

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

ESCUELA DE POSGRADO



**ALCANCES DE LA CALIFICACIÓN ECONÓMICA REGULADA EN EL
PRIMER Y ÚLTIMO PÁRRAFOS DE LA NORMA XVI DEL TÍTULO
PRELIMINAR DEL CÓDIGO TRIBUTARIO PERUANO Y CONVENIENCIA DE
REGULAR DICHA FIGURA EN UNA NORMA EXPRESA**

**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OPTAR EL GRADO
ACADÉMICO DE MAGÍSTER EN DERECHO TRIBUTARIO**

AUTOR

ANA SOFÍA BRACAMONTE CAMACHO

ASESOR:

EDUARDO JOSÉ SOTELO CASTAÑEDA

Enero, 2018



**A mis padres Miguel y Gladys,
por su amor y apoyo incondicionales.
A mis hermanos Rocío y Miguel Angel,
mi ejemplo a seguir, por el gran respeto
y admiración que me inspiran.**

RESUMEN

La calificación económica es una facultad atribuida a la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria – SUNAT, mediante la cual esta entidad puede determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible en función de los actos económicos efectivamente realizados, lo cual implica desconocer, para efectos tributarios, actos jurídicos realizados por deudores tributarios. Así, a fin de evitar que la SUNAT incurra en arbitrariedades y de garantizar los derechos de los contribuyentes, dicha facultad debe estar expresamente regulada y debidamente delimitada en una norma. En Perú, la calificación económica está regulada en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario vigente, siendo su antecedente la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, aprobado por el Decreto Legislativo N° 816 (1996). No obstante, a diferencia de la Norma VIII, la Norma XVI dispone, de manera expresa, la aplicación de la norma tributaria que grave los actos simulados que la SUNAT califique, lo cual pareciera negar la posibilidad de aplicar la norma tributaria correspondiente a otro tipo de actos calificados por dicha Administración Tributaria, que conlleven la elusión del pago de tributos. La jurisprudencia del Tribunal Fiscal diferencia la utilización de figuras jurídicas discordantes con el contenido económico de los hechos (discordancia entre forma y fondo) de la simulación, siendo que antes de la Resolución N° 06686-4-2004 dicho Tribunal resolvía los casos de calificación económica aplicando la discordancia entre forma y fondo, mientras que, después de tal resolución, generalmente aplicó la simulación. Así, a partir de una interpretación e integración jurídica de la Norma XVI y del análisis de la mencionada jurisprudencia, se sostiene que la calificación regulada en dicha Norma comprende únicamente la simulación, no quedando claro si ésta incluye la discordancia entre forma y fondo. Atendiendo a ello, se propone modificar la Norma XVI a fin de precisar sus alcances.

ÍNDICE

	Pág.
Resumen	3
Índice	4
Introducción	5
CAPÍTULO I: LA ELUSIÓN TRIBUTARIA, EL FRAUDE A LA LEY, LA CALIFICACIÓN ECONÓMICA Y LA SIMULACIÓN COMO FORMAS DE EVITAR EL PAGO DE TRIBUTOS	11
1.1. La elusión tributaria y la cláusula antielusiva general	11
1.2. La calificación económica	18
1.3. Supuestos de calificación económica	26
1.4. La simulación y sus alcances en el ámbito tributario	29
1.5. El fraude de ley en el ámbito tributario	31
1.6. Métodos de interpretación e integración jurídica	35
CAPÍTULO II: LA CALIFICACIÓN ECONÓMICA Y LA SIMULACIÓN PREVISTAS EN LA NORMA XVI	37
2.1. Sentido y alcance de la Norma XVI: ¿la calificación económica y la simulación están reguladas en el primer y último párrafos de la Norma XVI como figuras independientes?	37
2.2. Conveniencia de regular la calificación económica en una norma especial: ¿es la calificación económica un tipo de calificación especial, aplicable en el ámbito tributario?	51
CAPÍTULO III: NECESIDAD E IMPORTANCIA DE DEFINIR LOS ALCANCES DE LA SIMULACIÓN PREVISTA EN LA NORMA XVI	59
Conclusiones	68
Recomendaciones	70
Referencias bibliográficas	71

INTRODUCCIÓN

De acuerdo con el Código Tributario Peruano vigente¹ (en adelante, Código Tributario), la calificación es una facultad atribuida a la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (en adelante, SUNAT) que consiste, en términos generales, en determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible en función de las operaciones económicas efectivamente realizadas por los deudores tributarios.

Dicha facultad fue inicialmente regulada en el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, aprobado por el Decreto Legislativo N° 816² (en adelante, Norma VIII) y posteriormente recogida en el primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario³, introducida por el Decreto Legislativo N° 1121⁴ (en adelante, Norma XVI).

El segundo párrafo de la Norma VIII disponía que, a fin de determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT debía tener en consideración los actos, relaciones y situaciones económicos efectivamente realizados, perseguidos o establecidos por los deudores tributarios (Decreto Legislativo N° 816, 1996). Al respecto, el Tribunal Fiscal emitió diversos pronunciamientos mediante los cuales delimitó los alcances de la Norma VIII, indicando que la calificación debía realizarse aplicando el criterio de la realidad económica. De ahí que dicha facultad es denominada “calificación económica” por el mencionado órgano colegiado.

Adicionalmente, el segundo párrafo de la Norma VIII aludía a actos, relaciones y situaciones económicos, de manera general, sin especificar las anomalías que éstos pudieran adolecer. No obstante, a propósito del análisis de la citada Norma, en la Resolución N° 06686-4-2004 de 8 de septiembre de 2004, el Tribunal Fiscal se refirió a los *actos no reales (simulados)* y señaló que en pronunciamientos anteriores (Resoluciones N° 622-2-2000 de 21 de julio de 2000 y N° 5468 de 3 de agosto de 1970), el citado órgano colegiado resolvió casos de discordancia entre forma y fondo.

Ahora bien, de la resolución antes citada y de diversa jurisprudencia del Tribunal Fiscal podría entenderse que la diferencia entre los supuestos de simulación y de

¹ Cuyo Texto Único Ordenado (TUO) fue aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, publicado el 22 de junio de 2013 y normas modificatorias.

² Publicado el 21 de abril de 1996, modificado por la Ley N° 26663.

³ Según TUO aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF. El Código Tributario vigente mantiene el mismo texto.

⁴ Publicado el 18 de julio de 2012.

discordancia entre forma y fondo radicaría en que la simulación supone la existencia de actos no reales u ocultos, en tanto que, en la discordancia entre forma y fondo habría una efectiva realización de actos, pero utilizando formas jurídicas inadecuadas o inapropiadas para reflejarlos. Sin embargo, la referida jurisprudencia no brinda criterios que permitan determinar con claridad la diferencia entre la simulación y la discordancia entre forma y fondo o, si acaso, la simulación incluye a esta última.

Así, de acuerdo con diversos pronunciamientos del Tribunal Fiscal emitidos durante la vigencia de la Norma VIII, e incluso antes de ésta, en virtud de la calificación económica la SUNAT se encontraba facultada a aplicar la norma tributaria correspondiente a las operaciones económicas efectivamente realizadas por los deudores tributarios, tanto en supuestos de simulación como en casos de discordancia entre forma y fondo. Cabe agregar que mediante la Resolución N° 06686-4-2004, el Tribunal Fiscal adicionalmente indicó que la Norma VIII no comprendía los supuestos de fraude de ley.

De otro lado, el texto del primer párrafo de la Norma XVI es similar al texto del segundo párrafo de la Norma VIII, en los cuales se regula la facultad de la calificación económica de la SUNAT, que consiste en determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible en función a los actos, situaciones y relaciones económicas efectivamente realizados, perseguidos o establecidos por los deudores tributarios. No obstante, a diferencia de la Norma VIII, el último párrafo de la Norma XVI dispone que se debe aplicar la norma tributaria correspondiente a los actos *simulados calificados por la SUNAT* (Decreto Legislativo N° 1121, 2012).

Así pues, si bien el primer párrafo de la Norma XVI se refiere a la calificación de actos, situaciones y relaciones económicas en general, el último párrafo de la misma dispone la aplicación de la norma tributaria correspondiente a los actos que la SUNAT haya calificado como simulados.

En ese sentido, podría sostenerse que conforme con el último párrafo de la Norma XVI, sólo procedería aplicar la norma tributaria que grave actos que califiquen como simulación, mas no otros supuestos de calificación distintos a ésta determinados por la SUNAT en una fiscalización. Así, en principio, dicha Administración Tributaria estaría impedida de gravar operaciones económicas que no califiquen como simulación, pero que sí ameritarían estar afectas a tributos, en la medida que evidencian la intención de evitar o disminuir el pago de éstos a través de la adopción

de figuras jurídicas discordantes con el contenido económico de los hechos (discordancia entre forma y fondo).

Siendo ello así, se podría afirmar que las disposiciones contenidas en el primer y último párrafos de la Norma XVI, en buena cuenta, regularían la figura de la simulación y no la de la calificación entendida como la detección de supuestos de discordancia entre forma y fondo, aun cuando la glosa o título de la referida Norma se refiere expresamente a la calificación: “Calificación, elusión de normas tributarias y simulación”.

Así pues, por medio del presente trabajo se realiza un análisis de las disposiciones contenidas en el primer y último párrafos de la Norma XVI, con el objetivo de dilucidar su sentido y alcance, en base a la aplicación de los métodos de interpretación e integración jurídica utilizados en el Derecho y del análisis de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal sobre la materia.

Cabe precisar que el referido estudio incluye un análisis de los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI y de las disposiciones contenidas en el Decreto Legislativo N° 1422⁵, que restableció los efectos de dichos párrafos y dispone un procedimiento para determinar los supuestos de *elusión de normas tributarias* a que se refieren los mismos. Ello, a fin de determinar si hay margen para interpretar que en los supuestos de *elusión de normas tributarias* a que se refieren dichos párrafos pueden incluirse supuestos de calificación, diferentes a la simulación, como la discordancia entre forma y fondo.

Al respecto, es de caso indicar que el segundo párrafo de la Norma XVI hace referencia a la *elusión de normas tributarias*, lo cual significa que el objeto de análisis de los supuestos regulados del segundo al quinto párrafos de la misma, son, las normas. Ello, a diferencia, de los supuestos de simulación, en los que el objeto de análisis son los actos, situaciones o relaciones de los deudores tributarios.

Asimismo, las disposiciones contenidas del segundo al quinto párrafos de la Norma XVI establecen un requisito adicional para que se configuren los supuestos de elusión de normas tributarias, cual es, que no produzcan efectos jurídicos o económicos distintos del ahorro o ventajas tributarios similares a los que se hubieran obtenido

⁵ Publicado el 13 de septiembre de 2018.

mediante los actos usuales; requisito que no es exigido para los supuestos de simulación.

Ahora bien, teniendo en cuenta que para un sector de la doctrina, el fraude de ley es un supuesto más cercano a la interpretación de normas tributarias, de los términos del segundo al quinto párrafos de la Norma XVI podría entenderse que uno de los supuestos de *elusión de normas tributarias* regulados en dichos párrafos es el fraude de ley tributaria, esto es, la obtención de ahorro fiscal por medio de la aplicación de una norma tributaria ventajosa (norma de cobertura) a una situación que usual y normalmente debería resultar alcanzada por una norma tributaria más gravosa (norma defraudada).

Por otra parte, de acuerdo con la doctrina, mediante la calificación jurídica se evalúa si determinados hechos se subsumen en la hipótesis descrita en una norma; mientras que, de acuerdo con reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal, la facultad de la calificación correspondiente a la SUNAT debe realizarse aplicando el criterio de la realidad económica.

En tal sentido, por medio del presente trabajo se realiza un estudio de la facultad de la calificación económica atribuida a la SUNAT y, atendiendo a la naturaleza especial de dicha figura, se considera conveniente que esté expresamente regulada en una norma, a fin de combatir de manera eficaz prácticas que busquen evitar o disminuir el pago de tributos.

Ahora bien, tal opinión se contrapone a la postura de un sector de la doctrina que sostiene que la calificación es una atribución que la Administración Tributaria ostenta sin necesidad de ser regulada en una norma especial. Al respecto, en Perú la calificación económica ha sido regulada en la Norma XVI (primer párrafo), como en su momento lo hizo la Norma VIII. El sustento constitucional de la Norma XVI se puede encontrar, entre otros principios, en el deber de contribuir a los gastos públicos, que ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional como Principio Constitucional implícito de nuestro Estado Democrático de Derecho.

En lo que se refiere a los alcances del primer y último párrafos de la Norma XVI, mediante el presente trabajo se realiza un análisis de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal a fin de determinar si en éstos se regula la calificación económica, como una figura que comprende tanto los supuestos de simulación como los de discordancia

entre forma y fondo; o, si la calificación económica ha sido equiparada con la figura de la simulación, en cuyo caso nos preguntamos si ésta última incluye los supuestos de discordancia entre forma y fondo.

En uno u otro caso, se considera necesario establecer una regulación que defina de manera clara y precisa los alcances de la simulación, a fin de diferenciarla de los supuestos de *elusión de normas tributarias* regulados del segundo al quinto párrafos de la Norma XVI, teniendo en consideración que estos últimos supuestos deben ser sometidos a la opinión del Comité Revisor a que se refiere el Decreto Legislativo N° 1422 y una mala calificación de supuestos podría acarrear nulidades en el procedimiento de fiscalización.

Así pues, en razón de la problemática expuesta, se formulan las siguientes hipótesis:

- 1° De acuerdo con el sentido y alcance del primer y último párrafos de la Norma XVI, la aplicación de la norma tributaria correspondiente en función a los actos, situaciones y relaciones económicos efectivamente realizados por los deudores tributarios, sólo procede en el caso que la SUNAT califique actos simulados.
- 2° La Norma XVI equipara la figura de la calificación con la simulación, siendo que las características, alcances y/o consecuencias de esta última no han sido debidamente reguladas.
- 3° Atendiendo a que la jurisprudencia del Tribunal Fiscal sobre los alcances de la Norma VIII no ha sido uniforme a lo largo del tiempo, no se aprecia con claridad ni certeza si la simulación prevista en dicha Norma y, por ende, en la Norma XVI, incluye los supuestos de discordancia entre forma y fondo.
- 4° Los casos de calificación de actos en discordancia entre forma y fondo no están comprendidos en los supuestos de elusión de normas tributarias regulados del segundo al quinto párrafos de la Norma XVI.
- 5° La calificación económica es una figura que debe estar expresamente regulada en la legislación tributaria, habida cuenta que se trata de un tipo de calificación especial, atribuida a la SUNAT.

Así, por medio del presente trabajo se pretende demostrar que a partir de la interpretación e integración jurídica del primer y último párrafos de la Norma XVI y del análisis de reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal, como consecuencia de la facultad de la calificación económica regulada en dicha Norma, la SUNAT sólo puede aplicar la norma tributaria correspondiente en función de los actos efectivamente realizados, a los actos simulados.

Asimismo, se demostrará que la calificación económica es un tipo de calificación especial conferido a la SUNAT, que es diferente a la calificación jurídica que debe aplicar todo operador jurídico; por lo que debe ser expresamente regulada en la legislación tributaria, a fin de evitar que dicha Administración Tributaria incurra en arbitrariedades y de garantizar los derechos de los contribuyentes.



