peruanas. Adicionalmente, se recomienda que la responsabilidad solidaria que se atribuye al directorio sea absuelta o que se defina en la Norma XVI exactamente en qué casos se les atribuye.
- Se recomienda que SUNAT tenga una mesa de diálogo con los principales representantes del sector privado, pues la norma impacta en este principalmente. La finalidad de dicha mesa de diálogo es mejorar los parámetros de fondo y forma de la Norma XVI. Además, en dicha reunión el privado puede emitir comentarios acerca de los parámetros, así como dar a conocer a SUNAT su forma de negocio, de tal forma que no se confunda una figura de beneficio económico para la empresa con la transgresión de la ley a través de simulaciones.

- Se recomienda que se instaure un Comité Revisor independiente conformado por prestigiosos tributaristas en el medio con actividad e investigación académica, preferentemente. El Comité puede incluir a un representante de la Administración Tributaria, un representante del sector privado y un representante del Ministerio de Economía y Finanzas; ello con el objetivo de evitar sesgos y casos de arbitrariedad.
- Se recomienda diversificar los Informes de la Administración Tributaria para aclarar los vacíos que la norma plantea, tales como sanciones, mecanismos sancionadores, plazos, ámbitos de aplicación, tipos de pruebas, instancias procedimentales, entre otros. Adicionalmente, el Catálogo de esquemas fiscales debe incluir más casos que reflejen qué actos son considerados como elusivos.
- Se recomienda fomentar las investigaciones sobre la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, puesto que no existe muchos trabajos de investigación actuales, especialmente realizados por contadores. Es fundamental que un contador domine la parte contable, pero también debe conocer de otras ciencias, especialmente si es tan apremiante para su carrera como lo es la parte tributaria: un contador debe estar apto para identificar posibles operaciones de riesgo tributario.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AELE (2017). *Ley del Impuesto a la Renta*. Undécima edición. Lima.

AELE (2019). *Ley del impuesto general a las Ventas*. Lima.

Alva, M. (2001). El Principio de predictibilidad y el Derecho Tributario. *Análisis Tributario*, XIV (20), 20-23.

Arana, J. C. Comunicación personal. 11 de noviembre de 2020.

Asamblea General de las Naciones Unidas (1948). *Declaración Universal de Derechos Humanos*. Recuperado de https://www.ohchr.org/EN/UDHR/Documents/UDHR_Translations/spn.pdf

Asamblea Nacional Constituyente francesa (1789). *Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano de 1789*. Recuperado de https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank_mm/espagnol/es_ddhc.pdf

Badoino R. (18 de febrero de 2020). La situación de los directores frente a la norma antielusiva. *Gestión*. Recuperado de <https://gestion.pe/economia/la-situacion-de-los-directores-frente-a-la-norma-antielusiva-noticia/>

Beccaria, C. (2015). *Tratado de los delitos y de las penas*. Madrid, España: Fondo de Cultura Económica.

Benavente, H. (2009). El Derecho Constitucional a la presunción de inocencia en Perú y México, así como su relación con los demás derechos constitucionales. *Estudios constitucionales*, 7 (1), 59-89. Recuperado de <https://scielo.conicyt.cl/pdf/estconst/v7n1/art03.pdf>

Berenguel, L. (1992). *La irretroactividad de las leyes y la seguridad jurídica. Ponencia individual*. Recuperado de http://www.ipdt.org/uploads/docs/03_Rev23_LHB.pdf

Bernal, C. (2010). *Metodología de la investigación*. Tercera edición. Colombia: Pearson Educación.

Bravo, J. (2013). Algunos comentarios con relación a la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (53), 67-80. Recuperado de http://www.ipdt.org/uploads/docs/03_Rev53_JBC.pdf

Calderón (2009). Seguridad Jurídica y Derecho Penal. Chile. *Revista de Estudios de la Justicia*, (11), 181-199. Recuperado de http://web.derecho.uchile.cl/cej/rej11/OLIVER%20_14_.pdf

Campos, M. (2018). Más normas, menos seguridad: El problema de la seguridad jurídica en todo proceso de reforma. *Vox Juris*, 35 (1), 117-125. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6480483>

Carbajal, M. (2019). ¿La Norma Antielusiva vulnera la estabilidad jurídica en el Perú? *Revista Lidera*, (14), 11-15. Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima. Recuperado de <https://files.pucp.education/facultad/ciencias-contables/wp-content/uploads/2020/03/04170640/Revista-Lidera-N%C3%BAmero-14.pdf>

Carbajal, M. (2019). *La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario y la vulneración de la estabilidad jurídica de los contribuyentes en el Perú* (Trabajo de Investigación para obtener el grado de bachiller). Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima. Recuperado de <http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/20.500.12404/16121>

Casanova-Regis, R. (Julio de 2019). La norma antielusiva, las recomendaciones de la OCDE y la falta de estabilidad jurídica en su vigencia. *VI Simposio Lidera*. Lima, Perú. Recuperado de https://educast.pucp.edu.pe/video/11599/vi_simposio_academico_lidera_e_l_reto_de_la_armonizacion_de_las_normas_tributarias_frente_a_las_normas_contables__parte_06

Chavez, M. Comunicación personal. 05 de noviembre de 2020.

Chura, M. (2013). *La elusión tributaria y el cumplimiento de las normas tributarias en el Mercado Central de Lima Metropolitana 2012* (Tesis de pregrado). Universidad San Martín de Porres, Lima. Recuperado de http://www.repositorioacademico.usmp.edu.pe/bitstream/usmp/672/3/chura_ml.pdf

Coarita, G. (2019). *La elusión fiscal y su incidencia en la recaudación tributaria de las empresas comerciales de Lima Metropolitana, año 2017* (Tesis de pregrado). Universidad San Martín de Porres, Lima. Recuperado de http://www.repositorioacademico.usmp.edu.pe/bitstream/usmp/5098/1/coarita_cg.pdf

Comisión Económica para América Latina y el Caribe (2016). *Tributación para un crecimiento inclusivo*. Recuperado de <https://www.cepal.org/es/publicaciones/39949-tributacion-un-crecimiento-inclusivo>

Comisión Permanente del Congreso de la República (2001). Ley del Procedimiento Administrativo General Ley 27444. Diario Oficial El Peruano. Lima, 11 de abril.

Comunidad Andina (2020). *Somos Comunidad Andina*. Recuperado de <http://www.comunidadandina.org/Seccion.aspx?tipo=QU>

Congreso Constituyente Democrático (1993). *Constitución Política del Perú de 1993*.

Congreso de la República del Perú (1988). Ley N° 24829, Ley de creación de la Superintendencia Nacional de Aduanas. Diario Oficial El Peruano. Lima: Congreso de la República del Perú, 07 de junio.

Congreso de la República del Perú (1991). Código Penal del Perú. Lima, Congreso de la República del Perú, 03 de abril.

