

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD  
CATÓLICA DEL PERÚ**

**Escuela de Posgrado**



Posible responsabilidad penal de los representantes legales  
como consecuencia de la aplicación de la Norma XVI del  
Código Tributario

Trabajo de investigación para obtener el grado académico de Magíster  
en Derecho Tributario que presenta:

***Karem Condori Valencia***

Asesor:

***Armando Sánchez Málaga Carrillo***

Lima, 2021



### **Dedicatoria**

A mi esposo Alberto por su apoyo y aliento permanente.  
A mis hijos Frank, Richard y Nicole, mi orgullo y motivación.  
A mi padre por ser el forjador de mis valores.  
A la memoria de mi madre por educarme con sabiduría.

**Karem Condori**

## Resumen

El presente trabajo de investigación tiene como objetivo evaluar las posibles consecuencias de la aplicación de la Norma XVI del Código Tributario, conocida como norma anti-elusiva general, la cual tiene como propósito luchar contra la evasión y la elusión, producto del diseño y aplicación de planificaciones fiscales agresivas. Es por lo que se hace necesario revisar, evaluar y analizar las acciones determinativas en las que los hechos económicos efectuados por los administrados (contribuyentes) se calificaron como actos simulados o en algunos otros casos se detectaron actos de simulación parcial o fraude a la ley y si tales procedimientos pueden conllevar a que dichas calificaciones tengan un contexto penal. Ante ello, surge la pregunta de hasta qué punto y de qué forma es posible poder imputar una responsabilidad penal a los representantes legales de las empresas a las cuales la administración tributaria ha determinado simulación según la Norma XVI. El tema materia de investigación nos lleva a evaluar las consecuencias que podría acarrear la calificación económica que tendrá incidencia en diferentes impuestos, como el Impuesto a la Renta (en adelante IRTA), el Impuesto General a las Ventas (en adelante IGV), los tributos laborales, entre otros.

## Índice

Resumen .....	1
Índice .....	2
Lista de tablas .....	4
Lista de figuras .....	5
INTRODUCCIÓN.....	6
I. ESTADO DEL ARTE .....	8
1.1. Norma XVI .....	8
1.2. Elusión tributaria.....	12
1.3. Fraude a la Ley .....	14
1.4.Simulación Tributaria .....	17
1.4.1. La simulación absoluta. ....	19
1.4.2. La simulación relativa. ....	20
1.4.3. La simulación en el campo penal .....	21
1.5. La economía de opción. ....	22
1.6. La administración tributaria y la facultad de calificación.....	25
1.7. Responsabilidad solidaria de los representantes legales.....	26
1.8. Delitos fiscales .....	29
1.8.1. El bien jurídico – Aspectos generales.....	29
1.8.2. Ley Penal Tributaria – Decreto Legislativo N° 813.....	33
1.8.3. Defraudación tributaria.....	36
1.8.4. Diferencia entre delito tributario e infracción .....	44
1.8.5. Responsabilidad penal tributaria .....	45
II. ANÁLISIS DE LA LEGISLACIÓN COMPARADA.....	48
2.1. Normativa comparada.....	48
2.1.1. Con España.....	48
2.1.2. En Colombia.....	53
III. ANÁLISIS DE LA POSIBLE CONSECUENCIA PENAL APLICABLE A LOS REPRESENTANTES LEGALES .....	57
3.1. Análisis de la Norma Anti-elusiva General .....	57
3.2. Casuística N° 01: .....	59
3.3. Casuística N° 02: .....	60
3.4. Análisis de la responsabilidad solidaria de los representantes legales .....	62

3.5. Análisis de la responsabilidad penal de los representantes legales.....	63
CONCLUSIONES.....	65
Referencias Bibliográficas .....	67
Anexo N° 01 .....	73
Anexo N° 02.....	74



## Lista de tablas

Tabla N° 01 : Situaciones en las que puede aplicarse la Norma XVI: D. Leg. N° 145-2019-EF .....	11
Tabla N° 02 : Fraude a la Ley .....	14
Tabla N° 03: Evaluación cuantitativa del fraude a la ley .....	16
Tabla N° 04: Corriente Anti-autonomica por Villegas .....	34
Tabla N° 05: Agravantes de la Ley Penal Tributaria: D. Leg. N° 1114.....	43
Tabla N° 06 : Responsabilidad penal tributaria - Decreto Supremo N° 145-2019-EF46	
Tabla N° 07: Las teorías acerca del delito por Torres Cadavid.....	52



## Lista de figuras

Figura N° 01: Cuadro demostrativo de definición de: evasión y elusión y planificación tributarias o economía de opción.....	25
Figura: N° 02 Evolución Normativa sobre responsabilidad penal para personas jurídicas .....	55



## INTRODUCCIÓN

Perú, país con informalidad económica y uno de los más grandes en América Latina, carente de cultura tributaria, cuenta con un cumplimiento tributario reducido entre su población, generando efectos adversos en la caja fiscal, lo que ha propiciado reformas tributarias que no han cumplido con las expectativas tributarias. Estas reformas tributarias han sido significativas desde los años noventa; pero, a pesar de todos los esfuerzos realizados por el Estado en vía legislativa y a través de su ente administrador de tributos, se ha observado el incremento de la evasión tributaria, la simulación, así como el de la elusión, campos que no han sido muy estudiados en nuestro país. Este marco ha generado que el Estado se vea comprometido en buscar mecanismos de lucha contra el fraude a la ley tributaria, la simulación y en consecuencia una lucha contra la elusión; para lo cual ha diseñado y puesto en acción la norma anti elusiva general denominada Norma XVI, siendo este el instrumento que le permitirá recalificar las operaciones realizadas por las empresas.

Es por lo que se hace necesario revisar, evaluar y analizar las acciones determinativas en las que los hechos económicos efectuados por los administrados (contribuyentes) se calificaron como actos simulados o se detectaron actos de simulación parcial, tales como actos o situaciones, así como también las relaciones económicas que pudieran perseguir para tales procedimientos, que pueden conllevar a que dichas calificaciones tengan un contexto penal. Por lo que nos preguntamos, hasta qué punto y de qué forma es posible poder imputar una responsabilidad de carácter penal a los representantes legales de las empresas a las cuales la administración tributaria ha calificado una determinada transacción económica como simulación parcial o total, según el primer y el último párrafo de la Norma XVI.

En el presente trabajo de investigación, es nuestro propósito, verificar si a la fecha existen normas que permitan imputar responsabilidad penal a los representantes legales empresariales (personas jurídicas) como consecuencia de haberse determinado la existencia de una calificación de hechos económicos según la Norma XVI. Por tanto, para demostrar nuestro supuesto hipotético se aplicarán herramientas de investigación tales como el de estudio de casos y el análisis de la normativa.



La investigación que desarrollamos persigue como objetivo analizar la existencia de normas que permitan imputar una responsabilidad penal en los representantes legales empresariales y también analizar si la administración tributaria ha llegado a determinar casos recalificados que concluyan en el campo penal.

El trabajo de investigación se divide en tres partes. El estado del arte estará compuesto por la descripción de la norma anti-elusiva general peruana, permitiéndonos analizar los conceptos de norma anti-elusiva general conocida como Norma XVI, luego los conceptos de elusión, simulación, fraude a la ley, economía de opción, la facultad de calificación de la administración tributaria y la norma penal tributaria.

En la segunda parte, se evalúa el problema de investigación, para lo cual analizaremos la legislación comparada con España por poseer una legislación con experiencia en el tema de Norma Anti-elusiva general y una doctrina que evaluar, y con Colombia por tener legislación semejante a la nuestra y por las similitudes socio culturales y geográficas que posee con nuestro país. Asimismo, es de considerar que ambos países forman parte de la OCDE.

La tercera parte se destina a la discusión que conlleve a identificar la consecuencia de carácter penal e identificar el tipo de delito cometido, que podría ser uno de base general o con sus respectivas agravantes; con lo cual se iniciará la elaboración de un informe de presunto delito de defraudación tributaria. Finalmente, se establecerán las conclusiones y recomendaciones como resultado de la presente investigación.

## **I. ESTADO DEL ARTE**

El tema materia de investigación, como ya fue expresado en la parte primera, nos lleva a evaluar las consecuencias que podrían acarrear la calificación económica que tendrá incidencia en diferentes impuestos, como el Impuesto a la Renta (en adelante IRTA), el Impuesto General a las Ventas (en adelante IGV), los tributos laborales, entre otros. Es así como corresponde señalar que los impuestos que destacan por el grado de importancia son el IGV y el IRTA haciendo necesario definir algunos conceptos que requieren ser desarrollados partiendo por la norma anti-elusiva general conocida como Norma XVI, conceptos tales como el de elusión, simulación, fraude a la ley, economía de opción, la facultad de calificación de la administración tributaria y, la norma penal tributaria.

### **1.1. Norma XVI**

La norma anti-elusiva general fue creada con la finalidad de perfeccionar el marco normativo vigente, elevar los niveles de recaudación, combatir las conductas elusivas, complementar las reglas de responsabilidad tributaria, preservando la seguridad jurídica con relación a la facultad de fiscalización, argumentos que se encuentran expresados en la exposición de motivos de la norma analizada (Exposición de motivos D. Leg. 1121, 2012). Bajo estas premisas, fue incorporada a nuestra legislación la norma anti-elusiva general, mediante el artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1121, publicada el dieciocho de julio de dos mil doce, como parte integrante del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario (en adelante Código Tributario). Este contexto normativo es de suma importancia para el desarrollo de nuestra investigación debido a que de él se desprende el efecto de la facultad que le es otorgada a la administración tributaria para calificar la elusión de normas tributarias y la simulación de hechos económicos.

Es así que procedemos a desarrollar la definición de norma anti-elusiva general como la norma que permitirá determinar la efectiva naturaleza del hecho económico, tomando en cuenta los actos y situaciones efectivamente realizados o que hubieren sido

perseguidos por los deudores tributarios, evitando la realización del hecho imponible (parcial o total), tratando de obtener una ventaja o pérdida, sea esta en forma individual o en conjunto para la obtención de resultados, resultados jurídicos y económicos que deben ser distintos al de la economía de opción que sí está permitida aplicar de acuerdo a la Norma XVI.

Sobre la norma anti-elusiva general se ha señalado que constituye un mecanismo mediante el cual las jurisdicciones de los estados están combatiendo la elusión, pudiendo colisionar con principios constitucionales, la cláusula en algunos casos suele ser complemento de las cláusulas específicas anti-elusivas, considerándola como un mecanismo idóneo anti-abuso (Zuzunaga Del Pino, 2013, pág. 25). Revisando la conceptualización antes detallada, la principal motivación como lo señalaron los especialistas y en especial los administrados respecto a la aplicación de la norma anti-elusiva general es que esta genere una colisión con la seguridad jurídica, vulnerando la reserva de ley, así como atentando contra el derecho a la propiedad y en algunos casos la libertad de los individuos.

Como se aprecia, esta definición causó temores sobre si la norma cumplía con los derechos constitucionales, razón por la cual, mediante Artículo 8° de la Ley N° 30230, publicada el doce de julio de dos mil catorce, suspendieron la aplicación de la norma en cuestión, quedando vigentes sólo el primer y último párrafo. Luego fue modificada mediante la quinta disposición transitoria y final del Decreto Legislativo N° 1422, cuya finalidad fue la de brindar mayores garantías a los contribuyentes. En esta misma línea y a mayor garantía para los contribuyentes mediante Decreto Supremo N° 145-2019-EF fueron aprobados los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la norma anti-elusiva general que se encuentra contenida en la Norma XVI del código tributario. Es así como, sobre este punto, es necesario revisar algunos puntos como la seguridad jurídica no siendo menester de negación del principio de solidaridad y el principio de capacidad contributiva tampoco lo es del deber de contribuir (Sánchez, 2017, pág. 7). Por otro lado, la libertad contractual y personal del ciudadano se ve limitada por la injerencia del sistema tributario, razón por la cual el administrado busca sistemas de

economía de opción que en algunos casos pueden convertirse en agresivas, tal como lo ha señalado la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – (en adelante OCDE), quien define y propone tres principios que permiten su medición: la coherencia, la sustancia y la transparencia (Villanueva, 2017, pág. 244); siendo algunas de las formas la simulación y la elusión, dejando de lado lo consagrado por la Constitución que establece la existencia de un Estado democrático de Derecho y, el de la lucha contra el fraude de ley sobre el que se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en sus diferentes sentencias, señalando que el artículo 103° de la Constitución combate el abuso del derecho.

Sobre la constitucionalidad de la norma anti-elusiva general, señalan los especialistas sobre la materia encabezados por Eduardo Sotelo que la cláusula anti-elusiva es constitucional y que esta puede coexistir en nuestro sistema jurídico sin vulnerar ningún principio como del de tipicidad y reserva de ley (Revista Ius Et Veritas N° 45, 2012, págs. 319 - 401). Es así como, de la revisión realizada a los antecedentes del origen de la norma anti-elusiva general, se tiene que, en las diferentes legislaciones de Nueva Zelanda, Alemania, entre otros, en las que ya se encuentra implantado el sistema de cláusula anti-elusiva general, no existen inconvenientes de inconstitucionalidad.

Asimismo, es pertinente indicar que esta norma anti-elusiva general no crea ni complementa la hipótesis de incidencia tributaria de ninguno de los impuestos en los que pueda ser aplicada. Tales hipótesis se encuentran establecidas o sustantivadas en cada una de las legislaciones que los regula, tales con los casos del IGV, IRTA, tributos laborales, entre otros.

La Norma XVI materia de análisis ha sido modificada recientemente y reglamentada a través del Decreto Legislativo N°145-2019-EF de fecha seis de mayo de dos mil diecinueve, ofreciendo seguridad jurídica para los agentes económicos y los contribuyentes, tal como fue expuesto en la exposición de motivos de la implantación de la Norma XVI, con lo cual el Estado pretende conseguir mayores niveles de recaudación, con la finalidad de reducir la evasión fiscal.

En un proceso de fiscalización que se desarrolle de oficio, el agente fiscalizador, en una fiscalización definitiva, procederá a la evaluación de la aplicación de la Norma XVI, cuando en la diligencia se presente alguna de las situaciones de la lista enunciativa que se detalla en la Tabla N° 01, siendo estas las situaciones en las que puede aplicarse la Norma XVI; y las analizará conforme con lo dispuesto por el artículo 7° del decreto en referencia (Decreto Supremo N° 145-2019-EF, 2019).

**Tabla N° 01 : Situaciones en las que puede aplicarse la Norma XVI: D. Leg. N° 145-2019-EF**

<b>Criterios para evaluar la aplicación de la Norma XVI</b>
a) Actos, situaciones o relaciones económicas en los que no exista correspondencia entre los beneficios y los riesgos asociados; o tengan baja o escasa rentabilidad o no se ajusten al valor de mercado o que carezcan de racionalidad económica.
b) Actos, situaciones o relaciones económicas que no guarden relación con el tipo de operaciones ordinarias para lograr los efectos jurídicos, económicos o financieros deseados.
c) Realización de actividades similares o equivalentes a las realizadas mediante figuras empresariales, utilizando en cambio figuras no empresariales.
d) Reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios con apariencia de poca sustancia económica.
e) Realización de actos u operaciones con sujetos residentes en países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición o con sujetos que califiquen como establecimientos permanentes situados o establecidos en países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición o con sujetos que obtienen rentas, ingresos o ganancias a través de un país o territorio no cooperante o de baja o nula imposición; o sujetos a un régimen fiscal preferencial por sus operaciones.

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

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

Fuente: Decreto Legislativo N°145-2019-EF

La lista enunciativa detallada pasará a formar parte de la evaluación de los casos que serán materia de estudio para nuestro trabajo; pues, como se puede observar, contamos con una legislación dinámica que se viene implementando. Es así que, mediante Resolución de Superintendencia N° 152-2019/SUNAT de fecha treinta y uno de julio de dos mil diecinueve, se ha continuado implementado las condiciones para que el sujeto fiscalizado proceda a la presentación de la “Declaración de datos a que refiere el artículo 62°-C del Código Tributario”, declaración en la cual procederán a informar sobre los datos de los involucrados que formaron parte en el desarrollo del diseño y en la aprobación o en la ejecución de la planificación económica recalificada.

Como se aprecia del desarrollo de la norma anti-elusiva general, el perfeccionamiento y contenido normativo que se ha venido legislando en forma dinámica por parte del Estado, permite dar la seguridad jurídica que se requiere para afrontar un proceso de fiscalización por parte de los administrados sin ver vulnerados sus derechos constitucionales.

## **1.2. Elusión tributaria**

Antes de desarrollar la investigación es necesario plantear el concepto de elusión tributaria, por ser un concepto que debe ser desarrollado y tenerse claro para el enfoque del presente trabajo de investigación, lo cual nos permitirá aclarar el tema materia de investigación.

Es así como se hace necesario realizar la revisión de los conceptos de elusión tributaria expresados por la doctrina peruana:

Es entendida como el evitamiento del hecho generador mediante el abuso de las formas jurídicas, viola los valores y principios de un sistema tributario, siendo necesario aplicar una norma anti-elusiva general (Zuzunaga Del Pino, 2013, pág. 25).

En esta misma línea, Saavedra concibe a la elusión tributaria:

Como aquella acción para evitar la aplicación de una norma tributaria logrando ventaja económica o patrimonial, situación que no se produciría si no se realizara determinado acto jurídico o procedimiento contractual. (Saavedra Rodríguez, s.f., pág. 01)

Como podemos apreciar, los conceptos antes detallados coinciden en señalar que la elusión implica evitar el hecho generador de una norma tributaria vulnerando la causa típica, con lo cual, como lo señala Zuzunaga, hace necesaria la aplicación de una norma anti-elusiva general, pues existe una violación al ordenamiento jurídico, en la cual se pretende buscar el no gravamen de los actos económicos o el gravamen parcial o tal vez exoneraciones, con consecuencias para el Estado recaudador. Como se puede apreciar, en la elusión no existe falseamiento de la realidad o engaño, distinto al caso de la simulación en la que se utilizan formas artificiosas para evitar el gravamen de los diferentes impuestos.

Un ejemplo de elusión podríamos mencionarla al citar el caso de una sociedad con pérdidas tributarias que pueden ser arrastradas a lo largo de cuatro años; pero esta empresa puede ser sujeta de absorción con lo cual el escudo fiscal puede ser utilizado por la empresa absorbente. Esta figura cuenta con una cláusula anti-elusiva específica en nuestra legislación (Bravo Sheen, 2018, pág. 155). Como se aprecia, el ejemplo nos permite tener clara la figura de la forma en la cual se ejecuta un proceso de elusión.

El termino elusión respecto de normas tributarias lo encontramos plasmado en el segundo párrafo de la Norma XVI, párrafo en el cual también se establecen las facultadas de exigencia del cobro con el que cuenta el ente administrador de tributos en cuanto se haya determinado la existencia elusión tributaria.

### 1.3. Fraude a la Ley

Este concepto es importante tratarlo en el presente trabajo de investigación debido a que el fraude es un mecanismo que produce un resultado opuesto al de la norma defraudada, haciendo necesario distinguir si de su ejecución tiene o no una conducta dolosa que pueda afectar a los administrados y si el hecho puede ser calificado por la administración tributaria respecto de un fraude de ley. Es por ello que tomaremos las frases de Luque Bustamante en la publicación sobre “Algunos apuntes sobre la Norma XVI” y las de Bravo Cucci las cuales señalan:

**Tabla N° 02 : Fraude a la Ley**

<b>Definiciones sobre fraude a la ley</b>	
<b>En las frases de LUQUE BUSTAMANTE</b>	<b>Para BRAVO CUCCI</b>
Se conoce como fraude a la ley a una figura de elusión fiscal en la que se sanciona que el contrato o vía legal usado por el contribuyente (denominada norma de cobertura y que tiene una menor carga tributaria) no se corresponde con el propósito del negocio que lleva a cabo (debiendo haberse utilizado en realidad otra forma legal, con una mayor carga fiscal y que se denomina norma defraudada), por lo que se presume que la verdadera razón de haber tomado dicha decisión fue la	Una de las formas de eludir la aplicación de una norma tributaria es a través de la realización de negocios anómalos en fraude a la Ley Tributaria. Por lo tanto, el fraude a la ley tributaria es una forma de elusión fiscal. Como lo hemos dicho en anterior oportunidad, el fraude a la ley tributaria consiste en intentar pagar el menor tributo posible mediante la realización de actos concretos artificiosos, que se intentan apoyar en una norma jurídica civil, laboral, comercial o en una



<p>obtención de una ventaja fiscal. Es decir, a pesar de que una operación económica puede arrojarse legalmente de diversas maneras, estaremos frente al fraude a la ley cuando se evidencie que la forma adoptada no es la idónea para el resultado mercantil que se busca, aunque sea la más eficiente para el resultado tributario que se quiere, tanto así, que termina siendo este último el real propósito del agente al celebrar la operación.</p> <p>(Luque Bustamante, 2012, pág. 01).</p>	<p>combinación de ellas (normas de cobertura) para evitar la aplicación de una norma tributaria (norma defraudada), más adecuada al caso por la causa y por la finalidad económica y jurídica del hecho efectivamente realizado. A través de actos jurídicos civil, comercial o laboralmente anómalos, se busca evitar la aplicación de una norma tributaria, pretendiendo caracterizar dicho acto como uno sometido a otra norma tributaria normalmente menos gravosa que la que en rigor le corresponde o como uno no sometido a norma tributaria alguna.</p> <p>(Bravo Cucci, 2013).</p>
---	---

Como se desprende de los conceptos, la pretensión de quienes ejecutan los negocios o hechos económicos (los administrados) es eludir en forma total o parcial las consecuencias tributarias que pudieran dar origen al nacimiento del hecho imponible tributario, haciendo uso de diferentes normativas evitando su gravamen. Para una mejor comprensión del modelo de fraude a la ley ejemplificaremos el concepto.

Es el caso de la empresa X SAC que requiere vender un activo, un inmueble valorizado en un (01) millón de Soles que se encuentra gravado con el IRTA (30%) y el IGV (18%) para las empresas generadoras de rentas de tercera categoría según nuestra normativa vigente. Sin embargo, para evitar el gravamen de ambos impuestos, deciden realizar la entrega del inmueble al accionista mayoritario Sr. X quien cuenta con 65% del accionariado y presuntamente tendría pendiente el pago de utilidades, según libros contables en la cuenta 44: Cuentas por cobrar diversas; pero, según el libro caja bancos ya se realizaron los pagos por gastos personales del accionista que han cubierto el importe de las utilidades tal como se aprecia en la cuenta 14: Cuentas por cobrar al personal, a los accionistas, directores y gerentes. Luego de la entrega del inmueble, el accionista Sr. X es propietario del inmueble, procede a la venta y pagará sólo el 5% sobre la utilidad de la

venta, que es el equivalente al 6.25% de la tasa del impuesto de rentas de capital -antes llamada de segunda categoría- menos el 20% por gastos y deducciones.

**Tabla N° 03: Evaluación cuantitativa del fraude a la ley**

Impuestos Empresariales			Rentas de Capital		
Descripción	Costos y gastos S/	Inmueble S/	Impuesto Tasa	Costos y gastos S/	Inmueble S/
<b>Valor de Venta</b>		<b>1,000,000</b>	<b>Valor de Venta</b>		<b>1,000,000</b>
Costo de adquisición	300,000		Deducción (20% Renta Bruta)	200,000	-200,000
Depreciación (2 años al 5% cada año)	30,000		Costo de venta		800,000
Costo de venta		-330,000	Depreciación (no aplica)	0	0
<b>Valor gravado</b>		<b>670,000</b>	<b>Valor gravado</b>		<b>800,000</b>
Impuesto a la RTA 30%		201,000	RTA 6.25%		50,000
IGV 18%		120,600	IGV (Inafecto)		0
<b>Resumen</b>		<b>S/</b>	<b>Resumen</b>	<b>S/</b>	<b>Monto dejado de pagar S/</b>
RTA		201,000	RTA	50,000	
IGV		120,600	IGV	0	
<b>Importe total de gravamen</b>		<b>321,600</b>	<b>Importe de gravamen</b>	<b>50,000</b>	<b>271,600</b>

Analizando el ejemplo tenemos que el monto dejado de pagar que es de S/ 271,600 Soles.

Como venimos evaluando, ambos autores se encuentran en una misma línea respecto al concepto de fraude a la ley, postura en la que nos encontramos de acuerdo, siendo importante evaluarlos para el presente trabajo de investigación, debido a que es corroborada por Carrero, quien indica que en el fraude a la ley habría una actuación maliciosa del agente o contribuyente obteniéndose un resultado objetivamente dañoso (Diez-Picazo, 1974, pág. 08). Bajo los criterios de imputación objetiva del criterio positivo de imputación que utiliza el ordenamiento jurídico para que, una vez establecida la causa de un determinado resultado dañoso, atribuir la responsabilidad de este.

El fraude a la Ley frecuentemente se presenta como una aparente infracción indirecta a la norma, en la que la conducta que aparenta es una norma conforme, a esta norma la llamaremos de cobertura y con resultado contrario a la regulación normativa, a esta otra norma la denominaremos norma defraudada. Lo antes señalado difiere de las definiciones civiles antes mencionadas pues tenemos el artículo 195° del Código Civil, el cual indica que se presume la existencia de perjuicio cuando del acto del deudor resulta de la imposibilidad de pagar íntegramente la prestación debida, o se dificulta la posibilidad de cobro.

Razón por la cual, como se aprecia en el ejemplo, tenemos que los contratantes tienen una intención fraudulenta ilícita que ha permitido que se haya eximido parcialmente del pago del tributo, hecho que corresponde a un acto de fraude a la ley, habiendo logrado esquivar la norma tributaria que le alcanzaba, dejando de lado un efecto tributario adverso (Malherbe & Zuzunaga del Pino, XIV Jornadas nacionales de derecho tributario - La cláusula antielusiva general en el ordenamiento jurídico, 2018, pág. 42). Como se aprecia, esta es una práctica desarrollada por los administrados permitiendo que no se sepa de los resultados de sus operaciones, haciendo necesario que se apliquen normas anti-elusivas de carácter general y específicas.

Revisando el desarrollo de la definición de elusión tributaria y fraude a la ley, se observa la semejanza que existe entre ambos conceptos. Por ello hablar de elusión tributaria también es hablar de fraude a la ley correspondiendo a una figura jurídica de abuso que busca utilizar el agente o contribuyente. Al respecto, señala García que la elusión tributaria y el fraude a la ley son mecanismos a través de los cuales los contribuyentes buscan obtener, mediante la utilización de figuras jurídicas inapropiadas para la consecución de los fines que se proponen, beneficios tributarios indebidos (García C., 2005, pág. 159). Ello con el no nacimiento del hecho generador del tributo o dilatando el pago en el tiempo o reduciendo el pago del mismo.

#### **1.4. Simulación Tributaria**

Continuando con la evaluación de la materia que nos lleva a desarrollar la presente investigación, tomaremos la figura de la simulación que corresponde a uno de los objetivos a tratar en el presente trabajo; pues, al determinar la efectiva naturaleza del hecho imponible (Código Tributario, 2013), se aplicará la norma tributaria correspondiente – IRTA, IGV y, entre otras, las normas laborales.