CAPÍTULO I: LA ELUSIÓN TRIBUTARIA, EL FRAUDE A LA LEY, LA CALIFICACIÓN ECONÓMICA Y LA SIMULACIÓN COMO FORMAS DE EVITAR EL PAGO DE TRIBUTOS

Por medio del presente capítulo se realiza un estudio doctrinario de las figuras de la elusión tributaria, el fraude a la ley tributaria, la calificación económica y la simulación en el ámbito tributario; un análisis jurisprudencial de las figuras de la calificación económica y la simulación en el ordenamiento jurídico tributario nacional; y, la regulación de estas últimas en la Norma XVI.

Asimismo, se realiza una breve reseña de los métodos de interpretación e integración jurídica en general, para posteriormente determinar cuál o cuáles de éstos resultan de aplicación para determinar en el capítulo posterior el sentido y alcance de la Norma XVI.

1.1. La elusión tributaria y la cláusula antielusiva general

La elusión tributaria es una figura distinta a la evasión tributaria. Al respecto, J. Pérez señala que mientras en la elusión no se realiza el hecho imponible, en la evasión sí, pero ocultando su real sentido económico a la Administración Tributaria (1996, p. 32).

Con relación a la elusión tributaria, Zuzunaga sostiene que ésta procura el "... evitamiento del hecho imponible a través de una figura anómala que no vulnera en forma directa la regla jurídica, pero que sí vulnera los principios y valores de un sistema tributario" (2012, p. 409). Adicionalmente, Gallo (1989) indica que hay consenso en la doctrina en que el término elusión "... se refiere a la elección de formas o estructuras jurídicas anómalas para esquivar o minimizar la respectiva carga tributaria" (citado en Villegas, 2005, p. 543).

Vilar sostiene que en la elusión tributaria "... se pueden encontrar comportamientos lícitos con resultados legítimos, como es el caso de la 'economía de opción', como también actos aparentemente lícitos con resultados ilícitos, como es el caso del 'Fraude a la ley'...", por lo que, la economía de opción y el fraude a la ley son especies del género elusión (2005, pp. 77).

Por su parte, Villegas precisa que “la elusión fiscal es siempre fraudulenta y es una conducta antijurídica, concibiendo la antijuricidad como algo único que tiene como característica ... la circunstancia de estar desaprobada por el derecho ...”. Agrega que, es válido ordenar los negocios de tal forma que resulte un menor pago de tributos eligiendo formas jurídicas lícitas más favorables fiscalmente, pero no utilizar formas artificiosas para distorsionar el hecho imponible, mediante simulaciones que alteran la forma jurídica normal (2003, p. 546).

A su vez, Bravo afirma que la elusión tributaria empieza donde termina la economía de opción, precisando que en ambas figuras se busca la realización de hechos no gravados, exonerados o sometidos a menor imposición; la diferencia radica en que la economía de opción supone la realización real, válida y lícita de tales hechos, mientras que en la elusión tributaria la realización de dichos hechos se logra a través de negocios anómalos como los simulados, en fraude de ley, fiduciarios o indirectos (2006, p. 145).

Adicionalmente, de acuerdo con las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario celebradas en la Isla Margarita – Venezuela, la elusión tributaria es:

... la actuación del contribuyente tendente a impedir, a través de artificios o abusos formales, la realización del hecho imponible o el nacimiento de obligaciones tributarias sin incurrir en el incumplimiento del deber de pagar el tributo.

La elusión tributaria debe definirse como la persecución de un ahorro fiscal en condiciones que el ordenamiento considera abusivas ... (2008, p. 43).

Como se aprecia, la elusión tributaria consiste en realizar actos orientados a evitar o reducir la carga tributaria. La doctrina no es unánime con relación a los alcances de esta figura jurídica, pues, según una corriente de opinión, la elusión tributaria comprende tanto a la economía de opción como al fraude de ley; mientras que, de acuerdo con una postura alternativa, la elusión tributaria y la economía de opción son figuras independientes, siendo que sólo la primera vulnera el ordenamiento jurídico y se concreta mediante negocios anómalos como el fraude de ley.

Sobre la economía de opción, se señala que “... mientras los negocios jurídicos realizados sean válidos, reales y lícitos, ningún reproche puede merecer el que a

través de ellos, y respecto a otras posibilidades de actuación, se consiga un ahorro fiscal ...” (Ferreiro, 2003, p. 508). Este ahorro fiscal “... no se hace desconociendo norma alguna, ni realizando maniobras de elusión, ni tampoco mediante el abuso del derecho o de formas jurídicas” (Lalanne, 2005, p. 111). Además, dicha figura tiene como base el “... derecho que tiene todo contribuyente ... de poder ordenar sus negocios como le resulte más ventajoso fiscalmente, siempre dentro de la licitud del ordenamiento” (Liu, 2012, p. 407).

Con relación al fraude a la ley tributaria, la doctrina sostiene que es una figura del ordenamiento jurídico en general, que se especifica en el ordenamiento tributario (Rosembuj, 1999, p. 140). A su vez, Simón señala que el fraude de ley tributario es una derivación del concepto establecido en la Teoría General del Derecho, según el cual, hay fraude de ley “... cuando un sujeto se ampara en una norma jurídica para obtener un resultado prohibido por el ordenamiento” (1998, p.40).

Así pues, según la doctrina citada, el ahorro fiscal que se deriva de los negocios estructurados por el deudor tributario mediante una economía de opción se consigue sin vulnerar el ordenamiento jurídico; en tanto que, el ahorro fiscal obtenido de actos realizados en fraude a la ley tributaria sí ocasiona la vulneración del ordenamiento jurídico.

En ese sentido, desde la perspectiva doctrinaria que diferencia a la elusión tributaria de la economía de opción, se podría entender que, cuando los deudores tributarios estructuran sus operaciones económicas mediante actos en fraude a la ley, esto es, aplicando una norma tributaria no adecuada al acto efectivamente realizado a fin de obtener un ahorro fiscal, se configuraría la elusión tributaria.

No obstante, toda vez que en la estructuración de sus negocios, los deudores tributarios también podrían realizar actos que no impliquen fraude a la ley tributaria pero que no respondan a su verdadera naturaleza con el fin de obtener un ahorro fiscal, podría sostenerse que la elusión tributaria también comprende otros actos, distintos al fraude a ley tributaria, como por ejemplo, los actos simulados.

En cualquier caso, a fin de contrarrestar los supuestos que revisten conductas de elusión tributaria, el Estado reacciona mediante la aprobación de cláusulas antielusivas, definidas como:

... estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, y al cual se ligan unas consecuencias jurídicas, que ... consistirán en la asignación a la Administración de unas potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio o a aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir (García, 2005, p. 79).

Asimismo, las cláusulas antielusivas generales "... son previsiones legislativas que tienen en común un presupuesto de hecho consistente en un fenómeno elusorio formulado en términos genéricos, de manera que dentro del mismo puedan incluirse situaciones relativas a cualquier figura tributaria del sistema" (García, 2005, p. 80).

Así, en los países que se rigen por cláusulas antielusivas generales, la Administración Tributaria cuenta con una facultad que le permite combatir la elusión tributaria, reconduciendo los hechos imponible cuya realización los contribuyentes intentaron evitar, a fin de gravarlos con el tributo que corresponda. En Perú, la Norma XVI establece que:

Calificación, elusión de normas tributarias y simulación

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente.

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

- a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

- b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.

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

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

En caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados (Decreto Legislativo N° 1121, 2012).

Como se aprecia, el objetivo de la Norma XVI es combatir conductas elusivas de tributos, por lo que dicha norma podría ser caracterizada como una cláusula antielusiva general que otorgaría a la SUNAT la facultad de determinar supuestos de calificación (primer párrafo), *elusión de normas tributarias* (segundo al quinto párrafos) y simulación (último párrafo), tal como se enuncia en su título.

No obstante, como se ha señalado anteriormente, según la doctrina la elusión tributaria sólo está referida al fraude a la ley tributaria, y no a otras figuras cuyo objetivo también sea el ahorro tributario, como la calificación o la simulación.

Ahora bien, sobre el fraude a la ley tributaria J. Pérez precisa que:

En sentido genérico se entiende por fraude tributario, cualquier violación de las normas tributarias, que produce como resultado una recaudación inferior a la resultante de una correcta aplicación de las normas ... En un sentido más estricto, y haciendo referencia concreta al fraude de ley, lo podemos definir como el amparo en una norma tributaria no adecuada a un supuesto concreto, para defraudar otra que responde a dicho supuesto (1996, p. 21).

Así pues, el “fraude tributario” es un concepto genérico que comprende tanto el fraude a la ley tributaria como otros supuestos de *violación de normas tributarias* mediante los cuales se procura un ahorro fiscal. En ese sentido, podría entenderse que la elusión tributaria no solo alcanza al fraude a la ley tributaria sino también a otros supuestos de violación de normas tributarias que tienen como objetivo evitar el pago de tributos. En concordancia con dicha postura, la cláusula antielusiva general sólo estaría regulada del segundo al quinto párrafos de la Norma XVI, referidas a la *elusión de normas tributarias* (Zuzunaga, 2013, p.33).

Ahora bien, la citada Norma XVI tiene rango de ley y según la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1121, que incorpora dicha Norma al Título Preliminar del Código Tributario vigente, se sustenta en el deber de contribuir, la equidad y la capacidad contributiva en la tributación (2012, p. 3).

Al respecto, Sotelo sostiene que las cláusulas antielusivas generales han sido previstas en los ordenamientos jurídicos por considerarse que éstas no vulneran los principios constitucionales de igualdad y/o seguridad jurídica; o, son toleradas constitucionalmente en razón de la ponderación que se hace de estos principios con el deber de contribuir y la capacidad contributiva (2012, p. 27).

A fin de minimizar el potencial impacto contra determinados principios constitucionales, las cláusulas antielusivas generales deben cumplir los siguientes requisitos: i) ser precisas en su alcance; ii) la carga de la prueba debe recaer en la Administración Tributaria; y, iii) contemplar un procedimiento garantista (Zuzunaga, 2013, pp. 25-26).

No obstante, la vigencia e implementación de la Norma XVI no ha sido pacífica, toda vez que ha tenido diversos cuestionamientos del sector privado. Es más, la vigencia del segundo al quinto párrafos de la Norma XVI fue suspendida hasta el 13 de septiembre de 2018, fecha en que se publicó el Decreto Legislativo N° 1422, que restableció la aplicación de dichos párrafos, disponiendo que los supuestos de *elusión de normas tributarias* regulados en éstos deben contar con la opinión favorable de un Comité Revisor conformado por funcionarios de la SUNAT.

Entre tales cuestionamientos, podemos mencionar que la aplicación del fraude de ley regulado del segundo al quinto párrafos de la Norma XVI atentaría contra el principio de reserva de ley consagrado en el artículo 74° de la Constitución Política

del Perú⁶ y en la Norma IV del Título Preliminar Código Tributario. Ello, en razón que de acuerdo con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06686-4-2004⁷ de 8 de septiembre de 2004, dicho principio no permitiría la *interpretación analógica*⁸, esto es, extender la aplicación de la norma eludida, que recoge el hecho imponible que se intentó eludir, a un hecho imponible efectuado bajo una norma de cobertura, a la que, en rigor, le resultaría de aplicación otra norma tributaria.

Sobre el particular, Bravo sostiene que en la corrección del fraude a la ley tributaria no se requiere recurrir a la analogía, dado que quien realiza un acto en fraude a la ley no realiza un hecho equivalente al hecho imponible, sino el mismo hecho imponible, valiéndose de negocios anómalos (2005, pp. 415-416). Por su parte, Talledo señala que mediante la analogía una norma es aplicada a un hecho semejante al regulado en ésta, mientras que, en la calificación económica la norma es aplicada a un hecho que luego de su recategorización resulta regulado por ésta (2005, p. 409).

Otro cuestionamiento realizado a la Norma XVI, fue que vulneraría el principio de la seguridad jurídica reconocido en la Constitución, dado que los deudores tributarios no tendrían claridad sobre el nacimiento de sus obligaciones tributarias.

Al respecto, Zuzunaga afirma que aun cuando se vulnerara el principio de seguridad jurídica, éste debe ponderarse con los principios constitucionales de abuso del derecho y el deber de soportar las cargas en forma equitativa, que sustentan la existencia de las cláusulas antielusivas generales (2012, p. 398). Por su parte, Liu opina que, a fin de contrarrestar la posible vulneración del principio de seguridad jurídica, la Norma XVI ha previsto que la carga de la prueba en los casos de elusión tributaria recae en la SUNAT, sin perjuicio de que deberían contemplarse otros mecanismos garantistas como un procedimiento especial⁹ (2012, pp. 402-403).

Otra objeción que se ha hecho a la Norma XVI, fue que violaría el derecho constitucional de la libertad de contratar, reconocido en el artículo 62° de la

⁶ Promulgada el 29 de diciembre de 1993 (en adelante, Constitución).

⁷ Que, si bien analiza los alcances de la Norma VIII, su criterio es aplicable a la objeción realizada a la Norma XVI.

⁸ Expresión que constituye un contrasentido teniendo en cuenta que, la analogía no es un método de interpretación sino una técnica de integración jurídica que, a diferencia de la interpretación, se da cuando no hay norma jurídica aplicable al caso (Rubio, 2017, p. 260).

⁹ Cabe indicar que mediante el Decreto Legislativo N° 1422 se ha establecido un procedimiento para determinar los supuestos de *elusión de normas tributarias* regulados del segundo al quinto párrafos de la Norma XVI.

Constitución. Al respecto, se indica que todo ejercicio de libertades está sujeto a restricciones o límites, siendo que, en materia de elusión tributaria tales límites son el abuso del derecho previsto en la Constitución (Liu, 2012, p. 402) y el deber de soportar las cargas en forma equitativa (Zuzunaga, 2012, p. 398).

Con relación al abuso del derecho como sustento de las cláusulas antielusivas generales, cabe indicar que el artículo 103° de la Constitución establece que ésta no ampara el abuso del derecho (1993). No obstante, conviene precisar que, de acuerdo con la doctrina, esta institución jurídica: i) empieza con un ejercicio lícito de derechos, pero en algún momento dicho ejercicio se torna contrario a Derecho; ii) se puede solicitar el impedimento del ejercicio abusivo, sin necesidad de que se haya producido daño; y, iii) la declaración de abuso del derecho corresponde a los órganos jurisdiccionales y no a la vía administrativa (Rubio, 2003, pp. 106 y 110).

Adicionalmente, cabe tener en cuenta que la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1121 no se refiere al artículo 103° de la Constitución como sustento de la incorporación de la Norma XVI al Código Tributario; no obstante, hace alusión al abuso del derecho al indicar que "... nadie puede ejercer sus derechos en conflicto con la función que el sistema jurídico les atribuyó ..." (2012, p. 7).

De otro lado, es pertinente indicar que un sector de la doctrina consideraba que la Norma VIII vulneraba el primer párrafo del artículo 138° y el segundo párrafo del numeral 2 del artículo 139° de la Constitución¹⁰, pues, la facultad de declarar actos simulados o en fraude de ley compete al Poder Judicial y no a un órgano administrativo (Thorndike, 2003, p. 378).

1.2. La calificación económica

Del Busto señala que la teoría de la realidad económica surgió como una necesidad para contrarrestar la *evasión por abuso de formas*. Agrega que, "... tanto la ley como la jurisprudencia peruana desconocen el criterio de la realidad económica como medio para interpretar la ley tributaria, confiriéndole sólo relevancia en el ámbito de la calificación de los hechos sujetos a tributación ..." (1970, pp. 93 y 98).