Congreso de la República del Perú (1996). Decreto Legislativo N° 813 Ley Penal Tributaria. Diario Oficial El Peruano. Lima, 24 de abril.

Congreso de la República del Perú (1996). Ley N° 26663. Diario Oficial El Peruano. Lima, 22 de setiembre.

Congreso de la República del Perú (2004). Ley de reforma constitucional en materia pensionaria, y la afectación del principio de Retroactividad Benigna Ley 28389. Diario Oficial El Peruano. Lima: Congreso de la República del Perú, 17 de noviembre.

Congreso de la República del Perú (2004). Ley para la lucha contra la evasión y para la formalización de la economía Ley N° 28194. Diario Oficial El Peruano. Lima, 26 de marzo.

Congreso de la República del Perú (2012). Decreto Legislativo N° 1114 Decreto legislativo que modifica de la Ley Penal Tributaria Decreto Legislativo N° 813. Diario Oficial El Peruano. Lima, 05 de julio

Congreso de la República del Perú (2012). Decreto Legislativo N° 1121. Diario Oficial El Peruano. Lima, 18 de julio.

Congreso de la República del Perú (2012). Norma XVI: Calificación, elusión de normas tributarias y simulación. Diario Oficial El Peruano. Lima.

Congreso de la República del Perú (2013). Decreto Supremo N° 133-2013-EF Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario. Diario Oficial El Peruano. Lima, 22 de junio.

Congreso de la República del Perú (2014). Ley que establece medidas tributarias, simplificación de procedimientos y permisos para la promoción

y dinamización de la inversión en el país Ley N° 30230. Diario Oficial El Peruano. Lima, 12 de julio.

Congreso de la República del Perú (2018). Decreto Legislativo N° 1422. Diario oficial El peruano. Lima, 19 de julio.

Congreso de la República del Perú (2018). Ley que delega en el poder ejecutivo la facultad de legislar en materia de gestión económica y competitividad, de integridad y lucha contra la corrupción, de prevención y protección de personas en situación de violencia y vulnerabilidad y de modernización de la gestión del estado Ley N° 30823. Lima, 20 de julio.

Congreso de la República del Perú (2019). Decreto Supremo n° 145-2019-EF. Ley que aprueba los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la norma anti-elusiva general contenida en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. Lima, 6 de mayo.

Corbacho, A., Fretes, V., y Lora, E. (2013). Recaudar no basta: los impuestos como instrumento de desarrollo. *Desarrollo en las Américas (DIA)*. Washington, Estado Unidos: Banco Interamericano de desarrollo. Recuperado de <https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/Recaudar-no-basta-Los-impuestos-como-instrumento-de-desarrollo.pdf>

Cordón, F. (2004). *Ley de Enjuiciamiento Civil y otras normas procesales*.

Cores, R. Comunicación personal. 12 de noviembre de 2020.

Correa, M. R. (2009). *El sistema jurídico*. Lima, Perú: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Recuperado de <http://www.osterlingfirm.com/Documentos/webma%20-%20copia/EL%20SISTEMA%20JUR%20C3%8DDICO%20Introduci%C3%B3n%20al%20Derecho%20-%20Marcial%20Rubio%20Correa.pdf>

Corte Suprema de Justicia (2002). *Casación N° 559-2002-Lima*. Recuperado de http://spij.minjus.gob.pe/content/publicaciones_oficiales/img/constitucion-Decima.pdf

Departamento de Investigación y documentación parlamentaria (2018). *Cifras sobre el sistema tributario peruano. Data para el debate parlamentario*. Recuperado de [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con5_uibd.nsf/FDAEDD759296819A052582AB00652EC4/\\$FILE/DATA-N%C2%BA-3-Tema-tributario.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con5_uibd.nsf/FDAEDD759296819A052582AB00652EC4/$FILE/DATA-N%C2%BA-3-Tema-tributario.pdf)

Díaz, N. & Vigo, J. (2017). *Causas y consecuencias de la suspensión de la Norma VIII (párrafos 2 – 5) y su impacto para mitigar el fraude de Ley en el Perú* (tesis de pregrado). Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo, Chiclayo. Recuperado de http://tesis.usat.edu.pe/bitstream/20.500.12423/891/1/TL_DiazBravoNeida_VigoCoronelJhony.pdf

Dimitrijevič, A. (2001). Los Principios del Procedimiento Administrativo en la Ley del Procedimiento Administrativo General: fundamentos, alcances e Importancia. *Derecho & Sociedad*, (17), 258-268. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/viewFile/16890/17196>

Ernst & Young (2015). *Cláusula General Antiabuso Tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica*. Recuperado de <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2016/02/CI%C3%A1usula-General-Antiabuso-Tributaria-en-Espa%C3%B1a-Propuestas-para-una-mayor-seguridad-jur%C3%ADdica.pdf>

Entrevistado con identidad en reserva: Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. Comunicación personal. 10 de noviembre de 2020.

Gaceta Jurídica (2007). *El Código Civil en su jurisprudencia*.

Gamarra, C. (2018). *Análisis de la cláusula general antielusiva en el Perú y propuesta para su reformulación* (Tesis de pregrado). Universidad de Lima, Lima. Recuperado de http://repositorio.ulima.edu.pe/bitstream/handle/ulima/6271/Gamarra_Acevedo_Carmen_Rosa.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Gastañaga, W. (2016). *La elusión dentro del sistema tributario y la recaudación como política fiscal en la ciudad del Cusco 2015* (Tesis de pregrado). Universidad Andina del Cusco, Perú. Recuperado de http://repositorio.uandina.edu.pe/bitstream/UAC/470/3/Walter_Tesis_bachiller_2016.pdf

Gazzo, J. (1993). La seguridad jurídica en el Derecho Tributario. Entrevista a Gerardo Ataliba. *IUS ET VERITAS*, (7), 61-65.

Gestión (18 de febrero de 2020). *La situación de los directores frente a la norma antielusiva*. Recuperado de <https://gestion.pe/economia/la-situacion-de-los-directores-frente-a-la-norma-antielusiva-noticia/>

Gestión (19 de octubre de 2020). *Sunat accederá a información tributaria de 33,000 personas de alto patrimonio radicadas en Perú*. Recuperado de <https://gestion.pe/economia/sunat-accedera-a-informacion-tributaria-de-33000-personas-de-alto-patrimonio-radicadas-en-peru-noticia/?ref=gesr>

Gil, F. (30 de enero de 2018). El sistema tributario del Perú y las dificultades que hacen lento su desarrollo. *Gestión*. Recuperado de <https://gestion.pe/economia/dificultades-enfrenta-sistema-tributario-peru-226012-noticia/>

Grupo de Justicia Fiscal en el Perú (2018). *Evasión y Elusión tributaria en el Perú. Causa y efecto de la injusticia social*. Recuperado de <https://actua.pe/wp-content/uploads/2018/07/EVASI%C3%93N-Y-ELUSI%C3%93N-TRIBUTARIA.pdf>

Higa, C. (2013). El derecho a la Presunción de Inocencia desde un punto de vista constitucional. *Derecho & sociedad*, (40), 113-120. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12793>

Lizárraga, J. (2018). La Cláusula Antielusiva General (“CAG”) en el ordenamiento jurídico-tributario peruano. Perspectiva local: Sobre el carácter material o procesal de la CAG. XIV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. La Cláusula Antielusiva General en el ordenamiento peruano. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* (65), 433-454. Recuperado de <https://www.ipdt.org/jornadas-ok/xiv-jornada/>.