En el quehacer cotidiano de los ciudadanos, se observa que los mismos celebran contratos con finalidades que difieren de un real negocio. Estos hechos y actos pueden tener consecuencias con terceros llegándolos a perjudicar, por lo que es pertinente realizar

un análisis de las definiciones de simulación. Por ello señalamos que la simulación indica la desaparición de algunos sucesos o hechos y muestra otro diferente (Garaycott, y otros, 2003, pág. 342). Con lo señalado observamos la simulación implica la existencia de una discrepancia entre la voluntad declarada y el hecho realmente deseado, la cual podrá ser simulación absoluta que al ser determinada como tal es sancionada con la nulidad por nuestra legislación vigente o simulación relativa y parcial. También es pertinente señalar que la voluntad interna es la que los impulsa al proponente y al que admite el negocio.

De lo expuesto señalaremos que la simulación se ubica en el campo de las apariencias, con lo cual concluimos señalando que las contradicciones entre lo que se declara y lo que se quiere, en la que la legislación civilista añade además que debe existir un acuerdo de simular, intención que solo los intervinientes conocen. Aquí podemos señalar el ejemplo de la interpósita persona, en la cual, si la interposición es real y falta el acuerdo de simulatorio, los efectos jurídicos recaen en la persona interpuesta (Yacolca, y otros, 2009, págs. 144 - 145). A continuación, procederemos al desarrollo de la simulación absoluta.

En el derecho común que es diferente al concepto de simulación tributaria tenemos el código civil:

Artículo 190° del Código Civil el cual establece que:

Por la simulación absoluta se aparenta celebrar un acto jurídico cuando no existe voluntad para celebrarlo.

Artículo 191° del Código Civil el cual establece que:

Cuando las partes han querido concluir un acto distinto del aparente, tiene efecto entre ellas el acto ocultado, siempre que concurren los requisitos de sustancia y forma y no perjudique el derecho de tercero (Código civil, 2015).

### **1.4.1. La simulación absoluta.**

Para el análisis que requiere la simulación absoluta, sobre la cual no existe una definición en el código tributario u otras normas relacionadas, partiremos señalando que en lo civil es una figura jurídica que se encuentra regulada en el Código Civil (artículo 190°), que señala que cuenta con ausencia de conducta negocial. Pues el sujeto en complicidad con otro u otros sujetos actúa o aparenta un acto jurídico (como si lo hubiera celebrado) cuando en realidad éste es ineficaz por ser un acto jurídico en el cual no existe voluntad para celebrarlo. Por citar un ejemplo; para tener un crédito tributario, se celebra un contrato de compra venta, con lo cual se reduce la base imponible dispuesta, el engaño es la simulación; pues hubo falseamiento de la realidad que era la verdadera voluntad de los simuladores.

La simulación absoluta viene aparejada de ausencias de conducta negocial, entonces el acto simulado (absolutamente) deviene en uno que carece de efectos jurídicos (Bravo Sheen, 2018, págs. 152 - 153).

Como lo señala Bravo Sheen al referirse a la simulación absoluta en su ponencia presentada en la XIV Jornada Nacional de Derecho Tributario en la que se trató sobre La Clausula Antielusiva General en el Ordenamiento Peruano, que a pesar de haberse formalmente celebrado los actos jurídicos, estos son ineficaces, debido a que las personas (el contratante y el otro) que supuestamente han convenido formalmente un acto jurídico cuando en realidad no existe la locación de servicios por prestaciones que no se han realizado sólo generaron un costo o gasto o la de una compra venta cuya finalidad era solamente la obtención de un crédito tributario. Es así que, evaluando el concepto y los ejemplos plasmados, podemos señalar que la simulación absoluta va emparejada de un engaño, pues esta es la verdadera voluntad de los contratantes (simuladores), pretendiendo en este caso que la administración tributaria considere que este acto es un supuesto existente de la realidad, cuando no lo es.

Al evaluar la Norma anti-elusiva general, esta señala en su primer párrafo que *...los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen...*, en tal sentido los hechos antes evaluados son hechos inexistentes; por tanto, la simulación absoluta no da nacimiento a un acto que no se ha realizado, en este caso la simulación absoluta (Bravo Sheen, 2018, pág. 153).

Pero también debemos tomar en cuenta que, al alterar determinados elementos de negocios jurídicos ciertos, no deben ser confundidos con la simulación absoluta, tales como la fecha y el precio, la sobrevaluación o la subvaluación. Estos no dan lugar a que no se haya realizado la operación económica o carezca de consecuencia jurídica.

Es necesario señalar que, en la actualidad, las estadísticas señaladas por la administración tributaria indican que dejó de recaudar por este tipo de operaciones realizadas por los contribuyentes, entre el año 2007 al 2010, un estimado de alrededor de 475,3 millones sobre 427 casos en los que participaron 551 contribuyentes (El Comercio, 2011). Un ejemplo es el del año 2013, en el que detectaron 58 mil casos de operaciones no reales sobre los cuales habían dejado de recaudar 3 mil 24 millones de nuevos soles (Gestión, 2014). Sumas importantes que afectaron en perjuicio del Estado y nos muestran la carencia de ética y valores; la solidaridad y cumplimiento y respeto a las normas, por parte de los contribuyentes que permita tener una recaudación justa y al servicio de la población vulnerable.

De lo esbozado, es necesario desarrollar de forma breve dos conceptos que permitirán tener una mejor comprensión sobre la simulación.

#### **1.4.2. La simulación relativa.**

Dentro de la figura de la simulación, tenemos a la simulación relativa como uno de los tipos que tenemos que analizar. Al respecto señalaremos que en la simulación parcial o disimulación si se celebra un negocio pero que no corresponde a la realidad por ser disfrazado (Malherbe & Fernando, 2018, pág. 37), pues la característica del negocio es

incompatible con la finalidad que perciben las partes. Esta figura económica en la que existe un negocio que está oculto; pero que detrás tienen un negocio simulado, este hecho de la figura aparentada, y como se desprende de la definición de simulación relativa, para entender mejor el caso, citaremos un ejemplo, el de un contrato de locación de servicios que disimula la relación de dependencia (Malherbe & Fernando, 2018, pág. 37), nos hace arribar a la conclusión que, el acto distinto del aparente es el que se encuentra contemplado como una forma sujeta a ser aplicada dentro de los alcances de la Norma XVI. Es así como, reforzamos lo antes señalado indicando que la situación jurídica subjetiva permanece invariable entre las partes; razón por la cual la administración procederá a la calificación jurídica de los hechos económicos realizados aplicando los numerales de la Norma XVI que corresponden.

Del análisis realizado a las definiciones, para efectos de nuestra investigación, nos interesa evaluar el de simulación relativa y su consecuencia económica. La norma XVI otorga facultades de calificación económica a la administración, tema que estudiaremos más adelante.

#### **1.4.3. La simulación en el campo penal**

Para efectos del presente estudio, también se hace necesario evaluar y revisar los conceptos de simulación que se encuentran contemplados en el ámbito penal. Tenemos instituciones que se hallan desarrollados como la de testaferra -tratada dentro del código civil como simulación- las que según los artículos 190° y 191° del referido código regularán la relación vinculada del acto jurídico con voluntad o sin voluntad y un aspecto objetivo que sería la concurrencia de un perjuicio que ha de amparar la pretensión de ineficacia del acto jurídico (Herrera, 2004, pág. 205). Sobre el tema es necesario señalar la existencia de diferencias en el marco de estudio del Derecho civil y el correspondiente al Derecho penal, como lo estudiaremos a continuación. Lo cual es señalado por Eduardo Herrera en el testaferraje punible:

En efecto, si bien no todo testaferraje se materializa por simulación de un acto jurídico, para que la figura que es objeto de estudio tenga relevancia penal,

entendiendo que deberá preexistir una voluntad dirigida a ocultar una calidad, acto, condición, etc. y además, causar un perjuicio a un bien jurídico tutelado por nuestro ordenamiento (patrimonio, orden económico, etc.) (Herrera, 2004, págs. 206, 209)

Por su parte, algunos especialistas como Enrique Alcalde definen a la simulación como:

La simulación solo será ilícita cuando, adicionalmente al engaño de terceros que le es consubstancial, pretenda el perjuicio de aquellos, en cuyo evento reviste también la naturaleza de un delito civil (Alcalde, 2000, pág. 267)

Como se desprende de las definiciones antes detalladas, el engaño es el elemento importante en el accionar del ilícito, también debemos señalar que parte de los elementos constitutivos del ilícito se encuentran la mala fe y la correspondiente intención fraudulenta que persigue tratando de perjudicar a un tercero.

Un ejemplo citado en la doctrina del derecho penal es el del testafierro que forma parte de la comisión de una conducta punible.

### **1.5. La economía de opción.**

La definición de economía de opción debe ser analizada previa a los argumentos del derecho privado y el correspondiente al derecho tributario coercitivo. De la evaluación de las normas señalamos que los acuerdos celebrados entre las partes no deben ser elaborados prefiriendo el beneficio fiscal, sino contrariamente este debe ser una consecuencia de la aplicación de norma jurídica que permita pagar el menor gravamen regulado. Este hecho no debe hacer uso de la simulación o de fraude a la ley para su aplicación; es así que, como lo menciona la norma que aprueba los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la norma anti-elusiva general contenida en la Norma XVI, señala que:



A la acción de elegir y el resultado de elegir y llevara a cabo que tributariamente son menos onerosos que otros posibles o disponibles en el ordenamiento jurídico y respecto de los cuales no se presentan ninguna de las circunstancias previstas en los literales a) y b) del tercer párrafo de la norma XVI del Título Preliminar del Código tributario (Decreto Supremo N° 145-2019-EF, 2019).

Según el artículo 5° del cuerpo normativo antes detallado, señala dos premisas: la primera, que la economía de opción no se encontraría alcanzada por la aplicación de la norma anti-elusiva general y la segunda premisa señala que no constituye economía de opción la realización de actos o la configuración de situaciones o relaciones económicas previstas en los literales a) y b) del tercer párrafo de la Norma XVI (Decreto Supremo N° 145-2019-EF, 2019). Esto último es la materia sobre la cual se desarrollará parte del presente trabajo, allí radica la importancia el estudio.

En esta misma línea, se tiene el concepto doctrinario emitido por Lalanne (2006), quien menciona a Larraz con respecto a la economía de opción indicando que:

Este término fue utilizado allá por el año 1952, por primera vez, para poder diferenciarla del fraude de ley en materia tributaria y, para enfatizar las particularidades que presentaba en relación con otros conceptos que conducirían a un mismo resultado, que era el ahorro de impuestos, pero que presentaban importantes diferencias entre sí por la diferencia con la simulación, el abuso de derecho, y otros (Lalanne, 2006).

Tengamos presente que en este tipo de operaciones el negocio que se está llevando a cabo es calificado como transparente, legítimo, abierto y coincide con el propósito real de quienes intervienen en él (Pieres, s.f., pág. 24). Con lo cual, los contribuyentes pueden planificar sus actuaciones y eludir o evitar el pagar ciertos impuestos de acuerdo con actuaciones u omisiones de ejecución de ventas o prestación de servicios. Por ejemplo,

dentro de las leyes nacionales tenemos el caso de la habitualidad en la venta de inmuebles. Para ello los contribuyentes (personas naturales) accionarán evitando vender tres inmuebles en un año, ejecutando solo la venta de dos de ellos con lo cual evitarán pagar el impuesto a la renta del 29.5% para pagar solo el 5%. Acto totalmente lícito y permitido por la ley, que solo se encuentra dentro de la facultad de elección del administrado. Es así como la economía de opción como lo señala Eduardo Sotelo en el artículo “Nueva cláusula anti-elusiva general tributaria” que nadie niega que todo deudor tributario tiene la posibilidad para diseñar y configurar sus transacciones y negocios de manera que convenga más a sus fines (Sotelo, 2012, pág. 23). Como ya se ha señalado anteriormente, este concepto emitido por un especialista del tema, se refuerza nuestra posición sobre el concepto de lo que es la economía de opción delegada en la facultad de los individuos de poder tener un régimen menos gravoso y lícito.



**Figura N° 01: Cuadro demostrativo de definición de: evasión y elusión y planificación tributarias o economía de opción.**



(Ministerio de Economía y Finanzas, 2017)

## 1.6. La administración tributaria y la facultad de calificación

Según la revisión realizada a la exposición de motivos, la misma que no fue publicada bajo una norma que la regule a petición del Ministerio de Justicia, pero que generó la creación de la norma general anti-elusiva (Justicia, 2012, pág. 01), es una de sus finalidades dotar de facultades y herramientas a la entidad tributaria para luchar contra la elusión, preservando la seguridad jurídica. Esto último es muy importante, pues ofrece garantías al procedimiento y al administrado.

Por ello, es importante señalar que le ha dotado de la facultad de fiscalización, acto que permite la verificación de la determinación de la obligación tributaria realizada por el contribuyente con consecuencias determinativas que concluyen en la emisión de resoluciones de determinación y resoluciones de multa que podrían modificar la base imponible cuando constate omisión o inexactitud de los hechos (Código Tributario,

2013). Procedimiento que se encuentra reglamentado, a través del Decreto Supremo 085-2007-EF que aprobó el Reglamento de Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT (en adelante Reglamento de Fiscalización), vigente desde el mes de junio de año dos mil diecisiete, este reglamento permite ejecutar las acciones a cargo de los agentes de fiscalización.

Como parte de este procedimiento, para que la administración proceda con la intervención de la Norma XVI en los párrafos segundo al quinto ha señalado que solo podrá ser pasible de aplicación de dicho procedimiento en una fiscalización definitiva, debiendo emitir un informe por parte del Comité Revisor (conformado por 3 funcionarios de SUNAT), informe que es vinculante para la SUNAT y, debe ser notificado al sujeto fiscalizado, quien debe declarar al órgano fiscalizador los datos de la totalidad de involucrados en el diseño, aprobación o ejecución de los actos o situaciones o relaciones materia del informe. La norma ha precisado que “El Informe” en referencia no es un acto que pueda ser impugnado por parte del administrado.

Es importante señalar que el procedimiento del Comité Revisor antes señalado también es aplicable al primero y sexto párrafo de la Norma XVI.

### **1.7. Responsabilidad solidaria de los representantes legales**

Mediante la modificatoria normativa realizada al Código Tributario, a través del Decreto Legislativo 1422, en setiembre del dos mil dieciocho, ha considerado atribuir la responsabilidad solidaria a los representantes legales, hecho que no se encontraba considerado en la norma originaria, por lo cual es necesario y trascendental revisar la responsabilidad solidaria de los representantes legales por corresponder a uno de los objetivos planteados que permitirá evaluar la responsabilidad penal que pudiera imputárseles.

Por ello, es pertinente revisar la Ley General de Sociedades aprobada mediante Ley 26887, con fecha diecinueve de diciembre de mil novecientos noventa y siete, y normas

modificatorias (en adelante LGS), la cual establece en sus artículos 172° y 177° que, los directores tienen las facultades de gestión y representación legal para la administración de la sociedad, atribuyéndoles responsabilidad solidaria e ilimitada ante la sociedad, los accionistas y los terceros por los daños y perjuicios que causen por los acuerdos o actos contrarios a la ley, entre otros, por los realizados con dolo o negligencia grave (Ley 26887, 1997). Tomamos estos dos puntos por ser relevantes para el trabajo de investigación.

Revisando la normativa tributaria, tenemos que los artículos 7° y 8° del Código Tributario determinan la condición de deudor tributario y contribuyente y en el artículo 9° define a la condición de responsable, sobre el cual señala que, “responsable es aquel que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a este” (Código Tributario, 2013). Es así como la responsabilidad puede ser originaria o derivada. Para ello desarrollaremos los diferentes conceptos de responsabilidad:

*a. Responsables solidarios.*

Un tercero asume la obligación tributaria al lado del contribuyente a razón de un acto o contrato, definición en virtud de la ley tributaria que va del artículo 16°, 17°, 18 y 19° del Código Tributario. Este es el caso de los representantes legales de las personas jurídicas.

*b. Responsables sustitutos.*

Cuando el legislador reemplaza al contribuyente por el responsable sustituto, es decir el sujeto se encuentra en lugar del contribuyente. En este supuesto consideramos los agentes de retención (Caro, Rena, & Reátegui, 2016, pág. 563).

*c. Responsables por sucesión.*

La obligación tributaria es derivada a los sucesores. La responsabilidad está limitada al valor de los bienes heredados. (Caro, Rena, & Reátegui, 2016).

Es pertinente señalar que tenemos el numeral 13 del artículo 16° del Código Tributario como un numeral incorporado por el artículo 4° el trece de setiembre de dos mil dieciocho el cual:

Atribuye responsabilidad a los representantes legales siempre que hayan colaborado con el diseño o aprobación o ejecución de los actos o situaciones previstas en el segundo al quinto párrafo de la Norma XVI (Decreto Legislativo N° 1422, 2018).

Reglamentación que es concordante con lo señalado por la LGS y con la Séptima Disposición Transitoria y Final del Decreto Supremo N° 145-2019-EF, la cual extiende la responsabilidad de las propuestas expresamente señaladas por los gerentes generales y gerentes financieros o quien haga sus veces a efectos de su aprobación por el directorio, excluyendo de responsabilidad al director que habiendo tomado conocimiento o habiendo formado parte del acuerdo muestre su disconformidad en el acta del acuerdo o mediante carta notarial que debe ser anterior al inicio del procedimiento de fiscalización.

Es importante señalar que, mediante Resolución de Superintendencia N° 152-2019/SUNAT de fecha treinta y uno de julio de dos mil diecinueve, se ha implementado las condiciones para que el sujeto fiscalizado proceda a la presentación de la “Declaración de datos a que refiere el artículo 62-C del Código Tributario”, en la cual se informara sobre los datos personales de los involucrados en el desarrollo del diseño y la aprobación o ejecución de la planificación económica.

Como parte integrante del proceso de desarrollo y garantías ofrecidas por el Estado en la aplicación de la Norma anti-elusiva general, en la Octava Disposición Transitoria y Final del Decreto Supremo N° 145 -2019-EF, ha establecido la naturaleza no penal del dolo, negligencia grave y abuso de facultades. Es así como, para efectos de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 16 en su numeral 13, debe probarse la colaboración de representante legal en el desarrollo, diseño, aprobación o la ejecución de relaciones económicas previstas en la norma anti-elusiva general.

Para ello, ha precisado que lo establecido en el tercer párrafo del artículo 16° del Código Tributario, el cual establece que el dolo, la negligencia grave y el abuso de facultades no tienen naturaleza penal. Es así como, en ese mismo orden normativo, la Octava Disposición Transitoria y Final del Decreto Supremo N° 145 -2019-EF ha señalado que las acciones, omisiones que configuren delitos, faltas y responsabilidades

penales se rigen por las reglas y principios de la ley penal en materia tributaria, debiendo tenerse presente que los delitos tributarios no nacen la norma anti-elusiva general.

## **1.8. Delitos Fiscales**

### **1.8.1. El bien jurídico – Aspectos generales**

Partiremos señalando que la delincuencia económica es sorprendente, favorecida por la delincuencia internacional, cometiéndose en diversos países a la vez y a través de la cooperación internacional, mediante las denominadas modernas teorías de la sociología criminal, también llamada delincuencia de cuello blanco. Eluden sus obligaciones fiscales cuyos efectos sufre la hacienda pública, buscan un lucro obtenido a través de los fraudes fiscales, siendo una de sus características del delito económico, el enriquecimiento (Reyna, 2005, págs. 21 - 27). Como podemos apreciar de la argumentación antes expresada y de las explicaciones que señalan algunos teóricos, al no existir un cumplimiento voluntario de parte de la colectividad, se hace necesario evaluar las trasgresiones que cometen y determinan los administrados (Villegas, 2001, pág. 393). Los argumentos antes expresados nos llevan a verificar si los delitos sancionables fueron cometidos individualmente o pasaron a ser delitos más elaborados y piramidales – por grupos económicos- que permitan eludir las instancias establecidas por la administración tributaria.

En base a los argumentos expresados, es necesario revisar a qué se denomina delito tributario; por ello, acudiremos a la doctrina en la materia y lo definiremos como un delito que tiene como principal objeto a la Hacienda Pública, modalidad delictiva constituida por el artificio o engaño direccionado a eludir el tributo o a generar el pago parcial o no pago (Caro, Rena, & Reátegui, 2016, pág. 523). Siendo esta una agresión al normal desarrollo del accionar del Estado (Villegas, 2001, pág. 373). Evaluando lo argumentado, así como lo expresado por los teóricos antes detallados y lo dispuesto por las normas sustantivas, observamos que constituye infracción a la normativa vigente a la

fecha de comisión del hecho, esto como una de las corrientes del delito, la misma que tratemos más adelante.

Continuando con los argumentos antes vertidos, debemos realizar una cuestión previa e indicar que, dentro de la actividad financiera, se encuentran los delitos fiscales, estos delitos se encuentran regulados por la potestad tributaria que es la facultad que tiene el Estado de cobrar tributos y la obtención de beneficios a su cargo (Caro, Rena, & Reátegui, 2016, pág. 532). Dentro de estas facultades de impulso de oficio se encuentran la fiscalización al observar, entre otros, signos exteriores de riqueza.

Continuando con el desarrollo del tema y lo argumentado en los párrafos anteriores, se hace necesario analizar las corrientes del Derecho Penal. Para ello revisaremos los pronunciamientos doctrinarios sobre los campos jurídicos de estudio del Derecho Penal Tributario. Una de las corrientes señala que no es el del Derecho Penal, pues no corresponderían a los principios y finalidad que mantiene, pues su finalidad es recaudatoria (Caro, Rena, & Reátegui, 2016, pág. 554). Como ya se ha señalado, según la doctrina, no existe discusión sobre la normativa penal; pero existe controversia con la ley tributaria, razón por la cual los teóricos clasificaron a la ley penal tributaria como derecho penal común, otros la consideran autónoma y rige por sus propios principios; y algunos otros señalan que forma parte de la ley penal administrativa (García D. , 2012, pág. 5). En el presente caso no se realizará una evaluación exhaustiva de las corrientes del Derecho Penal; sin embargo, estudiaremos más adelante la corriente sobre la ley penal tributaria autónoma que se rige por sus propios principios, formando el derecho penal tributario, que de acuerdo con nuestra legislación vigente y sustantiva se ha desarrollado en nuestro país.

Los argumentos expresados han hecho que se estudie y reinterprete los conceptos jurídicos generales del bien jurídico protegido contra lesiones hacia su protección de riesgos, generando la protección de bienes jurídicos individuales por los colectivos. En consecuencia, la lesión y puesta en peligro de valores e intereses sociales ha generado una dañosidad social (Reyna, 2005, págs. 259 - 261). El cambio del concepto está relacionado con el cambio de las políticas económicas de los diferentes estados, tal es el caso de nuestro país, el cual dispone en el artículo 58° de la Constitución política la forma



en la cual se rige o se establece y es la de una economía social de mercado, haciendo necesario realizar un análisis y evaluar la opinión de los diversos especialistas respecto a lo que es materia de estudio.

Procederemos a analizar los tipos penales y señalar qué es la determinación político-criminal y dogmática del bien jurídico a proteger (Hugo, 2008, pág. 177). Los especialistas señalan que el bien jurídico protegido es la recaudación tributaria (Raúl, 1996, pág. 89) que es el fin supremo del Estado para poder cumplir sus gastos. Al respecto, los delitos tributarios revisten evidente gravedad (Caro, Rena, & Reátegui, 2016, pág. 554). Por atentar contra la recaudación pues el Estado recibe menos de lo que corresponde impidiendo que los servicios públicos sean prestados (Ezaine, 1991, pág. 41). Como se aprecia, la prestación de servicios por parte del Estado es perjudicada atentando contra la población vulnerable -los más necesitados y en estado de pobreza-.

Sin embargo, es pertinente señalar que el bien jurídico protegido para el caso de los delitos tributarios no está plasmado en la norma penal, sino protegiendo las expectativas sociales esenciales (García Caveró, 2007, pág. 604). Por tanto, el sujeto pasivo es el titular del bien jurídico protegido. Esta es una de las corrientes de opinión sobre el bien jurídico protegido, es así como también existen una corriente bajo la tesis del deber de lealtad al Estado que son: las tesis patrimoniales y las tesis funcionales. Mientras las tesis patrimoniales señalan que lo protegido sería el interés patrimonial de la Hacienda Pública (Martínez-Bujan & Carlos, 2015), las tesis funcionales indican que se encuentran al amparo de la función tributaria o de la recaudación de los ingresos; es por ello que una serie de valores incorporados en la realización de la política tributaria (Ferré, 2014, pág. 12), argumentos que han evolucionado con las normas tributarias buscando la evolución de la administración tributaria en pro de la defensa del interés público. Sobre estas corrientes, Bustos citado por Ferrer en el “Bien jurídico protegido en los delitos tributarios”, rechaza las corrientes patrimonialistas, señalando que las defraudaciones afectan enormemente los aspectos sociales de la política economía (Ferré, 2014, pág. 13), siendo un hecho particularmente grave en un Estado de Derecho, debido a que los servicios públicos a cargo del Estado tienen una relación lógica con los ingresos que genera el Estado a través del sistema de la hacienda.

Los teóricos especialistas en el tema nos señalan otras concepciones sobre el bien jurídico, los cuales indican que quedarían estos amparados por el marco constitucional. Al respecto, Enzo Moscú citado por Juan Carlos Ferrer en el artículo referido al “Bien jurídico protegido en los delitos tributarios”:

Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio (Ferré, 2014, pág. 8)

De lo analizado, se colige que los ilícitos tributarios son distintos de los ilícitos comunes; razón por la cual deben ser ubicados dentro de las teorías tributarias, como parte del derecho tributario, según lo señala Founrouge que sería un capítulo, es así que elaboró una clasificación, en su texto *La Ley*, clasificación que procedemos a detallarla:

- a. El ilícito tributario es un fenómeno específico y único, propio del Derecho Tributario. El hecho transgresor y la sanción que se impone al agresor son por violación a normas tributarias.
- b. Los principios del Derecho Penal no tienen cabida en el Derecho Tributario, a menos que estén autorizados por una ley tributaria
- c. El *Ius Puniendi* del Estado es materia Tributaria no deriva directamente del *imperium* estatal, como si ocurre con el Derecho Penal (Giuliani, 2011, pág. 619)

Como se puede apreciar según lo señalado por Founrouge el ilícito tributario es un fenómeno único, no tiene cabida con los principio que rigen al Derecho Penal a menos que este establecida a través de una norma sustantiva de carácter tributario que los regule esto debido a que el bien jurídico protegido como bien lo señala Garcia Cavero es el de protegiendo las expectativas sociales esenciales por ende no derivan directamente del *imperium* estatal sino mas bien de la potestad sancionatoria del Estado para quienes infringen con contribuir con el sostenimiento del gasto público.

Estos argumentos antes señalados nos muestran que existe una necesidad de la aplicación de un castigo, razón por la cual corresponde el estudio de la Ley Penal Tributaria peruana.