¹⁰ El artículo 138° de la Constitución dispone que "ninguna autoridad puede avocarse a causas pendientes ante el órgano jurisdiccional ni interferir en el ejercicio de sus funciones ..."; mientras que, el segundo párrafo del numeral 2 del artículo 139° de la Constitución establece que "la potestad de administrar justicia emana del pueblo y se ejerce por el Poder Judicial a través de sus órganos jerárquicos con arreglo a la Constitución y a las leyes" (1993).

Por su parte, Valdés (1996) sostiene que el principio de la realidad económica está emparentado con el de la prevalencia de la substancia sobre las formas, el cual tiene un mayor alcance en el derecho privado y no solo tiene la finalidad de anular simulaciones en perjuicio de terceros, "... sino que también alcanza a toda discrepancia entre la realidad y las formas, con la finalidad de que la ley creadora del tributo se aplique de acuerdo con su verdadero significado, ya sea a favor del fisco o el contribuyente ..." (Citado en Terrones, 2005, p. 109).

Al respecto, existe jurisprudencia del Tribunal Fiscal emitida antes de la vigencia de la Norma VIII, que según Del Busto desconoció las formas jurídicas utilizadas por las partes, asignándoles las que correspondían a su verdadera intención económica. Cita las resoluciones del Tribunal Fiscal N° 1195 de 22 de abril de 1965, en la que se desconoció la forma jurídica de un contrato de compraventa de patente industrial, calificándolo como aporte; y, N° 4157 de 12 de diciembre de 1968, en la que se consideró que un contrato de arrendamiento de maquinarias y cesión de personal constituía en realidad un contrato de locación de servicios.

Cabe mencionar que mediante la Resolución N° 18364 de 4 de mayo de 1984, también emitida antes de la vigencia de la Norma VIII, el Tribunal Fiscal desconoció la condición de comerciante minorista de un deudor tributario, calificándolo como fabricante, al considerar que las ventas que realizaba no eran de telas y demás materiales para fabricar cortinas, sino de las cortinas mismas, a pesar que las mandaba a fabricar a terceros.

En ese sentido, de acuerdo con Del Busto, la realidad económica es un criterio mediante el cual la Administración Tributaria podría calificar los hechos sujetos a tributación en función de la intención económica reflejada en las operaciones, criterio que habría sido reconocido por el Tribunal Fiscal y que recaería sobre la calificación de los hechos con relevancia tributaria y no sobre la interpretación de las normas tributarias. Además, conforme a Valdés, podría afirmarse que en la jurisprudencia citada el Tribunal Fiscal habría aplicado el principio de la prevalencia de la sustancia sobre la forma, al haber desconocido la forma jurídica que los deudores tributarios brindaron a sus operaciones.

De otro lado, en la Resolución N° 622-2-2000 de 21 de julio de 2000, el Tribunal Fiscal consideró que la venta de pavos vivos y la prestación gratuita de los servicios complementarios de beneficio y congelamiento calificaban como una

venta de pavos beneficiados gravada con el Impuesto General a las Ventas (IGV). Dicho Tribunal se basó en que, antes de la vigencia de la Norma VIII ya había aplicado la realidad económica según se aprecia en diversas resoluciones¹¹ emitidas cuando la Norma IX del Código Tributario disponía que al aplicar las normas tributarias podían usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho, sin hacer mención expresa al uso indebido de las formas (p. 2).

Asimismo, mediante la Resolución N° 05301-4-2002 de 12 de septiembre de 2002, el Tribunal Fiscal calificó contratos de locación de servicios como contratos de trabajo, según su verdadera naturaleza, en aplicación de la Norma VIII y del Principio de la Primacía de la Realidad, determinando que el contribuyente debió realizar las aportaciones y retenciones correspondientes a sus trabajadores. En un caso similar resuelto mediante la Resolución N° 780-3-97 de 28 de agosto de 1997, el referido Tribunal también aplicó el Principio de la Primacía de la Realidad, pero no la Norma VIII; mientras que, en la Resolución N° 5301-4-2002 de 12 de septiembre de 2002, el mencionado órgano colegiado aplicó la Norma VIII.

Con relación a la Norma VIII, antes de la modificación introducida a su segundo párrafo por la Ley N° 26663, el texto de dicho segundo párrafo era el siguiente:

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la ... SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los deudores tributarios, se prescindirá, en la consideración del hecho imponible real, de las formas o estructuras jurídicas adoptadas, y se considerará la situación económica real (Decreto Legislativo N° 816, 1996).

No obstante, mediante la citada Ley N° 26663 se suprimió la segunda parte del segundo párrafo de Norma VIII, quedando vigente el siguiente texto a partir del 23 de septiembre de 1996:

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la ... SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente

¹¹ N° 4157, de 12 de diciembre de 1968; N° 4315, de 23 de enero de 1969; N° 5468, de 3 de agosto de 1970; y, N° 18364, de 4 de mayo de 1984.

realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios (Decreto Legislativo N° 816, modificado por la Ley N° 26663; 1996).

Respecto de este último texto, en la Resolución N° 590-2-2003 de 4 de febrero de 2003, el Tribunal Fiscal indicó que éste regulaba el *criterio de la realidad económica*, no en el entendido de un método de interpretación, sino de una apreciación o calificación del hecho imponible, que busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes, facultando a la Administración a verificar o fiscalizar los hechos imponderables ocultos por formas jurídicas aparentes (p. 2).

En el mismo sentido, en la Resolución N° 06686-4-2004 el Tribunal Fiscal señaló que el segundo párrafo de la Norma VIII recoge el criterio de la *realidad económica o calificación económica de los hechos*, que es la facultad de la SUNAT para verificar los hechos realizados (actos, situaciones y relaciones) en función de su sustrato económico, a fin de establecer si éstos se subsumen en el supuesto de hecho de la norma y, por ende, constituyen hechos imponderables (p. 11).

Sobre los alcances del segundo párrafo de la Norma VIII, en la citada Resolución N° 06686-4-2004, el Tribunal Fiscal señaló que la facultad de la SUNAT para determinar o recrear el hecho imponderable en función de la *finalidad o intención económica* de las partes corresponde a la figura del fraude a la ley, que es una situación no querida por el legislador, concluyendo que, "... el supuesto del fraude a la ley no se encuentra comprendido en los alcances del criterio de calificación económica de los hechos recogido en la indicada Norma VIII ..." (pp. 11 y 14).

El Tribunal Fiscal sustentó dicha conclusión en que, a su entender, la finalidad de la Ley N° 26663 fue excluir de la Norma VIII el supuesto del fraude de ley, toda vez que según la Exposición de Motivos de dicha Ley, la Norma VIII pretendía:

... otorgar a la Administración, la facultad de hacer abstracción de la organización jurídica o las relaciones o actos realizados al amparo de las normas vigentes, asumiendo como hechos imponderables situaciones económicas que ellos consideran que son las reales ...

...

Dicho hecho imponderable ... puede, en virtud de la Norma VIII, ser reinterpretado, creando inseguridad jurídica, dado que nadie en el país, podría saber si ha pagado

sus tributos o no, dado que la Administración tendría el poder de “interpretar” que la situación económica real del contribuyente no es la verdadera (2004, p. 10).

Así, aun cuando la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06686-4-2004 no contiene un criterio de observancia obligatoria, a partir de dicho pronunciamiento en nuestro ordenamiento jurídico se asumió que la Norma VIII no comprendía la facultad de la SUNAT para determinar actos realizados en fraude de ley, a los cuales el mencionado órgano colegiado entiende como aquellos realizados por los deudores tributarios en función a su *finalidad o intención económica*.

Ahora bien, con posterioridad a dicho criterio, el Tribunal Fiscal ha emitido diversos pronunciamientos sobre la aplicación de la Norma VIII. Así, por ejemplo, en la Resolución N° 07114-1-2004 de 21 de septiembre de 2004, dicho Tribunal desconoció la aplicación de la Norma VIII al considerar que la SUNAT no probó que el contribuyente se había constituido con la única finalidad de absorber por fusión a una empresa que revaloraría sus activos antes de producirse la fusión, estimando que tal fusión se realizó para realizar negocios efectivos.

Adicionalmente, en aplicación de la Norma VIII, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00215-4-2009 de 9 de enero de 2009 se determinó que la operación reparada no era una prestación de servicios de transporte público de pasajeros exonerada del IGV, toda vez que el contribuyente no realizó pagos a los propietarios de las unidades vehiculares a cambio del supuesto servicio. Por el contrario, era el contribuyente quien recibía pagos de dichos propietarios a cambio de contar con la autorización para prestar el referido servicio, pues éste era titular de una concesión de rutas urbanas.

Asimismo, mediante la Resolución N° 010577-8-2010 de 14 de septiembre de 2010, en aplicación de la Norma VIII, el Tribunal Fiscal determinó que no se celebró un contrato de arrendamiento operativo con opción de compra sino uno de compraventa, dado que el objetivo de las partes era concretar la transferencia de propiedad de los bienes al contribuyente desde el inicio de la operación.

No obstante, el Tribunal Fiscal también ha emitido resoluciones en las que habría realizado calificación económica sin basarse en la Norma VIII. Así, por ejemplo, en la Resolución N° 01115-1-2005 de 22 de febrero de 2005, dicho Tribunal consideró que la adquisición de un inmueble no fue realizada mediante un contrato

de arrendamiento financiero sino a través de un préstamo bancario; por lo que, el contribuyente no estaba habilitado a deducir la retribución por el supuesto uso, al no encontrarse en los alcances del Decreto Legislativo N° 299.

Como se aprecia de la jurisprudencia citada, a fin de determinar si la calificación económica realizada por la SUNAT tenía sustento, el Tribunal Fiscal analizó si los actos o contratos realizados por los deudores tributarios correspondían a las operaciones económicas efectivamente realizadas. Al respecto, cabe traer a colación que “la calificación económica de los hechos es una técnica de aplicación de las leyes tributarias que ignora la calificación del Derecho Privado de un acto o negocio, y le otorga una denominación ‘económica’ que estima más acorde con su naturaleza ...” (Lozano, 2006, p.155). Ello, sin perjuicio de que en algunas resoluciones, como la N° 01115-1-2005, no aplicó expresamente la Norma VIII.

De otro lado, conforme con la doctrina, la calificación se produce cuando un hecho (supuesto de hecho) se subsume o encaja en el esquema de la ley (supuesto abstracto o típico de la norma) (Rosembuj, 1999, p. 266; F. Pérez, 1994, p.89). Cabe precisar que, mientras la calificación tiene por objeto hechos o situaciones de hecho, la interpretación recae en reglas de derecho (Rosembuj, 1996, p. 16).

No obstante, si bien la calificación se distingue de la interpretación, existe una evidente relación entre éstas, puesto que para proceder a una calificación adecuada previamente es necesario haber establecido con precisión el sentido de la norma (F. Pérez, 1994, p. 89). Al respecto, Siota sostiene que la calificación se refiere a supuestos de hecho, mientras que la interpretación se realiza sobre supuestos jurídicos. Agrega que, sin embargo, estas figuras están interrelacionadas, resultando complicado dilucidar si se interpreta primero la norma y se califican los hechos después, o viceversa (2010, p. 147).

Así pues, la calificación jurídica consiste en evaluar hechos a fin de determinar si los mismos se circunscriben en la hipótesis descrita en la norma; en tanto que, la interpretación consiste en desentrañar el sentido y alcance de dicha hipótesis mediante la utilización de los métodos de interpretación utilizados en el Derecho.

Sobre la calificación jurídica, cabe citar como ejemplos a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 599-4-2000 de 14 de julio de 2000, N° 9146-5-2004 de 23 de noviembre de 2004 y N° 01868-8-2012 de 3 de febrero de 2012. En la primera de

estas resoluciones, el mencionado órgano colegiado determinó que el desgaste de redes y aparejos navales facturados de manera independiente a la venta de pescado, estaba exonerado del IGV, en razón que la actividad principal (venta de pescado) estaba exonerada de dicho impuesto; por lo que, no tenía derecho a crédito fiscal respecto del desgaste de redes y aparejos.

En la Resolución N° 9146-5-2004, el Tribunal Fiscal consideró que el aporte de un bloque patrimonial conformado por un pasivo y un activo compuesto únicamente por crédito fiscal, no se enmarcaba en el artículo 24° de la Ley del IGV, que permitía la transferencia de crédito fiscal en el caso de una reorganización simple. Ello, debido a que en el caso no se había producido una reorganización de sociedades de acuerdo con la Ley General de Sociedades.

A su vez, en la Resolución N° 01868-8-2012, el Tribunal Fiscal determinó si las operaciones vinculadas al ofrecimiento de paquetes turísticos a operadores turísticos del exterior calificaban como exportación de servicios o como operaciones no gravadas a fin de establecer si se había generado para el contribuyente un saldo a favor materia del beneficio regulado en la Ley del IGV.

Teniendo en consideración la doctrina y jurisprudencia anteriormente citadas, podría sostenerse que tanto la calificación jurídica como la calificación económica recaen sobre hechos. No obstante, dichas figuras se diferenciarían en que la calificación económica no se limitaría a verificar que los hechos se ajusten a la hipótesis de incidencia tributaria, sino que también implica evaluar si los actos, relaciones o situaciones realizados por los deudores tributarios corresponden a la realidad económica de la operación, pudiendo desconocer las formas jurídicas del Derecho Privado utilizadas, en caso no se ajusten a dicha realidad económica.

Ahora bien, existen autores que consideran que la Administración Tributaria puede calificar las operaciones realizadas por los deudores tributarios, desconociendo las formas jurídicas que no se ajusten al sustrato económico de éstas, sin necesidad de una norma especial que la habilite a realizar dicha calificación.

En efecto, Tarsitano define a la calificación jurídica como el proceso de vinculación del supuesto de hecho en la hipótesis de incidencia normativa, precisando que no interesan el nombre o la forma atribuidos por las partes, sino los efectos jurídicos que resultan impuestos por la situación real. Agrega que, en un sistema en que el

contribuyente autoliquidada sus impuestos, "... el principio de calificación jurídica opera cuando dicha liquidación sea objetable, como una recalificación que realiza la Administración, dentro de su función aplicativa de la ley, con miras a la percepción del gravamen" (2003, p. 495).

En la misma línea de opinión, un sector de la doctrina nacional sostiene que la calificación es una atribución que la SUNAT tiene de suyo sin necesidad de ser regulada en una norma especial o una cláusula antielusiva general (Warthon, 2018¹² y Zuzunaga, 2013, p. 33).

Pues bien, de acuerdo con el primer y último párrafos de la Norma XVI:

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

...

En caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados (Decreto Legislativo N° 1121, 2012).

El antecedente del primer párrafo de la citada Norma es el segundo párrafo de la Norma VIII, el cual, según la jurisprudencia del Tribunal Fiscal antes reseñada regulaba la calificación económica. Ahora bien, el último párrafo de la Norma XVI se remite al primer párrafo de la dicha Norma, disponiendo la aplicación de la norma tributaria correspondiente en función a los actos efectivamente realizados a los actos calificados por la SUNAT como actos simulados.