Lozano I. (07 de febrero de 2020). Sunat: Estos son los cinco esquemas que usan las empresas para eludir los impuestos en el Perú. *El Comercio*. Recuperado de <https://elcomercio.pe/economia/peru/sunat-estos-son-los-cinco-esquemas-que-usan-las-empresas-para-eludir-impuestos-noticia/?ref=ecr>

Luján, A. (2019). La norma antielusiva, las recomendaciones de la OCDE y la falta de estabilidad jurídica en su vigencia”. Ponencia presentada en *VI Simposio Lidera*. Revista Lidera. Lima, 13 de julio. Consulta: 25 de julio de 2019. Recuperado de https://educast.pucp.edu.pe/video/11599/vi_simposio_academico_lidera_e_l_reto_de_la_armonizacion_de_las_normas_tributarias_frente_a_las_normas_contables__parte_06

Luque, J. (Agosto de 2012). *Algunos apuntes sobre la nueva norma XVI*. Recuperado de <http://studylib.es/doc/5041133/algunos-apuntes-sobre-la-nuevanorma-xvi-por>

Magasich, A. (2016). *La derrotabilidad, fraude de ley y la cláusula general antielusiva. Análisis desde el derecho tributario español y chileno* (Tesis de postgrado). Universidad de Barcelona, España. Recuperado de https://www.tesisenred.net/bitstream/handle/10803/403950/AMA_TESIS.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Marchesi, O. Comunicación personal. 06 de noviembre de 2020.

Márquez R. (05 de marzo de 2019). SIN cuestiona decreto sobre norma antielusiva. *Perú 21*. Recuperado de <https://peru21.pe/economia/sni-cuestiona-decreto-norma-antielusiva-afirma-transgrede-constitucion-nndc-463706>

Matus, M. (2017). La elusión tributaria y su sanción en la Ley N° 20.780: Hacia un concepto de negocio jurídico elusivo. *Ius et Praxis*, 23(1), 67-90. Recuperado de <https://scielo.conicyt.cl/pdf/iusetp/v23n1/art03.pdf>

Medrano, H. (1990). En torno al concepto y la clasificación de los tributos en el Perú. *Revista del IPDT*, (18), 37-50. Recuperado de http://www.ipdt.org/uploads/docs/02_Rev18_HMC.pdf

Mendieta, L. y Parra, C. (2011). Eficacia, vigencia y positividad de la norma. *Derecho y Realidad*, 9(18). Recuperado de https://revistas.uptc.edu.co/index.php/derecho_realidad/article/download/4899/3989

Ministerio de Economía y Finanzas (1965). Resolución del Tribunal Fiscal 1965-001195-0. Lima.

Ministerio de Economía y Finanzas (1968). Resolución del Tribunal Fiscal N° 4157. Tribunal Fiscal. Lima, 12 de diciembre.

Ministerio de Economía y Finanzas (1969). Resolución del Tribunal Fiscal 1969-004315-0. Lima.

Ministerio de Economía y Finanzas (2000). Resolución del Tribunal Fiscal 622-2-2000. Lima.

Ministerio de Economía y Finanzas (1991). Ley que regula los Impuestos General a las Ventas y Selectivo al Consumo. Decreto legislativo N° 666. Lima, 11 de setiembre.

Ministerio de Economía y Finanzas (2000). Decreto Legislativo N° 773. Lima.

Ministerio de Economía y Finanzas (2001). Decreto Ley N° 25859. Lima, 18 de noviembre.

Ministerio de Economía y Finanzas (2003). Resolución del Tribunal Fiscal 07448-2-2003. Lima.

Ministerio de Economía y Finanzas (2003). Resolución del Tribunal Fiscal 07448-2-2003. Lima.

Ministerio de Economía y Finanzas (2017). Resolución del Tribunal Fiscal 2017-10-6233. Lima.

Ministerio de Economía y Finanzas (2017). Resolución del Tribunal *Fiscal* 2017-06-4234 Lima.

Ministerio de Economía y Finanzas (2018). *Resolución del Tribunal Fiscal* 2018-11-4723. Lima.

Ministerio de Economía y Finanzas (2018). Código Tributario. Lima.

Ministerio de Economía y Finanzas (06 de mayo de 2019). Gobierno publicó Decreto Supremo de la Norma Antielusiva General como herramienta efectiva para prevenir y perseguir la elusión tributaria. *Comunicados, Entrevistas y Notas de Prensa*. Recuperado de <https://www.mef.gob.pe/es/noticias/notas-de-prensa-y-comunicados/5998-gobierno-publico-decreto-supremo-de-la-norma-antielusiva-general-como-herramienta-efectiva-para-prevenir-y-perseguir-la-elusion-tributaria#:~:text=As%C3%AD%2C%20el%20Per%C3%BA%20se%20suma,refiri%C3%B3%20el%20ministro%20Carlos%20Oliva>.

Ministerio de Economía y Finanzas (2019). Resolución del Tribunal Fiscal 2019-11-00967. Lima.

Ministerio de Economía y Finanzas (2019). Resolución del Tribunal Fiscal 2019-05-7857. Lima.

Ministerio de Economía y Finanzas (2019). Resolución del Tribunal Fiscal 2019-02-10971. Lima.

Ministerio de Economía y Finanzas (2020). *Convenio para evitar la doble imposición*. Recuperado de <https://www.mef.gob.pe/es/convenio-para-evitar-la-doble-imposicion>

Ministerio de Economía y Finanzas (2020). Decreto Supremo N° 263. Lima, 13 de setiembre.

Ministerio de Justicia y Derechos humanos (2015). *Código Civil*. Lima.

Ministerio de Justicia y Derechos Humanos (2016). *Código Procesal Penal*. Lima.

Moreno, D. E., y Moreno, S. E. (2014). La elusión tributaria: Análisis crítico de la actual Normatividad y Propuestas para una futura reforma. *Derecho & Sociedad*, (43), 151-167. Recuperado de <https://www.echaiz.com/pdf/167-LA-ELUSION-TRIBUTARIA.pdf>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2015). *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes Finales 2015*. Recuperado de <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

Ortecho, V. (2008). *Los Derechos Fundamentales en el Perú*. Lima, Perú: Editorial Rodhas SAC.

Poder Ejecutivo (1988). Decreto Legislativo N° 501. Lima, 03 de noviembre.

Poder Ejecutivo (1996). Decreto Legislativo N° 816. Lima, 21 de abril.