### **1.8.2. Ley Penal Tributaria – Decreto Legislativo N° 813**

Se hace necesario para el desarrollo el presente trabajo de investigación partir por lo señalado en la exposición de motivos que planteaba la necesidad de la creación de una norma especial penal tributaria que permitiera un ordenamiento especializado y sustantivo, facilitando su investigación y especializado juzgamiento en la parte adjetiva, a la que denominarían como Ley Penal Tributaria (en adelante Ley Penal), partiendo con lo que establecía el artículo 268° del Código Penal, el cual señalaba que, el delito tributario es una modalidad de defraudación (Ley Penal Tributaria - Exposición de motivos, 1996, pág. 1). La norma a la que hace referencia la exposición de motivos antes detalla fue aprobada mediante el Decreto Legislativo N° 813, el veinte de abril de mil novecientos noventa y seis; y, posteriormente modificada por el Decreto Legislativo N° 1114, norma que fue publicada el cinco de julio de dos mil doce.

En la exposición de motivos que dio origen a la norma especial, se hace referencia a las consecuencias accesorias que producirían la ejecución de los delitos de Defraudación Tributaria y, además, se señala que generalmente es utilizada por las personas jurídicas, haciendo necesario que la ciudadanía tome conocimiento de las sentencias emitidas por el órgano Jurisdiccional (Ley Penal Tributaria - Exposición de motivos, 1996). Argumentos con los que nos muestra la importancia de contar con la legislación específica y es por lo que esta definición nos lleva al estudio de la incidencia penal en los representes legales de las empresas en las que se aplicó la Norma XVI. Este punto es sumamente importante en el estudio del presente caso, pues es de dónde partimos con la premisa hipotética de la investigación.

Existen diferentes tendencias sobre la política criminal adoptada en los ilícitos tributarios, es así como según “Se presenta un problema doctrinal, sin embargo, con respecto a la ubicación del derecho penal tributario dentro del campo de las ciencias jurídicas, habiendo surgido diversas teorías” (Villegas, 2001, pág. 51).

Se hace pertinente señalar que el Derecho Tributario cuenta con posiciones doctrinales opuesta con relación a la norma penal. (Villegas, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 2001, pág. 135). Con relación a las corrientes:

**Tabla N° 04: Corriente Anti-autonomica por Villegas**

<b>Corriente Anti-autonomica</b>
<p>La que señala que el Derecho Tributario parte de:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>▪ El Derecho Civil, es parte del Derecho Tributario porque este último adoptar instituciones del Derecho Civil;</li><li>▪ El Derecho Administrativo, fundamentado en la actividad del Estado, destinada a la obtención de recursos que es una función administrativa que no difiere de otras actividades del Estado; y,</li><li>▪ El Derecho Financiero, debido a que regula la actividad financiera de un Estado (Ingresos y egresos fiscales), y los tributos son uno de los ingresos fiscales, el Derecho Tributario formaría parte de Derecho Financiero, sin reconocerse su autonomía.</li></ul>

(Villegas, 2001, pág. 135)

*Corriente Autónoma:* está corriente considera que el derecho tributario material y sustantivo es autónomo tanto en la didáctica como científicamente. Al respecto, tenemos la opinión de Héctor Villegas quien refiere en su “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario” que “Nunca la autonomía de un sector puede significar total libertad para regularse íntegramente por sí solo, es así que la autonomía no puede concebirse de manera absoluta, sino que cada rama del derecho forma parte de un conjunto del cual es parte solidario” (Villegas, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 2001, pág. 391). Esta última corriente es la que será considerada para la elaboración del presente trabajo de investigación. Al respecto, según Jarach (1983) mencionado por Villegas nos dice que: “El Derecho Penal Tributario es Derecho Penal

que no se ha separado del Derecho Tributario” (Villegas, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 2001, pág. 910).

La norma penal tributaria cuenta con características que la hacen particular: a) Por ser obligatoria: al ser de cumplimiento para los particulares como para los entes del Estado. b) Es Ineludible: por lo que la norma debe ser cumplida mientras se encuentre en vigencia. c) Es exclusiva: por corresponder a ella la calificación de la pena y de establecer la sanción a aplicar. d) Es igualitaria: se aplica con igualdad a todos, salvo la existencia de exoneraciones, como lo señala el Código Penal en su 10° artículo (Chunga, Diaz, Marchan, & Elva, 2013). Como se aprecia de lo colegido en los párrafos anteriores, las características que se detallaron hacen que la norma tenga la condición de ser especial en su aplicación y el procedimiento que se encuentra a cargo de la administración tributaria al haberse encontrado indicios de comisión de delito, lo cual debe ser comunicado al Ministerio Público.

#### **1.8.2.1. Mecanismos de interpretación**

Los mecanismos de interpretación son herramientas para una interpretación adecuada de las normas, haciendo imprescindible su utilización por los juristas **Fuente especificada no válida..** Con el uso de estos mecanismos se llega a una decisión interpretativa necesaria como lo es para el desarrollo del presente trabajo de investigación y para el análisis de la norma antielusiva general que ha tenido controversias para su entrada en vigencia. Es así que, a través de los mecanismos de interpretación del derecho, por su carácter formal e histórico, tenemos a la interpretación literal que es un mecanismo declarativo que permite interpretar la norma como fue expuesta por su autor, la misma que puede presentar problemas o errores en su interpretación; sin embargo, este no es el único mecanismo de interpretación existiendo otros métodos como son: el histórico, sistemático, ambos métodos correctivos al método literal; también tenemos a los criterios axiológicos y teleológicos a través de la integración jurídica que está siendo utilizada ponderando criterios distintos asumiendo

una posición axiológica diferente acorde al uso interpretativo del derecho y analógica extensiva (Rubio, 2014, págs. 238, 253).

### **1.8.3. Defraudación tributaria**

En el caso de los ilícitos tributarios debemos tener presente los siguientes componentes: 1. La gravedad del hecho ilícito, 2. La culpabilidad, 3. El interés protegido relacionado al bien jurídico que protege, el Estado o la recaudación que permita cumplir con la prestación de servicios a la sociedad (Alva Matteucci, 2017, pág. 03), perjudicando el cumplimiento de la labor de servicio a cargo del Estado, en perjuicio de quienes más lo necesitan.

#### **1.8.3.1. El Dolo en el delito tributario.**

El elemento determinante en el caso de los hechos fraudulentos o dolosos es la conducta, el engaño, como elemento típico que la conducta del sujeto sea calificada como “engaño” (Bramont-Arias, 1997, pág. 01). Como se desprende del argumento expresado por Bramont-Arias, el hecho fraudulento con engaño para nuestra legislación es la conducta. Esta conducta debe poder ser calificada como fraudulenta y engañosa, teniendo como elemento subjetivo al dolo.

En este contexto, corresponde evaluar el engaño, pues para efectos de la ley penal tributaria peruana la omisión punible a título de “defraudación” debería implicar siempre un engaño idóneo para inducir a error a la administración (Abanto Vasquez, 2000, pág. 395). Como se aprecia de lo esbozado, el autor del hecho debe tener conocimiento de estar dejando de pagar los impuestos a los que se encuentra obligado. Este conocimiento excluye la condición de haber incurrido en error o en omisión a tributar. También podemos entender al engaño como un elemento objetivo de conducta o maniobra de ocultación, llegando a realizar la conducta ilícita que permita defraudar (BERRO, 1995, pág. 77). La norma sustantiva correspondiente a la ley penal tributaria también comparte esta definición. Sobre el engaño también podemos señalar que es una conducta

perceptible y en todos los casos implica conciencia y voluntad del que lo ejecuta (BERRO, 1995, pág. 79). Esta conducta debe materializarse en un hecho ilícito o fraudulento.

Es así que el derecho fiscal tiene la misión de proteger la recaudación de los tributos que beneficiarán a la colectividad y su correcta distribución, amparado en lo establecido en el artículo 74° de la Constitución política; pero cuando esta misión de la administración tributaria es vulnerada desde una perspectiva dolosa, como ya se ha explicado anteriormente, corresponde al ámbito penal y se trata de un delito que solo puede ser cometido por quien esté a cargo de la prestación tributaria en calidad de contribuyente o responsable o representante (Hurtado, 2015, pág. 112), correspondiendo analizar los elementos de primer orden para la interpretación de la Ley Penal Tributaria, revisar el Código tributario y las normas principales como la LRTA, el IGV y sus respectivos reglamentos. Así como las normas aduaneras, todas ellas de cumplimiento para los administrados en pro del acreedor tributario, interrelacionándose mutuamente. En el caso de los elementos secundarios, corresponde evaluar los elementos de interpretación sistémica ya estudiados, que permiten determinar el ámbito en el cual se aplicará y el proceso de determinación que se aplicará por cada impuesto de primer orden lo cual permitirá tipificar los delitos en los que puedan haber incurrido los administrados. De todo lo argumentado, llegamos a colegir que, en la defraudación, el acto doloso es posterior, en perjuicio del sujeto pasivo, en este caso el Estado, contrariamente pasa con el sujeto activo, que es con el que nace el delito utilizando un medio engañoso.

### **1.8.3.2. Tipos base de la defraudación tributaria peruana**

Visto los motivos que dieron origen a la Ley Penal descrita en los párrafos anteriores y a la autonomía del Derecho Tributario, se hace necesario para nuestro trabajo de investigación revisar la tipificación establecida en el artículo 1° de la Ley Penal, por corresponder al objetivo de la presente investigación que es verificar la posible consecuencia penal de los representantes legales por aplicación de la Norma XVI. El contenido normativo nos señala que:

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 (D. Leg 813, 1996).

Interpretando la norma tenemos que lo primero que señala la norma es la conducta a través del engaño por parte del sujeto; sin embargo, sobre este punto se ha señalado que jurisprudencialmente debe aclararse el termino engaño (Bramont-Arias, 1997, pág. 131), en el cual se explicaría el accionar a través del uso del ardid y astucia que permitieron realizar la acción dolosa, tema que ya fue desarrollado en el punto anterior. El segundo punto por considerar es que el sujeto activo sea consciente de estar realizando un hecho fraudulento. Y el tercer punto a considerar es que la determinación del tributo por parte del sujeto declarante sea falsa o sea disminuida en todo o en parte.

Para la determinación de un hecho doloso, es necesario que el agente fiscalizador proceda a verificar en cada uno de los casos si los supuestos contemplados en la norma se cumplen y, por tanto, procede realizar la elaboración de la carpeta de pruebas, teniendo en cuenta el momento de la consumación del hecho ilícito y la norma que obliga al pago de la omisión para proceder a elaborar el informe de presunción de supuesto delito de defraudación tributaria a través de la Procuraduría de la administración tributaria.

Ahora procederemos al análisis del Acuerdo Plenario N° 2-2009/CJ-116, el cual establece con relación al bien jurídico que:

Los delitos tributarios protegen la Hacienda Pública desde la perspectiva del interés del Estado y de la propia Hacienda Pública de que la carga tributaria se



realice con los modos fijados en la ley, Se protege, en consecuencia, el proceso de recaudación de ingresos y distribución de estos en el gasto público.

Como se puede apreciar, la Corte está en la misma orden de ideas de la Ley Penal antes analizada.

Por su parte, la Corte Suprema de la República en el Recurso de Nulidad N° 1895-2008- Lima de fecha 10 de marzo de 2010, ha señalado que la Ley Penal Tributaria, al describir el artículo 1 de la Ley Penal antes descrita, ha concluido señalando que el bien protegido se encuentra en la expectativa de que el Estado reciba los ingresos, caso contrario requieren de una sanción penal para mantener su vigencia. Sobre este mismo pronunciamiento Garcia Caveró ratifica su posición, pero cuestiona el hecho de atribución de cómplice secundario (Garcia Caveró, 2007, pág. 704). Es en este sentido que debemos evaluar el hecho de que la acción delictiva corresponda o sea parte de una planificación tributaria que conlleve al delito tributario.

### **1.8.3.3. Modalidades de la defraudación tributaria peruana**

En este punto, trataremos las modalidades que regula la norma penal tributaria, la que se encarga de regular algunos tipos bases no comprendidos o diferenciados, los que se encuentra detallados en el artículo 2° del mismo cuerpo legal que establece la Ley Penal Tributaria, la cual pasamos a detallar:

Son modalidades de defraudación tributaria reprimidas con la pena del capítulo anterior:

- a) Ocultar total o parcialmente, bienes, ingresos, rentas, o consignar pasivo total o parcialmente falso para anular o reducir el tributo a pagar.
- b) No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieron efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijan las leyes y reglamentos pertinentes.

Para desarrollar el presente artículo es importante señalar que parte de la materia de nuestro estudio está relacionada al literal a) de la norma, debido a que el hecho ilícito puede estar contemplado dentro de una de estas modalidades de defraudación tributaria.

Partiremos señalando que el presente artículo está referido a la conducta del sujeto activo quien estaría ocultando los ingresos, bienes y rentas en forma total o parcial y, por otro lado, también se está haciendo referencia a la consignación total o parcialmente de los pasivos falsos, con la finalidad de ejecutar un acto doloso que le ha de permitir reducir o anular el pago del tributo que correspondía pagar en base a la normativa que legisla el impuesto materia de determinación en el proceso de fiscalización.

En un procedimiento de fiscalización a cargo de un agente fiscalizador, se procederá a revisar las conductas adoptadas por el administrado respecto a las declaraciones presentadas y no se hace necesario contar con el engaño como lo alude el artículo 1° de la Ley penal tributaria. Solo bastará con que la información presentada sea falsa, donde el elemento que mide la conducta es la presentación de la declaración jurada, donde se evidencie el hecho doloso.

De lo argumentado, se hace necesario realizar una evaluación al argumento subjetivo del hecho doloso, el cual presenta dificultades para identificar si este solo obedece a un error o si en realidad correspondía a mecanismos elaborados que permitan evadir los impuestos sin que el acreedor tributario pueda evidenciar la acción fraudulenta.

Para una mayor comprensión, procederemos a ejemplificar algunos casos:

- En la reducción total o parcial de ingresos tenemos, la no entrega de comprobantes de pago en las ventas realizadas, la doble facturación, entre otros.
- En el caso del registro de pasivo falso, se encuentran relacionadas con la no emisión de comprobantes de pago de ventas, los cuales generan pasivos falsos, esto debido a que según la contabilidad no se contaría con ingresos se caja que

puedan cubrir el pago de las compras de mercadería realizadas generando un pasivo falso; pues en realidad dichas compras ya se encuentran pagadas.

Procederemos a evaluar el inciso b) del artículo 2° de la Ley penal tributaria. Tenemos que el argumento del hecho doloso es la conducta por no haber entregado al acreedor tributario las retenciones o percepciones efectuadas, con lo cual solo se está calificando la conducta del administrado como el hecho doloso, por la responsabilidad que le ha sido asignada en su condición de agente retenedor o perceptor, siendo pasible de sanción dolosa. Debe tenerse en cuenta que, para que se pueda incurrir en la acción dolosa, el agente debe haber realizado la retención o percepción del contribuyente sujeto del impuesto.

#### **1.8.3.4. Atenuantes de la defraudación tributaria**

En nuestra legislación penal, se ha derogado los atenuantes que regulaba la norma penal tributaria mediante el Decreto Legislativo N° 1114, la que dejó sin efecto el artículo 3° de la Ley Penal Tributaria, el mismo que establecía una atenuante en caso el monto defraudado no excediera de las 5 cinco unidades impositivas tributarias.

#### **1.8.3.5. Los agravantes de la defraudación tributaria**

Las sanciones sobre la defraudación tributaria serán agravadas si para conseguir una reducción este procede a elaborar figuras que le permitan incrementar sus gastos o reducir sus ingresos. Este supuesto se encuentra establecido en el artículo 4° de la Ley Penal Tributaria.

- a. Se obtenga exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios, simulando la existencia de hechos que permitan gozar de los mismos.

En este caso el administrado ha generado una simulación de hechos, como por ejemplo el incremento de gastos para poder reducir el pago de regularización del impuesto a la renta anual y generando un saldo a favor del contribuyente sujeto a devolución. Este mismo hecho genera un doble perjuicio fiscal, pues también ha generado un crédito fiscal mayor que ha reducido el pago del IGV.

- b. Se simule o provoque estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos.

Como se puede apreciar, esta es otra agravante en la aplicación de la norma penal, el hecho de poder simular actos de insolvencia patrimonial ante el Indecopi, el cual puede ser declarado por sus proveedores, permitiéndole el no pago de los impuestos a su cargo o, en su defecto, obtener saldo que puede ser pasible de devolución.

En el presente artículo, ambos supuestos tienen determinada la misma pena privativa de libertad no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1475 (mil cuatrocientos setenta y cinco) días-multa.

Otro de los agravantes establecidos en la ley penal tributaria fue incorporado el cinco de julio de dos mil doce, mediante Decreto Legislativo N° 1114, a través del artículo 2° el cual ha incorporado el artículo 5° D, estableciendo lo detallado en la tabla siguiente:

**Tabla N° 05: Agravantes de la Ley Penal Tributaria: D. Leg. N° 1114**

<b>Agravantes de la Ley Penal Tributaria</b>
<p>La pena privativa de libertad será no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1460 (mil cuatrocientos sesenta) días-multa, si en las conductas tipificadas en los artículos 1 y 2 del presente Decreto Legislativo concurren cualquiera de las siguientes circunstancias agravantes:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1) La utilización de una o más personas naturales o jurídicas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero deudor tributario.</li><li>2) Cuando el monto del tributo o los tributos dejado(s) de pagar supere(n) las 100 (cien) Unidades Impositivas Tributarias (UIT) en un periodo de doce (12) meses o un (1) ejercicio gravable. Para este efecto, la Unidad Impositiva Tributarias (UIT) a considerar será la vigente al inicio del periodo de doce meses o del ejercicio gravable, según corresponda.</li><li>3) Cuando el agente forme parte de una organización delictiva.</li></ol>

Fuente: Decreto Legislativo N° 1114

Mediante el artículo incorporado a la Ley Penal Tributaria, se observa la adición a las sanciones de tipo base contempladas en el artículo 1° de la ley materia de análisis y a sus modalidades establecidas en el artículo 2°, los agravantes por la utilización de la figura del testaferro, o cuando el agente es parte de una organización delictiva, por ejemplo estos hechos pueden encontrarse en la obtención de Saldo a Favor Materia de Beneficio solicitado por los exportadores, donde aparecen figuras de los supuestos proveedores (de segunda línea) de los proveedores -que también son supuestos-(primera línea) que permiten incrementar el crédito fiscal, no permitiendo el control del ente

administrador de tributos. Estos argumentos sólidos y objetivos permiten al Juez emitir sanciones elevando las penas.

#### **1.8.4. Diferencia entre delito tributario e infracción**

Procederemos a evaluar la distinción entre los delitos e infracciones (Hurtado, 2015, pág. 109). Según la doctrina no se ha logrado una distinción eficaz, tampoco se han distinguido las penas de las sanciones administrativas. El surgimiento del estado social generó su atribución de una función amplia en salvaguarda del bienestar común de la comunidad. En este orden de ideas señalaremos que el delito constituye atentado contra bienes públicos.

La infracción administrativa se califica como acto contra la administración, de corresponder al campo tributario, esta es calificada como acts ilícito tributario administrativo, no constituye ilícito penal ni falta, correspondiendo su sanción a la entidad administradora de tributos (Caro, Rena, & Reátegui, 2016, pág. 562), sin mayor incidencia para el administrado.

Revisando la normatividad nacional, tenemos que el Código Tributario en el artículo 172° establece las sanciones de carácter formal, así como las obligaciones. El fisco no toma en cuenta la subjetividad del hecho, aunque estas provengan de negligencia o descuido.

Para algunos tratadistas, la única diferencia entre el delito y la infracción tributaria administrativa es el tipo cualitativo que distingue el grado de la pena a aplicar, a esto se debe adicionar la causalidad jurídica en calidad de contribuyente o responsable, para luego pasar a la cuantía que se quiere dejar de pagar de forma engañosa o maliciosa (Hurtado, 2015, pág. 109). Como se aprecia los tratadistas tienen una opinión sobre nuestra legislación penal que marca la diferencia teniendo en cuenta los agravantes que pueda señalar la misma norma.

Revisando nuestra legislación tributaria, podemos verificar la existencia de varias diferencias en cuanto a: 1. El Aspecto subjetivo. - En el que es imprescindible una

conducta dolosa manifestada a través del engaño. 2. La determinación de la responsabilidad. - Tiene que probarse la intención del agente de infringir la ley tributaria con el fin de no pagar o de pagar en parte el tributo, valiéndose de ardid o fraude. 3. La naturaleza del sujeto activo. – Solo podrá ser sujeto de la pena, la persona natural más no la persona jurídica, contaría a las sanciones administrativas que pueden ser aplicadas a la persona natural o jurídica (Caro, Rena, & Reátegui, 2016, pág. 564). Como ya se explicó en el punto 1.8.3.1, el aspecto del engaño, la conducta y el llegar a la acción con la cual se ha podido determinar objetivamente el hecho del ilícito tributario.

En conclusión, señalamos que los delitos son las conductas que afectan los bienes jurídicos protegidos por el Estado a través de una conducta dolosa manifestada a través del engaño, con el fin de no pagar o de pagar en parte el tributo; mientras que las infracciones administrativas violan los mandatos tributarios que se encuentren tipificados en las normas administrativas.

#### **1.8.5. Responsabilidad penal tributaria**

Según el Decreto Supremo N° 145-2019-EF en su octava disposición transitoria y final ha señalado:

**Tabla N° 06 : Responsabilidad penal tributaria - Decreto Supremo N° 145-2019-EF**

**Octava disposición transitoria y final**

- A los efectos de la aplicación del numeral 13 del artículo 16 del Código Tributario, la SUNAT debe probar que el representante legal colaboró con el diseño o la aprobación o la ejecución de actos, situaciones o relaciones económicas previstas en la norma anti-elusiva general.
- El dolo, la negligencia grave y el abuso de facultades a que refiere el tercer párrafo del artículo 16 del Código Tributario, no tienen naturaleza penal. Las acciones u omisiones que configuran delitos y faltas, y las responsabilidades penales, se rigen por los principios y reglas previstos en la ley penal de la materia (Decreto Supremo N° 145-2019-EF, 2019). El subrayado es nuestro.

(Decreto Supremo N° 145-2019-EF)

Con relación a la responsabilidad penal, la normatividad que regula la Norma XVI a través del Decreto supremo N° 145-2019-EF, en el cual aprueban los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la norma anti-elusiva general contenida en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, en su octava disposición transitoria y final ha señalado la naturaleza no penal del dolo, negligencia grave y abuso de facultades, señalando que de acuerdo a lo establecido en el numeral 13 del artículo 16° del Código Tributario, le corresponde a la administración tributaria probar que el representante legal fue quien colaboró con el diseño y que también se encontraba a cargo de la aplicación y ejecución de los actos fraudulentos que pueda contemplar la norma antielusiva general (Decreto Supremo N° 145-2019-EF, 2019). Siguiendo los argumentos de la normatividad, tenemos que el solo hecho de la determinación de una acción de fraude a la ley o elusión no conlleva a la aplicación del hecho penal tributario.

Según el numeral 3 del artículo 16° del Código Tributario, no tiene naturaleza penal, en el dolo, la negligencia grave y el abuso de facultades que pudiera ocasionar la aplicación de la Norma XVI. Sin embargo, las mismas se verán regidas por los principios y reglas previstas por la ley penal de la materia, con lo cual queda a cargo de la



administración tributaria verificar los supuestos dolosos que pueda generar la simulación o elusión que pudieran haber planificado los representantes legales o directores de las personas jurídicas (Decreto Supremo N° 145-2019-EF, 2019).



## **II. ANÁLISIS DE LA LEGISLACIÓN COMPARADA**

Al ser un tema relativamente novedoso sobre la aplicación de la norma anti-elusiva general, tenemos la necesidad de revisar normativa comparada, la misma que procedemos a desarrollar.

### **2.1. Normativa comparada**

De lo colegido, se tiene que, en nuestra realidad peruana, aún no se han determinado casos con incidencia penal sobre la aplicación de la Norma XVI del Código Tributario y, además por su reciente habilitación en nuestra legislación, se hace necesario realizar una comparación normativa con otros países que tienen desarrollado el tema de clausula anti-elusiva general -conocida en nuestro país como Norma XVI- y que son miembros de OCDE.

#### **2.1.1. Con España**

Para proceder con el estudio de nuestro caso, es indispensable señalar los argumentos por los que realizaremos la comparación con la normativa española, y señalamos que se encuentra motivado en el desarrollo de su legislación, en la que ya se encuentra implantada la cláusula anti-elusiva general, cuentan con jurisprudencia y estudio doctrinario sobre el tema, y también por ser un país que forma parte de la OCDE, lo que nos permite evaluar la relación con nuestra aspiración como país, pues se encuentra en vías de incorporación a la OCDE y ha iniciado una relación de beneficio mutuo.

##### **2.1.1.1. Norma anti-elusiva general**

Es importante para nuestra investigación evaluar el artículo 15° de la LGT, que regula el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, norma de cierre de ordenamiento para corregir comportamientos al borde de la licitud. Esta norma se aplica a cualquier tributo y ante cualquier acto o negocio del obligado tributario,

completando las normas generales. Es así como el Tribunal Supremo en sentencia de veinte de abril de dos mil cuatro (Rec. 100/2005), ha señalado que, para que pueda apreciarse la existencia de fraude de Ley no es necesaria la existencia de esa voluntad de infringir la norma, sino que lo que en realidad se debe probar es “que el camino elegido para alcanzar el resultado económico que se obtiene es, pese a su legalidad, artificioso, y de ahí deducir que se pretendía eludir el impuesto”. En suma, la “esencia del fraude de ley no es la intención fraudulenta o elusiva, sino la artificiosidad objetiva de la forma jurídica utilizada” (TS Resolución 100/2005, 2010). En puridad, el fraude a la ley señala que hay aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, para evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal) con la finalidad de obtener una ventaja. Al respecto, el Código Civil para actos de fraude a la ley señala que la norma indebidamente relegada por medio de la creación artificiosa de una situación que encaja en la llamada "norma de cobertura" derivará en una actuación ilegal. (Tribunal de Justicia, 2013). De la evaluación realizada al artículo 15° de la LGT, se tiene que esta norma fue modificada creando la figura de conflicto en cuanto a la cláusula anti-elusiva general, en su afán de corregir negocios ilícitos; sin embargo, la jurisprudencia ya había señalado con anterioridad a la emisión de la normativa la existencia de este denominado conflicto en la calificación de Fraude a ley y además señaló que no era necesaria la existencia de voluntad para infringir la norma, sino más bien el camino elegido para alcanzar el resultado económico, pese a su legalidad, es un acto artificioso con el que se pretende eludir.