Al respecto, mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4234-5-2017 de 17 de mayo de 2017 se emitió pronunciamiento sobre la calificación económica regulada en la Norma XVI, respecto de un supuesto de simulación. Se concluyó que una transferencia de acciones aparentemente realizada en rueda de bolsa, realmente se concretó fuera de dicho mecanismo de negociación, correspondiendo aplicar la tasa del Impuesto a la Renta del 30% y no del 5%, prevista para la transferencia de valores mobiliarios en rueda de bolsa. El sustento de dicha resolución fue el primer y último párrafos de la Norma XVI, así como la Resolución N° 590-2-2003

¹² Clases de Maestría en Derecho Tributario – PUCP.

antes citada y la Resolución N° 10890-3-2016 de 23 de noviembre de 2016, referidas a hechos impositivos ocultos por formas jurídicas aparentes (pp. 7-8).

Cabe indicar que la calificación ha sido regulada en las legislaciones española y argentina, las cuales han sido tomadas como referente de la Norma XVI por el legislador nacional. Así, de acuerdo con el artículo 13° de la Ley Tributaria de España¹³ y el artículo 2° del Texto Ordenado de la Ley N° 11683 de Argentina¹⁴:

Ley General Tributaria - España

Artículo 13°. Calificación

Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez (2003).

Texto Ordenado de la Ley N° 11683 - Argentina

Artículo 2°.

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos (1998).

La doctrina denomina “calificación tributaria” a la calificación regulada en la Ley General Tributaria de España, la cual es específica, de carácter administrativo y limitada al cumplimiento de las obligaciones tributarias (Calvo, 2007, p. 13).

1.3. Supuestos de la calificación económica

De acuerdo con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04214-10-2017, en virtud del criterio de la realidad económica regulado en la Norma VIII, la SUNAT se

¹³ Aprobada por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre de 2003.

¹⁴ Aprobado por el Decreto N° 821/98 – Procedimientos fiscales.

encuentra facultada a considerar y preferir la real operación efectivamente llevada a cabo, dejando de lado el acto jurídico realizado (p. 13). Asimismo, conforme con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06686-4-2004:

... la discordancia entre la realidad económica y la forma jurídica, pueden evidenciarse en distintos niveles de desajuste entre forma y fondo, como por ejemplo la adopción errónea de figuras jurídicas discordantes con el contenido económico de los hechos, o la realización de actos simulados ... (p. 12).

Adicionalmente, según las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04773-4-2006 y N° 04774-4-2006 de 1 de septiembre de 2006, N° 06983-5-2006 de 26 de diciembre de 2006, N° 00215-4-2009 de 9 de enero de 2009, N° 04214-10-2017, el criterio de la calificación económica de los hechos regulado en la Norma VIII, entendido como la discordancia entre la realidad económica y la forma jurídica utilizada en una operación, puede evidenciarse en distintos niveles de desajuste entre forma y fondo, constituyendo uno de ellos los actos simulados.

Así, según se afirma en las citadas resoluciones, el Tribunal Fiscal emitió pronunciamiento sobre discordancia entre forma y fondo en las Resoluciones N° 5468 (calificación de un contrato de arrendamiento como uno de venta a plazos); N° 383-3-1999 de 18 de junio de 1999 (calificación de un contrato de consignación como uno de comisión mercantil); N° 622-2-2000 (calificación de una venta de pavos vivos más el servicio gratuito de beneficio y congelado como una venta de pavos beneficiados); N° 5637-4-2002 (calificación de un contrato denominado “Convenio de Transferencia de Cartera Vencida bajo la modalidad de cesión de créditos” como uno de servicios de gestión de cobranza); y, N° 4784-5-2003 de 22 de agosto de 2003 (calificación de contratos denominados “Convenio de Uso de Vehículo de la empresa y sobre opción de compra” como contratos de compraventa con reserva de propiedad).

De otro lado, mediante la citada Resolución N° 00215-4-2009 y la Resolución N° 6983-5-2006 de 26 de diciembre de 2006, el Tribunal Fiscal sostuvo que en la simulación absoluta se finge o simula un negocio inexistente que no oculta o disimula ningún otro y en la simulación relativa se simula un negocio falso e inexistente que disimula, disfraza u oculta el negocio efectivamente realizado, por lo que, si bien en virtud de la Norma VIII la SUNAT puede prescindir de la

aparición creada por las partes bajo la figura de la simulación, para descubrir la operación que está detrás, debe probar de forma fehaciente su existencia.

Así pues, de la jurisprudencia citada, podría sostenerse que el Tribunal Fiscal considera que la calificación económica regulada en la Norma VIII comprende distintos niveles de desajuste entre forma y fondo, entre éstos: i) la discordancia entre fondo y forma (adopción errónea de figuras jurídicas discordantes con el contenido económico de los hechos); y, ii) la simulación.

Ahora bien, la diferencia entre uno y otro supuesto podría encontrarse en la clase de actos sobre los cuales recaen. Así, la discordancia entre forma y fondo recaería sobre actos reales, no ocultos, calificados por la SUNAT en base a su realidad económica y no a su forma jurídica (Resolución N° 5468, N° 383-3-1999, N° 622-2-2000, N° 5637-4-2002 y N° 4784-5-2003, antes comentadas). La simulación, en cambio, recaería sobre actos aparentes, ocultos o no reales, en los cuales se presentan como verdaderos, aspectos de las operaciones que no se ajustan a la realidad, como, por ejemplo, personas, bienes, precio, fechas, entre otros.

Cabe indicar que "... únicamente puede admitirse dejar de lado las formas jurídicas frente a la tributación, cuando ellas sean evidentemente inapropiadas o inadecuadas a la realidad de los hechos que se instrumentan y, que esa ejecución ... respond(a) a la intención de defraudar ..." (Tarsitano, 2003, p. 504).

Adicionalmente, refiriéndose al artículo 28.2 de la Ley General Tributaria Española vigente en el año 1996¹⁵, Rosembuj sostiene que el abuso de formas alude "... a cualquier tipo de formas, ... además de los instrumentos negociales anómalos no simulados" (1996, pp. 12-13).

Sobre los actos anómalos, Tarsitano afirma que con esa expresión se designa a aquellos negocios jurídicos desprovistos de algunos de sus atributos o rasgos característicos, siendo una cuestión de hecho determinar el grado de anomalía y ponderar en qué medida dicha anomalía produce los resultados prácticos de otro acto, impositivamente más oneroso (2004, p. 99).

¹⁵ Según el cual, "el tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar su validez".

A su vez, refiriéndose a la Ley General Tributaria Española vigente en 1996, Rosembuj sostiene que la calificación comprende la simulación y el abuso de formas, mas no el fraude de ley, considerando que este último concierne al proceso de interpretación de la norma (1996, p. 16).

Así, conforme con la jurisprudencia y doctrina citadas, la calificación económica recaería sobre actos simulados, esto es, aparentes u ocultos; o, sobre actos no simulados en los que se verifique una discordancia entre forma y fondo.

1.4. La simulación y sus alcances en el ámbito tributario

La doctrina sostiene que la simulación determinada mediante la calificación jurídico tributaria, no es otra que la simulación regulada en el Derecho Civil (Rosembuj, 1996, pp. 20-21; Tarsitano, 2003, p. 493). No obstante, si bien se superponen diferentes áreas del Derecho:

Hay una relación de neutralidad recíproca entre la norma civil y la fiscal: por un lado, el acto o negocio jurídico simulado no es nulo desde la perspectiva civil cuando se desvela su naturaleza jurídica tributaria, y por otro, si el acto o negocio jurídico no es civilmente válido, la norma tributaria prescinde de los efectos que puedan afectarlo y lo sujeta al tributo si los particulares han aceptado los efectos del mismo ... (Rosembuj, 1999, p. 269).

En ese sentido, a fin de calificar un acto jurídico como simulado, la Administración Tributaria se debe remitir a la legislación civil que regula la simulación. Una vez calificado el acto jurídico como simulado, dicha Administración le atribuirá los efectos tributarios que correspondan, sin invalidar dicho acto para efectos civiles.

En el caso de Perú, la simulación está regulada en los artículos 190° y 191° del Código Civil¹⁶, según los cuales, la *simulación absoluta* se produce cuando se aparenta celebrar un acto jurídico, no existiendo realmente voluntad de las partes para celebrarlo; mientras que, la *simulación relativa* se da cuando las partes han querido concluir un acto distinto del aparente, teniendo efecto entre ellas el acto ocultado, siempre que concurren los requisitos de sustancia y forma y no perjudique el derecho de tercero (1984).

¹⁶ Aprobado por el Decreto Legislativo N° 295, publicado el 25 de julio de 1984 y normas modificatorias.

Al respecto, Lohmann afirma que el acto jurídico absolutamente simulado es una mera apariencia de la voluntad de las partes, quienes no han tenido la intención de celebrar éste, ni ningún otro acto jurídico; mientras que, en la simulación relativa las partes celebran un acto jurídico estructuralmente correcto, pero aparente, cuyo contenido no coincide con la verdadera voluntad de las partes, quienes esconden tras éste otro acto jurídico que sí coincide con su auténtica voluntad. Así, dicho autor relaciona la simulación absoluta con el acto de *simular* (hacer aparecer algo que no es); y, la simulación relativa con el acto de *disimular* (esconder lo que es, haciendo figurar lo que no es) (1994, pp. 371-373).

Por su parte, Núñez sostiene que los casos de simulación relativa son: i) en la naturaleza del contrato, esto es, “cuando se encubre el carácter jurídico de un acto bajo la apariencia de otro” (por ejemplo, una donación realizada bajo la forma de una compraventa simulada); ii) en el contenido del contrato, es decir, “cuando el acto contiene cláusulas que no son sinceras” (contratos con precio mayor o menor al real, o, contratos al contado bajo la apariencia de contratos a plazos); iii) fechas no reales del contrato; e, iv) interposición de personas, esto es, personas que constituyen o transmiten derechos a personas interpuestas, que no son aquellas a quienes en realidad se constituyen o transmiten tales derechos (2012, p. 364).

Ahora bien, como se aprecia en la Resolución N° 7577-8-2014 de 20 de junio de 2014, el Tribunal Fiscal se remite a los artículos 190° y 191° del Código Civil a fin de definir la simulación para efectos de la Norma VIII (p. 8). Además, el concepto de simulación contenido en las Resoluciones N° 00215-4-2009 y N° 6983-5-2006, antes citadas, también se ajusta a lo dispuesto en el Código Civil. Así, en la línea de la doctrina antes reseñada, se puede sostener que el Tribunal Fiscal habría adoptado una definición de simulación sustentada en la legislación civil.

Siendo ello así, parecería que el ordenamiento jurídico nacional no ha adoptado un concepto de simulación del tipo “sham” a que se refiere el Reporte General de 2002 del Congreso Anual de la “International Fiscal Association – IFA”, que en la práctica opera de manera más amplia que el regulado en el derecho civil (Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1121, 2012, p. 7).

De otro lado, cuando la Administración Tributaria alegue que un acto es simulado debe probar tal hecho, no bastando su opinión intuitiva de la realidad económica, sino el contenido de la realidad jurídica construida artificialmente para no realizar

acto jurídico alguno o realizarlo en sentido distinto al declarado (Rosembuj, 1996, pp. 27 y 29). Así, por ejemplo, en la Resolución N° 07114-1-2004 y la Resolución N° 15508-4-2010 de 30 de noviembre de 2010, el Tribunal Fiscal no validó el criterio de la realidad económica aplicado por la SUNAT, opinando que ésta no sustentó con los medios probatorios suficientes que el contribuyente se constituyó con el único propósito de absorber a una empresa que revaloraría sus activos.

Así pues, en la evaluación de los actos jurídicos realizados por los contribuyentes, la SUNAT puede detectar que éstos fueron simulados conforme a lo dispuesto en el Código Civil, correspondiendo calificarlos de acuerdo a su verdadera naturaleza económica para efectos tributarios. En la tarea de la calificación de actos jurídicos, dicha Administración Tributaria debe basarse en medios probatorios que sustenten de manera adecuada los actos de simulación.

Es pertinente indicar que la simulación está regulada en el artículo 16° de la Ley General Tributaria de España como una figura diferente a la calificación y a la simulación en el ámbito civil, según el siguiente texto:

Simulación.

1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.
2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.
3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente (2003).

1.5. El fraude de ley en el ámbito tributario

Como se ha señalado anteriormente, el fraude a la ley tributaria es un supuesto de violación normas tributarias, que según Bravo 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 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 (2006, p. 146).

Por su parte, J. Calvo (2007) señala que el fraude a la ley tributaria es un mecanismo válido, compuesto normalmente por un conjunto de actos jurídicos; por lo que, se trata de un contrato lícito y efectivo (no simulado) que no concuerda con la finalidad propia de dicho contrato y que es utilizado con el objetivo de lograr un menor pago de tributos (p. 15).

En ese sentido, siguiendo a C. Pérez (1970) se puede sostener que el fraude a la ley tributaria tiene las siguientes características: a) apariencia de legalidad por la utilización de una maniobra artificiosa, b) utilización de una forma jurídica atípica, en relación al fin económico perseguido, c) propósito de defraudar un precepto legal del Derecho Tributario Material, d) el resultado perseguido coincide con el resultado típico del hecho imponible regulado en una norma tributaria, e) inaplicación de la norma defraudada porque el resto de los elementos del hecho imponible no coincide con los de la forma adoptada o el negocio jurídico realizado; y, f) la inaplicación de la norma defraudada va contra los fines del ordenamiento jurídico (Citado en J. Pérez, 1996, pp. 27-30).

Así, mediante el fraude de ley tributario, el contribuyente pretende evitar o reducir su costo fiscal, realizando actos artificiosos basados en normas del Derecho Privado a fin de eludir la aplicación de la norma tributaria más acorde con la verdadera naturaleza del acto realizado. De esta forma, se aplica una norma tributaria cuyo supuesto se ajusta al acto artificioso, pero no a la verdadera naturaleza económica del acto realizado, lo cual va en contra de los fines del ordenamiento jurídico.

Ahora bien, el fraude de ley tributario es un supuesto de *violación de normas tributarias* en el cual el deudor tributario realiza sus operaciones económicas basándose en una norma de cobertura (de naturaleza no tributaria) a fin de eludir la norma tributaria (norma defraudada) que hubiera correspondido aplicar atendiendo a la verdadera naturaleza de las operaciones económicas realizadas. Sobre la naturaleza del fraude a la ley tributaria es pertinente indicar que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06686-4-2004 se señaló que, "... a efecto de calificar el acto realizado por la recurrente ... la Administración Tributaria acude tanto a la figura del fraude de ley, como a la irrealidad de la operación ..." (p. 15).

Al respecto, sin perjuicio que según la citada resolución el fraude a la ley no estaba comprendido en la Norma VIII, parece sostenerse que tanto el fraude de ley como los actos no reales (simulados) son supuestos de *calificación económica*.

No obstante, como se ha señalado anteriormente, según la doctrina, el fraude a la ley tributaria es un supuesto de violación de normas tributarias que tiene como fin evitar el pago de tributos. Así, como quiera que la interpretación tiene por objeto reglas de derecho y el fraude de ley es un proceso más cercano a la interpretación de la norma (Rosembuj, 1996, p. 16), para determinar un supuesto de fraude a la ley tributaria se debe realizar una interpretación de normas.

Ahora bien, de acuerdo con el segundo al quinto párrafos de la Norma XVI:

...

En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente.

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

- a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.

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

Para tal efecto, se entiende por créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario, recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, devolución definitiva del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, restitución de derechos

arancelarios y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituyan pagos indebidos o en exceso ... (Decreto Legislativo N° 1121, 2012).