Poder Ejecutivo (1999). Decreto Supremo N° 135-99-EFF. Lima, 19 de agosto.

Pontificia Universidad Católica del Perú (2010). *Plan de estudios*. Lima, Perú: Facultad de Ciencias Contables. Recuperado de http://facultad.pucp.edu.pe/ciencias-contables/files/2012/03/Malla-curricular_Contabilidad-2010-web-130212.pdf

Quintanilla De La Cruz, E. (2014). *La evasión tributaria y su incidencia en la recaudación fiscal en el Perú y Latinoamérica* (Tesis de postgrado). Universidad San Martín de Porres, Lima. Recuperado de http://www.repositorioacademico.usmp.edu.pe/bitstream/usmp/1106/1/quintanilla_ce.pdf

Quisbert, E. (2006). Principios Constitucionales. *International law offices. Bolivia*. Recuperado de <http://ermoquisbert.tripod.com/dc/05.pdf>

Ramírez-Gastón, R. (8 de febrero de 2019). Breves apuntes sobre la aplicación de la Norma Antielusiva". *Gestión*. Recuperado de <https://gestion.pe/blog/agenda-legal/2019/02/breves-apuntes-sobre-la-aplicacion-de-la-norma-antielusiva.html?ref=gesr>

Ramos, J. (2011). El imperio del Derecho. *Pirámide de Kelsen*. Recuperado de <https://iusuniversalis.blogia.com/2011/022402-piramide-de-kelsen.php>

Ríos, M. (16 de noviembre de 2018). Sunat: Incumplimiento de obligaciones tributarias le cuesta al Estado S/. 56,000 millones. *Gestión*. Recuperado de <https://gestion.pe/economia/sunat-incumplimiento-obligaciones-tributarias-le-cuesta-s-56-000-millones-250091-noticia/>.

Robles, C. (17 de noviembre de 2010) Aplicación en el tiempo de la Norma Tributaria [Mensaje en un blog]. Recuperado de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/tag/retroactividad/>

Rubio, M. (2005). La vigencia y validez de las normas jurídicas en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. *THĒMIS-Revista de Derecho*, (51), 7-18. Recuperado de http://revistas.pucp.edu.pe/imagenes/themis/themis_051.pdf

Ruiz, L. (1989). El principio de irretroactividad de la ley penal en la doctrina y la jurisprudencia. *Anuario de la Facultad de Derecho*, (7), 147-167. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/819650.pdf>

Ruiz, W. (20 de febrero de 2011). La predictibilidad en la justicia peruana. *El Peruano*, p. 13. Recuperado de <https://www.pj.gob.pe/wps/wcm/connect/4a11c6004795d9cb9670f61f51d74444/20110220.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=4a11c6004795d9cb9670f61f51d74444>

Ruiz de Castilla, F., y de León, P. (2001). Las clasificaciones de los tributos e impuestos. *Derecho & Sociedad*, (17), 100-104. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/view/16843>

Sáinz (1995). Seguridad Jurídica. Madrid. *Enciclopedia Jurídica Básica*, IV, 6108-6118.

Sagués, N. (1997). *Jurisdicción constitucional y seguridad jurídica*. Repositorio Institucional de la PUCP. Recuperado de <http://repositorio.pucp.edu.pe/index/handle/123456789/96855>

Servicios de impuestos internos (2021). *Catálogo de Esquemas Tributarios*. Chile. Recuperado de https://www.sii.cl/destacados/catalogo_esquemas/

Sotomayor P. (25 de febrero de 2020). A propósito del índice de alto riesgo fiscal. La cláusula antielusiva general. *El Peruano – Jurídica*. Lima, pp. 4 - 5

Spencer Stuart (2019). *2019 Perú Board Index*. Recuperado de <https://www.spencerstuart.com/-/media/2020/october/perubi-2019.pdf>

SUNAT (2018). *Memoria Anual Institucional 2018*. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/planestrategico/memoria/memoria2018.pdf>

SUNAT (2019). *¿Qué entiende por tributo?* Recuperado de http://www.sunat.gob.pe/institucional/quienessomos/sistematributario_entende.html

SUNAT (2020). *Esquemas de alto riesgo fiscal*. Recuperado de http://orientacion.sunat.gob.pe/images/norma-antielusiva-general/Esquemas_Alto_Riesgo_2020.pdf

SUNAT (2020). *Ingresos Tributarios del Gobierno Central: noviembre 2020*. Recuperado de <https://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/index.html>

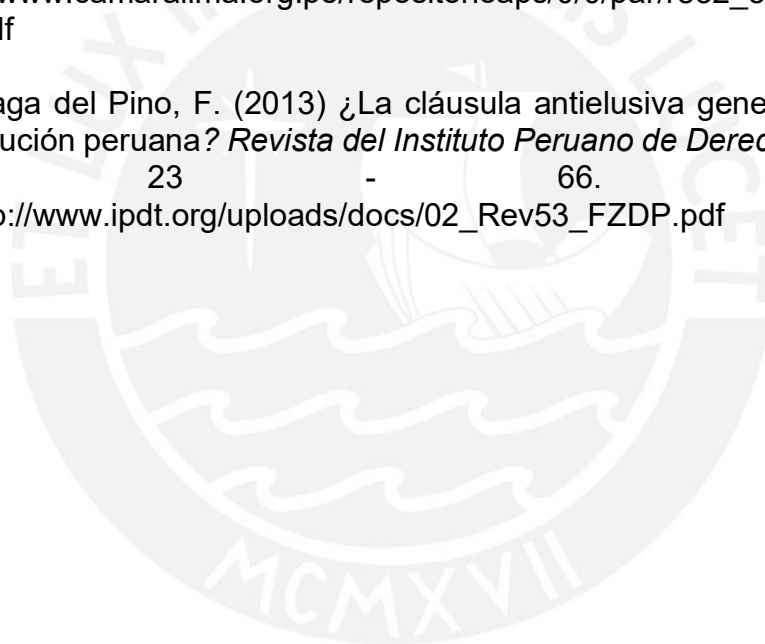
Tribunal Constitucional (2002). Sentencia del Tribunal Constitucional Exp. N.º 0016-2002-AI/TC. Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00016-2002-AI.pdf>

Umaña, M. (2002). Inversión extranjera directa en Centroamérica: el rol de la seguridad jurídica INCAE Business School. Recuperado de <https://www.incae.edu/EN/clacds/publicaciones/pdf/cen443.pdf>

Yáñez, F. (2014). Análisis de la nueva cláusula general antielusiva. *Revista de Estudios Tributarios*, (11). Recuperado de <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40726/42286>

Zavala, V. (2018). La controvertida Norma Antielusiva: la Cámara de Comercio de Lima exige reglas claras para su correcta aplicación". *Cámara de Comercio de Lima*. Lima, 2018, pp. 16 - 18. Recuperado de https://www.camaralima.org.pe/repositorioaps/0/0/par/r832_3/informe%20Iegal.pdf