#### **2.1.1.2. La responsabilidad penal de las personas jurídicas en Derecho Español**

Para el estudio de la responsabilidad de los representantes legales de nuestra investigación, es necesario revisar dentro de la normatividad española la responsabilidad penal de las personas jurídicas, para ello se ha revisado en la legislación española que, a partir del año 2010 de fecha veintidós de junio de dos mil diez, norma que entrando en vigor el veintitrés de diciembre de dos mil diez (Silva, 2013, págs. 243-244) se ha implantado un sistema jurídico material de responsabilidad penal de las

personas jurídicas incluidas a las de Derecho Extranjero, en el artículo 31° del Código Penal, donde la responsabilidad penal se imputa sólo a entes dotados de personalidad jurídica y para las organizaciones no dotadas de personalidad jurídica ha establecido en vía de atribución, las consecuencias accesorias -no penas en sentido estricto- (Silva, 2013, pág. 256). La norma materia de análisis nos permite verificar que los responsables penales son las personas jurídicas en primer lugar, de los delitos cometidos por personas físicas que ostentan en ella los representantes legales, administradores de derecho o administradores de hecho.

Mediante Ley Orgánica 1/2015, se ha reformado el código penal español, pretendiendo una mejora técnica en la regulación de la responsabilidad penal de las personas jurídicas. La finalidad según la exposición de motivos es, delimitar adecuadamente el contenido del “debido control”, cuyo quebrantamiento permite fundamentar su responsabilidad penal con motivo de la comisión de algún tipo de delito por parte de algún directivo y/o empleado de esta. Es así como, el artículo 31° bis del Código Penal establece que:

El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre (Ley Orgánica 1/2015, 2015).

Como se puede apreciar de la norma sustantiva antes detallada, la persona jurídica terminará siendo penalmente responsable de los delitos que pudieren ser cometidos por los miembros que tienen la condición de sus representantes legales o integrantes constituyentes de sus órganos de administración, así como por todas aquellas personas que estén sometidas a la autoridad de aquellos (Ley Orgánica 1/2015, 2015). Sin embargo, según el numeral 2 del artículo en referencia señala que podrán quedar exentos responsabilidad en las siguientes condiciones: que la administración haya

recogido formas y modelos de organización, cuidado e inspección, que puedan prevenir la comisión de delitos o reducir su riesgo y que la persona jurídica implante mecanismos de control del funcionamiento que eviten situaciones de omisión del ejercicio.

De la revisión realizada a la jurisprudencia tenemos que la Fiscalía General del Estado ha analizado el artículo 31° del Código Penal mediante una circular, teniendo una opinión discrepante al señalar que el aludido artículo no dice que las personas jurídicas puedan ser autoras de un delito, sino que las personas jurídicas pueden ser penalmente responsables de los delitos cometidos por personas físicas, por lo que la persona jurídica nunca comete el delito propiamente dicho.

De la evaluación realizada a la normativa antes detallada y la jurisprudencia, se ha llegado a concluir que las personas jurídicas no puedan ser autoras de un delito, sino que más bien las personas jurídicas pueden ser penalmente responsable de los delitos que pudieran cometer las personas físicas.

### **2.1.1.3. La responsabilidad penal del asesor fiscal o representante legal**

En el presente acápite, trataremos sobre un tema actual, que es el de la responsabilidad penal del asesor fiscal. Este hecho motivado en que los asesores fiscales diseñan mecanismos financieros y legales complejos que permiten no ser detectados por la acción fiscalizadora de la Administración, logrando que los administrados no paguen a la Hacienda (Torres Cadavid, 2018, pág. 56). Recientemente, se agravó por las imputaciones penales y condenas a profesionales dedicados a la asesoría fiscal. Esto debido a que muchos de ellos tienen la condición de autores y realizan un papel destacado en la comisión del delito. Por su parte la jurisprudencia tiene escaso pronunciamiento.

Las teorías acerca del delito nos dan las posibles respuestas respecto a la responsabilidad del asesor fiscal, en opinión de Torres Cadavid, quien señala la existencia de tres grupos los cuales mostraremos en el siguiente cuadro.

**Tabla N° 07: Las teorías acerca del delito por Torres Cadavid**

<b>Posibles respuestas a la responsabilidad del asesor fiscal</b>	
a)	Quienes consideran que el delito de defraudación es un delito común y entonces admiten que el asesor fiscal puede ser autor “directo”.
b)	Quienes consideran que el delito de defraudación tributaria es un delito especial en el que el asesor fiscal forma (o puede formar) parte del círculo de posibles autores. Y,
c)	Quienes opinan que el delito de defraudación tributaria es un delito especial, en el que el asesor fiscal no forma parte del círculo de posibles autores, pero entiende que puede ser autor de la aplicación del art. 31 CP, del actuar en lugar del otro.

Fuente: Torres Cadavid, 2018

Sobre quienes consideran que el delito de defraudación es un delito común y entonces admiten que el asesor fiscal puede ser autor “directo”. En este contexto el asesor tributario debe ser jurídicamente responsable, debiendo identificarse al sujeto que lleva a cabo la conducta sustantivamente determinada por la ley y que genere un perjuicio penal para la hacienda, superando los 120,000 euros y verificar que el autor del delito ostenta las condiciones de ser el titular de la obligación.

Referente a las teorías detalladas, nos decantamos por la opción b) en la que se señala que el delito de defraudación es un delito especial por encontrarse comprendido en el contexto de que sólo puede ser aplicado al círculo de sujetos calificados y que se encuentren comprendidos dentro de la normatividad especial que regula la materia, impidiendo que cualquier otra persona o sujeto pueda ser incluida en ella. Pues, el asesor fiscal como se explicó en anteriores párrafos es el encargado de diseñar los mecanismos financieros y legales complejos que permitirán reducir el pago de impuesto a la hacienda, con lo cual se le considera como participe del hecho ilícito.

Con respecto a la posición del literal c) en la que señala sobre que el delito de defraudación tributaria es un delito especial, en el que el asesor fiscal no forma parte del círculo de posibles autores, pero entiende que puede ser autor de la aplicación del art. 31 CP, del actuar en lugar del otro, en este caso puede ser considerado en lugar de la persona jurídica, es así que el asesor fiscal debe tener la condición de representante del obligado, de modo tal que pueda recaer sobre él la condición de responsable en calidad de autónomo y directo en la administración y diseño de las planificaciones fiscales que concluyan en hechos fraudulentos o dolosos. Esta posición es la que desarrolla nuestra legislación y por la cual sugerimos que la responsabilidad también se extienda a las personas jurídicas.

## **2.1.2. En Colombia**

### **2.1.2.1. Norma Anti- elusiva general**

Para realizar el estudio de la normativa comparada con Colombia, se ha tomado en consideración la similitud normativa existente, ser miembro de la OCDE y por las condiciones socio culturales y geográficas que posee con nuestro país siendo ambos países sudamericanos.

Como lo señala la exposición de motivos de la Ley 1607(26.12.2012), propone combatir la evasión y elusión reduciendo el uso de las prácticas abusivas. Para ello han decidido introducir en su Estatuto Tributario una cláusula general antiabuso (GAAR) mediante artículo 122 (Ley 1607, 2012); esta norma fue modificada por Ley 1819 mediante artículo 300, en el cual establecen que la administración tributaria colombiana podrá recaracterizar o reconfigurar toda operación que constituya abuso en materia tributaria otorgándole facultades de detección y determinación de la operación económica (Estatuto Tributario Nacional, 2016), hechos que se asemejan a nuestra legislación en el tema de la recalificación económica.

### **2.1.2.2. La regulación penal en Colombia**

Es necesario revisar la regulación colombiana en lo concerniente a su legislación penal. Para ello partiremos evaluando el efecto que tuvo el Código Penal de 1980 que buscó penalizar sin éxito bajo la denominación genérica de defraudación al fisco nacional. Posterior a esta norma, hasta antes de la emisión de la Ley 1943 de 2018, sólo se penaba la omisión del agente retenedor y la omisión de activos o inclusión de pasivo inexistente en cuantía superior a los 7250 SMLMV.

Desde la aprobación de la Ley 1943 de fecha 28 de diciembre de 2018, se ha enfatizado la lucha contra la evasión procediendo a incorporar nuevos delitos que antes eran meras infracciones tributarias para combatir la lucha contra la evasión tributaria. Se ha incorporado el artículo 434 B para tipificar el delito de defraudación o evasión tributaria.

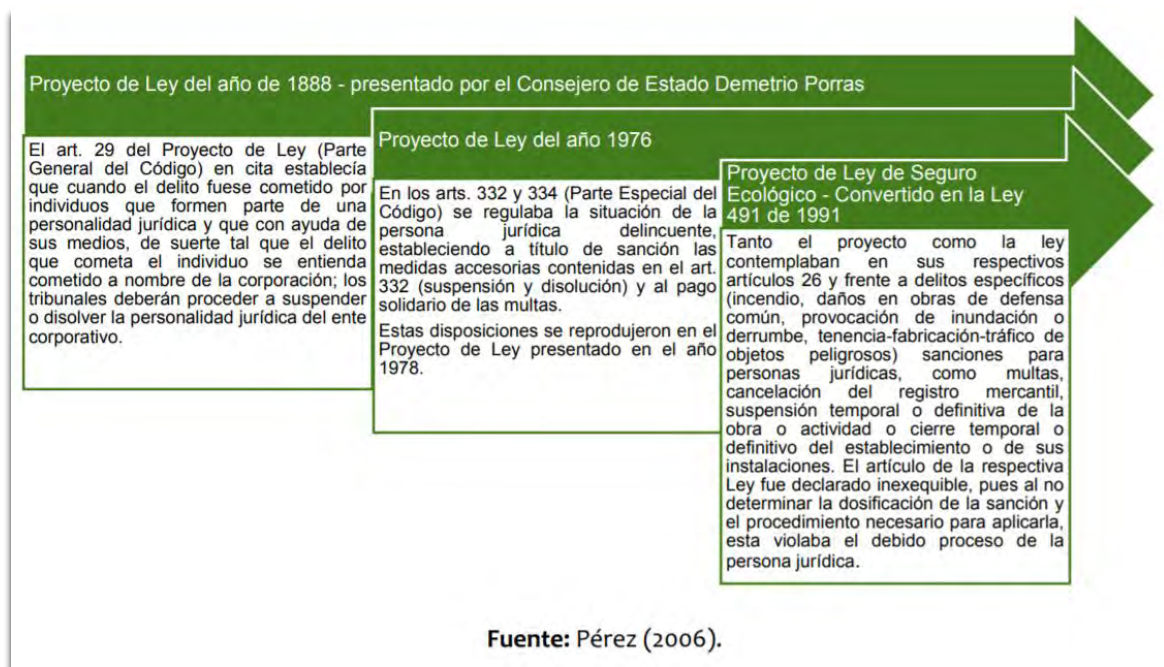
### **2.1.2.3. La responsabilidad penal de las personas jurídicas en Derecho colombiano**

Según la doctrina colombiana, es uno de los temas de estudio que mayor controversia ha generado debido a que el legislador penal colombiano ha incorporado tímidamente, en su ordenamiento jurídico, el tema de la responsabilidad penal para personas jurídicas, no habiendo claridad al respecto (Pérez, 2006, pág. 153). A continuación, mostraremos la evolución normativa:



**Figura: N° 02 Evolución Normativa sobre responsabilidad penal para personas jurídicas**

**Evolución Normativa sobre responsabilidad penal para personas jurídicas**



**Fuente:** (Perez, 2006)

La Corte Constitucional colombiana ha emitido jurisprudencia con acertadas propuestas, se ha ocupado de la aplicación de sanciones penales dirigidas a las personas jurídicas que en muchos casos quedaban impunes. Para ello ha partido del concepto de persona, revisando y analizando como ya se señaló de la impunidad que daba a los representantes de las empresas, el ordenamiento jurídico colombiano (Pérez, 2006, pág. 213).

En el año de 1993, la Corte Constitucional emite pronunciamiento afirma que la persona jurídica es apta para la titularidad de derechos y deberes por su racionalidad y por su autonomía (Pérez, 2006, pág. 215).

Hasta la fecha Colombia no cuenta con una normativa clara que regule la responsabilidad penal de las personas jurídicas (en adelante RPPJ), a la fecha cuentan con un proyecto de

Ley 117-2018 que se encuentra en el Senado, que pretende crear un capítulo en el código penal sobre RPPJ. Los detractores señalan que se trata de una obligación por la suscripción de convenios internacionales, aludiendo al Acuerdo de acceso a la OCDE, el cual fue suscrita el treinta de mayo de dos mil dieciocho con el Consejo de la OCDE.



### **III. ANÁLISIS DE LA POSIBLE CONSECUENCIA PENAL APLICABLE A LOS REPRESENTANTES LEGALES**

En los capítulos anteriores se ha desarrollado los aspectos conceptuales y la normatividad comparada. Es ahora cuando corresponde evaluar las fuentes del derecho que son las normas jurídicas que las regulan y la jurisprudencia que pueda ser aplicada.

Para proceder a realizar el análisis de la calificación, es pertinente analizar los procedimientos que pueden ser calificados. Luego evaluaremos si los representantes legales son los responsables de la elaboración o diseño, la aprobación y aplicación o ejecución de las relaciones económicas calificadas por simulación o por fraude a la ley y finalmente analizaremos la responsabilidad penal que puede resultar como consecuencia de la recalificación de las operaciones a aplicarse las normas que régimen cada impuesto y la normatividad sobre materia penal.

#### **3.1. Análisis de la Norma Anti-elusiva General**

Como se desprende del trabajo de estudio, en los capítulos anteriores nos hemos enmarcado en desarrollar los conceptos de lo que es la Norma XVI materia de análisis y los elementos que forman parte de la aplicación de esta y, del análisis realizado a la normatividad comparada, procede realizar el análisis de la calificación económica.

Para ello, partiremos por señalar que las acciones de la administración tributaria se inician de oficio y en algunos casos excepcionales puede iniciarse motivados por terceros -denuncias-, dando lugar a un proceso de fiscalización a cargo de un agente fiscalizador, en una fiscalización definitiva, siendo pasibles de aplicación los supuestos establecidos en la Norma XVI, cuando se presenten las situaciones enunciadas en la Tabla N° 01 desarrollada en el punto 1.1 del presente, momento en el cual se evalúan las relaciones económicas y jurídicas realizados por el sujeto fiscalizado – persona jurídica-, y se analizarán los párrafos del 1 al 6 en los que se encuentre incurso el administrado. Este tema lo analizaremos con mayor detalle en los casos a desarrollar. Luego de la ejecución

de las acciones como la comunicación a la comisión del administrado sobre el inicio de una fiscalización al amparo de la Norma XVI, se procede a elevar el informe y el expediente de fiscalización al Comité Revisor -compuesto por 3 funcionarios- (Decreto Supremo N° 145-2019-EF, 2019), tal como lo dispone el artículo 10°, el informe será notificado al administrado sujeto de fiscalización, dándosele el plazo para la presentación de sus descargos (de 10 días), pudiendo solicitar un plazo por única vez para dicho sustento. El comité revisor emitirá opinión con respecto a la existencia o no de elementos suficientes para la aplicación de la Norma XVI. La opinión del comité revisor es vinculante y no es susceptible de impugnación. Una vez desarrollado el procedimiento seguido por la administración para la decisión de la existencia de una acción que resulta resuelta con fraude a la ley o simulación parcial o total.

Al respecto, es pertinente señalar que discrepamos sobre los plazos que otorga la administración para el argumento de desvirtuar el haber incurrido en una acción elusiva de fraude a la ley o simulación, además de tener que en ese mismo plazo señalar los responsables de las maniobras elusivas, esto según lo establecido en la Resolución de Superintendencia N° 152-2019/SUNAT, publicada el treinta y uno de julio de dos mil diecinueve.

Luego de notificada la resolución de determinación, con lo que concluyó el proceso de fiscalización y reclamado el acto administrativo, se emitieron las Resoluciones de Intendencia declarando infundado el reclamo.

Con el resultado antes detallado, previos al proceso de reclamo en el ámbito de la administración ha procedido a iniciar la elaboración del informe con los indicios de delito de defraudación tributaria, producto de haber realizado una calificación económica y se encuentra generando riesgo contra las figuras de la elusión y la evasión fiscal, frente a las planificaciones agresivas que vienen desarrollando los administrados, logrando incrementar el cumplimiento tributario generando equidad en la recaudación de impuestos y una adecuada distribución de los gastos o servicios a cargo del fisco.

Al respecto, procede apelar ante el Tribunal Fiscal. Es en esta instancia que tenemos los casos sobre los cuales emito una opinión preliminar que expongo para análisis.

### **3.2. Casuística N° 01:**

Ahora procederemos a evaluar la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06686-4-2004, que si bien está dedicada a la Norma VIII del Título preliminar del Código Tributario (en adelante Norma VIII), debemos señalar que la administración cuestiona a la Empresa X, el considerar en sus libros contables el costo de adquisición de bienes revaluados, revaluación que tiene la condición de cosa juzgada a través de un laudo arbitral; pero, la reorganización no se ajusta a lo establecido en el Ley N° 26283. Reorganización empresarial que según la Empresa X se realizó a valor de mercado de acuerdo con lo establecido el artículo 32° de la LRTA. La administración procedió a la aplicación de la Norma VIII calificando que esta operación correspondía a un fraude fiscal, pues su única pretensión era la de incrementar el valor de los activos. La administrada cuestiona señalando que SUNAT no tiene facultad para realizar una recalificación económica.

Considerando lo establecido en la Norma XVI, procederemos al análisis de la operación. Según los numerales 2 al 5, esta operación puede ser calificada dando cumplimiento a los procedimientos de artículo 62-C del Código Tributario, calificándola como una operación de fraude a la Ley, debido a que la pretensión de la reestructuración patrimonial no era el real hecho económico perseguido, sino más bien el de adquisición de los bienes que no puedan ser gravados con el IRTA(en forma parcial) y el IGV en su totalidad, para lo cual usaron figuras legales que les permitiera dejar de pagar impuestos.

De los hechos se desprende que la conducta evaluada para el caso fue ejecutada y, manifiestamente realizada a través del engaño con una acción fraudulenta ilícita y, tuvieron la intención de quebrantar la ley tributaria, con el fin único de no pagar o de pagar en parte el tributo, valiéndose de un fraude a la ley, la misma que fue ejecutada por los representantes legales -de la persona jurídica-, por la persona natural más no la persona jurídica. Por tanto, lo antes descrito, nos conlleva a evaluar y determinar que el fraude a la ley cometido, a través

de la evaluación de la Norma XVI no puede ser comprendido dentro de la Norma anti-elusiva general, debido a que el hecho del nacimiento de la obligación tributaria recién se origina cuando el hecho económico se verifica. En este caso el hecho imponible no se origina al haberse realizado un hecho equivalente y no existe un hecho imponible y norma positiva que la regule.

Según la normativa española, corresponde evaluar su aplicación que van desde la aplicación de una multa hasta la suspensión de las actividades por 5 años o proceder a la intervención judicial en salvaguarda de los derechos y beneficios de los trabajadores.

### **3.3. Casuística N° 02:**

Procederemos a la evaluación de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04234-5-2017, decisión emitida por la mayor instancia administrativa sobre la Norma XVI del Título preliminar del Código Tributario (Norma XVI). El pronunciamiento fue emitido con anterioridad al levantamiento de la suspensión de los numerales 2 al 5 de la Norma XVI que se dio el trece de setiembre del dos mil dieciocho y de la reglamentación para el desarrollo del procedimiento de fiscalización. Es así que procederemos con el análisis ajustándolo la resolución a la normatividad vigente.

La administración cuestiona que se haya pagado el 5% del Impuesto a la Renta de No domiciliado por las Empresas A y Z, cuando correspondía pagar el 30%, al haber realizado la transferencia de propiedad del 49% de las acciones representativas de capital social de la Empresa K, señalando que surtió efectos el veintiséis de junio de dos mil doce, fecha en la que se llevó a cabo la operación de Rueda de bolsa, acorde a lo previsto por las partes en el Contrato de Inversiones Conjuntas, Acuerdo de capitalización y Opción de Compra.

Analizando la operación realizada tenemos que, con fecha veintiocho de marzo de dos mil doce, se le dio la opción de compra del 49% de las acciones restantes a la operación realizada de acuerdo al Contrato de Inversiones Conjuntas, que fue realizada mediante carta notarial, conteniendo su voluntad de ejercer su opción de compra y adjuntando el pago del

100% de las acciones, ascendentes a US \$ 69,000,000.00 emitidas por las Empresas A y Z, según Carta PSF-0923/2012. Por lo que, en base a esta argumentación y a las decisiones que tomaron los adquirentes con relación a las decisiones societarias como propietarios del 100% de las acciones de la Empresa K, en la que modificaron la designación de apoderados y otorgamiento de poderes, la remoción del directorio y de uno nuevo, la designación del gerente general de la sociedad y la aprobación de la memoria anual de la gestión social y de los estados financieros del ejercicio 2011; sin embargo, las Empresas A y Z realizaron una transacción posterior a través de rueda de bolsa en la Bolsa de Valores de Lima, operación en la cual pagaron el 5% de Impuesto a la Renta como retención a No domiciliados.

Es sobre esta última acción que la administración tributaria determina que la operación realizada en rueda de bolsa es un acto jurídico simulado, por no corresponder a la verdadera intención de las partes, pues el verdadero acto jurídico y auténtico era el de la transferencia de propiedad de las acciones mediante el contrato de compra venta celebrado con la opción de compra. Al respecto debemos proceder a revisar la Tabla N° 01 y verificar si una de estas situaciones se encuentra contemplada dentro de la misma. Se puede verificar que no existe situaciones que puedan ser calificadas como elusión, como lo señala Zuzunaga:

Es entendida como el evitamiento del hecho generador mediante el abuso de las formas jurídicas, viola los valores y principios de un sistema tributario, siendo necesario aplicar una norma anti-elusiva general (Zuzunaga Del Pino, 2013).

Como se aprecia en el presente caso no se ha conseguido un evitamiento total, sino más bien se tiene que del acto realizado corresponde a una simulación parcial por haberse utilizado una norma de cobertura para que permita disfrazar el real objeto de la transferencia de propiedad de las acciones mediante el contrato de compra venta celebrado con la opción de compra.

Dicha determinación fue reclamada habiéndose declarado infundada mediante Resolución de Intendencia N° 0150140012647 en primera instancia. Posteriormente esta

resolución fue apelada y el Tribunal Fiscal procedió a confirmar la Resolución de intendencia antes mencionada. La Resolución del Tribunal Fiscal a la fecha se encuentra judicializada y pendiente de la emisión de la sentencia que pueda emitir el Poder Judicial.

#### **3.4. Análisis de la responsabilidad solidaria de los representantes legales**

Corresponde realizar el análisis del Decreto Legislativo N° 1422, el mismo que permite evaluar si los representantes legales cometieron Dolo o negligencia grave al participar en la elaboración y la aprobación de situaciones o acciones que permitieron habilitar el segundo al quinto párrafo de la Norma XVI. Al respecto, se agregó al artículo 16° referido a los representantes y responsables solidarios que:

Se considera que existe dolo, negligencia grave o abuso de facultades, salvo prueba en contrario, cuando el deudor tributario: ...

13. Sea sujeto de la aplicación de los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI del Título Preliminar. La responsabilidad se atribuye a los representantes legales siempre que hayan colaborado con el diseño o la aprobación o la ejecución de actos, situaciones o relaciones económicas previstas en los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI (Decreto Legislativo N° 1422, 2018).

Asimismo, según el artículo 62-C del Código Tributario, se les asignó responsabilidad a los representantes legales. Según séptima disposición transitoria del Decreto Legislativo N° 145-2019-EF, señala que son responsables solidarios en condición de promotores el gerente general, el gerente financiero y quien haga sus veces. Así como los directores, pero también los excluye -a los directores- que habiendo tomado conocimiento del hecho manifiesten su disconformidad en el acta de acuerdos – en el Libro de Actas- o a través de una carta Notarial.

Analizando esta argumentación, la pretensión del legislador ha sido imputar responsabilidad a los representantes legales al carecer de normativa que pueda regular la responsabilidad social de las personas jurídicas, al ser las personas encargadas de la tomar las decisiones en su nombre, haber ejercido acciones por su cuenta, habiendo generado



provecho para los representantes por medio de las empresas. Lo argumentado nos hace concluir en el presente caso que los directores y gerentes son los responsables solidarios de la simulación parcial.

El texto de los artículos 172° y 177° de la Ley 26887 dispone que los directores tienen las facultades de gestión y representación legal para la administración de la sociedad, atribuyéndoles responsabilidad solidaria e ilimitada ante la sociedad, los accionistas y los terceros por los daños y perjuicios que causen por los acuerdos o actos contrarios a la ley, entre otros.

### **3.5. Análisis de la responsabilidad penal de los representantes legales**

Podría arguirse la existencia de un engaño, materialmente perceptible, mostrándonos conciencia y voluntad de quienes lo ejecutaron como parte de la determinación de un hecho doloso. En el presente caso, si se llegara a determinar que los contratos suscritos fueron falsos (objetivamente contrarios a la realidad), se evidenciaría el artificio, la simulación o disimulación que utilizaron para reducir el pago del impuesto, el haber manipulado una norma con efectos de una menor cuantía de impuesto (5%) apantallando la real cuantía que correspondía a una mayor tasa (30%) usando una interpósita persona (Cavali) para beneficiarse de la tasa.

De ser ese el caso, el delito tributario correspondería al tipo base que establece que, 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 (D. Leg 813, 1996), bajo este contexto nos encontraríamos ante la comisión de un delito tributario, pues bajo el uso del engaño como ya se expresó se ha logrado dejar de pagar el 25% del impuesto que le correspondía.

El agraviado, producto de la fiscalización, sería el Estado, respecto del cual se habría vulnerado el bien jurídico protegido que es la recaudación de los ingresos públicos para el

cumplimiento de los gastos y el servicio social que le corresponde al Estado, en cumplimiento del principio de igualdad.

Con relación al Perjuicio fiscal, de la evaluación realizada a la operación de simulación parcial se tiene que, la Base imponible del impuesto a la renta sobre la cual se calcula el perjuicio fiscal es de US \$ 57 560 147,75 y el perjuicio fiscal calculado asciende a US \$ 14 390 036,94.



## CONCLUSIONES

- Como consecuencia de la regulación de la Norma XVI del Código Tributario, en sus numerales 1 y 6 corresponde determinar la real naturaleza del hecho imponible a la finalidad económica realizada en la simulación parcial, la administración tributaria podría determinar e identificar la consecuencia de carácter penal únicamente si determina que los hechos económicos fueron distorsionados, los cuales atrofiaron la realidad, utilizando a un testaferro o la emisión de comprobantes de pago falsos. Es decir, únicamente si van más allá de la mera elusión prevista en la Norma XVI, presentando información falsa a la administración tributaria y causando un perjuicio al bien jurídico protegido, podría configurarse un delito tipificado en la Ley Penal Tributaria, que podría ser uno de base general, con sus respectivas agravantes, dando inicio a la elaboración de un informe de presunto delito de defraudación tributaria; con lo cual a los autores o partícipes del hecho (los representantes legales) les será posible aplicar responsabilidad penal sobre el hecho según lo dispuesto en la octava disposición transitoria y final del decreto Supremo N° 145-2019-EF.
- Producto de la calificación jurídica por aplicación de la Norma XVI, es posible aplicar la responsabilidad penal a los representantes legales según lo dispuesto en los artículos 16° y 189° del Código Tributario y la Ley Penal Tributaria como consecuencia de la aplicación de los numerales 1 y 6 de la Norma XVI por simulación parcial y, por la interpretación sistemática de las normas en su conjunto, como son la ley penal tributaria, el Código Tributario y las normas específicas como por ejemplo la ley del impuesto a la renta, la ley del impuesto general a las ventas, las leyes laborales, entre otras.
- Del análisis comparativo realizado a las legislaciones peruana y española sobre responsabilidad penal de los representantes legales, tenemos que ambas legislaciones atribuyen responsabilidad a los representantes legales. Además, la legislación española atribuye responsabilidad penal a las personas jurídicas con motivo de algún tipo de delito cometido por un directivo.
- Como consecuencia de la regulación de la Norma XVI del Código Tributario, en sus numerales del 2 al 5, la administración tributaria podrá aplicar la norma que hubiere

correspondido a los actos usuales y propios, pero no le será posible aplicar responsabilidad penal sobre el hecho según lo dispuesto en la octava disposición transitoria y final del decreto Supremo N° 145-2019-EF cuando corresponda a una simulación absoluta.