Como se aprecia, la Norma citada regula la *elusión de normas tributarias*, esto es, la detección de actos artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido, orientados a evitar la realización del hecho imponible a fin de disminuir la carga tributaria y que tienen efectos económicos o jurídicos, distintos a las ventajas tributarias, iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos propios o usuales. La consecuencia de la detección de estos supuestos, es la aplicación de la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios.

En ese sentido, de manera general, la *elusión de normas tributarias* regulada en la Norma XVI tiene como fin evitar la realización de hechos imposables y el pago de tributos, por medio de la realización de actos artificiosos o impropios, que son rasgos característicos del fraude a la ley. Siendo ello así, podría sostenerse que una de las figuras reguladas del segundo al quinto párrafos de la Norma XVI es el fraude de ley, debiendo realizarse una evaluación adicional de naturaleza económica, conocida en la doctrina como el “business purpose”, desarrollado en la jurisprudencia norteamericana (Zuzunaga, 2013, p. 33).

Cabe mencionar que la norma en comentario tuvo como antecedente el “Conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, regulado en el artículo 15° de la Ley General Tributaria de España, según el cual:

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:
 - a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
 - b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios ... (2003).

1.6. Métodos de interpretación e integración jurídica

La interpretación de las normas permite esclarecer o dilucidar el significado de las mismas, por medio de la aplicación de diversos métodos que no son excluyentes entre sí ni prevalecen unos sobre otros; siendo que, el buen intérprete utiliza todos los métodos y elige como interpretación válida aquella en la que se usan todos o la mayoría de éstos (Garaycott y otros, 2003, pp. 338-339; Rubio, 2017, 253). Los métodos de interpretación son: el literal o gramatical, la ratio legis, la interpretación sistemática (ya sea, por comparación o por ubicación) y la interpretación histórica.

El método de interpretación literal consiste en averiguar lo que una norma denota a partir del uso de las reglas lingüísticas y es el primero a considerar en el proceso de interpretación de una norma; sin embargo, normalmente es utilizado junto a otros métodos de interpretación a fin de obtener el verdadero significado de la norma interpretada (Rubio, 2017, pp. 238-239).

El método de la ratio legis busca la razón de ser de la norma (objetivo o finalidad), la cual se encuentra en el propio texto de ésta. Se diferencia de la intención que tuvo el legislador al dar la norma, la cual se debe ubicar en los antecedentes que la fundamentan. Dado que la ratio legis requiere de un mayor grado de abstracción, podría incurrirse en imprecisiones en su ubicación, lo cual ha hecho que este método sea considerado como subjetivista (Rubio, 2017, pp. 2040-241).

El método sistemático por comparación con otras normas consiste en "... esclarecer el 'qué quiere decir' la norma atribuyéndole los principios o conceptos que quedan claros en otras normas y que no están claramente expresados en ella" (Rubio, 2017, p. 242); mientras que, el método sistemático por ubicación de la norma consiste en esclarecer el 'qué quiere decir' de la norma teniendo en cuenta los elementos conceptuales del conjunto, subconjunto o grupo normativo, en el cual se halla incorporada (Rubio, 2017, p. 245).

El método histórico consiste en averiguar la intención del legislador a partir del análisis de antecedentes jurídicos de la norma a interpretar. Este método parte de la premisa que la intención del legislador debe contribuir decisivamente a encontrar su sentido (Rubio, 2017, pp. 248).

De otro lado, conforme con la interpretación extensiva, una norma admite la inclusión de supuestos no enumerados en ésta, siempre que la enumeración legal no sea taxativa; siendo que, la única vía para ampliar los supuestos contemplados en una norma de enumeración legal taxativa, es la analogía (Krause, 2000, p. 87).

Sobre la analogía, cabe indicar que "... es un método de integración jurídica mediante el cual la consecuencia de una norma jurídica se aplica a un hecho distinto de aquel que considera el supuesto de dicha norma, pero que le es semejante en sustancia" (Rubio, 2017, p. 264). Además, una de las formas en que aparece la analogía es mediante el argumento ab minoris ad maius, esto es, "si no puede lo menos, con mayor razón no puede lo más" (Rubio, 2017, p. 274).

Como se aprecia, la analogía supone la aplicación de una consecuencia jurídica a un hecho no regulado en la norma, mientras que el ámbito de la interpretación no escapa de la propia norma. Siendo ello así, la extensión del análisis que se debe realizar en la interpretación es menor que en el caso de la analogía.

De otro lado, de acuerdo con la integración jurídica aplicando el argumento a contrario "... lo normado por el Derecho excluye su extensión hacia la regimentación de otros hechos no expresamente considerados en el supuesto de la norma con la misma consecuencia ..." (Rubio, 2017, pp.275-276). Según una de las variantes del argumento a contrario:

- A puede hacer X.
- A no está autorizado a hacer no-X.
- Por consiguiente, A no puede hacer no-X" (Rubio, 2017, p. 276).

CAPÍTULO II: LA CALIFICACIÓN ECONÓMICA Y LA SIMULACIÓN PREVISTAS EN LA NORMA XVI

2.1. Sentido y alcance de la Norma XVI: ¿la calificación económica y la simulación están reguladas en el primer y último párrafos de la Norma XVI como figuras independientes?

Según nuestra primera hipótesis, conforme con el primer y último párrafos de la Norma XVI, los únicos actos que ameritan la aplicación de la norma tributaria en base a los actos económicos efectivamente realizados son los supuestos que la SUNAT califique como simulación. Así, en el caso que dicha Administración Tributaria califique supuestos diferentes a la simulación, no procedería aplicar la referida norma tributaria y, por ende, no correspondería gravar dichas operaciones económicas aun cuando evidencien el propósito de evitar o disminuir el pago de tributos mediante la utilización de figuras jurídicas discordantes con el contenido económico de los hechos (discordancia entre forma y fondo).

Al respecto, de acuerdo con la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1121, que incorporó la Norma XVI al Código Tributario, en el último párrafo de dicha Norma se ha señalado expresamente que, si como consecuencia de la facultad de la calificación económica la SUNAT detecta actos simulados, se debe aplicar la norma tributaria correspondiente en función a los actos económicos efectivamente realizados. Ello, por cuanto, según reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal, de la facultad de la calificación económica se ha derivado la posibilidad de combatir conductas que usan la simulación (Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1121, 2012, p. 15).

Ahora bien, el último párrafo de la Norma XVI se remite al primer párrafo de dicha Norma -que se refiere a la calificación económica- pero sólo prevé la aplicación de la norma tributaria correspondiente a los *actos simulados calificados por la SUNAT*, mas no a otro tipo de actos calificados por dicha Administración Tributaria. Ello guarda coherencia con la citada exposición de motivos, por lo que, podría entenderse que el objetivo de esta Norma fue fijar consecuencias tributarias a los actos simulados calificados por la referida Administración Tributaria, y no a otro tipo de actos calificados por ésta.

En ese sentido, de una interpretación literal e histórica del primer y último párrafos de la Norma XVI, podría sostenerse que la SUNAT ostenta la facultad de la calificación económica, que consiste en determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible y que, si como consecuencia de esta calificación dicha Administración Tributaria detectara actos simulados, deberá aplicar la norma tributaria que corresponda a los actos económicos efectivamente realizados. Así, la aplicación de la norma que grave el hecho imponible determinado sólo procedería en tanto la SUNAT califique actos simulados y no otro tipo de actos.

Asimismo, dado que la *ratio legis* o razón de ser de la norma debe ser extraída de su propio texto y, el primer y último párrafos de la Norma XVI no hacen referencia a actos calificados por la SUNAT diferentes a los simulados, no hay margen para interpretar que en dichos párrafos están comprendidos estos últimos actos.

A mayor abundamiento, cabe indicar que la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario vigente establece que:

Interpretación de normas tributarias

Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo (Decreto Supremo N° 133-2013-EF¹⁷, 2013).

Así, como quiera que, según la Norma antes citada, en vía de la interpretación no puede extenderse las disposiciones tributarias a supuestos distintos de los señalados en la ley, no sería posible realizar una interpretación extensiva del último párrafo de la Norma XVI y, por ende, no procedería aplicar la norma tributaria correspondiente en función a los actos económicos efectivamente realizados, a actos, hechos o situaciones distintos a los simulados.

Ahora bien, Rubio sostiene que al menos desde un punto de vista conceptual, la analogía podría aplicarse a las normas tributarias en materias distintas a las

¹⁷ Y normas modificatorias.

reservadas a la ley (2003, p. 161); por lo que, cabe preguntarse si en aplicación de la analogía sería posible concluir que el último párrafo de la Norma XVI incluye supuestos de calificación económica diferentes a la simulación.

Al respecto, como se ha señalado anteriormente, la extensión del análisis que debe realizar el operador jurídico en la interpretación es menor que en el caso de la analogía, pues el ámbito de aplicación de la interpretación no escapa de las normas, mientras que la analogía consiste en crear reglas que van más allá de las normas. En ese sentido, conforme con el *argumento ab minoris ad maius*, si el ordenamiento jurídico tributario no permite la interpretación extensiva de las normas tributarias, puede concluirse que, *con mayor razón*, no admite la analogía.

Siendo ello así, no cabe ampliar, por medio de la analogía, los alcances del último párrafo de la Norma XVI a supuestos diferentes a los actos simulados calificados por la SUNAT y, por ende, no procede aplicar la norma tributaria correspondiente en función a los actos económicos efectivamente realizados a casos distintos a los simulados.

Adicionalmente, con relación al último párrafo de la Norma XVI, de acuerdo con una de las variantes del argumento a contrario, según la cual:

- “- A puede hacer X.
- A no está autorizado a hacer no-X.
- Por consiguiente, A no puede hacer no-X” (Rubio, 2017, p. 276).

Puede entenderse que según el último párrafo de la Norma XVI:

- La SUNAT puede aplicar la norma tributaria correspondiente en función de los actos económicos efectivamente realizados, a actos simulados.
- La SUNAT no está autorizada a aplicar la norma tributaria correspondiente en función de los actos efectivamente realizados, a actos que no sean simulados.
- Por consiguiente, la SUNAT no puede aplicar la norma tributaria correspondiente en función de los actos efectivamente realizados, a actos que no sean simulados.

Así pues, a partir de una integración jurídica del último párrafo de la Norma XVI aplicando el argumento a contrario, la SUNAT no podría aplicar la norma tributaria

correspondiente en función a los actos económicos efectivamente realizados, a actos calificados distintos a los simulados.

En consecuencia, de acuerdo con la interpretación y la integración jurídica antes expuestas, si en virtud de su facultad de calificación económica la SUNAT detectara actos que no constituyen simulación pero que resultaran gravados con algún tributo, dicha Administración Tributaria no podría aplicar la norma tributaria correspondiente en función a los actos económicos efectivamente realizados. Ello posibilitaría la configuración de hechos imponibles que, si bien deberían estar afectos a algún tributo, no serían susceptibles de ser gravados en aplicación de la calificación económica regulada en el primer y último párrafos de la Norma XVI.

Ahora bien, como se ha señalado anteriormente, el antecedente del primer párrafo de la Norma XVI fue el segundo párrafo de la Norma VIII, el cual, de acuerdo con el criterio expuesto por el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia regulaba la facultad de la calificación económica. No obstante, en la Norma VIII no se hacía referencia expresa a los *actos simulados calificados* por la SUNAT como en el último párrafo de la Norma XVI, por lo que se entendía que en la Norma VIII estaban comprendidos los supuestos de calificación económica en general, y no solo la simulación.

Conforme con la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1121, la simulación como supuesto de calificación económica fue desarrollado por la jurisprudencia del Tribunal Fiscal (2012, p. 15). Pues bien, una de las resoluciones de dicho órgano colegiado que se pronunció sobre la simulación fue la N° 06686-4-2004, anteriormente citada.

En efecto, de acuerdo con el criterio vertido en la Resolución de Tribunal Fiscal N° 06686-4-2004, la Norma VIII recoge el criterio de la *realidad económica o calificación económica de los hechos*. Agrega que, a efecto de calificar el acto realizado por el contribuyente, la Administración Tributaria acudió tanto a la figura del fraude de ley, como a la irrealidad de la operación, precisando que, en los *actos no reales (simulados)* existiría un acto aparente, fingido o no real que impediría que se aplique la norma pertinente al no configurarse en la realidad el supuesto que ésta recoge (pp. 11 y 15).

Así, con motivo del análisis de los alcances de la Norma VIII, en la resolución antes citada el Tribunal Fiscal se pronunció sobre la simulación como un supuesto de la calificación económica, entendida como la detección de “actos no reales”, a pesar que la Norma VIII no se refería de manera expresa a dicho supuesto. En tal sentido, podría afirmarse que este criterio jurisprudencial habría sido considerado como uno de los sustentos de la calificación económica prevista en la Norma XVI¹⁸.

Asimismo, cabe mencionar que en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1121 adicionalmente se hace alusión a la Resolución N° 00215-4-2009, la cual también se refiere a un supuesto que el Tribunal Fiscal calificó como simulación (Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1121, 2012, p. 3). En efecto, mediante la citada resolución, el Tribunal Fiscal concluyó que los servicios prestados por el deudor tributario mediante los “Contratos Vehiculares de Concesión de Servicios de Transporte Público de Pasajeros” no eran de transporte público de pasajeros, exonerados del IGV (acto simulado), sino de cesión de derecho de rutas, gravados con dicho impuesto (acto oculto).

Es pertinente precisar que el hecho que en la Resolución N° 06686-4-2004 el Tribunal Fiscal se haya referido a los *actos no reales (simulados)*, no significa, necesariamente, que haya restringido el alcance de la calificación económica regulada en la Norma VIII a la simulación, pues sólo se indica que para el caso concreto la SUNAT acudió tanto a esta figura como al fraude de ley. Además, en esta resolución se reconoció como niveles de desajuste entre forma y fondo en que puede evidenciarse la discordancia entre la realidad económica y la forma jurídica, no sólo a la simulación sino también a la adopción errónea de figuras jurídicas discordantes con el contenido económico de los hechos (p. 12).

Adicionalmente, en la citada Exposición de Motivos también se hace referencia a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 05301-4-2002, anteriormente citada y N° 05637-4-2002 de 26 de septiembre de 2002, las cuales no versan sobre supuestos que el Tribunal Fiscal haya calificado como actos simulados (Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1121, 2012, pp. 3-4).

¹⁸ Ello, aun cuando en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1121 sólo se hace referencia a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06686-4-2004, en lo que concierne al fraude de ley, a fin de sustentar la elusión de normas tributarias.

En efecto, la materia controvertida en la Resolución N° 5637-4-2002 fue determinar la verdadera naturaleza de un contrato denominado “Convenio de Transferencia de Cartera Vencida bajo la modalidad de cesión de créditos”, el cual fue calificado por la SUNAT como un Contrato de servicios de gestión de cobranza (p. 3); mientras que, en la Resolución N° 05301-4-2002, la SUNAT desconoció, para efectos tributarios, la naturaleza civil de contratos de locación de servicios, a fin de exigir al contribuyente el pago de las aportaciones sociales de los trabajadores que contrató bajo dicha modalidad (p. 2). En ambos casos, el Tribunal Fiscal tomó en consideración la naturaleza económica de los actos efectivamente realizados, prescindiendo de las formas jurídicas utilizadas (contratos).