Zuzunaga del Pino, F. (2013) ¿La cláusula antielusiva general vulnera la Constitución peruana? *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (53), 23 - 66. Recuperado de http://www.ipdt.org/uploads/docs/02_Rev53_FZDP.pdf



ÍNDICE DE ABREVIATURAS Y SIGLAS

BBVL	Bolsa de Valores de Lima
BEPS	Base Erosion and profit shifting / La erosión de la base imponible y el traslado de beneficios
BMC	Banco Mundial
CAG	Cláusula Antielusiva General
CAE	Cláusula Antielusiva Específica
CEPAL	Comisión Económica para América Latina y el Caribe
CT	Código Tributario Peruano
INDECOPI	Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual

MEF	Ministerio de Economía y Finanzas
NAG	Norma Antielusiva General
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
OSINERGMIN	Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería
PBI	Producto Bruto Interno
RTF	Resoluciones del Tribunal Fiscal
SUNAT	Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria
TP	Título Preliminar del Código Tributario

GLOSARIO

Economía de opción: Figura que permite acogerse al menor pago de impuestos sin contradecir el sistema tributario peruano

Elusión: Figura legal que no contradice el sistema tributario peruano

Evasión: Acción que contradice lo estipulado por el sistema tributario peruano

Fideicomiso: Es el contrato mediante el cual una o más personas ceden bienes, derechos o dinero de su propiedad a otra compañía

Franquicia: Es la contraprestación económica que se realiza entre dos partes para que una de ellas le ceda a la otra una licencia para iniciar un negocio con una marca ya consolidada en el mercado

Fraude de Ley: Acción que transgrede el sistema tributario peruano

Negocios anómalos: Figuras y/o acuerdos que no suelen darse con frecuencia, y que resultan extraños

Patrimonio Autónomo: Es el conjunto de bienes transferidos a una fiduciaria

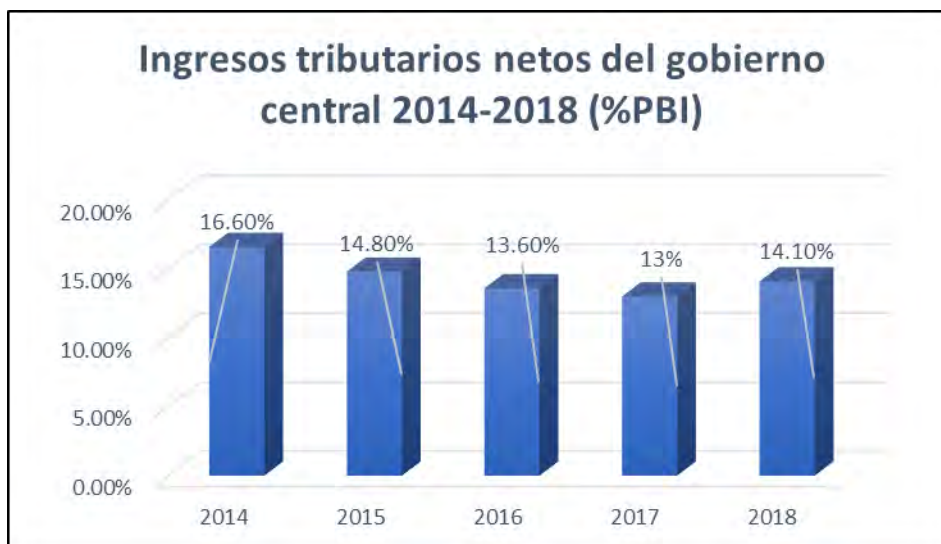
Regalías: Compensación económica al propietario de un derecho de propiedad industrial (patente, marca) o intelectual (derechos de autor)

Simulaciones: Acciones realizadas con el objetivo de aparentar cierto acto que cumpla con la legalidad de un territorio

Tributo: Dinero que los ciudadanos pagan al Estado para satisfacer sus gastos públicos

ANEXOS

Anexo 1: Ingresos Tributarios Netos del Gobierno Central 2014-2018



Fuente: SUNAT

Elaboración propia

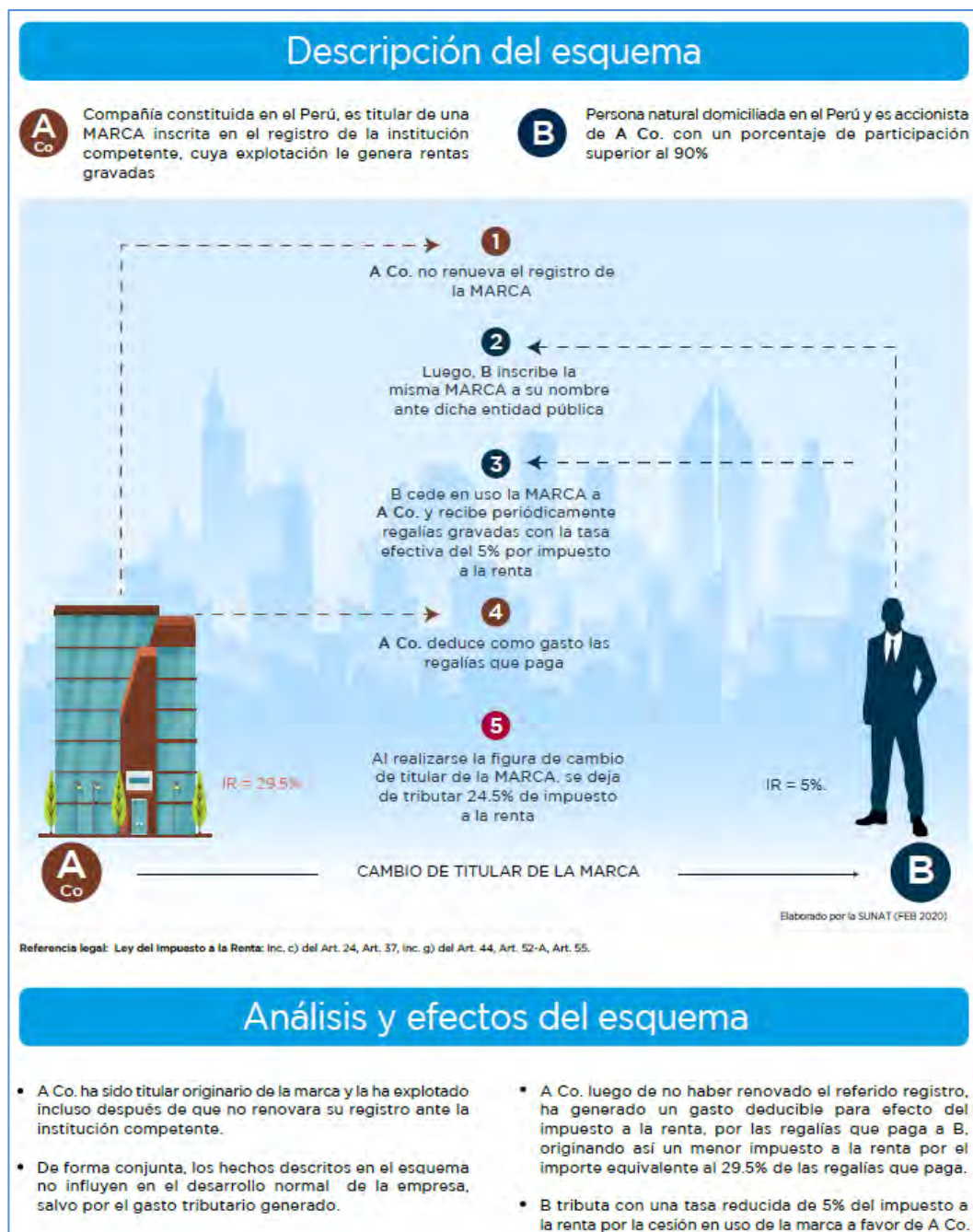
Anexo 2: Ingresos Tributarios Netos del Gobierno Central 2016-2020 (comparativo de los meses de noviembre)