- La elusión es un problema cuya atención resulta urgente (Bravo Sheen, 2018, pág. 162), mediante las administraciones tributarias con la aplicación de normas antielusivas que puedan combatir dichas acciones apoyadas en convenios de doble imposición o con organismos internacionales como la OCDE y la aplicación de la Acción 6 del proyecto BEPS. Cosa distinta es la acción penal que persigue los casos más graves que van desde la simulación parcial y evasión.



## Referencias Bibliográficas

- Abanto Vasquez, M. (2000). *Derecho penal económico*. Lima: Editorial Moreno S.A. .
- Albán, M. (2003). *Problemas del derecho tributario frente al comercio electrónico*. Quito: Ediciones Abya-Ayala Corporación Editora Nacional.
- Alcalde, E. (2000). La simulación y los terceros: Consideraciones civiles y penales. *Revista Chilena de Derecho*, 265 - 289.
- Alva Matteucci, M. (01 de Agosto de 2017). *Blog.pucp.edu.pe*. Obtenido de *Blog.pucp.edu.pe*:  
<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2017/08/01/existen-actos-preparatorios-en-los-delitos-tributarios-una-revision-del-iter-criminis/#more-3682>
- Bellomo, C. (2014). El sistema procesal de los delitos tributarios internos y su incidencia en el control de la evasión tributaria en el Perú bienio 2011-2012. (*Tesis de Maestría*). Lima, Perú: USMP.
- BERRO, F. (1995). *Los ilícitos tributarios y sus sanciones*. Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria.
- Bramont-Arias, L. F. (1997). El delito tributario y su criminalización. *IPIDET*, 49 - 68.
- Bravo Cucci, J. (07 de Enero de 2013). *Club de contadores*. Obtenido de <http://clubdecontadores.com/>: <http://clubdecontadores.com/el-fraude-a-la-ley-tributaria/>
- Bravo Sheen, D. (2018). *XIV Jornadas nacionales de derecho tributario - La clausula antielusiva general en el ordenamiento jurídico*. Lima: Intituto Peruano de Derecho Tributario.
- Campaner Muñoz, J. (1995). *La responsabilidad penal de las personas jurídicas en España*. Obtenido de [https://fee.uib.cat/digitalAssets/151/151122\\_cirerol\\_2.pdf](https://fee.uib.cat/digitalAssets/151/151122_cirerol_2.pdf)
- Caro, D., Rena, L., & Reátegui, J. (2016). *Derecho penal económico*. Lima: Juritas Editores E.I.R.L.
- Chunga, M., Diaz, E., Marchan, B., & Elva, P. (2013). *El delito tributario*. Obtenido de Slideshare.net: <https://es.slideshare.net/merceditahchunga/el-delito-tributario>
- Código civil. (2015). *Código Civil - Decreto legislativo 295*. Lima, Perú: Ministerio de Justicia y Derechos humanos.
- Código penal . (03 de Abril de 1991). *Decreto Legislativo N° 635*. Obtenido de SPID - Ministerio de justicica:  
[http://spij.minjus.gob.pe/content/publicaciones\\_oficiales/img/CODIGOPENAL.pdf](http://spij.minjus.gob.pe/content/publicaciones_oficiales/img/CODIGOPENAL.pdf)
- Código Tributario. (2013). *Texto único ordenado del Código Tributario*. Perú.
- Código Tributario. (2013). Decreto Supremo N° 133-2013 -EF. *Texto Unico Ordenado del Código Tributario*. Lima, Perú: Diario el Peruano.
- Constitución Política del Perú. (1993). Perú.
- D. Leg 813. (20 de Abril de 1996). Decreto Legislativo N° 813. *Ley Penal Tributaria*. Lima, Perú: Diario Oficial El Peruano.
- De Iparraguirre, J. M., & Cicchitti, V. (2001). Comercio Electronico y Tributación: una dupla infaltable en el planeamiento estrategico corporativo. *VIII Congreso Argentino de Derecho Societario* , (pág. 459 al 477). Rosario.

- De la Vega, B. (03 y 04 de Diciembre de 2008). Reflexiones sobre la Regulación de los Servicios Digitales en la Ley del Impuesto a la Renta. *X Jornada Nacional de Derecho Tributario* (págs. 55-76). Lima: IPDT. Obtenido de Insituto Peruano de Derecho Tributario: <http://www.ipdt.org/>
- Decreto Legislativo N° 1422. (12 de Setiembre de 2018). *Modificación normativa al Código Tributaria*. Lima, Perú: Diario Oficial El Peruano.
- Decreto Supremo N° 145-2019-EF. (06 de Mayo de 2019). Decreto Supremo N° 145-2019-EF. *Apruebna los parametros de fondo y forma para la aplicación de la norma anti-elusiva general contenida en la Norma XVI del Título Peliminar del Codigo Tributario*. Lima, Perú: Diario oficial el Peruano.
- Delgado Pacheco, A. (2017). *Las normas generales antielusion en la jurisprudencia tributaria Española y Europea - Tesis Doctoral*. Madrid: Repositorio de la Universidad Autonoma de Madrid. Obtenido de [https://repositorio.uam.es/bitstream/handle/10486/679948/delgado\\_pacheco\\_abelardo.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://repositorio.uam.es/bitstream/handle/10486/679948/delgado_pacheco_abelardo.pdf?sequence=1&isAllowed=y)
- Diez-Picazo, L. (1974). *IUS Veritas*. Obtenido de <file:///D:/Usuarios/kcondori/Downloads/15338-60902-1-PB.pdf>
- El Comercio. (11 de 01 de 2011). Facturas falsas le costaron S/. 475 mlls a la Sunat en últimos tres años. *El Comercio*. Obtenido de <http://archivo.elcomercio.pe/economia/peru/facturas-falsas-le-costaron-475-mlls-sunat-ultimos-tres-anos-noticia-701274>
- Estatuto Tributario Nacional. (29 de Diciembre de 2016). <https://estatuto.co/?e=68>. Obtenido de <https://estatuto.co/?e=68>: <https://estatuto.co/?e=68>
- Exposición de motivos D. Leg. 1121. (24 de julio de 2012). *Account.box*. Obtenido de [App.box: https://app.box.com/s/8b87ab69cf44971b87ec](https://app.box.com/s/8b87ab69cf44971b87ec)
- Ezaine, A. (1991). *Diccionario jurídico*. Lima.
- Ferré, J. C. (2014). El bien jurídico protegido en los delitos tributarios. *Revista Justiça e Sistema Crimina*, 7 - 41.
- Fundación de Impuestos y Competitividad. (2015). *Clausula genreral antiabuso tributaria en España propuestas para una mayor seguridad juridica*. MFadrid: Fundación de Impuestos y Competitividad.
- Garaycott, G., Natteri, R., Pinto, J. C., Ramírez-Gastón, A. A., Solar, G., & Vicente, V. (2003). *Revista PUCP*. Obtenido de [Revistas.pucp.edu.pe:file:///D:/DATA/Data%20k/CURSO/Maestria%20en%20derecho%20Tributario/5to%20Semestre/Seminario%20de%20tesis%202/Lecturas/16279-Texto%20del%20art%C3%ADculo-64710-1-10-20170123.pdf](http://Revistas.pucp.edu.pe:file:///D:/DATA/Data%20k/CURSO/Maestria%20en%20derecho%20Tributario/5to%20Semestre/Seminario%20de%20tesis%202/Lecturas/16279-Texto%20del%20art%C3%ADculo-64710-1-10-20170123.pdf)
- García Caveró, P. (2007). *Derecho penal económico* (Vols. Parte especial, tomo II). Lima, Perú: Jurista Editores EIRL.
- García, C. (2005). La postestad de calificación y reclamación como mecanismos antielusorios en el derecho español. *Themins - Revista de derecho*, 159.
- García, D. (2012). *El delito tributario*. Lima: Editorial Universo.
- García, P. (2008). Lecciones de derecho penal. Parte General. En P. García, *Lecciones de derecho penal*. Lima: Grijley EIRL.
- Gestión. (14 de 01 de 2014). SUNAT descubre 58 mil casos de facturas falsas y "de favor". *Gestión*.
- Giuliani Fonrouge, C. (2011). *La Ley*. Argentina: Fondo Editorial de Derecho y Economía.

- Herrera, E. (2004). El testaferraje notas distintivas. *Derecho y Sociedad asociacion Civil* 23, 205 - 209. Obtenido de Revistas PUCP:  
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/download/16878/17186>
- Hugo, S. (2008). Analisis de los delitos tributarios en el Perú. *Actualidad Empresarial*, 117.
- Hurtado, J. (Diciembre de 2015). *Compendio de derecho económico*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Justicia, M. d. (24 de Julio de 2012). *Box*. Obtenido de Box:  
<https://app.box.com/s/8b87ab69cf44971b87ec>
- Kermmeren. (2005). Source and residence: New configuration of principles. *Fiscal Internacional Volume 90-A*. Rotterdam.
- Lalanne, G. A. (2006). *Economía de Opción y Fraude de Ley en el Derecho Tributario*. Obtenido de Instituto Peruano de Derecho Tributario – IPDT:  
[http://www.ipdt.org/editor/docs/03\\_Rev44\\_GAL.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/03_Rev44_GAL.pdf)
- Ley 1607. (26 de Diciembre de 2012). *Diario Oficial*. Obtenido de  
<https://www.icbf.gov.co/>  
[https://www.icbf.gov.co/cargues/avance/docs/ley\\_1607\\_2012.htm#CAP%C3%8DTULO%20I](https://www.icbf.gov.co/cargues/avance/docs/ley_1607_2012.htm#CAP%C3%8DTULO%20I)
- Ley 26887. (19 de Diciembre de 1997). Ley general de sociedades. Lima, Perú: Diario oficial "El Peruano".
- Ley 58/2003. (18 de Diciembre de 2003). <https://www.boe.es/>. Obtenido de <https://www.boe.es/>: <https://www.boe.es/eli/es/l/2003/12/17/58/con>
- Ley Orgánica 1/2015. (2015). *Ley Orgánica 1/2015*. España.
- Ley Penal Tributaria - Exposición de motivos. (1996). *SlideShare.net*. Obtenido de Slideshare: <https://es.slideshare.net/eduardo18725/d-legislativo-813>
- Luque Bustamante, J. (17 de Agosto de 2012). *Algunos apuntes sobre la Norma XVI*. Obtenido de KPMG cutting throung complexity:  
<https://www.kpmg.com/PE/es/IssuesAndInsights/sala-de-prensa/articulos-opinion/Documents/17-08-2012-Articulo-Norma-XVI-J-Luque.pdf>
- Malherbe, J., & Fernando, Z. (2018). *XIV Jornadas nacionales de derecho tributario - La clausula antielusiva general en el ordenamiento jurídico*. Lima: Instituto Peruano de Dercho Tributario.
- Malherbe, J., & Zuzunaga del Pino, F. (2018). *XIV Jornadas nacionales de derecho tributario - La clausula antielusiva general en el ordenamiento jurídico*. Lima: Intituto Peruano de Derecho Tributario.
- Martinez-Bujan, & Carlos. (2015). *Derecho Penal: parte especial*. Valencia: Editorial Tirant lo Blandch .
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2017). Situación Economica, Siatema Tributario y Agenda del MEF.
- Muñoz Salgado, S. (2008). Los servicios digitales como supuestos de renta de fuente paeruana. *X Jornada Nacional de derecho Tributario*, (págs. 165 - 193). Lima.
- Nocete Correa, F. (2005). La fiscalidad Internacional del comercio electronico. *Documento 23/05*. España: Instituto de estudios fiscales.
- Penal, C. (2016). *Código Penal - Decreto Legislativo 635*. Lima: MInisterio de justicia y derechos humanos.
- Pérez, A. (2006). Sistemas penales comparados:. *Revista Penal Alemana*.

- Pieres, M. (s.f.). *Material de clases del Programa de Evaluación del Riesgo Tributario CENDECO – UNIMET*. Obtenido de IDEPROCOP:  
<http://www.ideprocop.com/cursos/EVASI+C3%B4N,%20ELUSI+C3%B4N%20Y%20ECONOM+C3%ACA%20DE%20OPCI+C3%B4N.%20Mario%20Pires%20%5BModo%20de%20compatibilidad%5D.pdf>
- Raúl, P. (1996). *Todo sobre el ilícito tributario. Todo sobre el ilícito tributario*. Lima: Passim.
- Recurso de Nulidad , 1895-2008- Lima de fecha 10 de marzo de 2010 (Corte Superior de Lima 10 de Marzo de 2010).
- Recurso de Nulidad 1895-2008, 1895-2008- Lima (Corta Superior de la Republica 10 de Marzo de 2010).
- Revista Ius Et Veritas N° 45. (12 de Diciembre de 2012). Norma XVI: calificación, elusión de normas tributarias y simulación: mesa Redonda con Rocio Lui Arvalo, Eduardo Sotelo, Castañeda y Fernando Zuzunaga del Pino. *Revista Ius Et Veritas N° 45*, 396 - 419. Obtenido de Revista Juis Veritas N° 45.
- Reyna, L. (2005). *Nuevas tendencias del derecho penal económico de la empresa*. Lima: ARA Editores E.I.R.L.
- Robles, R. (2014). *Estudios de dogmática jurídico-penal* . Montevideo: Enlace Industrial Gráfica, S.L.
- Rubio, M. (2014). *El sistema jurídico Introcucción al derecho*. Lima, Perú: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Saavedra Rodríguez, R. (s.f.). *Elusión, Economía de Opción, Evasión, Negocios Simulados y Planeamiento Tributario*. Obtenido de Material de Enseñanza utilizado en el Colegio de Contadores Públicos de Lima.:  
<http://www.ccpp.org.pe/descargas/TRIBUTARIO/Elusi%F3n,%20Econom%EDa%20de%20opci%F3n,%20Evasi%F3n,%20Negocios%20simulados%20y%20Planeamiento%20Tributario%20-%20Rub%E9n%20Saaved.pdf>
- Saavedra, R. (2012). Elusión, economía de opción, evasión, negocios simulados y planeamiento tributario. *Saavedra asociados - asesores tributarios*. Lima, Lima, Perú: <https://es.scribd.com/document/229601466/Elusion-Economia-de-Opcion-Evasion-Negocios-Simulados-y-Planeamiento-Tributario-Ruben-Saaved>. Obtenido de <https://es.scribd.com/document/229601466/Elusion-Economia-de-Opcion-Evasion-Negocios-Simulados-y-Planeamiento-Tributario-Ruben-Saaved>
- Sánchez, O. (2017). *La elusión de la norma tributaria*. Obtenido de <http://cc.bingj.com/cache.aspx?q=la+elusi+c3%b3n+de+la+norma+tributaris+de+Oscar+mart+c3%adn+Sanchez&d=4915136662602777&mkt=es-XL&setlang=es-ES&w=QWdfLCuMZ-a7JQz0vEQH7-e5vwfR0sGj>
- Silva, J. M. (2013). *Fundamentos del Derecho Penal de la Empresa* . Madrid: Elece Industria Gráfica, S.L.
- Sotelo, E. (2012). Nueva clausula antielusiva general tributaria. *Analisis tributario*, 23 - 28.
- Sub Dirección general de estudios del sector exterior. (1998). Internet y el comercio electrónico: Desafíos para el proximo siglo. *Boletin Económico de Ice N° 2575*. España.
- Torres Cadavid, N. (2018). La responsabilidad penal del asesor fiscal en el delto de defraudación tributaria del art. 305 CP español. La aplicación de la clusula del actuar en lugar del otro . *Nuevo Foro Penal*, 54-102.



- Tribunal de Justicia. (07 de Noviembre de 2013). <https://www.notariosyregistradores.com/>.  
Obtenido de <https://www.notariosyregistradores.com/>:  
<https://www.notariosyregistradores.com/ACTUALIDAD%20FISCAL/CASOS-CONCRETOS/2014-fraude-adquisicion-vivienda-habitual.htm>
- TS Resolución 100/2005. (20 de Abril de 2010). <https://www.notariosyregistradores.com/>.  
Obtenido de <https://www.notariosyregistradores.com/>:  
<https://www.notariosyregistradores.com/ACTUALIDAD%20FISCAL/CASOS-CONCRETOS/2014-fraude-adquisicion-vivienda-habitual.htm>
- Vasquez & Apraiz y Asociados . (2015). <https://www.tuabogadodefensor.com>. Obtenido de  
Responsabilidad penal de personas jurídicas:  
<https://www.tuabogadodefensor.com/responsabilidad-penal-de-las-personas-juridicas/>
- Vidal Cardenas, E. (s.f.). *Desenvolvimiento del Derecho Tributario y de su autonomía en el Perú*. Obtenido de Instituto Peruano de Derecho Tributario:  
[http://www.ipdt.org/editor/docs/05\\_Rev11\\_EVC.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/05_Rev11_EVC.pdf)
- Villanueva, W. (2017). Planificación Fiscal Agresiva, el nuevo paradigma de la norma de precios de transferencia y elusión en el Código Tributario . *IUS ET VERITAS* 54, 244 - 259.
- Villegas, H. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiera y tributaria*. Buenos Aires: Ediciones de Palma Buenos Aires .
- Villegas, H. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenas Aires, Argentina: Ediciones Depalma.
- Yacolca, D., Bravo, Jorge, Camus, D., Gamba, C., & Carmelo, C. (2009). *Derecho tributario aspectos constitucionales, generales, informatco, procesal, arbitral, internacional, ambiental, minero, construcción, penal y aduanero*. Lima: Editora Juridica Grijley E.I.R.L.
- Zuzunaga Del Pino, F. (2013). ¿La cláusula antielusiva general vulnera la Constitución Peruana?. *Instituto Peruano de Derecho Tributario – IPDT.*,  
[http://www.ipdt.org/uploads/docs/02\\_Rev53\\_FZDP.pdf](http://www.ipdt.org/uploads/docs/02_Rev53_FZDP.pdf).



## Anexo N° 01: Declaración de datos a que se refiere el artículo 62-C del Código Tributario – Resolución de Superintendencia N° 153-2019/SUNAT

DECLARACIÓN DE DATOS A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 62-C DEL CÓDIGO TRIBUTARIO



RUC DEL CONTRIBUYENTE:

N° DE CARTA (1):

**INSTRUCCIONES:**

- 1.- La presente declaración deberá ser presentada de acuerdo al plazo señalado en el literal a) del párrafo 10.3 del artículo 10 de los Parámetros de fondo y forma.
- 2.- En caso necesite más líneas deberá insertarlas en la parte final del recuadro.

#	Apellidos y Nombres / Razón Social	Tipo de documento (2)	N° de documento	Tipo de vinculación (3)	Tipo de participación		
					Diseño	Aprobación	Ejecución
1							
2							
3							
4							
5							
6							
7							

(1) A la que se refiere el literal a) del artículo 3 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF y normas modificatorias.

(2)(3) Colocar el código de acuerdo a las tablas anexas.

**Nota:**

De conformidad con lo previsto en el numeral 13 del artículo 16 del Código Tributario, de corresponder la atribución de responsabilidad solidaria esta será aplicable solo a los representantes legales.

DECLARO BAJO JURAMENTO QUE LOS DATOS EXPRESAN LA VERDAD

\_\_\_\_\_  
FIRMA DEL CONTRIBUYENTE O REPRESENTANTE LEGAL

\_\_\_\_\_  
APELLIDOS Y NOMBRES

\_\_\_\_\_  
LUGAR Y FECHA



**Anexo N° 02: Resolución del Tribunal Fiscal N° 04234-5-2017.**





# Tribunal Fiscal

Nº 04234-5-2017

EXPEDIENTE N° : 14615-2016  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto a la Renta no domiciliados y multa  
PROCEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 17 de mayo de 2017

VISTA la apelación interpuesta por (R.U.C. N° ), contra la Resolución de Intendencia N° 0150140012647 de 27 de julio de 2016, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0071160 y la Resolución de Multa N° 012-002-0028217, giradas por el Impuesto a la Renta - Retenciones No domiciliados de marzo 2012 y por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que señala que la transferencia de propiedad del 49% de las acciones representativas del capital social de (en adelante ), surtió efectos el 26 de junio de 2012, fecha en la que se llevó a cabo la operación de Rueda de Bolsa, conforme a lo previsto por las partes en el Contrato de Inversiones Conjuntas, Acuerdo de Capitalización y Opción de Compra (en adelante Contrato de Inversiones Conjuntas), por lo que el Impuesto a la Renta de No Domiciliados sobre la ganancia de capital fue correctamente pagado por CAVALI considerando la tasa del 5% del impuesto.

Que indica que de una lectura sistemática de las cláusulas del Contrato de Inversiones Conjuntas y del Contrato Escrow suscritos, las partes acordaron postergar el pago del 49% de las acciones del capital de a una fecha posterior, esto es la fecha en que tales acciones fueran transferidas mediante una operación cruzada en Rueda de Bolsa y que el pago del paquete de acciones a los vendedores se efectuaría luego de la liquidación de la referida operación.

Que alega que el ejercicio de la opción perfeccionó el contrato de opción pero no implicó la transferencia de propiedad del 49% de las acciones de , agregando que debe diferenciarse el perfeccionamiento del contrato, que en su caso ocurrió con el ejercicio de la opción el 28 de marzo de 2012, y la transferencia de propiedad, la que se encontraba sujeta a un requisito adicional conforme lo previeron las partes contractualmente.

Que señala que el artículo 3° de la Ley del Mercado de Valores garantiza la libertad de negociación de los valores mobiliarios, por lo que mientras las acciones de I estuvieron listadas existía la posibilidad de que éstas pudieran ser adquiridas por un tercero y que el hecho de que ello no ocurriera no es suficiente para desconocer que el derecho de disposición sobre las acciones recaía en las empresas vendedoras y no en ella. Agrega que conforme a lo dispuesto por el inciso a) del primer párrafo del artículo 12° del Reglamento de Operaciones en Rueda de Bolsa, aprobado por Resolución CONASEV N° 0021-1999, la transferencia de propiedad de los valores objeto de una operación en Bolsa se produce con la correspondiente inscripción a favor del adquirente en el registro de dicha institución en el día de su liquidación, lo que se condice con la excepción prevista en el artículo 947° del Código Civil respecto a la transferencia de propiedad de bienes muebles.

Que sostiene que la Administración Tributaria ha recurrido de forma arbitraria a la facultad de recalificación regulada por los párrafos primero y último de la Norma XVI del Código Tributario para construir un caso de simulación en base a una serie de conjeturas y especulaciones sin asidero fáctico ni jurídico.

Que indica que la facultad de recalificación económica prevista en la Norma XVI del Código Tributario no permite a la Administración Tributaria evaluar la intención o finalidad económica (menor carga tributaria) de los contribuyentes al momento de adoptar una estructura jurídica en una operación para propósitos de





# Tribunal Fiscal

Nº 04234-5-2017

Que afirma que la Administración le atribuye indebidamente la calidad de agente retenedor, cuando de conformidad con las normas tributarias vigentes, corresponde a CAVALI la obligación de efectuar la retención y el pago del Impuesto a la Renta de No Domiciliados.

Que señala que aún bajo la errada posición de la Administración, en el sentido que el 28 de marzo de 2012 y con el ejercicio de la opción se habría configurado el nacimiento de la obligación tributaria, en realidad la obligación tributaria del Impuesto a la Renta de No Domiciliado únicamente se configuró el 26 de junio de 2012, fecha en que se concretaron el aspecto material (transferencia de las acciones en rueda de bolsa) y temporal (puesta a disposición de la contraprestación a favor de los accionistas el 26 de junio de 2012) de la hipótesis de incidencia.

Que indica que aún bajo la tesis errada de la Administración, no se habría configurado tampoco la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177º del Código Tributario, habida cuenta que para que dicha infracción se configure es necesario que quien haya tenido la obligación de retener no haya efectuado ésta, siendo que en el presente caso era CAVALI la encargada de realizar la retención y no ella, por lo que debería dejarse sin efecto la multa impuesta.

Que considera que al tratarse de un caso de atribución de responsabilidad solidaria, la Administración debió haber determinado la obligación tributaria del contribuyente de manera previa, hecho que no ha ocurrido, toda vez que la atribución de la condición de responsable solidario supone siempre la determinación previa en cabeza del contribuyente de la deuda; agregando que el artículo 20º-A del Código Tributario no exime a aquella de determinar en un procedimiento del contribuyente la realización del hecho generador de la obligación tributaria, la identificación del deudor tributario, la base imponible y la cuantía del tributo.

Que indica que la entrega de los US\$ 69 000 000,00 a la Cuenta Escrow no configuró el pago del precio del 49% de las acciones ni el nacimiento de la obligación de retener del Impuesto a la Renta el 28 de marzo de 2012 y que el ejercicio de la opción de compra en dicha fecha no demuestra que la operación de venta vía rueda de bolsa del 26 de junio de 2012 haya sido un acto simulado en los términos de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal.

Que agrega que el saldo de los fondos del depósito de los US\$ 69 000 000,00 en la Cuenta Escrow, descontado el pago del 51% de las acciones, tenía la condición de un depósito en garantía y no se encontraba a libre disposición de los vendedores sino únicamente del agente escrow al 28 de marzo de 2012 y que la naturaleza del contrato escrow es la de un contrato en el que se depositan fondos con el propósito de garantizar una obligación, los cuales solo pueden ser liberados por el agente una vez cumplidas ciertas condiciones o instrucciones; de acuerdo al Contrato de Inversiones Conjuntas el pago estrictamente operaría en dos supuestos, el primero con motivo de la operación en rueda de Bolsa, conforme a lo establecido en la cláusula 7.3.1, y el segundo al vencimiento del plazo de seis meses para la realización de la operación en rueda de bolsa; indica que abona al carácter de garantía del depósito el hecho de que el importe depositado se encontraba sujeto a ajustes, liquidaciones y devoluciones posteriores.