De otro lado, cabe tener en cuenta que de acuerdo con diversa jurisprudencia del Tribunal Fiscal sobre la aplicación de la Norma VIII (Resoluciones N° 04773-4-2006, N° 04774-4-2006, N° 06983-5-2006, N° 00215-4-2009, N° 04214-10-2017), la calificación económica no sólo comprendía la simulación, sino también otros supuestos de discordancia entre forma y fondo. Seguidamente, el referido órgano colegiado cita los casos de discordancia entre forma y fondo en los que se desconoce la forma jurídica adoptada por los deudores tributarios (Resoluciones N° 5468, N° 383-3-1999, N° 622-2-2000, N° 5637-4-2002 y N° 4784-5-2003) y, finalmente define a la simulación como actos aparentes u ocultos.

Según se aprecia de la jurisprudencia citada, el Tribunal Fiscal ha diferenciado la discordancia entre forma y fondo de la simulación, siendo que, la primera de estas figuras recaería sobre actos reales o no ocultos, mientras que, la simulación recaería sobre actos aparentes, ocultos o no reales. En la discordancia entre forma y fondo, los actos son calificados por la SUNAT en base a su realidad económica y no a la forma jurídica adoptada por el deudor tributario; y, en la simulación, el contribuyente presenta como verdaderos, aspectos de las operaciones que no se ajustan a la realidad como: fechas, personas, bienes, precios, entre otros.

En ese orden de ideas, sobre la base de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal antes reseñada, se podría sostener que a partir de la vigencia de la Norma XVI: i) la simulación es uno de los supuestos de la calificación económica atribuida a la SUNAT, es decir, la “simulación” es una especie del género “calificación económica”; o, ii) la referida Norma XVI ha equiparado la figura de la calificación con la de la simulación, más aun si se tiene en consideración que según la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1121, de la facultad de la

calificación económica “... se ha derivado la posibilidad de combatir las conductas que utilizan la simulación ...” (p. 15, subrayado nuestro).

En este punto, cabe mencionar que la Ley General Tributaria de España, que es uno de los referentes de la Norma XVI, regula las figuras de la calificación y la simulación de manera independiente en los artículos 13° y 16° de dicha Ley, respectivamente; mientras que, como se ha señalado anteriormente, la Norma XVI regularía la figura de la simulación como un supuesto de la calificación económica o una figura equiparable a ésta última.

Así, de acuerdo con el artículo 13° de la Ley General Tributaria de España, la calificación está orientada a determinar la verdadera naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, prescindiendo, de ser el caso, de la forma o denominación que los deudores tributarios dieron a dichos hechos, actos o negocios (2003). Así, aun cuando la norma citada se refiere a la naturaleza jurídica y no económica del hecho, puede sostenerse que dicha legislación tributaria ha regulado de manera expresa una figura similar a la que el Tribunal Fiscal ha denominado calificación de actos realizados en discordancia entre forma y fondo.

A su vez, el artículo 16° de la citada Ley General Tributaria regula la figura de la simulación, de manera independiente a la calificación. En la referida norma se dispone, de manera expresa, que la simulación declarada por la Administración Tributaria tiene efectos exclusivamente tributarios y que, como consecuencia de la misma, se exigirán intereses de demora, y en algunos casos, una sanción (2003). Como se aprecia, la regulación de esta figura en la legislación española es más detallada que en la legislación nacional, precisándose, por ejemplo, que ésta sólo tiene efectos tributarios.

Así pues, en la legislación tributaria española se hace una clara diferenciación entre las figuras de la calificación (la cual podría ser equiparada a la discordancia entre forma y fondo a que se refiere el Tribunal Fiscal) y la simulación, estableciendo los rasgos característicos de cada una de dichas figuras en disposiciones legales independientes.

Por su parte, la Norma XVI regula de manera escueta la simulación como un supuesto de calificación económica o como una figura equiparable con esta última y, aparentemente no establece consecuencias tributarias para casos de

calificación económica diferentes a la simulación, como la discordancia entre forma y fondo, los cuales sí resultaban comprendidos en la calificación económica regulada en la Norma VIII, según diversa jurisprudencia del Tribunal Fiscal.

En ese sentido, de acuerdo con nuestra segunda hipótesis, la Norma XVI equipara la figura de la calificación con la simulación, siendo que las características, alcances y/o consecuencias de esta última no han sido debidamente reguladas. Al respecto, se considera necesario establecer una regulación que defina los alcances de la simulación, a fin de diferenciarla de los supuestos de elusión de normas tributarias previstos del segundo al quinto párrafo de la Norma XVI. Ello, por cuanto una errónea calificación de los referidos casos acarrearía la nulidad del procedimiento garantista previsto en el Decreto Legislativo N° 1422, el cual, sólo es aplicable a los casos de elusión de normas tributarias.

Así, teniendo en cuenta que, a diferencia de la legislación tributaria española la Norma XVI no establece una regulación detallada sobre la simulación en el ámbito tributario, cabe preguntarse si ésta incluye los supuestos de discordancia entre forma y fondo, entendidos como la adopción errónea de figuras jurídicas discordantes con el contenido económico de los hechos.

Al respecto, se debe tener en cuenta que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 7577-8-2004 se remite a los artículos 190° y 191° del Código Civil para definir la simulación para efectos de la aplicación de la Norma VIII, concepto que coincide con el adoptado en las Resoluciones N° 00215-4-2009 y N° 6983-5-2006. Siendo ello así, podría sostenerse que, en principio, la simulación en el ámbito tributario nacional no tendría un alcance más amplio que el regulado en el ámbito civil y, por ende, en principio, los supuestos de discordancia entre forma y fondo no estarían comprendidos en la simulación¹⁹.

Ahora bien, antes de la Resolución N° 08666-4-2004²⁰, el Tribunal Fiscal ha dejado de lado la formalidad jurídica utilizada por el deudor tributario atendiendo a los actos económicos efectivamente realizados, sin considerar que se había configurado una simulación. Así, por ejemplo, los casos de discordancia entre forma y fondo en que se calificó un contrato de consignación como uno de

¹⁹ A diferencia de la figura del "sham", que en la práctica opera de manera más amplia que el regulado en el derecho civil (Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1121, 2012, p. 7).

²⁰ Según la cual, la Norma VIII comprende la simulación.

comisión de servicios (Resolución N° 383-3-99), un contrato de compraventa de pavos vivos más uno de prestación de servicios de congelado como un contrato de compraventa de pavos beneficiados (Resolución N° 622-2-2000), un “Convenio de Transferencia de Cartera Vencida bajo la modalidad de Cesión de Créditos” como un contrato de servicios de cobranza (Resolución N° 05637-4-2002) y un “Convenio de Uso de Vehículo de las empresas y sobre Opción de Compra” como un contrato de compraventa de vehículos con reserva de propiedad (Resolución N° 4784-5-2003).

Asimismo, mediante la Resolución N° 01115-1-2005, el Tribunal Fiscal consideró que la adquisición del inmueble materia de reparo no se realizó a través de un arrendamiento financiero sino de un préstamo bancario. El sustento de este pronunciamiento tampoco fue la simulación ni la Norma VIII, sino que los actos jurídicos deben ser interpretados de acuerdo con lo que se expresa en ellos y que las cláusulas se interpretan unas por medio de las otras, atribuyéndose a las dudosas el sentido que resulte del conjunto de todas ellas, de acuerdo con los artículos 168°, 169° y 170° del Código Civil (2005, p. 3).

De otro lado, en las Resoluciones N° 010577-8-2010 (p. 14), N° 4773-4-2006 (p. 24) y N° 4774-4-2006 (p. 9), emitidas con posterioridad a la Resolución N° 06686-4-2004, el Tribunal Fiscal ha señalado que emitió diversos pronunciamientos sobre discordancia entre forma y fondo, refiriéndose a las Resoluciones N° 5468, N° 383-3-1999, N° 622-2-2000, N° 5637-4-2002 y N° 4784-5-2003, antes citadas, en las cuales se prescindió de la forma jurídica utilizada por el contribuyente en base a las operaciones económicas efectivamente realizadas.

A su vez, tanto en las Resoluciones N° 010577-8-2010, N° 4773-4-2006 y N° 4774-4-2006 como en las Resoluciones N° 06983-5-2006 (p. 41), N° 10890-3-2016 (p. 6), N° 04214-10-2017 (p. 13), N° 10923-8-2011 de 24 de junio de 2011 (p. 7), se indica que uno de los niveles de desajuste de entre forma y fondo es la realización de actos simulados; por lo que, podría entenderse que aun después de la emisión de la Resolución N° 06686-4-2004, al menos desde un punto de vista teórico, para el Tribunal Fiscal existen otros niveles de desajuste entre forma y fondo distintos a la simulación.

Adicionalmente, con posterioridad a la emisión de la Resolución N° 08666-4-2004, el Tribunal Fiscal ha emitido diversos pronunciamientos sobre calificación

económica sustentados en la simulación regulada en la Norma VIII, prescindiendo, para efectos tributarios, de las formas jurídicas adoptadas por el deudor tributario. Así, mediante las Resoluciones N° 010577-8-2010, se calificó contratos de arrendamiento operativo como contratos de arrendamiento financiero y de retro arrendamiento financiero; N° 00215-4-2009, se calificó “Contratos Vehiculares de Concesión de Servicios de Transporte Público de Pasajeros” como cesión de derecho de rutas; y, N° 6983-5-2006 de 26 de diciembre de 2006, la SUNAT determinó que el recurrente vendió un inmueble de manera directa a una empresa, desconociendo las sucesivas compraventas intermedias, al considerar que fueron simuladas²¹.

Como se aprecia de la jurisprudencia reseñada, antes de la Resolución N° 08666-4-2004 el Tribunal Fiscal resolvía los casos de calificación económica dejando de lado, para efectos tributarios, las formalidades jurídicas utilizadas por los contribuyentes, esto es, dando prevalencia al fondo sobre la forma. Para tal efecto, no necesariamente se ha basado en la aplicación de la Norma VIII, como se observa en las Resoluciones N° 383-3-1999, N° 622-2-2000, N° 4784-5-2003 y 01115-1-2005.

Posteriormente al criterio vertido en la Resolución N° 06686-4-2004, el Tribunal Fiscal emitió pronunciamientos sobre calificación económica sustentados en la simulación comprendida en la Norma VIII, en los que también se prescindió de las formas jurídicas utilizadas; como, por ejemplo, las Resoluciones N° 010577-8-2010, N° 00215-4-2009 y N° 6983-5-2006, antes citadas.

Conforme a lo expuesto, se puede afirmar que los pronunciamientos del Tribunal Fiscal sobre la Norma VIII están referidos a desajustes entre forma y fondo en dos niveles: las figuras jurídicas discordantes con el contenido económico de los hechos (discordancia entre forma y fondo) y la simulación. Antes de la emisión de la Resolución N° 06686-4-2004, los casos de calificación económica habrían sido resueltos por el Tribunal Fiscal mediante el criterio de la discordancia entre forma y fondo, mientras que después de la emisión de la citada resolución, la calificación económica habría sido equiparada a la simulación, pero reconociéndose, al menos a nivel teórico, la existencia de la discordancia entre forma y fondo.

²¹ El Tribunal Fiscal desestimó el reparo en razón que la SUNAT no logró demostrar la irrealidad de dichas operaciones.

Sin perjuicio de ello, dado que el propio órgano colegiado recurre al Código Civil para definir a la simulación (Resolución del Tribunal Fiscal N° 7577-8-2004), no queda claro si la simulación, regulada tanto en la Norma VIII como en la Norma XVI, es omnicomprendiva, esto es, si incluye tanto a la simulación civil como a la discordancia entre forma y fondo. Ello más aún si se tiene en consideración que la legislación tributaria española -la cual ha sido utilizada como referente de la Norma XVI- diferencia la calificación (figura asimilable a la discordancia entre forma y fondo) de la simulación.

Sobre este punto, cabe traer a colación que, de acuerdo con la doctrina, uno de los supuestos de la simulación relativa se produce “cuando se encubre el carácter jurídico de un acto bajo la apariencia de otro”, como, por ejemplo, una donación realizada bajo la forma de una compraventa simulada. En ese sentido, cabe preguntarse si los supuestos que el Tribunal Fiscal considera como discordancia entre forma y fondo, resultan inmersos en este tipo de simulación y, por ende, estarían comprendidos en la simulación regulada en la Norma XVI.

Al respecto, conviene precisar que el caso de una donación realizada bajo la forma de una compraventa simulada no califica como un caso de discordancia entre forma y fondo, porque en dicho caso existe un acto oculto o simulado (la donación) instrumentado en un acto real o disimulado (contrato de compraventa), mientras que los supuestos de discordancia entre forma y fondo están referidos a actos jurídicos reales cuya forma jurídica no responde a la verdadera finalidad económica de la operación.

Adicionalmente, la Norma XVI tiene como referente a la Ley General Tributaria de España, la cual diferencia a la calificación de la simulación, siendo que la primera de estas figuras puede ser asimilada a la discordancia entre forma y fondo a que se refiere el Tribunal Fiscal. Además, el texto de la Norma XVI es ambiguo, pues aun cuando dicha Norma regularía la simulación, lo cierto es que ésta se refiere a la calificación tanto en su título (de manera expresa) como en su primer párrafo.

Siendo ello así, somos de la opinión que la jurisprudencia del Tribunal Fiscal reconoce de manera implícita que la discordancia entre forma y fondo es un supuesto diferente de la simulación. De igual manera, la legislación tributaria española -referente de la Norma XVI- diferencia a la calificación (asimilable a la discordancia entre forma y fondo) de la simulación.

Así pues, teniendo en consideración que la jurisprudencia del Tribunal Fiscal sobre los alcances de la Norma VIII no ha sido uniforme a lo largo del tiempo, de acuerdo a nuestra tercera hipótesis, no se aprecia con claridad si la simulación regulada en dicha Norma y, por ende, en la Norma XVI, comprende los supuestos de discordancia entre forma y fondo, entendidos como la adopción de figuras jurídicas discordantes con el contenido económico de los hechos.

La relevancia práctica de la problemática expuesta radica en que mientras no se emita una regulación que establezca de manera expresa los alcances de la simulación, podría sostenerse que como el Tribunal Fiscal ha diferenciado esta figura de la discordancia entre forma y fondo (la cual podría ser entendida como calificación económica), a esta última no le resultaría de aplicación la norma tributaria correspondiente en función de los actos efectivamente realizados.

Con relación a dicha posibilidad, podría sostenerse que los supuestos de discordancia entre forma y fondo están referidos a la calificación jurídica y, por ende, no se precisaría de una norma que habilite a la SUNAT a realizar dicha calificación. No obstante, como se explicará posteriormente, consideramos que la facultad de la calificación en base a los actos económicos efectivamente realizados (calificación económica) va más allá de la calificación jurídica y debe estar expresamente regulada y delimitada, a fin de evitar que la SUNAT incurra en arbitrariedades y de garantizar los derechos de los contribuyentes.

Por otro lado, de acuerdo con nuestra cuarta hipótesis, los supuestos de calificación de actos en discordancia entre forma y fondo no se encuentran comprendidos en los supuestos de *elusión de normas tributarias* regulados del segundo al quinto párrafo de la Norma XVI.

Al respecto, cabe indicar que en virtud de la Resolución N° 06686-4-2004, el Tribunal Fiscal concluyó que la figura del fraude de ley no estaba comprendida en la Norma VIII. Sin embargo, las disposiciones contenidas del segundo al quinto párrafos de la Norma XVI sobre *elusión de normas tributarias*, cuyos efectos fueron restituidos por el Decreto Legislativo N° 1422, sí regulan el fraude de ley tributario²².