Fuente: SUNAT

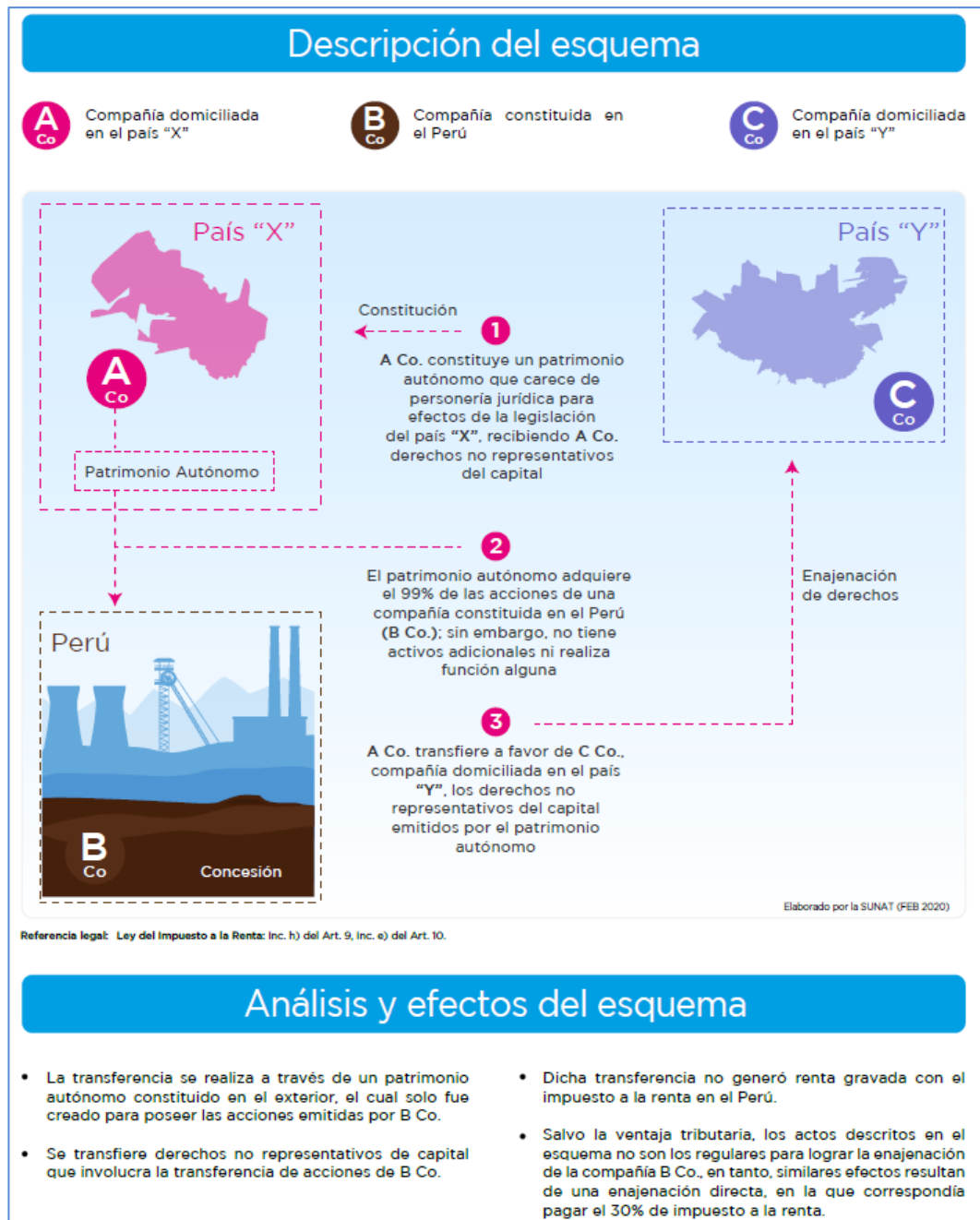
Elaboración propia

Anexo 3: Dedución de regalías por cesión en uso de marca



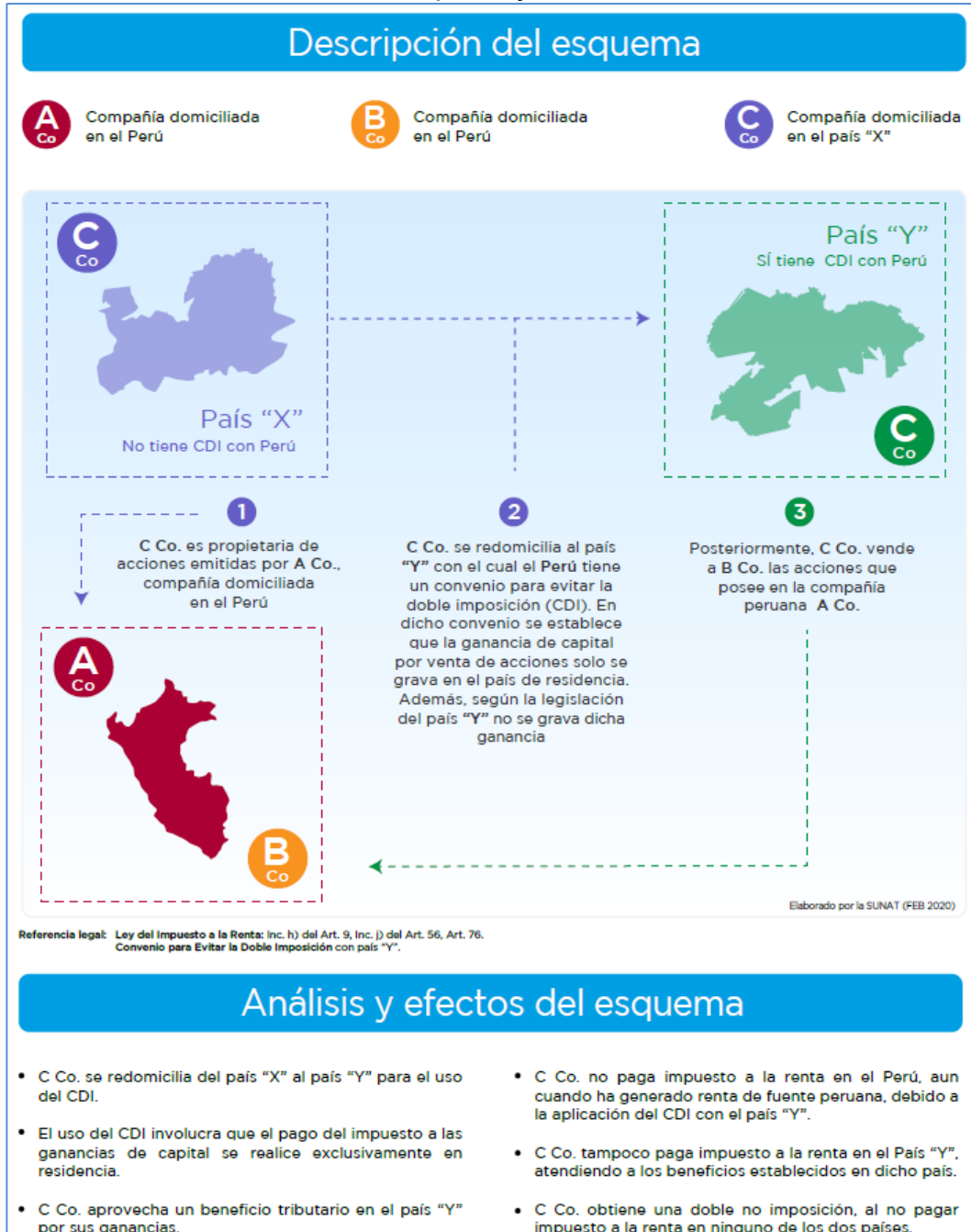
Fuente: SUNAT

Anexo 4: Enajenación de compañía peruana a través de un patrimonio autónomo



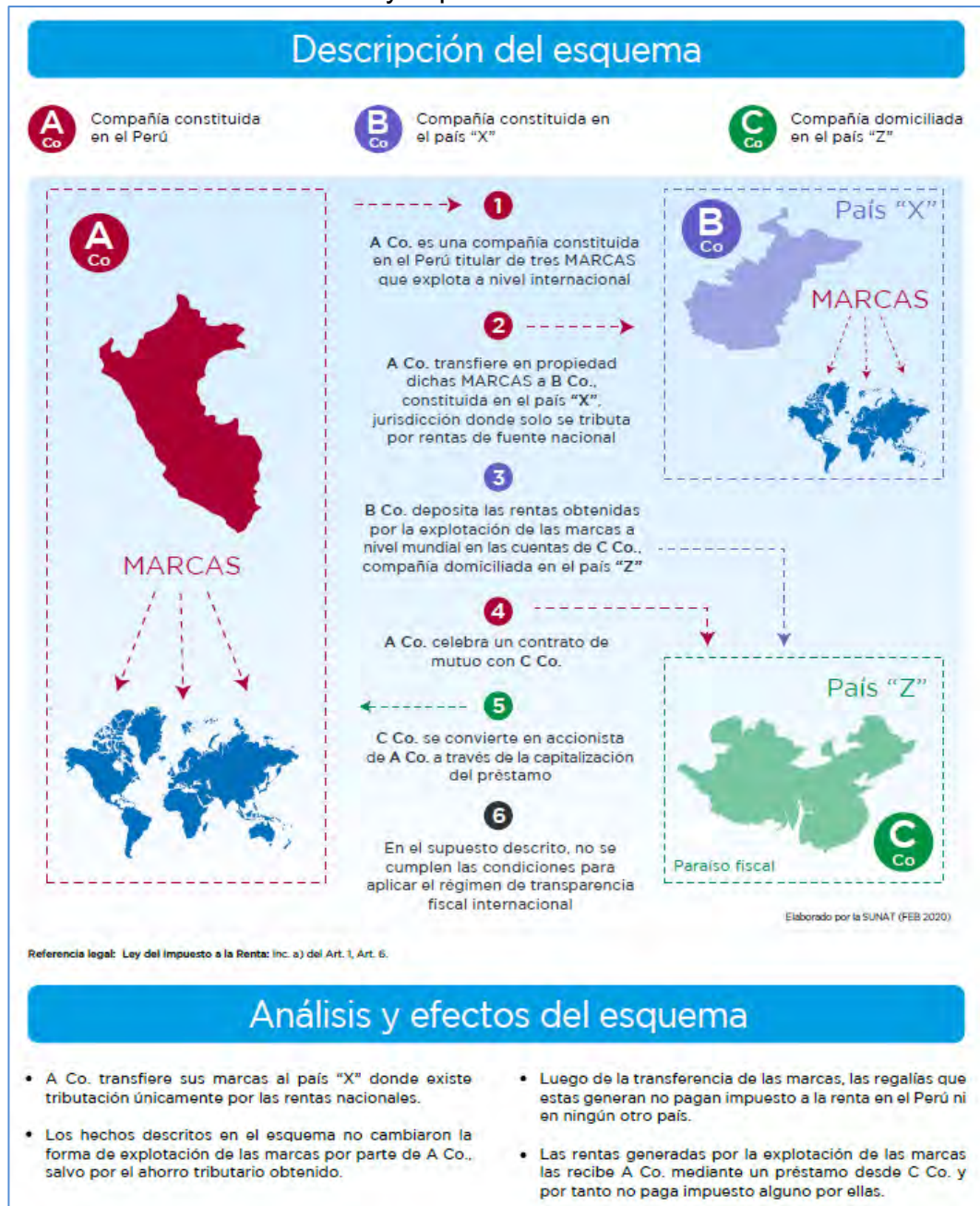
Fuente: SUNAT

Anexo 5: Redomicilio de una empresa y uso de CDI



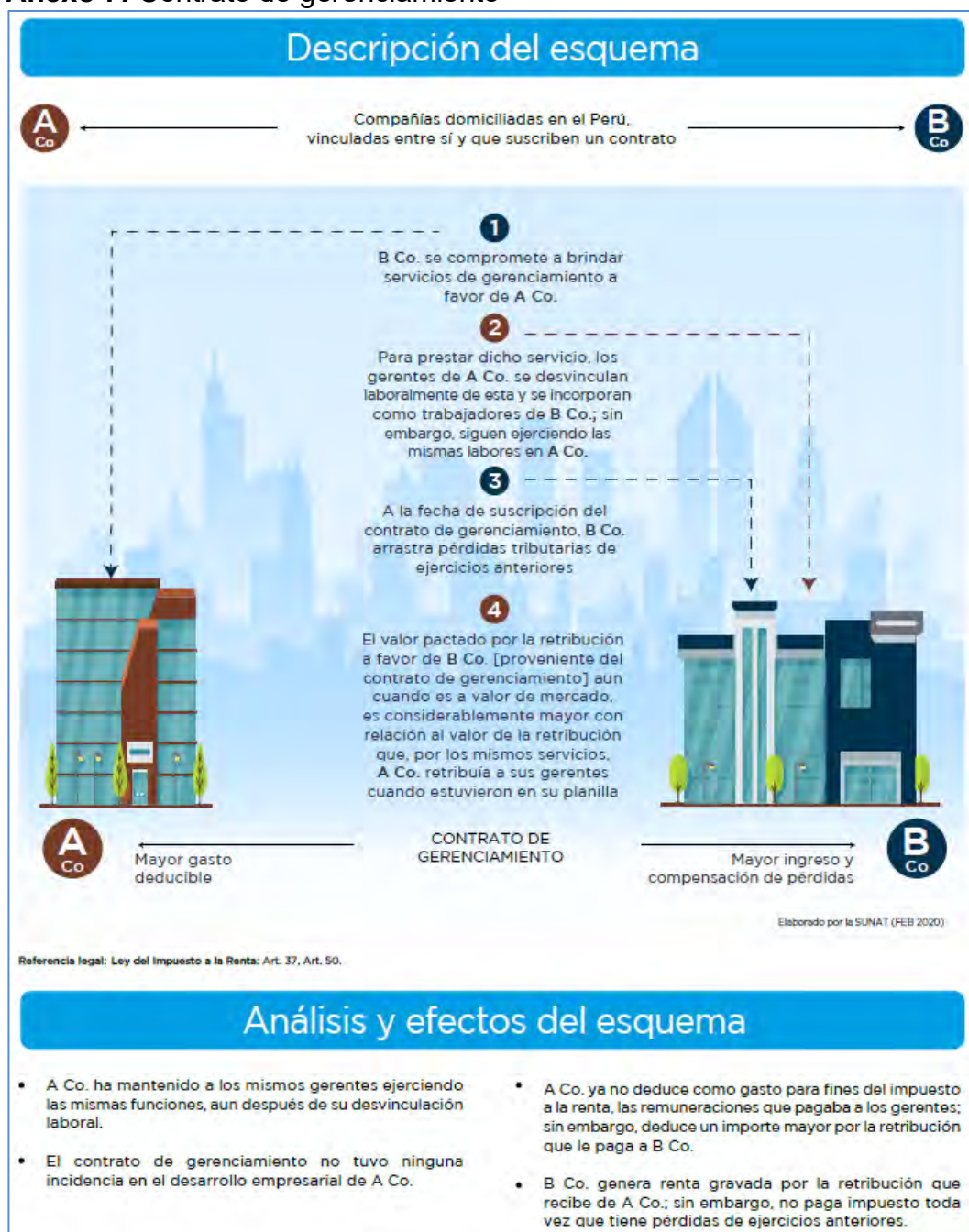
Fuente: SUNAT

Anexo 6: Cesión de marcas y capitalización de créditos



Fuente: SUNAT

Anexo 7: Contrato de gerenciamiento



Fuente: SUNAT

Anexo 8: Matriz de Consistencia

Problemas	Objetivos	Hipótesis.	Variables e Indicadores	Metodología
<p>Principal</p> <p>¿La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario vulnera la seguridad jurídica de los contribuyentes en el Perú?</p>	<p>Objetivo General</p> <p>Analizar si la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario vulnera la seguridad jurídica de los contribuyentes en el Perú</p>	<p>Hipótesis General</p> <p>La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario vulnera la seguridad jurídica de los contribuyentes en el Perú</p>	<p>Variable 1: Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario</p> <p>Indicadores:</p> <p>Antecedentes de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario V1 Código Tributario V2 Elusión V3 Evasión V4 Economía de opción V5</p>	<p>La metodología está dividida en 5: diseño, población, técnicas de procesamiento, análisis de datos y aspectos éticos.</p>