Que arguye que de acuerdo a jurisprudencia del Tribunal que invoca, la Administración debe probar en forma fehaciente la existencia de la real operación económica que se encontraría detrás de una simulación; que dicha opción no habilita a la Administración a obligar al contribuyente a aplicar el régimen jurídico más gravoso; que ninguno de los hechos argumentados por la Administración resulta válido toda vez que: (i) confunde las figuras de perfeccionamiento del contrato con la transferencia de propiedad; (ii) mucho antes de ejercida la opción de compra se inició el procedimiento del listado de las acciones en la Bolsa de Valores de Lima y que dicha circunstancia evaluada en conjunto con las cláusulas suscritas demuestra indubitablemente que la voluntad de las partes siempre fue que el 49% de las acciones de sean transferidas en una operación de rueda de bolsa; (iii) no ejerció como propietaria a partir del 28 de marzo de



# Tribunal Fiscal

Nº 04234-5-2017

2012, únicamente gozó de la facultad de disponer de las acciones luego de adquiridas vía rueda de bolsa el 26 de junio de 2012.

Que la recurrente invoca la nulidad de los Requerimientos Nº 0222130033080, 0222150003635 y 0222160000354 y de sus resultados, así como de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0071160 y la Resolución de Multa Nº 012-002-0028217, al haberse vulnerado el numeral 5 del artículo 62º y 75º del Código Tributario y el artículo 16º del Reglamento de Fiscalización, encontrándose la Administración imposibilitada de proceder al cierre de requerimientos con posterioridad al vencimiento del plazo de fiscalización y otorgamiento de prórroga, lo que contraviene el procedimiento legal establecido, respecto del procedimiento de fiscalización parcial establecido por el Código Tributario y el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización.

Que la Administración señala que como resultado de la fiscalización efectuada a la recurrente, formuló reparo por concepto de retenciones del Impuesto a la Renta de no domiciliados por el pago que ésta efectuó por la adquisición de acciones representativas del capital de \_\_\_\_\_ a las empresas no domiciliadas \_\_\_\_\_, en su calidad de propietarias de dichas acciones.

Que con relación a la venta de las acciones, afirma que aun cuando no es materia de reparo la venta del 51% de las acciones de \_\_\_\_\_ es preciso tener en cuenta que en virtud de las cláusulas del Contrato de Compra Venta y del Convenio suscrito entre las partes, se estipuló un pacto de reserva de propiedad condicionando la transferencia de propiedad a la fecha en que se efectúe el pago de las mismas, lo que ocurrió el 28 de marzo de 2012.

Que con respecto a la transferencia del 49% de las acciones restantes de \_\_\_\_\_; señala que de acuerdo al Contrato de Inversiones Conjuntas suscrito entre las partes, se otorgó a la recurrente una opción de compra por dicho porcentaje accionario, la misma que fue ejercida el 28 de marzo de 2012 mediante el envío de una carta notarial que contenía su voluntad de ejercer dicha opción y adjuntando el pago del precio del 100% de las acciones ascendente a US\$ 69 000 000,00, según Carta PSF-0923/2012 emitida por \_\_\_\_\_; por lo que en dicha fecha se perfeccionó el contrato de compraventa del 49% de las acciones de \_\_\_\_\_ a favor de la recurrente con el que se transfirió la propiedad de éstas a su favor, por lo que considera un contrasentido afirmar que dicha transferencia se realizó posteriormente mediante una operación en rueda de bolsa de 26 de junio de 2012, dado que no es posible concretar dos veces una transferencia de propiedad sobre los mismos bienes interviniendo las mismas partes compradora y vendedora.

Que sostiene que la operación cruzada en rueda de bolsa es un acto jurídico aparente o simulado, toda vez que no obedece a la verdadera intención de las partes, la cual era concretar la transferencia de propiedad del 49% de las acciones de \_\_\_\_\_ fuera de rueda de bolsa a través del ejercicio de la opción de compra otorgada a la recurrente, siendo que el acto jurídico auténtico es la transferencia de propiedad de las acciones mediante el contrato de compraventa celebrado con el ejercicio de la opción de compra, mientras que el acto jurídico simulado o aparente es la transferencia de propiedad de dichas acciones a través de rueda de bolsa en la Bolsa de Valores de Lima.

Que indica que el derecho de usufructo a favor de la recurrente también constituye un acto jurídico simulado o aparente, toda vez que no cabía establecer un derecho de usufructo a favor de aquélla, habida cuenta que ya ostentaba el derecho de propiedad sobre las acciones, siendo que la intención de las partes al constituir el usufructo fue dar la apariencia de que el contribuyente no ostentaba la propiedad del 49% de las acciones de \_\_\_\_\_ en el período comprendido entre el ejercicio de la opción de compra y la realización de la transacción en rueda de bolsa.

Que alega que en el Contrato de Inversiones Conjuntas se estipularon cláusulas que denotan que a partir del 28 de marzo de 2012 la recurrente realizó una serie de actos societarios como propietario del 100% de las acciones de \_\_\_\_\_, tales como la designación de apoderados y otorgamiento de poderes, la remoción





# Tribunal Fiscal

Nº 04234-5-2017

del directorio y elección de un nuevo, la designación del gerente general de la sociedad, la aprobación de la memoria anual de la gestión social y de los estados financieros del ejercicio 2011, por lo que considera que la operación bajo análisis fue realizada fuera de un mecanismo centralizado de negociación y sobre la base de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario determina que se trata de actos jurídicos aparentes o simulados, correspondiéndole aplicar las normas tributarias adecuadas a los actos efectivamente realizados, siendo éstas los artículos 76° y 56° inciso j) de la Ley del Impuesto a la Renta, en virtud de los cuales la transferencia del 49% de las acciones de \_\_\_\_\_ está sujeta a la retención del 30% y no la del 5% al tratarse de una operación extra bursátil.

Que señala que en virtud de la cláusula segunda, numeral 2.4 del Contrato de Inversiones Conjuntas, la liquidación de las inversiones realizadas por las partes se reflejaría en el precio de la opción de compra, entendiéndose que el mismo quedaría automáticamente reajustado para todos los efectos del contrato, resultando claro que las inversiones realizadas han sido automáticamente consideradas para efectos de determinar el monto de US\$ 69 000 000,00 pactado en el precitado Contrato, no procediendo que el importe de las inversiones realizadas por la recurrente, ascendente a US\$ 5 991 360,66, sean restadas del monto total.

Que arguye que de acuerdo al numeral ii) del numeral 6.2 de la cláusula sexta del Contrato Escrow, la suma a ser liberada de la Cuenta Escrow es por concepto de adeudos a favor de la recurrente (inversiones realizadas en exceso), por lo que al no estar relacionada dicha suma con el monto pactado en el Contrato de Inversiones Conjuntas no corresponde que sea restada de este último.

Que indica que siendo \_\_\_\_\_ personas jurídicas no domiciliadas, correspondía que el Impuesto a la Renta generado por las rentas de fuente peruana obtenidas por éstas, sea abonado al fisco por la recurrente en su calidad de agente de retención, careciendo de sustento la pretensión de la recurrente de que la determinación de la deuda tributaria debió ser comunicada a aquellas de manera previa.

Que agrega que en el marco del Contrato de Inversiones Conjuntas suscrito entre las empresas no domiciliadas y la recurrente, ésta envió el 28 de marzo de 2012 una carta notarial con la que manifestó su voluntad de ejercer la opción de compra respecto al 49% de las acciones de \_\_\_\_\_ siendo que el ejercicio de la indicada opción contenía los elementos esenciales de un contrato de compra venta: bien (49% de las acciones) y precio (US\$ 57 560 147,75), por lo que en dicha fecha ocurrió la transferencia de propiedad del referido porcentaje accionario a favor de la recurrente, reiterando además que de acuerdo con lo expresado en el "contrato de inversiones conjuntas" el ejercicio de la opción de compra regulado en dicho contrato, se concretizó en la aceptación por parte de la recurrente de la oferta planteada por las empresas no domiciliadas, mediante el envío de la referida carta notarial, siendo que dicha aceptación además se realizó conjuntamente con el pago del precio de las acciones de \_\_\_\_\_, según el precio señalado en el citado contrato, que contiene el acuerdo de voluntades de las referidas partes.

Que se aprecia de autos que mediante Orden de Fiscalización N° 150011458910-01 (foja 1225), Carta N° 130021385118-01 SUNAT y Requerimiento N° 0222130008646<sup>1</sup> (fojas 1204 a 1206, 1227), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial respecto del Impuesto a la Renta Retenciones de No Domiciliados del ejercicio 2012.

Que como resultado del mencionado procedimiento de fiscalización, la Administración reparó la determinación del Impuesto a la Renta Retenciones de No Domiciliados de marzo de 2012, al amparo de lo dispuesto por los artículos inciso j) del 56° y 76° de la Ley del Impuesto a la Renta, emitiendo como consecuencia de ello la Resolución de Determinación N° 012-003-0071160 (fojas 1303 a 1330) y la

<sup>1</sup> Notificados mediante acuse de recibo, de conformidad con el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (fojas 1207 y 1228)



# Tribunal Fiscal

Nº 04234-5-2017

Resolución de Multa N°012-002-0028217, girada por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario (fojas 1301 y 132).

## Resolución de Determinación N° 012-003-0071160

Que conforme se aprecia de los Anexos N° 1 al 4 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0071160, la Administración determinó que la recurrente adquirió el 49% de las acciones del capital social de Kuntur como resultado de haber ejercido la opción de compra, mediante carta notarial de 28 de marzo de 2012, y considerar que en ese momento se configuró el contrato de venta definitivo y la transferencia de propiedad de las acciones, en razón de haberse producido, de un lado, el depósito en cuenta del pago del valor de transferencia<sup>2</sup> y, de otro, la realización de una serie de actos con los que la recurrente asumió el control y la propiedad de ; por lo que en aplicación de lo dispuesto en los párrafos primero y último de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, estimó que la venta ocurrió el 28 de marzo de 2012 fuera de un mecanismo centralizado de negociación y no el 26 de junio de 2012 a través de una operación cruzada de rueda de bolsa, la misma que considera un acto simulado, estableciendo, en consecuencia, que la operación de enajenación de valores mobiliarios se encuentra afecta a la tasa del 30% del Impuesto a la Renta y no a la tasa reducida del 5%.

Que de lo actuado se tiene que la controversia en el presente caso se centra en determinar la oportunidad en que se realizó la enajenación del 49% de las acciones representativas del capital social de la empresa por parte de sus originales titulares

a favor de la recurrente.

Que conforme a lo dispuesto por el inciso a) del artículo 2° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, constituye ganancia de capital cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital, entendiéndose por tales a aquéllos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa, precisándose que entre las operaciones que generan ganancias de capital, de acuerdo a dicha Ley, se encuentra la enajenación, redención o rescate, según sea el caso, de acciones y participaciones representativas del capital, acciones de inversión, certificados, títulos, bonos y papeles comerciales, valores representativos de cédulas hipotecarias, obligaciones al portador u otros valores al portador y otros valores mobiliarios.

Que por su parte el artículo 5° de la citada Ley del Impuesto a la Renta, establece que para los efectos de ésta, se entiende por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso.

Que de acuerdo al inciso f) del artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta, son contribuyentes del impuesto, entre otros, las personas naturales y las personas jurídicas, siendo que para los efectos de dicha Ley, se considerarán personas jurídicas, entre otras, a las empresas unipersonales, las sociedades y las entidades de cualquier naturaleza, constituidas en el exterior, que en cualquier forma perciban renta de fuente peruana.

Que conforme al segundo párrafo del artículo 6° de la referida Ley, en caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana, y según el primer párrafo del inciso h) del artículo 9° de la Ley en comentario, constituyen rentas de fuente peruana las obtenidas, entre otros, por la enajenación de acciones representativas del capital, cuando las empresas o sociedades, entre otros, que los hayan emitido estén constituidos o establecidos en el Perú.

<sup>2</sup> En la Resolución de Determinación (foja 1328 reverso) se precisa que el depósito efectuado por la recurrente ascendió a US\$ 69 000 000,00, los cuales corresponden al pago del 100% de las acciones del capital social de I



# Tribunal Fiscal

Nº 04234-5-2017

Que por su parte, de acuerdo al inciso h) del artículo 56° de la citada norma, modificado por Decreto Legislativo N° 972, el impuesto a las personas jurídicas no domiciliadas en el país, por concepto de rentas provenientes de la enajenación de valores mobiliarios realizada dentro del país, se determinará aplicando la tasa del 5% mientras que, conforme al inciso j), las otras rentas están sujetas a la tasa del 30%.

Que cabe indicar que de acuerdo a lo dispuesto por el numeral 3 del artículo 30°-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 011-2010-EF, para efecto del inciso h) del artículo 56° de la Ley, se considerará que la enajenación de valores mobiliarios se ha realizado dentro del país, cuando los citados valores estén inscritos en el Registro Público del Mercado de Valores y sean negociados a través de un mecanismo centralizado de negociación del Perú.

Que en consecuencia, de lo anterior se colige que la enajenación de valores mobiliarios realizada fuera del país, en contraposición a los términos definidos en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta como "dentro del país", se determinará aplicando la tasa del 30% por concepto de Impuesto a la Renta.

Que según los literales c) y d) del artículo 71° de la Ley del Impuesto a la Renta, modificada por Ley N° 29645, son agentes de retención las personas o entidades que paguen o acrediten rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios no domiciliados, así como las Instituciones de Compensación y Liquidación de Valores o quienes ejerzan funciones similares, constituidas en el país, cuando efectúen la liquidación en efectivo en operaciones con instrumentos o valores mobiliarios.

Que en concordancia con la disposición precedente, el primer párrafo del artículo 76° de la citada Ley, modificada por Ley N° 29645, establece que las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, los impuestos a que se refieren los artículos 54° y 56° de dicha ley, según sea el caso.

Que, de otro lado, el primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1121, regula lo concerniente a la calificación económica de los hechos imponible señalando que 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.

Que por su parte, en el último párrafo de la precitada Norma, se regula lo relativo a la simulación, indicando que en caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la disposición en comentario, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados.

Que sobre la facultad de calificación económica de la Administración Tributaria, este Tribunal ha dejado establecido, entre otras, en la Resolución N° 590-2-2003, que la apreciación o calificación del hecho imponible busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes, razón por la cual permite la actuación de la Administración facultándola a verificar o fiscalizar los hechos imponibles ocultos por formas jurídicas aparentes.

Que en ese mismo sentido, la Resolución N° 10890-3-2016<sup>3</sup> señala que: "...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

<sup>3</sup> Es pertinente tener en cuenta que el texto del primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, corresponde al texto del segundo párrafo de la Norma VIII del indicado cuerpo normativo, por lo que resulta válidamente aplicables a la Norma XVI, los criterios del Tribunal Fiscal emitidos con respecto a la Norma VIII.



# Tribunal Fiscal

Nº 04234-5-2017

*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 impositivos 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."*

Que habida cuenta que en el presente caso la Administración Tributaria ha hecho uso de la facultad de calificación económica de los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios, a fin de aplicar la norma tributaria correspondiente atendiendo a los actos efectivamente realizados por aquéllos, es pertinente revisar los acuerdos adoptados en los contratos, así como los actos realizados por la recurrente y las demás partes intervinientes, con el objeto de determinar si – conforme a lo determinado por la Administración – existe discrepancia entre la real operación efectivamente llevada a cabo, respecto de los negocios civiles realizados por la recurrente y las demás partes intervinientes en las operaciones, a efectos de establecer las consecuencias impositivas a dicha real transacción económica efectuada.

Que a fin de establecer los actos efectivamente realizados por los deudores tributarios, no es suficiente con atender aisladamente a las operaciones realizadas, sino que debe tenerse en cuenta la secuencia de negocios desarrollados, así como las situaciones y relaciones económicas éxistentes o establecidas por los interesados, por lo que es menester atender a los actos coetáneos y posteriores del contrato que – en principio – regularía el negocio jurídico que se alega haber efectuado (opción de compra), para conocer la verdadera operación llevada a cabo.

Que en tal orden de ideas, de la documentación obrante en el expediente se tiene que la recurrente suscribió diversos actos jurídicos (Convenio, Contrato de Compra Venta de Acciones, Contrato de Inversiones Conjuntas, Acuerdo de Capitalización y Opción de Compra y Contrato de Comisión de Confianza, Administración de Cuenta Escrow y Otros) y realizó diversos actos, los cuales fueron ejecutados en diferentes momentos y le permitieron la adquisición del 100% de las acciones del capital social de

Que conforme se aprecia de autos (Cláusula Primera del Convenio – foja 192 y 193 reverso), Kuntur es una sociedad constituida en el Perú, cuyo 100% de acciones - hasta antes de las operaciones de enajenación de acciones celebradas con la recurrente - eran de titularidad de sociedades constituidas y regidas por las leyes de las Islas Gran Caymán, teniendo, en tal orden de ideas, para los efectos de la Ley del Impuesto a la Renta la calidad de personas jurídicas no domiciliadas.

Que por su parte, \_\_\_\_\_ – en adelante \_\_\_\_\_ (actualmente \_\_\_\_\_ - la recurrente) es una sociedad constituida en el Perú e inscrita en el Registro de Personas Jurídicas de la Oficina Registral de Lima y Callao en la Partida N° 11893941 (Ficha del Contribuyente – foja 1219 y 1219 reverso).

Que conforme a lo acordado en el Contrato de Compra Venta de Acciones (fojas 857 a 859) (en adelante Contrato de Compra Venta), así como en el Contrato de Inversiones Conjuntas, Acuerdo de Capitalización y Opción de Compra (fojas 822 a 837) (en adelante Contrato de Inversiones), se establece que tanto la enajenación del 51% de acciones del capital de \_\_\_\_\_ como la opción de compra y posterior enajenación del 49% acciones de \_\_\_\_\_ se realizó entre la recurrente como compradora y \_\_\_\_\_ como vendedores.

Que en consecuencia, la operación de enajenación de acciones se verifica entre una persona jurídica domiciliada (la compradora) y personas jurídicas no domiciliadas (las vendedoras).



# Tribunal Fiscal

Nº 04234-5-2017

Que en cuanto a la cronología de los contratos celebrados por las partes y de la realización de ciertos actos relevantes para el análisis de la materia controvertida, de la documentación obrante en el expediente se identifican la siguiente secuencia de actos:

- **01.04.2011**  
Celebración de:  
Contrato Compra Venta del 51% acciones de  
Convenio.  
Contrato de Inversiones Conjuntas, Acuerdo de Capitalización y Opción de Compra.
- **18.08.2011**  
Obtención de la Certificación de Recuperación del Capital Invertido, emitido por la Administración Tributaria mediante la Resolución de Intendencia N° 024-024-0010807/SUNAT.
- **04.11.2011**  
Celebración del Contrato de Comisión de Confianza, Administración de Cuenta Escrow y Otros.
- **14.11.2011**  
Solicitud de inscripción a la Bolsa de Valores de Lima (en adelante BVL) para el listado de sus acciones comunes con derecho a voto representativas de su capital social en el Registro Público del Mercado de Valores.
- **28.03.2012**  
Ejercicio de la Opción de compra.  
Depósito en Cuenta Escrow del pago del 100% acciones  
Inicio de la vigencia del Derecho de Usufructo a favor de  
Entrega de documentos societarios de [redacted] a representante de [redacted] (la recurrente) de parte del (Agente Escrow)
- **14.06.2012**  
Aprobación del listado de acciones de [redacted] en el Registro Público del Mercado de Valores por parte de la BVL mediante la Resolución de Intendencia General SMV N° 051-2012-SMV/11.1
- **26.06.2012**  
Realización de la operación cruzada en rueda bursátil por el 49% de acciones de [redacted]
- **30.07.2014**  
Solicitud de inscripción a BVL para la exclusión del listado de sus acciones en [redacted], en el Registro Público del Mercado de Valores.
- **22.08.2014**  
Emisión de la Resolución de Intendencia General SMV N° 078-2014-SMV/11.01 por parte de la BVL disponiendo la exclusión del listado de las acciones de [redacted] del Registro Público del Mercado de Valores.

Que del análisis que se efectuará en los considerando siguientes de los acuerdos tomados en los diversos contratos suscritos, se aprecia que a la recurrente le interesa adquirir el 100% de las acciones de [redacted] para la cual se estableció a su favor la opción de compra de tales acciones.

Que en el numeral 4.1 de la Cláusula Cuarta del Convenio de 1 de abril de 2011 (foja 192 reverso) se señala:

*"Las partes reconocen y aceptan que, no obstante la suscripción del Contrato de Compra Venta, es su intención que [redacted] solo adquiera los derechos y obligaciones como titular*



# Tribunal Fiscal

Nº 04234-5-2017

**del cincuenta y un por ciento (51%) del capital social de una vez ejercida la opción de compra regulada en la cláusula cuarta del Contrato de Opción".**

Que, asimismo, en el numeral 4.2 de la cláusula cuarta del citado Convenio en comentario (foja 192 reverso), se aprecia que no obstante la suscripción de la compra venta del 51% de las acciones, las partes acuerdan que la transferencia de propiedad operada con dicho acuerdo solo es formal hasta el ejercicio de la opción de compra del 49% de acciones restantes, precisándose, además, que la recurrente no asume ningún derecho ni responsabilidad frente a los accionistas por la transferencia de las acciones, ni tampoco asume la obligación de pagar el precio pactado el que será exigible a partir del ejercicio de la opción, pactando lo siguiente :

*"En virtud de lo dispuesto en el numeral 4.1 anterior, queda claramente establecido que, si bien la titularidad formal sobre las Acciones ha sido transferida a favor de en virtud del Contrato de Compra Venta, las Partes reconocen que únicamente ha asumido los derechos, obligaciones y responsabilidades expresamente previstas en el presente Convenio y en el Contrato de Opción, razón por la cual no asume ningún derecho ni responsabilidad frente a los por la transferencia de las Acciones, ni por su condición de accionistas formales.*

*De acuerdo con lo anterior, solo tiene el derecho formal de propiedad sobre las Acciones y, por tanto, no tiene ni el derecho ni la obligación de pagar el precio pactado bajo el Contrato de Compra Venta ni la obligación de sustituir el 51% de la contragarantía que respalda la "Garantía 1", según ésta se encuentra definida bajo el Contrato de Concesión (la "Garantía 1") y en cumplimiento del mismo, las cuales solo serán exigibles a partir del ejercicio de la Opción de Compra".*

Que otro acuerdo relevante es el contenido en el numeral 5.1 de la cláusula quinta del Convenio (foja 191), a través de la cual, y consistente con la transferencia formal acordada, la recurrente se obligó a no asistir a las Juntas Generales de Accionistas y a no ejercer su derecho de voto:

*"(...) En estos casos, la junta general de accionistas se llevará a cabo únicamente con asistencia de los obligándose a no asistir a la referida junta. No obstante lo anterior, en cumplimiento de lo establecido en el numeral 6.7, los informarán a de su intención de celebrar la junta respectiva (indicando a dichos efectos los asuntos a ser tratados bajo la misma) y de los acuerdos que en virtud de ella se hayan tomado, dentro del día hábil siguiente de su celebración.*

*(...)  
"Oll no estará obligada, y no deberá ejercer el derecho de intervención ni el derecho de voto que le dan las Acciones ni siquiera para adoptar aquellos acuerdos que por Ley General de Sociedades o por el estatuto de requieran del mismo. (...)"*

Que teniendo en cuenta las reglas antes glosadas, la recurrente suscribió, en paralelo a la suscripción del Convenio, el Contrato de Compra Venta de Acciones con acordando la transferencia de 33 937 862 acciones de que representan el 51% de su capital social. (Cláusulas Primera, numeral 1.2, y segunda del Contrato de Compra Venta fojas 859 reverso):

*"El Vendedor desea transferir 33 937 862 acciones de su propiedad, representativas del 51% del capital social de (las "Acciones"), para lo cual ha contactado al Comprador, quien ha manifestado su intención de adquirirlas."*

*"Por el presente instrumento, el Vendedor transfiere a favor del Comprador la propiedad exclusiva y excluyente de las Acciones, así como el íntegro de los derechos y prerrogativas que existen respecto de las mismas. La forma de pago del Precio, según se define en la*



# Tribunal Fiscal

Nº 04234-5-2017

*Cláusula Tercera siguiente, no afecta ni limita la transferencia de propiedad sobre las Acciones ni la inscripción de dicha transferencia en el Libro de Matrícula de Acciones de a favor del Comprador."*

Que las partes acordaron, inicialmente, que el precio de venta del 51% de las acciones ascendería a S/. 33 937 862,00 (Cláusula tercera Contrato de Compra Venta – foja 859 reverso), modificándolo a través de la Primera Adenda del 4 de noviembre de 2011 a US\$ 11 560 147,75 (foja 849).

Que se acordó también que el precio de venta de las acciones sería cancelado a través de (Agente Escrow), una vez obtenido el Certificado de Recuperación del Capital Invertido (Numerales 3.1 y 3.2 de la cláusula tercera del Contrato de Compra Venta, modificada mediante Primera Adenda – foja 859 reverso y 849):

*"El precio total por la compraventa de las Acciones es de US\$ 11 560 147,75 (...) (el "Precio") (...)."*

*"El Precio será cancelado por el Comprador a través de quien suscribirá con las Partes un contrato de comisión de confianza (el "Contrato Escrow") a más tardar a los doce (12) meses desde la suscripción del presente Contrato y previa obtención del Certificado de Recuperación de Capital Invertido por parte del Vendedor ante la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT. Dicho pago deberá hacerse de acuerdo con el Contrato Escrow en Dólares de los Estados Unidos de América en la cuenta bancaria que a dichos efectos notifique el Vendedor al Comprador al domicilio que se indica en la introducción del presente Contrato".*

Que el mismo 1 de abril de 2011, la recurrente y los accionistas con la intervención, entre otros, de (en adelante ), suscribieron el Contrato de Inversiones Conjuntas en el que se dejó constancia de que tenía interés en implementar, desarrollar y explotar las actividades reguladas bajo el Contrato de Concesión celebrado por con el Estado Peruano actuando a través del Ministerio de Energía y Minas, siendo que la recurrente expresó a los accionistas su interés en adquirir el 100% de las acciones y éstos su interés en que la recurrente llegue a ser individual o colectivamente propietaria del 100% de las acciones de (Cláusula Primera, numerales 1.5 y 1.7 del Contrato de Inversiones Conjuntas, Acuerdo de Capitalización y Opción de Compra foja 836):

*" es una empresa de ingeniería, construcción, montaje y suministro de equipos y materiales con experiencia en proyectos de infraestructura y está interesada en implementar, desarrollar y explotar las actividades reguladas bajo el Contrato de Concesión, como accionista de ."*

*" y han manifestado a los su interés de que OII o quien se designe según lo establecido en la Cláusula Novena del Contrato, sean individual o colectivamente propietarios del cien por ciento (100%) de las acciones representativas del capital social de ."*

*Por su parte, a dichos efectos, los han expresado a y a su interés de venderle a y/o a quien se designe según lo establecido en la Cláusula Novena del Contrato, el íntegro de las acciones de su propiedad emitidas por ."*

<sup>4</sup> Conforme se indica en el Estudio Técnico de Precios de Transferencia 2012, elaborado por Pricewaterhouse Coopers para la recurrente (fojas 539 a 692) es, conjuntamente con la recurrente, parte de las empresas del siendo una subsidiaria directa de la que posee el 99.9% de su capital social y se encuentra domiciliada en la República Federativa del Brasil.



# Tribunal Fiscal

Nº 04234-5-2017

**a los efectos que o quien se designe según lo establecido en la Cláusula Novena del Contrato, lleguen a ser individual o conjuntamente propietarios del cien por ciento (100%) de las acciones representativas del capital social de** .