²² A fin de establecer si un acto en fraude de ley supone una *elusión de normas tributarias*, adicionalmente se debe evaluar si dicho acto tiene un propósito de negocio o "business purpose" (Decreto Legislativo 1121, 2012).

En efecto, las disposiciones contenidas del segundo al quinto párrafos de la Norma XVI regulan supuestos de *elusión de normas tributarias*, siendo uno de éstos, el fraude de ley tributario. Ello por cuanto, como se ha señalado anteriormente, el fraude de ley tributario es un supuesto de *violación de normas tributarias* que consiste en sustentar un hecho en una norma inadecuada o inapropiada para éste, con el fin de defraudar la norma tributaria que correspondería aplicar a tal hecho.

Cabe tener en cuenta que como se desprende de la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1121, uno de los referentes de las disposiciones contenidas del segundo al quinto párrafos de la Norma XVI fue el artículo 15° de la Ley General Tributaria de España (2012, p. 9). En efecto, el texto del numeral 1 del citado artículo 15° es similar al texto contenido del segundo al quinto párrafo de la Norma XVI, referidos al *conflicto en la aplicación de la norma tributaria* y a la *elusión de normas tributarias*, respectivamente.

Pues bien, tanto el artículo 15° de la Ley General Tributaria como la Norma XVI se refieren a las *normas tributarias*, ya sea como un conflicto en su aplicación o como una elusión de las mismas. Ahora bien, de acuerdo con la Norma XVI, uno de los requisitos para que se configure una elusión de normas tributarias es que *los actos*, individualmente o de forma conjunta, sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

Sobre el particular, cabe traer a colación que, como se ha señalado anteriormente, el objeto de análisis de la calificación jurídica son los hechos; siendo que, de acuerdo con reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal, la facultad de la calificación atribuida a la SUNAT debe realizarse aplicando el criterio de la realidad económica de los hechos (calificación económica).

Así pues, aun cuando la Norma XVI establece requisitos para los “actos” efectuados por los deudores tributarios, la realización de dichos actos debe acarrear la “elusión de normas tributarias” que hubieran resultado de aplicación en el caso de no haberse realizado actos artificiosos o impropios.

Siendo ello así, si bien los supuestos de elusión de normas tributarias implican una evaluación de “actos” que supone una calificación económica²³, dicha

²³ Según se ha señalado anteriormente, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06686-4-2004 parece sostenerse que tanto el fraude de ley como los actos no reales (simulados) son supuestos de *calificación económica*.

evaluación no constituye una mera utilización de formas no acordes con la operación económica realizada (discordancia entre forma y fondo), sino la elusión de una norma tributaria que resultaría más adecuada o apropiada a la realidad económica de la operación.

De otro lado, cabe resaltar que de acuerdo con lo señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06686-4-2004, los casos en que la SUNAT aplicó la Norma VIII respecto de supuestos de desajuste entre forma y fondo no estaban referidos al fraude a la ley, como se aprecia en las Resoluciones N° 4784-5-2003, 5637-4-2002, 383-3-1999 y 5468 de 3 de agosto de 1970 (Resolución N° 06686-4-2004, 2004, p. 14).

Cabe reiterar que, mediante las referidas resoluciones se emitió pronunciamiento sobre casos de discordancia entre forma y fondo, sin basarse en la simulación. En efecto, mediante la Resolución N° 4784-5-2003 se determinó que los contratos denominados “Convenio de Uso de Vehículo de las empresas y sobre Opción de Compra” constituían contratos de compraventa de vehículos con reserva de propiedad; por medio de la Resolución N° 5637-4-2002 se calificó a un contrato denominado “transferencia de cartera” como uno de prestación de servicios de cobranza; a través de la Resolución N° 383-3-99 se recalificó un contrato de consignación como uno de comisión mercantil; y, mediante la Resolución N° 5468 se calificó un contrato arrendamiento como uno de compraventa.

A mayor abundamiento, habida cuenta que el fraude de ley tributario conlleva un análisis de normas (norma de cobertura y norma defraudada), según la doctrina, esta figura está vinculada más a un proceso de interpretación de normas que a una calificación de actos, lo cual también resulta de aplicación a los demás supuestos de *elusión de normas tributarias* regulados del segundo al quinto párrafos de la Norma XVI.

Cabe añadir que los supuestos de *elusión de normas tributarias* conllevan un aprovechamiento de vacíos o ambigüedades en las normas para estructurar las operaciones, desnaturalizando su sustrato económico a fin de evitar o disminuir el pago de tributos, forzando la aplicación de una norma que favorezca a un propósito elusivo. En ese sentido, podría afirmarse que los supuestos de *elusión de normas tributarias* involucran un proceso de interpretación de normas a fin de encontrar los referidos vacíos o ambigüedades.

En tal sentido, si bien la determinación de supuestos de elusión de normas tributarias implica realizar una calificación económica de hechos, el proceso de evaluación de dichos supuestos no supone detectar una mera utilización de formas no acordes con la operación económica realizada, sino también la elusión de una norma tributaria que resultaría más apropiada a dicha operación. Además, la determinación de supuestos de elusión de normas tributarias también supone interpretar las normas a fin de revelar si hay un aprovechamiento de vacíos o ambigüedades en las mismas con el fin de obtener un ahorro tributario.

Como contrapartida, los supuestos de discordancia entre forma y fondo no involucran la elusión de una norma tributaria que resultaría más adecuada a la operación económica efectivamente realizada, sino la utilización de formas no acordes con la referida operación económica; y, no implican un proceso de interpretación de normas tributarias, toda vez que, no hay un aprovechamiento de vacíos o ambigüedades en las normas para estructurar operaciones económicas. Además, en la Resolución N° 06686-4-2004 el Tribunal Fiscal ha diferenciado la discordancia entre forma y fondo del fraude a la ley tributaria, que es uno de los supuestos de *elusión de normas tributarias* comprendidos en la Norma XVI.

Siendo ello así, se puede afirmar que los supuestos de discordancia entre forma y fondo no se encuentran comprendidos en las disposiciones contenidas del segundo al quinto párrafos de la Norma XVI referidas a *elusión de normas tributarias*. Ello, más aún si se tiene en consideración que, a diferencia de los casos de discordancia entre forma y fondo, los supuestos de *elusión de normas tributarias* requieren de un requisito adicional para su configuración: la evaluación del propósito económico; se trata de casos que revisten mayor complejidad o gravedad, que incluso deben contar con la opinión favorable de un órgano especializado de la SUNAT.

2.2. Conveniencia de regular la calificación económica en una norma especial: ¿es la calificación económica un tipo de calificación especial, aplicable en el ámbito tributario?

Según nuestra quinta hipótesis, la calificación económica es una figura que debe estar expresamente regulada en la legislación tributaria, toda vez que se trata de un tipo de calificación especial, atribuida a la Administración Tributaria.

Ahora bien, un sector de la doctrina nacional sostiene que la calificación es una atribución que la SUNAT tiene de suyo, sin necesidad de ser regulada de manera expresa y especial. Al respecto, cabe preguntarse si la calificación a que se alude es la calificación económica a que se refiere el Tribunal Fiscal o la calificación jurídica, esto es, la subsunción de los hechos en los supuestos normativos.

Sobre la facultad de la calificación económica atribuida a la SUNAT, de acuerdo con lo señalado por el Tribunal Fiscal, ésta debe realizarse atendiendo a la realidad económica o criterio económico, es decir, en base al sustrato económico de los actos efectivamente realizados. Ello, implica prescindir, para efectos tributarios, de la calificación que el Derecho Privado otorga a dichos actos y otorgarles una calificación más acorde con su naturaleza económica.

En ese sentido, la facultad de la calificación ejercida por dicha Administración Tributaria tiene una naturaleza especial, que trasciende la calificación jurídica que debe realizar todo operador del Derecho, y que consiste en analizar hechos a fin de determinar si las operaciones realizadas por los deudores tributarios responden a su verdadera naturaleza económica o si tienen como único objetivo evitar o disminuir el pago de tributos. Sin embargo, la SUNAT no puede recalificar operaciones estructuradas conforme a estrategias de economía de opción.

Teniendo en consideración lo antes indicado, cabe preguntarse si un asunto de tanta relevancia como calificar actos jurídicos a fin de determinar hechos imponibles que difieren de los declarados por el deudor tributario, prescindiendo de las formas jurídicas que éste utilizó atendiendo a la naturaleza económica de la operación que, a juicio de SUNAT, realizó dicho deudor tributario, constituye una atribución que tal Administración Tributaria tiene de manera originaria o si necesita regularse y delimitarse expresamente.

Al respecto, conviene indicar que el artículo 103° de la Constitución proscribiera el abuso del derecho (1993), siendo que, para un sector mayoritario de la doctrina nacional, dicha norma es el sustento constitucional de las leyes que disponen cláusulas antielusivas generales. A mayor abundamiento, en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1121 se hace alusión al abuso del derecho al indicarse que no se pueden ejercer los derechos en conflicto con la función que el sistema jurídico les atribuyó (2012, p. 7).

Sobre el abuso del derecho, cabe precisar que, según la doctrina, éste supone un ejercicio lícito inicial de los derechos que luego se torna contrario a derecho, a diferencia de los supuestos de *elusión de normas* (como, por ejemplo, el fraude a la ley), la simulación y la discordancia entre forma y fondo, en los que el deudor tributario realiza conductas que son contrarias a derecho desde el principio.

Adicionalmente, según la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1121, las cláusulas antielusivas generales se sustentan en el deber de contribuir a los gastos públicos, así como en los principios de equidad y capacidad contributiva.

Sobre el deber de contribuir a los gastos públicos, si bien no es un principio previsto en la Constitución, ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional como Principio Constitucional implícito de nuestro Estado Democrático de Derecho, según las sentencias originadas en los Expedientes del Tribunal Constitucional N° 2727-2002-AA/TC (2003) y N° 2089-2007-PA/TC (2007).

Con relación al principio de capacidad contributiva, dado que éste se encuentra directamente vinculado con el principio de igualdad en materia tributaria previsto en el artículo 74° de la Constitución, se le reconoce como principio implícito en dicha norma. Según la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 033-2004-AI/TC, en virtud de la capacidad contributiva:

... el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes (2004).

Así pues, uno de los sustentos constitucionales de las cláusulas antielusivas generales son el abuso del derecho -entendido en los términos indicados en la Exposición de Motivos, esto es, que no corresponde ejercer derechos en conflicto con la función atribuida por el sistema jurídico-, el deber de contribuir, el principio de equidad y el principio de la capacidad contributiva.

Como contrapartida, los contribuyentes se encuentran amparados por derechos y principios constitucionales como la seguridad jurídica, la autonomía de la voluntad

y la reserva de ley, los cuales deben ser observados y respetados por la Administración Tributaria.

En ese sentido, los ordenamientos jurídicos que se rigen por cláusulas antielusivas generales basan su existencia en que éstas no vulneran los principios constitucionales de la seguridad jurídica, la autonomía de la voluntad y/o la reserva de ley; o, reconociendo que pueden vulnerar tales principios, son admitidas como resultado de una ponderación de éstos con los principios del abuso del derecho, el deber de contribuir y la capacidad contributiva.

Sin perjuicio de ello, a fin de minimizar la posible violación de determinados principios constitucionales, las cláusulas antielusivas generales deben ser precisas en su alcance y prever que la carga de la prueba recaiga en la Administración Tributaria. Asimismo, como mecanismo adicional de garantía de los derechos de los contribuyentes, pueden contemplar un procedimiento de determinación de supuestos de elusión de normas tributarias²⁴, como el regulado en el Decreto Legislativo N° 1422 que dispone la intervención de un Comité Revisor conformado por funcionarios de la SUNAT.

Ahora bien, con relación a las cláusulas antielusivas generales, la doctrina mayoritaria considera que éstas sólo combaten *supuestos de elusión de normas tributarias*, como el fraude de ley, no incluyendo en sus alcances a la calificación, ya sea en su modalidad de actos simulados o realizados en discordancia entre forma y fondo. Ello, por cuanto dicha corriente de opinión considera que la elusión tributaria sólo comprende los supuestos de *elusión de normas tributarias*.

No obstante, toda vez que en la realización de sus operaciones económicas los deudores tributarios podrían efectuar actos diferentes a la *elusión de normas tributarias*, que no respondan a la verdadera naturaleza de sus transacciones, podría sostenerse que la elusión tributaria en sentido amplio también comprende los casos de actos simulados y los realizados en discordancia entre forma y fondo.

²⁴ Similar al previsto en el artículo 15° de la Ley General Tributaria de España, según el cual:

- ...
2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.
3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora (2003).

Con relación a la calificación económica, cabe indicar que de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 61° y 62° del Código Tributario, por medio de la fiscalización, la Administración Tributaria podrá modificar la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada. Dicha facultad se ejerce de manera discrecional, de acuerdo con lo dispuesto en la Norma IV del Título Preliminar del citado Código (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).

Por su parte, el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del citado Código dispone que “en los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley” (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).

Como se aprecia, la facultad de fiscalización de la SUNAT puede traer como consecuencia la modificación de la determinación tributaria efectuada por el deudor tributario y debe ser ejercida con discrecionalidad, esto es, optando por la decisión administrativa que juzgue más conveniente para el interés público, dentro del marco que dispone la ley.

Así, toda vez que la facultad de la calificación económica es ejercida por la SUNAT durante el procedimiento de fiscalización, se puede afirmar que, dicha Administración Tributaria está habilitada para modificar la determinación tributaria realizada por los deudores tributarios, cuando detecte que tal determinación no coincide con la verdadera naturaleza económica del hecho imponible, para efecto de lo cual debe aplicar la discrecionalidad.

Sobre la discrecionalidad, en la sentencia recaída en el Expediente N.° 0090-2004-AA/TC, el Tribunal Constitucional ha señalado que ésta tiene como límite la arbitrariedad, indicando que, el concepto de arbitrario tiene tres acepciones proscritas por el derecho, éstas son, lo arbitrario como: i) decisión caprichosa, vaga e infundada; ii) decisión despótica, tiránica y carente de legitimidad; y iii) contrario a los principios de razonabilidad y proporcionalidad (2004).

En ese orden de ideas, la calificación económica es una atribución especial que la SUNAT despliega con ocasión del ejercicio de su facultad discrecional de fiscalización, por medio de la cual podría determinar hechos imposables

discrepantes con los declarados por el deudor tributario, desconociendo las formas jurídicas utilizadas por éste, en base a su realidad económica.

Ahora bien, la calificación económica resulta ser más compleja que la calificación jurídica (subsunción de hechos al supuesto de la norma) y, por tanto, si bien la discrecionalidad tiene como límites a la ley y a la arbitrariedad, la SUNAT podría incurrir en ilegalidades o arbitrariedades en el ejercicio de dicha calificación.

Sobre la calificación jurídica, cabe precisar que, al igual que la calificación económica, consiste en evaluar los hechos a partir de los medios probatorios que los sustenten a fin de determinar si concuerdan con los declarados por los deudores tributarios. No obstante, a diferencia de la calificación económica, la calificación jurídica no supone desconocer las formas jurídicas utilizadas válidamente por los contribuyentes para efectos civiles, laborales o comerciales.