<p>Problemas específicos</p> <p>1. ¿La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario transgrede el principio de predictibilidad de estipulado en la Ley del Procedimiento Administrativo General Ley 27444?</p> <p>2. ¿La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario transgrede el principio de irretroactividad de estipulado en la Constitución Política del Perú de 1993?</p> <p>3. ¿La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario transgrede el principio de presunción de inocencia estipulado en la Constitución Política del Perú de 1993?</p>	<p>Objetivos Específicos</p> <p>1. Determinar si la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario transgrede el principio de predictibilidad estipulado en la Ley del Procedimiento Administrativo General Ley 27444</p> <p>2. Determinar si la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario transgrede el principio de irretroactividad estipulado en la Constitución Política del Perú de 1993</p> <p>3. Determinar si la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario transgrede el principio de presunción de inocencia estipulado en la Constitución Política del Perú de 1993</p>	<p>Hipótesis específicas</p> <p>1. La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario transgrede el principio de predictibilidad estipulado en la Ley del Procedimiento Administrativo General Ley 27444</p> <p>2. La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario transgrede el principio de irretroactividad estipulado en la Constitución Política del Perú de 1993</p> <p>3. La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario transgrede el principio de presunción de inocencia estipulado en la Constitución Política del Perú de 1993</p>	<p>Variable 2: Seguridad jurídica</p> <p>Indicadores:</p> <p>Antecedentes de la seguridad jurídica W1 Constitución política W2 Ley Marco del Sistema Tributario Nacional W3 Recaudación tributaria W4</p> <p>Variable 3: Principio de predictibilidad</p> <p>Indicadores:</p> <p>Normativa del principio de predictibilidad X1 Ley del Procedimiento Administrativo X2</p> <p>Variable 4: Principio de irretroactividad</p> <p>Indicadores:</p> <p>Normativa del principio de irretroactividad Y1 Constitución Política Y2 Código Civil Y3 Código tributario Y4</p> <p>Variable 5: Principio de presunción de inocencia</p> <p>Indicadores:</p> <p>Normativa del principio de presunción de inocencia Z1 Constitución Política Z2 Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano Z3</p>	<p>Tipo de Investigación</p> <p>Cualitativa</p> <p>Nivel de la Investigación</p> <p>Descriptivo - explicativo</p> <p>Método de la Investigación</p> <p>Inductivo - deductivo</p> <p>Diseño de la Investigación</p> <p>El método es Inductivo – deductivo debido a que estudia un fenómeno particular.</p> <p>Población y Muestra</p> <p>Por el tipo de investigación, no existe una población ni muestra definida.</p> <p>Técnica de recolección de datos</p> <ul style="list-style-type: none"> - Revisión de estadísticas - Opiniones de distintos autores - Análisis de documentos <p>Instrumento</p> <p>Fichas bibliográficas</p> <p>Fuentes</p> <p>Bibliográficas Normas legales</p>