Que asimismo se acordó el otorgamiento de una primera, preferente, exclusiva, gratuita e irrevocable opción de compra a favor de la recurrente de parte de los accionistas, para que ésta adquiriera el 100% de las acciones del capital de habiéndose acordado además que la opción de compra sería registrada en su Libro de Matrícula de Acciones de manera simultánea a la firma del contrato y que dicha opción de compra sería oponible a y a cualquier tercero que pretendiera adquirir, directa o indirectamente, las acciones representativas de su capital social (Cláusula cuarta, numerales 4.1 y 4.2 del Contrato de Inversiones Conjuntas – foja 834 reverso):

*"Mediante el presente documento, los otorgan primera, preferente, exclusiva, gratuita e irrevocable opción de compra a favor de y/o de la persona jurídica que se designe de acuerdo con lo establecido en la Cláusula Novena, para que o la persona jurídica que se designe de acuerdo con lo establecido en la Cláusula Novena, adquieran libre de cargas y/o gravámenes la propiedad del cien por ciento (100%) de las acciones de titularidad de los representativas del capital social de (...)"*

*"La Opción de Compra será registrada en el Libro de Matrícula de Acciones de manera simultánea a la suscripción de este documento, sin la necesidad de comunicación o autorización adicional por parte de ninguno de los , (...)"*

*"La Opción de Compra será oponible a y a cualquier tercero que pretenda adquirir, directa o indirectamente, las acciones representativas del capital social de de titularidad de cualquiera de los , o que pretenda adquirir cualquier derecho sobre las mismas".*

Que en concordancia con la obligación anteriormente descrita, los accionistas, asumieron la obligación de no enajenar, transferir ni afectar en forma alguna las acciones, incluso acordaron que no obstante extinguirse la citada obligación de no enajenar a los efectos de listar las acciones de en la BVL, no realizarían ningún acto que pudiera afectar la opción de compra (Cláusula cuarta, numerales 4.3 y 4.4 del Contrato de Inversiones Conjuntas – foja 833):

*"Mediante el presente documento y durante la vigencia de la Opción de Compra (o, en caso se haya ejercido la Opción de Compra, hasta que las acciones objeto de la Opción de Compra sean adquiridas por o la persona jurídica que se designe de acuerdo con lo establecido en la Cláusula Novena), los se obligan a no enajenar, transferir, gravar ni afectar ninguna de las acciones objeto de la Opción de Compra durante el plazo de vigencia del Contrato, (...)"*

*"La obligación de no enajenar se extinguirá, de ser necesario, a los efectos de listar las acciones de en la BVL durante la vigencia de la Opción de Compra. No obstante lo anterior, queda establecido que los no realizarán ningún acto que pueda afectar la Opción de Compra regulada bajo el presente Contrato".*

*"En el caso que las acciones de fueran listadas en la BVL durante la vigencia de la Opción de Compra, los se comprometen a no tomar ninguna acción que pudiera perjudicar la Opción de Compra y/o reducir o alterar los derechos y obligaciones que de ella o de su eventual ejercicio se derivan, incluyendo el derecho de usufructo contemplado en el numeral 7.2.2 (b), lo que resulte aplicable. Asimismo, los*





# Tribunal Fiscal

Nº 04234-5-2017

ACCIONISTAS se comprometen a causar que no tome ninguna acción que pudiera tener dichos efectos.

Que las partes acordaron que la opción de compra se otorgara por un plazo de 12 meses contados desde la suscripción del Contrato de Inversiones Conjuntas, por lo que dicha opción vence el 1 de abril de 2012, acordándose también que el precio del 100% de las acciones se fijó en US\$ 69 000 000,00 y que el pago del precio se efectuaría a través de la sociedad agente de bolsa que ejecute la operación en rueda de bolsa (Cláusula quinta, numera 5.2 y cláusula sexta, numeral 6.1, modificado por Adenda del 4 de noviembre de 2011, y párrafo final del Contrato de Inversiones Conjuntas – fojas 792 y 833 reverso):

*"La Opción de Compra se mantendrá vigente de manera irrevocable por un período de doce (12) meses contados desde la fecha de suscripción del presente Contrato, es decir, de acuerdo con la Cláusula Séptima, hasta el 1 de abril de 2012, inclusive; plazo durante el cual la Opción de Compra podrá ser ejercida. (...)".*

*"El precio a ser pagado a favor de los por las acciones objeto de la Opción de Compra, asciende al monto que resulte de restar a la suma de US\$ 69 000 000,00 (...), el "Precio" tal como dicho término se define en el Contrato de Compraventa (el "Precio").*

*Queda claramente establecido que el monto total que tienen derecho a recibir los por la venta de las acciones materia de la Opción de Compra, por la venta de las acciones materia del Contrato de Compraventa (según este término se define más adelante) es de US\$ 69 000 000,00 (...), sujeto a lo establecido en este Contrato. (...)"*

*"(...) el pago del Precio será efectuado a través de la sociedad agente de bolsa que ejecute la operación cruzada en la Rueda de la Bolsa de la Bolsa de Valores de Lima, si así es requerido por dicha sociedad agente de bolsa. (...)".*

Que en cuanto al ejercicio de la Opción de Compra, la recurrente y los accionistas, acordaron<sup>5</sup> que ésta se efectuaría a través de la remisión de una carta notarial dirigida al Agente Escrow (...), a la que se debía adjuntar: (a) copia de la constancia del depósito de los US\$ 69 000 000,00 en la Cuenta Escrow, y (b) copia legalizada del cargo de recepción de la solicitud presentada al Ministerio de Energía y Minas requiriendo el reemplazo y devolución de la carta fianza emitida por el que respalda las obligaciones de en el Contrato de Concesión (Cláusula séptima, numeral 7.1 del Contrato de Inversiones Conjuntas - foja 832):

*"La Opción de Compra se considerará ejercida en la fecha de remisión por parte de ODEBRECHT de una carta notarial (la "Carta Notarial") dirigida al Agente Escrow – por instituirlo así los en virtud del Contrato – a la dirección indicada en el Contrato Escrow, expresando que se ejerce la Opción de Compra e indicando, de ser el caso, la(s) persona(s) a favor de quienes se transferirá la propiedad de las acciones que son objeto de la referida Opción de Compra, con quienes se celebrarán todos los actos que sean necesarios para formalizar dicha transferencia. Simultáneamente al envío de la carta notarial deberá enviar copia de dicha carta a los*

*La Carta Notarial incluirá: (A) copia de la constancia del depósito de un monto ascendente a US\$ 69 000 000,00 (...) en la Cuenta Escrow a que se refiere el numeral 7.2.2 del Contrato; (B) copia legalizada notarialmente del cargo de recepción de la solicitud presentada al*

<sup>5</sup> Segunda Adenda (fojas 788 a 790).



# Tribunal Fiscal

Nº 04234-5-2017

Ministerio de Energía y Minas, mediante la cual se requiere (i) el reemplazo de la actual carta fianza emitida por el \_\_\_\_\_ que respalda las obligaciones de \_\_\_\_\_ bajo el Contrato de Concesión (la "Carta Fianza Actual") por una nueva carta fianza en los términos previstos en la cláusula Décima y el Anexo 4-A del Contrato de Concesión (la "Nueva Carta Fianza") y (ii) la devolución del original de la Carta Fianza Actual, y adjuntando a la solicitud el original de la Nueva Carta Fianza; la copia legalizada notarialmente del cargo deberá incluir el texto completo de la solicitud y de la Nueva Carta Fianza en los términos exigidos en el Anexo 4-A del Contrato de Concesión".

Que otro acuerdo adoptado por las partes, se refiere al derecho de usufructo irrevocable y gratuito otorgado a favor de la recurrente, el mismo que entró en vigencia de manera simultánea al ejercicio de la opción de compra y se mantuvo vigente hasta la realización de la operación en rueda de bolsa, en virtud del cual se concedió a la recurrente el ejercicio del íntegro de los derechos políticos y económicos derivados de las acciones objeto de la opción de compra, sin reserva ni limitación alguna, incluyendo la potestad de capitalizar los créditos que \_\_\_\_\_, ella o cualquier otro integrante del grupo \_\_\_\_\_ mantuviera frente a \_\_\_\_\_ habiendo sido registrado en el Libro de Matrícula de Acciones de \_\_\_\_\_ (Cláusula séptima, numeral 7.2.2, inciso b) del Contrato de Inversiones Conjuntas – fojas 830 a 832/reverso):

**"De manera simultánea al ejercicio de la Opción de Compra en los términos del numeral 7.1, entrará automáticamente en vigencia el derecho de usufructo que – mediante el presente Contrato – otorgan las \_\_\_\_\_ a favor de \_\_\_\_\_, sobre el íntegro de las acciones objeto de la Opción de Compra y se anotará en el libro de matrícula de acciones de \_\_\_\_\_ de acuerdo con lo previsto en el Anexo 7.2 (b).**

**El derecho de usufructo es irrevocable, gratuito y estará vigente hasta que \_\_\_\_\_ o la persona jurídica que se designe de acuerdo con lo establecido en la Cláusula Novena adquieran la propiedad de las acciones objeto de la Opción de Compra. El derecho de usufructo concede a \_\_\_\_\_ la potestad de ejercer el íntegro de los derechos políticos y económicos derivados de las acciones objeto de la Opción de Compra sin reservas ni limitación alguna, incluyendo la potestad de capitalizar créditos que \_\_\_\_\_ o cualquier persona jurídica integrante del Grupo Económico de \_\_\_\_\_ mantenga frente a \_\_\_\_\_.**

**El derecho de usufructo sobre las acciones objeto de la Opción de Compra será registrado en el Libro de Matrícula de Acciones y en los certificados de acciones emitidos por \_\_\_\_\_ incluyéndose en ellos el texto que se indica en el Anexo N° 7.2.3 del Contrato".**

Que las partes acordaron también, en forma simultánea al ejercicio de la Opción de Compra, ceder de manera automática el íntegro de los créditos, acreencias y derechos de cobro que los accionistas vendedores mantenía respecto a \_\_\_\_\_ a la fecha del ejercicio de la opción de compra - a favor de la recurrente (Cláusula séptima, numeral 7.2.2, inciso c) del Contrato de Inversiones Conjuntas – foja 831):

**"De manera simultánea al ejercicio de la Opción de Compra, el íntegro de los créditos, acreencias y derechos de cobro que los \_\_\_\_\_, en condición de acreedores, mantengan frente a \_\_\_\_\_ en la fecha de ejercicio de la Opción de Compra (los "Créditos") se considerarán automáticamente cedidos y transferidos, a favor de Oll \_\_\_\_\_ o la persona jurídica que se designe de acuerdo con lo establecido en la Cláusula Novena para adquirir la propiedad de las acciones objeto de la Opción de Compra".**

Que como parte de las obligaciones complementarias a las previamente reseñadas, las partes acuerdan que una vez ejercida la opción de compra, los Accionistas o la recurrente se obligaban a realizar todas las acciones y tomar todos los acuerdos necesarios en \_\_\_\_\_ a fin de que ésta solicite el listado del 100% de



# Tribunal Fiscal

Nº 04234-5-2017

sus acciones en la BVL, precisándose, además, que la solicitud del listado del 100% de las acciones en la BVL, se presentaría previa solicitud escrita de \_\_\_\_\_ (Cláusula octava, numerales 8.2 y 8.3 del Contrato de Inversiones Conjuntas – fojas 829 y 830(reverso):

*“Los \_\_\_\_\_ o la persona jurídica que se designe de acuerdo con lo establecido en la Cláusula Novena para adquirir la propiedad de las acciones objeto de la Opción de Compra se obligan a realizar todas las acciones y tomar todos los acuerdos necesarios en \_\_\_\_\_ (en el caso que la Opción de Compra haya sido ejercida), de ser el caso, con el fin de que esta última solicite el listado en la Bolsa de Valores de Lima del cien por ciento (100%) de sus acciones, y a suscribir todos los documentos que resulten necesarios para tal efecto”.*

*“La solicitud del listado en la BVL del cien por ciento (100%) de las acciones emitidas por \_\_\_\_\_ se presentará los más pronto posible, previa solicitud por escrito de \_\_\_\_\_ a los \_\_\_\_\_ la cual podrá ser enviada incluso antes del ejercicio de la Opción de Compra”.*

Que se aprecia de autos (fojas 752 a 777) que tanto la recurrente como los accionistas vendedores, \_\_\_\_\_, entre otros sujetos intervinientes, suscribieron el Contrato de Comisión de Confianza, Administración de Cuenta Escrow y otros, en virtud del cual acordaron determinadas reglas con respecto a (i) la custodia y manejo de ciertas actas, documentos corporativos y los libros societarios de \_\_\_\_\_; (ii) la implementación y ejecución de la Opción de compra, y, (iii) la administración de la Cuenta Escrow. (Cláusula segunda – fojas 774 y 775).

Que, en línea con lo estipulado en el Contrato de Inversiones Conjuntas y la primera adenda (fojas 749 a 751), acordaron que el ejercicio de la opción de compra sería a través de la remisión, por parte de la recurrente, de la carta notarial al Agente Escrow indicando su decisión de ejercer la opción de compra, del depósito de los US\$ 69 000 000,00– precio de venta del 100% de las acciones - y de la entrega de la carta dirigida al Ministerio de Energía y Minas respecto a la sustitución de la carta fianza que respalda las obligaciones de \_\_\_\_\_ en el Contrato de Concesión con el Estado (Cláusula quinta – fojas 770 y 749).

Que acordaron también que ejercida la opción de compra y cumplidas las obligaciones vinculadas a éstas, el Agente Escrow entregaría los documentos corporativos y societarios de Kuntur a la recurrente, a más tardar al día hábil siguiente del ejercicio de la opción (Cláusula quinta, numeral 5.2 – foja 769).

Que, asimismo, se estipuló que la operación cruzada en la rueda de bolsa de la BVL se realizaría en la fecha o rango de fechas (dentro del plazo de 30 días de efectuados los pagos) que la recurrente indicará por escrito a los Accionistas, al Banco y a \_\_\_\_\_ (“Fecha de Cierre”), precisándose que de no señalar la recurrente una fecha para la realización de la operación cruzada, ésta se efectuaría en la fecha que designarán los accionistas vendedores de común acuerdo con la recurrente (Cláusula séptima, numeral 7.2 – foja 761)

Que se acuerda que en la fecha de cierre, \_\_\_\_\_ procedería a ejecutar en forma cruzada las órdenes de venta y compra, recibidas de \_\_\_\_\_ y la recurrente respectivamente, a informar al Banco la ejecución de la operación y a emitir la Póliza con la liquidación de la operación y posteriormente (a más tardar 30 días después) a entregar a los Accionistas el Certificado de Retención del Impuesto a la Renta emitido por CAVALI (Cláusula séptima, numerales 7.1, (v) y 7.5 – fojas 760 y 762).

Que cabe mencionar, que obran en autos copias de las actas de las sesiones de Junta General de Accionistas de \_\_\_\_\_ de fechas 28 y 30 de marzo, 2 y 10 de abril y 1 de junio de 2012 (fojas 137 a 170) en las que con la participación de la recurrente como titular de 33 937 862 acciones suscritas y como usufructuaria de los derechos políticos y económicos sobre 32 606 964 acciones, se adoptaron acuerdos relativos a: (a) la remoción del directorio, (b) elección del nuevo directorio, (c) designación del Gerente



# Tribunal Fiscal

Nº 04234-5-2017

General y otorgamiento de poderes, (d) revocación de apoderados y poderes, (e) formalización de acuerdos; y, (f) aprobación de la memoria anual de la gestión social y de los estados financieros correspondientes al ejercicio económico 2011.

Que consta también en autos (fojas 113 y 114) copia del Acta de Entrega de Documentos de 28 de marzo de 2012, en la que se deja constancia que el Agente Escrow hizo entrega al representante de la recurrente para ese efecto, de diversos documentos societarios entre los cuales destacan la referencia a la entrega de los Certificados de acciones N° 53 y 56 de ..., emitidos a favor de ... (la recurrente) y suscritos por dos directores, conforme a lo exigido por el artículo 100° de la Ley General de Sociedades, debiéndose indicar que conforme se desprende del expediente el Certificado N° 53 corresponde a la adquisición de 33 937 862 acciones – equivalente al 51% de acciones (foja 856) y el Certificado N° 56 reemplaza a los Certificados N° 54 y 55 y corresponde a la adquisición de 32 606 964 de acciones – equivalente al 49% de acciones restantes de ..., según se desprende de las copias del asiento de transferencia de acciones y del asiento de Opción de Compra (fojas 856 y 813 respectivamente).

Que de los actos realizados por las partes, reseñados en los considerandos precedentes, y con base en la calificación económica de los hechos imponible, se establece que la transferencia de propiedad del 100% de las acciones representativas del capital social de ..., para efectos tributarios, se produjo el 28 de marzo de 2012.

Que la conclusión anteriormente expuesta tiene como fundamento lo dispuesto en los artículos 82°, 95° y 100° de la Ley General de Sociedades<sup>6</sup>, los artículos 1.1°, 29.1°, 255.1° 255.2° y 257.1° de la Ley de Títulos Valores<sup>7</sup> y los artículos 1206°, 1207° 1419°, 1422°, 1529° y 1583° del Código Civil<sup>8</sup>.

## Ley General de Sociedades:

### Artículo 82°:

*"Las acciones representan partes alicuotas del capital, todas tienen el mismo valor nominal y dan derecho a un voto, con la excepción prevista en el artículo 164° y las demás contempladas en la presente Ley."*

### Artículo 95°:

*"La acción con derecho a voto confiere a su titular la calidad de accionista y le atribuye, cuando menos, los siguientes derechos:*

1. Participar en el reparto de utilidades y en el del patrimonio neto resultante de la liquidación;
2. Intervenir y votar en las juntas generales o especiales, según corresponda;
3. Fiscalizar en la forma establecida en la ley y el estatuto, la gestión de los negocios sociales;
4. Ser preferido, con las excepciones y en la forma prevista en esta ley, para:
  - a) La suscripción de acciones en caso de aumento del capital social y en los demás casos de colocación de acciones; y
  - b) La suscripción de obligaciones u otros títulos convertibles o con derecho a ser convertidos en acciones; y,

<sup>6</sup> Aprobada por Ley N° 26887.

<sup>7</sup> Aprobada por Ley N° 27287.

<sup>8</sup> Aprobado por Decreto Legislativo N° 295 y modificatorias.



# Tribunal Fiscal

Nº 04234-5-2017

5. Separarse de la sociedad en los casos previstos en la ley y en el estatuto."

**Artículo 100°:**

"Las acciones emitidas, cualquiera que sea su clase, se representan por certificados, por anotaciones en cuenta o en cualquier otra forma que permita la ley.

Los certificados de acciones, ya sean provisionales o definitivos, deben contener, cuando menos, la siguiente información:

1. La denominación de la sociedad, su domicilio, duración, la fecha de la escritura pública de constitución, el notario ante el cual se otorgó y los datos de inscripción de la sociedad en el Registro;
2. El monto del capital y el valor nominal de cada acción;
3. Las acciones que representa el certificado, la clase a la que pertenece y los derechos y obligaciones inherentes a la acción;
4. El monto desembolsado o la indicación de estar totalmente pagada;
5. Los gravámenes o cargas que se puedan haber establecido sobre la acción;
6. Cualquier limitación a su transmisibilidad; y,
7. La fecha de emisión y número de certificado.

El certificado es firmado por dos directores, salvo que el estatuto disponga otra cosa."

**Ley de Títulos Valores:**

**Artículo 1.1°:**

"Los valores materializados que representen o incorporen derechos patrimoniales, tendrán la calidad y los efectos de Título Valor, cuando estén destinados a la circulación, siempre que reúnan los requisitos formales esenciales que, por imperio de la ley, les corresponda según su naturaleza. Las cláusulas que restrinjan o limiten su circulación o el hecho de no haber circulado, no afectan su calidad de título valor".

**Artículo 29.1:**

"El título valor nominativo es aquél emitido en favor o a nombre de persona determinada, quien es su titular. Se transmite por cesión de derechos. Estos títulos carecen de la cláusula "a la orden" y si se consigna no lo convierte en título valor endosable".

**Artículo 255.1°:**

"Son valores mobiliarios aquellos emitidos en forma masiva, con características homogéneas o no en cuanto a los derechos y obligaciones que representan. (...)".

**Artículo 255.2°:**

"Los valores mobiliarios son libremente negociables, en forma privada o mediante oferta pública a través de los mecanismos centralizados de negociación respectivos o fuera de ellos, observando la ley de la materia".

**Artículo 257.1°:**

"La Acción se emite sólo en forma nominativa. Es indivisible y representa la parte alícuota del capital de la sociedad autorizada a emitirla. Se emite en título o mediante anotación en cuenta y su contenido se rige por la ley de la materia."



# Tribunal Fiscal

Nº 04234-5-2017

Código Civil:

*Artículo 1206°:*

*"La cesión es el acto de disposición en virtud del cual el cedente trasmite al cesionario el derecho a exigir la prestación a cargo de su deudor, que se ha obligado a transferir por un título distinto."*

*Artículo 1207°:*

*"La cesión debe constar por escrito, bajo sanción de nulidad."*

*Cuando el acto o contrato que constituye el título de la transferencia del derecho conste por escrito, este documento sirve de constancia de la cesión."*

*Artículo 1419°:*

*"Por el contrato de opción, una de las partes queda vinculada a su declaración de celebrar en el futuro un contrato definitivo y la otra tiene el derecho exclusivo de celebrarlo o no."*

*Artículo 1422°:*

*"El contrato de opción debe contener todos los elementos y condiciones del contrato definitivo"*

*Artículo 1529°:*

*"Por la compraventa el vendedor se obliga a transferir la propiedad de un bien al comprador y éste a pagar su precio en dinero"*

*Artículo 1583°:*

*"En la compraventa puede pactarse que el vendedor se reserva la propiedad del bien hasta que se haya pagado todo el precio o una parte determinada de él, aunque el bien haya sido entregado al comprador, quien asume el riesgo de su pérdida o deterioro desde el momento de la entrega."*

*El comprador adquiere automáticamente el derecho a la propiedad del bien con el pago del importe del precio convenido."*

Que de las normas glosadas se tiene que la acción confiere a su titular derechos políticos y patrimoniales y se representan, entre otra forma, por certificados, los cuales constituyen un título valor nominativo que se transmite por cesión escrita de derechos, siendo que si el contrato que constituye el título de la transferencia del derecho consta por escrito, dicho documento sirve de constancia de la cesión.

Que en el caso del 49% de las acciones del capital social de con el ejercicio de la opción de compra el 28 de marzo de 2012 y el cumplimiento de los requerimientos estipulados por las partes (remisión carta notarial del ejercicio de la opción de compra – fojas 782 y 783, depósito del pago del precio del 100% de las acciones en la cuenta Escrow – foja 746 y presentación del cargo de remisión de la carta al Ministerio de Energía y Minas solicitando la devolución y reemplazo de la carta fianza que garantiza a en el Contrato de Concesión – fojas 783, 782 y 783), se configuró en tal fecha la compra venta definitiva del 49% de las acciones y la transferencia de propiedad de éstas a favor de la recurrente, dado que se cedió a ésta el ejercicio del integro de los derechos políticos y económicos derivados las acciones objeto de la Opción de Compra sin reservas ni limitación alguna, lo cual comprendía, entre otros derechos económicos, el derecho a disponer de las acciones, e incluyó además la potestad de capitalizar, entre otros, sus créditos frente a mientras que en el caso del 51% de acciones, en dicha fecha se perfeccionó el contrato de compra venta al haberse cumplido la condición suspensiva estipulada por las partes, cuál era el ejercicio de la opción de compra y el pago del precio de venta de las acciones.



# Tribunal Fiscal

Nº 04234-5-2017

Que en tal orden de ideas, en el presente caso al perfeccionarse la compra venta del 49% de las acciones con el ejercicio de la opción de compra, dicha compra venta - título - importó también la constancia de la transferencia de la titularidad de accionista y de las acciones a favor de la recurrente.

Que adicionalmente como se indicó en considerandos precedentes, la calificación económica de los hechos imponible prevista en el primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, permite determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible tomando en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios, por lo que corresponde destacar a continuación aquellos hechos que demuestran la real operación efectivamente llevada a cabo por las partes, más allá de los negocios civiles realizados:

1. Conforme ha sido destacado en los considerandos precedentes, la recurrente expresó su voluntad de ser propietaria del 100% de las acciones de por lo que reservó la propiedad formal del 51% de acciones adquiridas en virtud del contrato de compraventa, no a la fecha en que se efectuó la operación cruzada en rueda de bolsa, sino a la fecha en la que se hizo ejercicio de la opción de compra, esto es el 28 de marzo de 2012, ello en razón de que – como ha sido expuesto – en esa fecha se produjo el perfeccionamiento del contrato de compra venta del 49% de acciones restantes y la transferencia de propiedad de éstas a su favor, produciéndose en ese momento la condición buscada por la recurrente, esto es, ser titular del 100% de las acciones del capital social de
2. Desde el 28 de marzo de 2012 la recurrente actuó frente a la sociedad y frente a terceros, por ejemplo el Ministerio de Energía y Minas, como accionista de aquella, premunida de todos los derechos políticos y patrimoniales de los que goza un accionista, al adoptar una serie de acuerdos societarios, tales como la remoción del directorio, la elección de un nuevo directorio, la designación del Gerente General, la aprobación de la memoria anual de la gestión social y de los estados financieros correspondientes al ejercicio económico 2011, así como la solicitud al precitado Ministerio por el que requiere el reemplazo y devolución de la carta fianza originalmente emitida garantizando a en el Contrato de Concesión con el Estado Peruano, por una nueva carta fianza; todas acciones que hacen a la naturaleza de un accionista y no de un usufructuario al que la ley le concede la cesión temporal de ciertos derechos del accionista más no de todos y no de manera indefinida, como ocurrió en el presente caso”.
3. Asumió desde el 28 de marzo de 2012 los créditos que los accionistas vendedores mantenían respecto a Kuntur, sin que se desprenda de los acuerdos suscritos por las partes, alguna otra razón para ello que no fuera el perfeccionamiento de la transferencia de propiedad de las acciones y por ende la titularidad de accionista debido al ejercicio del derecho de la opción por parte de la recurrente, con el que se convirtió en propietario de las acciones y sustituyó a aquéllos en todos sus derechos como tales.
4. Se asumieron acuerdos que no se condicen con los objetivos de listar en un mercado centralizado de negociación bursátil. Así, los accionistas vendedores se comprometieron a no realizar algún acto que pudiera afectar la opción de compra incluso luego de listadas las acciones en la BVL, y fijaron de antemano (previo al listado en la BVL) quién sería el comprador de sus acciones y cuál sería el precio de éstas, siendo que conforme a lo señalado por la Bolsa de Valores de Lima en respuesta al requerimiento de información de la Administración, dos de los objetivos de listar acciones en bolsa son el de formación de precios y mayores opciones para vender acciones; lo cual coincide con lo dispuesto por el Texto Único Ordenado de la Ley del Mercado de Valores<sup>9</sup>, según el cual constituye “oferta pública de valores mobiliarios la invitación, adecuadamente difundida, que una o más personas naturales o jurídicas dirigen al público en general, o a determinados segmentos de éste, para realizar cualquier acto jurídico referido a la colocación, adquisición o disposición de valores mobiliarios”

<sup>9</sup> Aprobado por el Decreto Supremo N° 0093-2002-EF.



# Tribunal Fiscal

Nº 04234-5-2017

(artículo 4°); mientras que "Son mecanismos centralizados de negociación regulados por esta Ley aquellos que reúnen o interconectan simultáneamente a varios compradores y vendedores con el objeto de negociar valores, instrumentos derivados e instrumentos que no sean objeto de emisión masiva." (artículo 110°). De otro lado se destaca que la finalidad del Registro Público de Valores es "poner a disposición del público la información necesaria para la toma de decisiones de los inversionistas y lograr la transparencia en el mercado" (artículo 13°), nada de lo cual corresponde a lo ocurrido en el caso de autos, en el que no se trató de una oferta abierta al público sino que la operación cruzada se efectuó con un comprador previamente determinado, a un precio fijado de antemano y con posterioridad al haberse producido la compra venta y transferencia de las acciones representativas del capital social de

5. Se otorgó a la recurrente la facultad de decidir<sup>10</sup> la fecha de cierre de la operación cruzada, lo que denota que tanto para las sociedades vendedoras como para la recurrente ostentaba la calidad de accionista único y por ende el que gozaba de la prerrogativa de decidir la oportunidad del referido acto.
6. De acuerdo a la cronología de los actos efectuados, se tiene que la operación cruzada en rueda bursátil efectuada el 26 de junio de 2012, fue la única operación efectuada en un mecanismo centralizado de negociación bursátil luego de obtenerse el Certificado de Recuperación del Capital Invertido de las acciones representativas del capital social de habida cuenta que fueron canceladas las 13 propuestas de negociación bursátil que se produjeron con posterioridad a la realizada en junio y durante el período en el que las acciones de estuvieron listadas en bolsa (14.06.2012 al 22.08.2014), lo que evidencia que era aparente el interés de las partes intervinientes en los diversos contratos suscritos, por realizar operaciones públicas de venta de valores en la BVL.

Que lo anterior permite concluir en la existencia de una simulación en lo concerniente a la oportunidad y mercado utilizado para la transferencia de las acciones<sup>11</sup> y establecer, coincidiendo con lo determinado por la Administración, que el 28 de marzo de 2012 se produjo, realmente, la transferencia de propiedad del 100% de las acciones de a la recurrente, a través del perfeccionamiento de diversos negocios jurídicos (compra venta, opción de compra, usufructo, cesión de derechos) dirigido a dar la apariencia de que la oportunidad de la transferencia antes dicha se produjo en un momento posterior y en un mercado distinto al realmente utilizado. Por lo cual, al mediar simulación, debe estimarse procedente que la Administración aplique la norma tributaria correspondiente al acto realmente realizado por las partes, que en el presente caso es el inciso j) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que a propósito de la simulación es pertinente tener en cuenta lo señalado por el Tribunal Supremo Español en la Sentencia de TS, Sala 3ª, de lo Contencioso-Administrativo, 26 de Abril de 2012<sup>12</sup>: "La simulación supone la creación de una realidad jurídica aparente (simulada) que oculta una realidad jurídica distinta (subyacente) o que oculta la inexistencia del acto o del negocio jurídico. La simulación conlleva la ocultación de la realidad, un engaño que por su propia naturaleza ha de ser intencionado y que merece el consecuente reproche, administrativo o penal, cuando se ha realizado con la finalidad de evitar o disminuir el pago del impuesto. Se oculta bajo la apariencia de un negocio jurídico norma otro propósito comercial, ya sea éste

<sup>10</sup> Solo en el caso en que la recurrente no manifestaría su decisión en el plazo estipulado, se procedería a decidir la fecha en un acuerdo conjunto con la recurrente.

<sup>11</sup> Cabe indicar que este Tribunal ha dejado establecido en las Resoluciones N° 4773-4-2006 y 4774-4-2006, que la discordancia entre la realidad económica y la forma jurídica respecto de una operación económica determinada, puede evidenciarse en distintos niveles de desajuste entre forma y fondo, constituyendo uno de ellos la realización de actos simulados.

<sup>12</sup> En <https://supremo.vlex.es/vid/-375392206?qa=1.208539346.1502542560.1492548794>





# Tribunal Fiscal

Nº 04234-5-2017

*contrario a la existencia misma del negocio (simulación absoluta), ya sea el propio de otro tipo de negocio (simulación relativa)."*

Que atendiendo a lo precedentemente expuesto, en el presente caso la realidad jurídica aparente (simulada) es la transferencia de propiedad de las acciones bajo análisis en el mercado centralizado de negociación de la BVL el 26 de junio de 2012, mientras que la realidad jurídica subyacente es la concreción de la citada transferencia de propiedad fuera de un mercado bursátil el 28 de marzo de 2012.

Que con relación a la determinación de la renta neta imponible, el primer párrafo del artículo 76º de la Ley del Impuesto a la Renta establece que las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, los impuestos a que se refieren los artículos 54º y 56º de dicha ley, según sea el caso, precisándose en el último párrafo que para los efectos de la retención establecida, se consideran rentas netas, sin admitir prueba en contrario, la totalidad de los importes pagados o acreditados correspondientes a rentas de la segunda categoría, salvo los casos a los que se refiere el inciso g), en cuyo caso se considerará renta neta el importe que resulte de deducir la recuperación del capital invertido provenientes, entre otros, de la enajenación de bienes o derechos. La deducción del capital invertido se efectuará con arreglo a las normas que a tal efecto establezca el Reglamento.

Que por su parte el inciso a) del artículo 57º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que se entenderá por recuperación del capital invertido para efecto de aplicar lo dispuesto en el inciso g) del artículo 76º de la Ley, tratándose de la enajenación de bienes o derechos, al costo computable determinado de conformidad con lo dispuesto por los artículos 20º y 21º de la Ley y el artículo 11º del Reglamento; se indica además que la SUNAT con la información proporcionada sobre los bienes o derechos que se enajenen o se fueran a enajenar emitirá una certificación dentro de los treinta días de presentada la solicitud.

Que de acuerdo a lo dispuesto por los artículos 20º y 21º incisos a) y e) de la Ley del Impuesto a la Renta, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, el que en el caso de la enajenación, redención o rescate de acciones y participaciones adquiridas a título oneroso será el costo de adquisición y tratándose de acciones o participaciones de una sociedad, todas con iguales derechos, que fueron adquiridas o recibidas por el contribuyente en diversas formas u oportunidades, el costo computable estará dado por su costo promedio ponderado, de acuerdo a lo señalado por el Reglamento.

Que ahora bien, conforme a lo acordado por las partes en el Contrato de Inversiones Conjuntas, el precio a ser pagado a favor de los accionistas vendedores por las acciones objeto de la Opción de Compra, ascendía al monto que resultara de restar a la suma de US\$ 69 000 000,00 el precio correspondiente al 51% de las acciones objeto del Contrato de Compraventa, que - conforme también ha sido indicado - ascendió a US\$ 11 560 147,00.

Que en tal orden de ideas, dicho importe resultante (US\$ 57 439 853,00) constituía el ingreso afecto o renta bruta, del cual, de acuerdo a las normas glosadas, únicamente correspondía deducirse el costo de adquisición de las acciones a fin de determinar la renta neta imponible.

Que conforme se verifica de la Resolución de Determinación N° 012-003-0071160, la Administración Tributaria ha liquidado el Impuesto a la Renta de No domiciliados, considerando el valor de transferencia pactado por las partes, lo que constituye la renta bruta, descontando de dicho importe el costo computable de adquisición de las acciones consignado en el Certificado de Recuperación del Capital Invertido -



# Tribunal Fiscal

Nº 04234-5-2017

Resolución de Intendencia N° 024-024-0010807, determinando así la ganancia de capital gravable, lo que resulta arreglado a ley, en consecuencia corresponde confirmar la apelada en este extremo.

## Resolución de Multa N° 012-002-0028217

Que la Resolución de Multa N° 012-002-0028217 (fojas 1301 y 1302) fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario.

Que de conformidad con el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario, constituye infracción, no efectuar las retenciones o percepciones establecidas por Ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir dentro de los plazos establecidos.

Que toda vez que la Resolución de Multa N° 012-002-0028217, se sustenta en el reparo que ha dado lugar a la Resolución de Determinación N° 012-003-0071160, el mismo que ha sido mantenido en la presente instancia, por lo que se establece que se ha configurado la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario, en consecuencia la citada resolución de multa se encuentra arreglada a ley, correspondiendo confirmar la apelada en dicho extremo.

Que con respecto a lo alegado por la recurrente respecto a que la Administración Tributaria ha recurrido de forma arbitraria a la facultad de calificación regulada por los párrafos primero y último de la Norma XVI del Código Tributario, como ya se ha indicado este Tribunal reconoce que la calificación económica constituye una facultad de la Administración Tributaria de la que puede hacer uso para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible a fin de aplicarle la norma tributaria que resulte pertinente a los actos efectivamente realizados, por lo que carece de validez lo alegado por aquella.

Que con relación a que la facultad de calificación económica prevista en la Norma XVI del Código Tributario, no permite a la Administración evaluar la intención o finalidad económica de los contribuyentes al momento de adoptar una estructura jurídica en una operación para propósitos de recalificarla, resultando 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 trataría de un supuesto de fraude de ley cuya vigencia en el contexto de la Norma XVI se encuentra suspendida y que las partes no tuvieron la intención o propósito de engañar, asimismo que los contribuyentes son libres de adoptar la forma jurídica que más convenga a sus intereses (siempre que se trate de una operación real), en atención al principio de economía de opción, debiendo la Administración Tributaria garantizar la libertad de contratar y contractual, las que facultan a las personas a elegir cómo, dónde, con quien y con qué contenido celebrar un contrato, no pudiendo aquella cuestionar la decisión en tanto no acredite indubitadamente que el sustento económico es distinto a la figura jurídica empleada; se debe indicar que, conforme ha sido expuesto en los considerando anteriores, la calificación económica permite a la Administración identificar el verdadero acto, situación o relación económica efectivamente realizados o perseguidos por los deudores tributarios a fin de aplicarles la norma tributaria correspondiente; que así lo ha dejado establecido este Tribunal en la Resolución N° 10890-3-2006 "(...) 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 (...) 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 imponibles ocultos por formas jurídicas aparentes; y siendo ello así se acepta la posibilidad de dejar de lado el acto jurídico realizado, y establecer las consecuencias impositivas de la real transacción económica que se ha efectuado."; por lo que no procede amparar tales alegatos.



# Tribunal Fiscal

Nº 04234-5-2017

Que con relación a que no se han configurado los elementos para calificar que existe una simulación relativa en el presente caso, dado que no es posible atribuir la existencia de una disconformidad entre la voluntad interna y la voluntad declarada entre los participantes de las operaciones, pues desde un inicio la intención de las partes fue que el 49% de las acciones representativas del capital de se transfiera una vez listadas las acciones en Bolsa; se debe indicar que conforme ha quedado establecido de los diversos acuerdos tomados, a partir del 28 de marzo de 2012 los participantes de las operaciones reconocieron y admitieron en los hechos el ejercicio de los derechos que como accionista adquirió la recurrente como consecuencia de la transferencia de propiedad de las acciones representativas del capital social de (voluntad interna), aun cuando siguieron adelante con la operación de venta de valores mobiliarios en rueda de bolsa (voluntad declarada), no obstante que la transferencia de propiedad de las acciones objeto de dicha operación bursátil ya había operado entre los mismos comprador y vendedores el 28 de marzo de 2012.

Que en cuanto a que la Administración no acredita que el 28 de marzo de 2012 haya ejercido, sin limitación alguna, todos los atributos económicos y políticos sobre el 49% de las acciones del capital de (habiéndolos ejercido únicamente a partir del 26 de junio de 2012) los que también pueden ejercerse a través de un usufructo de acciones de acuerdo a la Ley General de Sociedades, agregando que solo si aquella demuestra que pudo ejercer todos los atributos del derecho de propiedad una vez configurado el contrato de compra venta definitivo, podría afirmar que se produjo la transferencia de propiedad en dicha fecha; se debe indicar que conforme a lo antes expuesto se encuentra acreditado en autos que la recurrente adquirió la propiedad del 100% de las acciones el 28 de marzo de 2012 con el perfeccionamiento del contrato de compra venta, el cual conllevó la cesión de derechos operada a su favor, por lo que a partir de ese momento ésta podía ejercer todos los atributos de la propiedad, incluido el de disposición.

Que con respecto a que la facultad de calificación no habilita a la Administración a obligar al contribuyente a aplicar el régimen jurídico más gravoso, debe reiterarse que dicha facultad permite aplicar al acto realmente realizado la norma tributaria correspondiente, como ha sucedido en el presente caso.

Que en cuanto a que la Administración confunde las figuras de perfeccionamiento del contrato con la transferencia de propiedad, debe estarse a lo indicado precedentemente respecto al título con el que se entiende acreditada la transferencia de propiedad de las acciones.

Que con relación a que la oportunidad de la solicitud del listado de acciones de evaluada en conjunto con las cláusulas suscritas por las partes demuestra indubitablemente que la voluntad de éstas siempre fue que el 49% de las acciones de sean transferidas en una operación de rueda de bolsa, debe indicarse que en contraposición a la fecha de la solicitud a que alude la recurrente, se han identificado otros actos concretos que desestiman que el acto perseguido por las partes fue transferir la propiedad con ocasión de una operación bursátil y éstos son los mencionados en considerandos precedentes.

Que respecto a que de acuerdo al Reglamento de Operaciones en Rueda de Bolsa, la transferencia de propiedad de los valores objeto de una operación en Bolsa se produce con la correspondiente inscripción a favor del adquirente en el registro de dicha institución en el día de su liquidación y que conforme a las normas del mercado de valores cualquier acuerdo privado de enajenación de acciones listadas en bolsa, que no sea llevado a cabo mediante las modalidades previstas en la Ley del Mercado de Valores que no sean anotados en cuenta en el Registro Contable de CAVALI no tienen eficacia y validez, se debe señalar que carecen de pertinencia y no resultan aplicables al haberse establecido en autos que la transferencia de acciones objeto de controversia se efectuó con anterioridad a la operación cruzada y fuera del mecanismo centralizado de negociación bursátil.

Que con relación a que el valor de venta del 49% de las acciones de es el precio establecido en la Póliza N° 11391 emitida por ascendente a S/. 136 623 179,16, se debe tener en cuenta que el valor de transferencia de las acciones establecido por las partes ascendió a un importe en dólares (US\$ 69



# Tribunal Fiscal

Nº 04234-5-2017

000 000,00 menos US\$ 11 560 147,00), el mismo que correspondía convertirse a soles, conforme a lo establecido por el inciso a) del artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta, apreciándose de autos que la determinación del valor de transferencia efectuada por la Administración se ajusta a lo dispuesto por el aludido artículo.

Que de otro lado, no resulta atendible la pretensión de la recurrente de disminuir la base de cálculo del impuesto en el monto de las inversiones en exceso realizadas, toda vez que las disposiciones del Impuesto a la Renta que regulan la determinación de la renta neta gravable en el caso de enajenación de acciones a título oneroso, señalan de manera taxativa que el único concepto a descontarse es el correspondiente al costo de adquisición de las acciones, siendo que el acuerdo arribado por la recurrente con los vendedores de deducir dichas inversiones sólo tiene validez en el ámbito privado y no afecta la determinación del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente alega que la obligación tributaria del Impuesto a la Renta de No Domiciliado únicamente se configuró el 26 de junio de 2012, fecha en que se concretaron el aspecto material (transferencia de las acciones en rueda de bolsa) y temporal (puesta a disposición de la contraprestación a favor de los accionistas) de la hipótesis de incidencia, agregando que el saldo de los fondos del depósito de los US\$ 69 000 000,00 fueron depositados en una Cuenta Escrow, la misma que tenía la condición de un depósito en garantía y no se encontraba a libre disposición de los vendedores sino únicamente del agente escrow al 28 de marzo de 2012, el que solo podía liberarlos una vez cumplida la condición o instrucción, cuál era la realización de la operación en rueda de Bolsa, añadiendo que el carácter de garantía del depósito se encontraría reforzado por el hecho de que el importe depositado se encontraba sujeto a ajustes, liquidaciones y devoluciones posteriores.

Que sobre el particular corresponde indicar que conforme a la cláusula séptima, numeral 7.1 del Contrato de Inversiones Conjuntas, las partes acordaron que la Opción de Compra se consideraría ejercida – y consecuentemente perfeccionados el contrato de compra venta y la transferencia de propiedad por la cesión de derechos operada - en la fecha de remisión la Carta Notarial al Agente Escrow, la que debía incluir copia de la constancia del depósito del monto ascendente a US\$ 69 000 000,00 en la Cuenta Escrow a que se refiere el numeral 7.2.2 del Contrato de Inversiones Conjuntas, importe que de acuerdo a la cláusula sexta, numeral 6.1 del referido contrato correspondía al monto total que tenían derecho a recibir los accionistas por la venta de las acciones materia de la Opción de Compra y por la venta de las acciones materia del Contrato de Compraventa, constando en autos (foja 746) la constancia bancaria de la realización del indicado depósito el 28 de marzo de 2012. De otro lado, las partes acordaron también en el Contrato de Comisión de Confianza, Administración de Cuenta Escrow y Otros, entre otros acuerdos, las directrices que debería seguir el Agente Escrow en relación al encargo de administración de la Cuenta Escrow<sup>13</sup>.

<sup>13</sup> En el numeral 1.7 de la cláusula primera se establece que *“De conformidad con lo establecido en el Contrato de Opción, a los efectos de viabilizar el ejercicio de la Opción, las partes de dicho contrato acordaron suscribir este Contrato y encargar al BANCO la custodia de ciertos documentos, la apertura y manejo de una Cuenta Escrow y la realización de ciertas actividades.*

*En tal sentido, los ACCIONISTAS, han solicitado la participación del BANCO a fin de que actúe como agente en los términos y condiciones establecidos en el presente Contrato.”*; asimismo en el inciso a) del numeral 6.1 de la cláusula sexta respecto a la liberación de los fondos depositados en la Cuenta Escrow, las partes estipularon lo siguiente: *“Para efecto de la liberación de los fondos de la Cuenta Escrow, las Partes acuerdan lo siguiente: (a) y los ACCIONISTAS (de forma individual o conjuntamente, según sea el caso de acuerdo a lo establecido en el numeral 6.2 siguiente) serán los únicos autorizados para emitir instrucciones al BANCO para la liberación de los fondos depositados en la Cuenta Escrow mediante cartas. En dichas cartas de instrucción, se debe indicar con absoluta precisión quiénes deberán ser los beneficiarios de tales fondos y la forma de pago respectiva, la cual podrá ser mediante transferencias bancarias o a través de la emisión de cheques de gerencia.”*



# Tribunal Fiscal

Nº 04234-5-2017

Que cabe indicar que si bien el contrato de comisión bajo comentario también incluye<sup>14</sup> el acuerdo de la recurrente y los accionistas de que las instrucciones que se emitieran para liberar los fondos se ajustarían a las disposiciones establecidas en el Contrato de Opción y al propio contrato de comisión, no es menos cierto que con base en la prerrogativa prevista en el inciso a) del numeral 6.1 de la cláusula sexta antes reseñada, las partes podían impartir una instrucción distinta al agente escrow quien únicamente en dicho caso debía confirmar la instrucción pero no negarse a ejecutarla<sup>15</sup>.

Que en consecuencia, las partes acordaron que el abono del precio total de venta de las acciones se efectuara en la referida Cuenta Escrow administrada por el \_\_\_\_\_, la que más allá de tener la calidad de cuenta de garantía, era el lugar designado por las partes para dar cumplimiento a una de las obligaciones a cargo de la recurrente, cual era depositar el importe correspondiente al precio de venta de las acciones; adicionalmente se aprecia que las instrucciones impartidas al agente escrow respecto a la oportunidad de la liberación de los fondos eran el resultado de los acuerdos que voluntariamente adoptaron las partes, por lo que producido el depósito de los fondos en la referida cuenta, dicho importe de dinero se encontraba a disposición de los vendedores, lo que no resulta enervado por el hecho de que éstos decidieran, de acuerdo a lo que voluntariamente pactaron, mantener éstos en esa cuenta hasta un momento posterior, como fue la liquidación de la operación bursátil, instruyendo de ello al agente escrow.

Que el referido criterio de la voluntariedad de la disposición ha sido recogido por este Tribunal, entre otras, en las Resoluciones N° 11985-8-2013 y 05657-5-2004, al delimitar el criterio de lo percibido en el Impuesto a la Renta, habiendo establecido que la "puesta a disposición" a que hace referencia la ley del citado impuesto debe ser entendida como la oportunidad en que el contribuyente puede hacer suyo el ingreso, dependiendo solo de su voluntad que tal situación acontezca.

Que adicionalmente es pertinente también tener en cuenta el concepto de retención que se recoge en la Resolución N° 5015-2-2003 en la que se hace mención a la definición formulada por \_\_\_\_\_ cuando refiriéndose al instituto de la retención en la fuente, señala que retener significa detraer de una suma dineraria de un contribuyente (y con la cual se halla en contacto el agente de retención) un determinado importe en concepto del tributo. Asimismo, señala \_\_\_\_\_ que el elemento común que caracteriza a los agentes de retención es que quien debe retener se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que él debe recibirlo y que tiene por consiguiente la posibilidad material de detraer la parte que corresponda al fisco en concepto de tributo.

Que por tanto, atendiendo a que la puesta a disposición de los vendedores del precio de venta de las acciones en la Cuenta Escrow ocurrió el 28 de marzo de 2012 y que la posibilidad de contacto directo con dicha suma permitía a la recurrente realizar el descuento respectivo por concepto de retención en dicha fecha, conforme a lo dispuesto por el artículo 2º del Código Tributario en concordancia con el artículo 76º de la Ley del Impuesto a la Renta, se establece que la obligación tributaria se configuró el 28 de marzo de 2012.

Que respecto a que el importe depositado se encontraba sujeto a ajustes, liquidaciones y devoluciones posteriores, lo que confirmaría que se trataba de un depósito en garantía, debe estarse a lo señalado precedentemente en el sentido que la calidad de la cuenta bancaria en la que las partes eligieron como la receptora del pago del precio de venta, no desestima la calidad de pago o acreditación realizado por la recurrente.

<sup>14</sup> Literal b), numeral 6.1 de la cláusula sexta.

<sup>15</sup> En el literal c) del numeral y cláusula en comentario se establece que: "El BANCO no confirmará ni verificará la información que se le proporcione en cualquiera de las cartas de instrucción para la liberación de los fondos de la Cuenta Escrow, salvo que dichas cartas de instrucción no cumplan con lo establecido en el presente Contrato."



# Tribunal Fiscal

Nº 04234-5-2017

Que con relación a la presunción establecida en el artículo 91<sup>16</sup> de la Ley General de Sociedades<sup>16</sup>, respecto a quién reputa como accionista la sociedad, se debe indicar que en el caso de autos al haber emitido los certificados de acciones N° 53 y 56 a nombre de la recurrente y haberlos entregado a ésta, por intermedio del agente escrow, se concluye que dicha sociedad asumió como nuevo accionista a ésta desde el 28 de marzo de 2012.

Que con relación a que corresponde a CAVALI y no a la recurrente la calidad de agente de retención, se debe señalar que siendo la recurrente la persona jurídica que puso a disposición, en la Cuenta Escrow que para tal efecto designaron las partes, el importe correspondiente al precio por la enajenación de las acciones de (rentas de no domiciliado) a favor de , recae sobre ésta la calidad de agente de retención a tenor de lo establecido por el inciso c) del artículo 71° en concordancia con el artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta, asimismo respecto a que debería dejarse sin efecto la multa impuesta dado que CAVALI sería la obligada a realizar la retención, como ya se ha indicado la venta de las acciones se efectuó fuera del mecanismo centralizado de negociación, por lo que la obligación de retener no correspondía a la referida Institución de Compensación y Liquidación de Valores sino a la recurrente, por lo que tales alegatos carecen de sustento.

Que con respecto a que la Administración debió haber determinado la obligación tributaria del contribuyente de manera previa, toda vez que la atribución de la condición de responsable solidario supone siempre la determinación previa en cabeza del contribuyente de la deuda y que el artículo 20°-A del Código Tributario no exige a aquélla de determinar en un procedimiento del contribuyente la realización del hecho generador de la obligación tributaria, la identificación del deudor tributario, la base imponible y la cuantía del tributo; se debe indicar que conforme a lo dispuesto por los artículos 7° y 9° del Código Tributario, deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable, siendo responsable aquél que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste, en tal sentido, el artículo 76° de la LIR regula la forma en que se determinará y pagará el Impuesto a la Renta de no domiciliados, estableciendo que en ese caso será el sujeto domiciliado en el país que pague o acredite la renta de fuente peruana al beneficiario no domiciliado, el que deberá retener el impuesto y abonarlo al fisco, teniendo en consecuencia la calidad de agente de retención, situación jurídica que ha tenido en cuenta la Administración a efecto de proceder a la acotación materia de autos, por lo que tales alegatos no resultan pertinentes.

Que con relación a lo alegado por la recurrente respecto a que los Requerimientos N° 0222130033080, 0222150003635 y 0222160000354 son nulos habiendo sido emitidos contraviniendo el procedimiento de fiscalización establecido por el Código Tributario y el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización afectando el debido proceso, vulnerando el numeral 5 del artículo 62° y 75° del Código Tributario y el artículo 16° del Reglamento de Fiscalización; se debe señalar que no se aprecia en autos tal vulneración, siendo que este Tribunal en las Resoluciones N° 9164-4-2010 y 7649-2-2016 ha señalado que se puede cerrar un requerimiento vencido el plazo para llevar a cabo el procedimiento de fiscalización y que el artículo 75° del Código Tributario faculta a la Administración a comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas, para que el contribuyente pueda presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados fuera del plazo del procedimiento de fiscalización, criterio establecido en diversas resoluciones de este Tribunal, entre otras las N° 467-Q-2017 y 696-Q-2017, habiéndose asimismo verificado en esta instancia que la emisión, notificación de los requerimientos y cierre de los mismos se ajustan a lo previsto en la normatividad vigente, por lo que no procede amparar tales alegatos.

<sup>16</sup> La misma que constituye una presunción relativa que admite prueba en contrario.



# Tribunal Fiscal

Nº 04234-5-2017

Que finalmente, se deja constancia que el informe oral se llevó a cabo con la asistencia de ambas partes (foja 1686).


Con las vocales Márquez Pacheco y Terry Ramos, e interviniendo como ponente la vocal Barrantes Takata.


## RESUELVE:


**CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° 0150140012647 de 27 de julio de 2016.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.

  
MÁRQUEZ PACHECO  
VOCAL PRESIDENTE

  
BARRANTES TAKATA  
VOCAL

  
TERRY RAMOS  
VOCAL

  
Jiménez Suárez  
Secretaria Relatora  
BT/JS/CHS/fcs.