Al respecto, como se ha señalado anteriormente, en las Resoluciones N° 599-4-2000, N° 9146-5-2004 y N° 01868-8-2012 el Tribunal Fiscal realizó una calificación jurídica de las operaciones reparadas por la SUNAT, lo cual no implicó el desconocimiento de las formas jurídicas utilizadas por los deudores tributarios.

Así, en las Resoluciones N°599-4-2000, se determinó que el desgaste de redes y aparejos navales facturados de manera independiente a la venta de pescado, estaba exonerado del IGV, dado que la actividad principal (venta de pescado) estaba exonerada de dicho impuesto; N° 9146-5-2004, se consideró que el aporte de un bloque patrimonial conformado por un pasivo y un activo compuesto únicamente por crédito fiscal no se enmarcaba en el artículo 24° de la Ley del IGV, que permitía la transferencia de crédito fiscal en el caso de una reorganización simple, toda vez que no se había producido una reorganización de sociedades de acuerdo con la Ley General de Sociedades; y, N° 01868-8-2012, se definió si las operaciones vinculadas al ofrecimiento de paquetes turísticos a operadores turísticos del exterior calificaban como exportación de servicios o como operaciones no gravadas.

Como se aprecia, en las resoluciones reseñadas se evalúan hechos a fin de calificar si los mismos se subsumen en el supuesto de la norma, sin prescindir de las formas jurídicas utilizadas por los contribuyentes. Para tal fin, se evaluó las

características de los hechos, si éstos se ajustaban a los requisitos exigidos en las normas, entre otros aspectos.

Sobre este punto, cabe mencionar que, si bien en los casos resueltos mediante las Resoluciones N° 11627-4-2007 de 5 diciembre de 2007 y 04214-10-2017 de 17 de mayo de 2017, el Tribunal Fiscal señaló que aplicó la *realidad económica*, en los mismos se ha realizado una calificación jurídica, dado que no se desconoció la forma de jurídica utilizada por los deudores tributarios ni la realidad de las operaciones económicas realizadas.

En efecto, mediante la Resolución N° 11627-4-2007, el Tribunal Fiscal resolvió un caso considerando que la SUNAT no acreditó que los artesanos que realizaban trabajos de joyería para el contribuyente no calificaban como perceptores de rentas de tercera categoría, por lo que la deducción del crédito fiscal contenido en las facturas emitidas por dichos artesanos estaba arreglada a ley (2007, pp. 8-9). La base de dicho pronunciamiento fue la *realidad económica* (p. 9).

Como se aprecia, si bien dicho Tribunal basó su pronunciamiento en la realidad económica, en este caso se realizó una calificación jurídica, dado que no se desconoció la forma de los contratos de fabricación por encargo celebrados por el contribuyente con dichos artesanos. En efecto, la controversia consistió en determinar si los servicios prestados por los artesanos calificaban como servicios empresariales, para efecto de lo cual la SUNAT debió realizar verificaciones propias de una calificación jurídica, como: tipo de contribuyente consignado en el Registro Único de Contribuyentes de los artesanos, características y condiciones de los servicios prestados al contribuyente, entre otros.

De igual forma, mediante la Resolución N° 04214-10-2017, el Tribunal Fiscal señaló que si bien al amparo de la Norma VIII la SUNAT podía establecer la verdadera naturaleza del hecho imponible en base a los actos efectivamente realizados por los deudores tributarios, las razones expuestas por dicha Administración Tributaria para concluir que los servicios observados correspondían a la cuarta y no a la tercera categoría, carecían de sustento, toda vez que la SUNAT no cuestionó la fehaciencia de las operaciones ni señaló los documentos o elementos probatorios que acreditaban su alegato (pp. 12-13).

Así, en el referido caso, el Tribunal Fiscal también realizó una calificación jurídica de los actos realizados por el contribuyente, en base a los medios probatorios presentados por éste.

Atendiendo a lo anteriormente expuesto, consideramos que la calificación económica debe estar expresa y detalladamente regulada, ya sea en una cláusula antielusiva general o en una norma especial²⁵, a fin de garantizar el respeto de los derechos y principios constitucionales que amparan al contribuyente, y de tal manera minimizar el riesgo de que la SUNAT incurra en posibles arbitrariedades e ilegalidades.



²⁵ Sobre este punto, la doctrina mayoritaria opina que las cláusulas antielusivas generales sólo combaten los supuestos de elusión de normas tributarias como, por ejemplo, el fraude a la ley tributaria.

CAPÍTULO III: NECESIDAD E IMPORTANCIA DE DEFINIR LOS ALCANCES DE LA SIMULACIÓN PREVISTA EN EL PRIMER Y ÚLTIMO PÁRRAFOS DE LA NORMA XVI

Como se aprecia de la problemática planteada en el presente trabajo, según la doctrina tributaria, la calificación económica y la simulación en el ámbito tributario son dos figuras jurídicas diferentes mediante las cuales la Administración Tributaria busca gravar con el tributo correspondiente las operaciones económicas efectivamente realizadas por los deudores tributarios, ya sea prescindiendo de las formalidades utilizadas y/o desconociendo los hechos o actos jurídicos aparentemente efectuados.

Ahora bien, de acuerdo con el texto de la Norma XVI ésta regularía la calificación y la simulación. En efecto, parte del título de la Norma XVI y el primer párrafo de la misma aluden a la calificación, mientras que, el último párrafo de dicha Norma se refiere a los *actos simulados calificados* por la SUNAT. Sin embargo, la regulación de estas figuras no es clara toda vez que el último párrafo de la Norma XVI prevé la aplicación de la norma tributaria correspondiente sólo a los actos simulados.

Así, atendiendo a la interpretación, integración y análisis jurisprudencial anteriormente realizados, se ha concluido que la Norma XVI regula la figura de la simulación, equiparándola a la calificación en la medida que sólo se ha previsto consecuencias tributarias para la figura de la simulación.

No obstante, el análisis de diversas resoluciones del Tribunal Fiscal mediante las cuales se emitió pronunciamiento sobre los alcances de la Norma VIII, aplicable a la Norma XVI²⁶, no permite determinar con claridad o certeza si la simulación contenida en esta última Norma comprende sólo la simulación civil o además los casos de discordancia entre forma y fondo, entendidos por dicho órgano colegiado como figuras jurídicas discordantes con el contenido económico de los hechos.

Al respecto, se ha verificado que la jurisprudencia del Tribunal Fiscal sobre la calificación económica no ha sido uniforme a lo largo del tiempo, siendo que se ha aplicado el criterio de la discordancia entre forma y fondo en algunos casos (tendencia antes de la emisión de la Resolución N° 06686-4-2004) y la simulación,

²⁶ Ello, por cuanto el texto del segundo párrafo de la Norma VIII es el mismo que el primer párrafo de la Norma XVI, ambos referidos a la facultad de la calificación atribuida a la SUNAT.

en otros (tendencia después de la emisión de la Resolución N° 06686-4-2004). En ambos supuestos, el mencionado órgano colegiado desconoció la forma jurídica (tipo de contrato) del acto realizado por el deudor tributario, prevaleciendo la realidad económica de la operación.

Ahora bien, de la revisión de la mencionada jurisprudencia, parecería que la diferencia entre ambas figuras se encontraría en que mientras en la simulación los actos no son reales o están ocultos, la discordancia entre forma y fondo supone la realización efectiva de actos. Además, tal diferencia podría evidenciarse en la complejidad de las operaciones y el nivel de análisis de los medios probatorios que demanda cada caso, siendo que, si el acto exteriorizado por el deudor tributario es, en esencia, el mismo que califica la SUNAT (mismas personas, mismo precio, bienes o servicios similares) se trataría de un supuesto de discordancia entre forma y fondo; caso contrario, se trataría de una simulación. Sin embargo, no hay uniformidad de criterio sobre este punto en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal.

En efecto, el Tribunal Fiscal aplicó el criterio de la discordancia entre forma y fondo en casos en los que era evidente que los actos habían sido efectivamente realizados (actos reales) y se adoptó una forma jurídica que no respondía a la operación económica, determinándose la forma jurídica más acorde con tales actos a partir de una verificación sencilla de los medios probatorios presentado. Así por ejemplo, el caso de la venta de pavos beneficiados, en el que se desconoció, para efectos tributarios, los contratos de compraventa de pavos vivos y de servicio de congelado; el contrato de consignación que calificaba como uno de comisión de servicios; el “Convenio de Transferencia de Cartera Vencida bajo la modalidad de Cesión de Créditos” que fue calificado como un contrato de servicios de cobranza; y, el “Convenio de Uso de Vehículo de las empresas y sobre Opción de Compra” que calificaba como un contrato de compraventa de vehículos con reserva de propiedad.

Adicionalmente, resulta pertinente citar el caso de los contratos de locación de servicios personales que fueron desconocidos, para efectos tributarios, a fin de acotar al contribuyente las aportaciones sociales correspondientes a los trabajadores contratados bajo dicha modalidad de contrato. Cabe resaltar que, en este caso no se cuestionó la realidad de la prestación de los servicios, sino la formalidad utilizada.

En otros casos, el Tribunal Fiscal aplicó la figura de la simulación, desconociendo también las formas jurídicas utilizadas, pero en contratos más complejos que

demandaban analizar con mayor detalle los medios probatorios presentados. Como ejemplo de estos casos se puede mencionar el de los arrendamientos operativos calificados como arrendamientos financieros y retro arrendamientos financieros.

No obstante, el caso de los “Contratos Vehiculares de Concesión de Servicios de Transporte Público de Pasajeros” que no calificaban como transporte público de pasajeros sino como cesión de derecho de rutas fue sustentado como uno de simulación, no versaba sobre una operación compleja ni demandó una verificación exhaustiva de material probatorio. Sin perjuicio de ello, en este último caso los servicios materia de evaluación eran esencialmente diferentes, esto es, no se trataba de servicios similares y, tal vez por dicha razón fueron calificados como simulación (actos no reales u ocultos).

Como se aprecia, la jurisprudencia del Tribunal Fiscal sobre los alcances de la Norma VIII no ha sido uniforme a lo largo del tiempo; por lo que, no se aprecia con claridad ni certeza si la simulación comprendida en la Norma XVI incluye los supuestos de discordancia entre forma y fondo. Ello, por cuanto dicho órgano colegiado ha diferenciado la simulación de los supuestos de discordancia entre forma y fondo, incluso después de la emisión de la Resolución N° 06686-4-2004, momento a partir del cual predominantemente aplicó la figura de la simulación.

Además, como se ha indicado anteriormente, los supuestos de discordancia entre forma y fondo no se encuentran comprendidos en las disposiciones contenidas del segundo al quinto párrafos de la citada Norma, habida cuenta que se trata de supuestos de calificación de actos y no de elusión de normas tributarias.

En ese sentido, entendemos que, a la fecha, existe incertidumbre respecto a si, en estricto, la SUNAT se encuentra habilitada para aplicar la norma tributaria correspondiente a los actos gravados originados en actos realizados en discordancia entre forma y fondo, entendidos como la adopción errónea de figuras jurídicas discordantes con el contenido económico de los hechos y asimilables a la figura de la calificación regulada en la Ley General Tributaria de España.

Sobre el particular, debemos indicar que mientras el Tribunal Fiscal no se pronuncie respecto del alcance de la figura de la simulación regulada en la Norma XVI, pueden surgir diversas opiniones, ocasionando incertidumbre entre los deudores tributarios y la SUNAT.

En efecto, en el caso que los funcionarios de la SUNAT encargados de las fiscalizaciones (auditores tributarios) consideren que la discordancia entre forma y fondo no está comprendida en la simulación regulada en la Norma XVI, se abstendrán de efectuar reparos sobre estos supuestos, lo cual, no sólo afectaría la recaudación, sino que indirectamente ampararía y convalidaría la realización de este tipo de actos mediante los que se evita o disminuye el pago de tributos, utilizando formalidades no acordes con la sustancia económica de la operación.

Adicionalmente, se verificaría un tácito recorte de la facultad de la calificación económica con relación a la Norma VIII, toda vez que, respecto de dicha Norma, el Tribunal Fiscal ha resuelto casos de calificación económica aplicando el criterio de la discordancia entre forma y fondo.

Como contraparte, en el caso que los auditores tributarios consideren que están habilitados para aplicar la norma tributaria correspondiente a supuestos de discordancia entre forma y fondo, los deudores tributarios podrán impugnar la determinación tributaria realizada por dicha Administración Tributaria, alegando que la simulación contenida en la Norma XVI no comprende dichos supuestos.

Al respecto, la SUNAT podría argumentar que, si bien en la Norma XVI no está expresamente prevista la calificación de actos realizados en discordancia entre forma y fondo, puede determinar dichos actos en ejercicio de su facultad fiscalizadora que incluye la calificación jurídica. Ello, más aún si se tiene en cuenta que existe jurisprudencia del Tribunal Fiscal que sin aplicar la calificación regulada en la Norma VIII, ha calificado un contrato de arrendamiento financiero como uno de préstamo bancario en base a disposiciones del Derecho Civil²⁷ (Resolución N° 01115-1-2005) y ha desconocido, para fines tributarios, contratos de locación de servicios personales aplicando el Principio de la Primacía de la Realidad (Resolución N° 780-3-97).

Como se aprecia, a fin de resolver determinados casos, el Tribunal Fiscal ha recurrido a principios o disposiciones de otras ramas del Derecho, como el Principio de la Primacía de la Realidad del Derecho Laboral o normas sobre la interpretación de los actos jurídicos del Derecho Civil.

²⁷ Según lo dispuesto en los artículos 168°, 169° y 170° del Código Civil, los actos jurídicos deben ser interpretados de acuerdo con lo expresado en ellos y las cláusulas se interpretan unas por medio de las otras, atribuyéndose a las dudosas el sentido que resulte del conjunto de todas ellas (1,984).

No obstante, como se ha señalado anteriormente, la calificación jurídica no permite desconocer las formas jurídicas utilizadas por los deudores tributarios para instrumentar operaciones cuyo sustrato económico no se condice con dichas formas.

En ese sentido y, teniendo en consideración que de acuerdo con el Tribunal Fiscal la calificación económica atribuida a la SUNAT incluye la facultad de desconocer la forma jurídica de actos que no se ajustan a su realidad económica, tal facultad debería ser regulada de manera especial y expresa a fin de garantizar los principios y derechos constitucionales que amparan a los deudores tributarios, y de tal manera evitar que la Administración Tributaria incurra en posibles arbitrariedades.

Además, si se contara con tal regulación, ni la SUNAT ni el Tribunal Fiscal tendrían que recurrir a principios o disposiciones de otras ramas del Derecho (como la Civil, la Laboral, entre otras), distintas a la tributaria, a fin de determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible.

Así, en tanto el Tribunal Fiscal no emita pronunciamiento sobre el alcance de la facultad de la calificación económica que ostenta la SUNAT, prevista en la Norma XVI -que en nuestra hipótesis ha sido equiparada con la simulación- existirá un período de incertidumbre con respecto a la correcta aplicación de dicha facultad. Cabe mencionar que a la fecha existe poca jurisprudencia del Tribunal Fiscal al respecto, siendo el pronunciamiento más significativo el contenido en la Resolución N° 4234-5-2017, según el cual, el deudor tributario aparentó una compraventa de acciones en rueda de bolsa a fin de ocultar una compraventa realizada fuera de dicho mecanismo de negociación.

El referido caso no presenta mayor complejidad con relación a su calificación como un supuesto de simulación relativa regulado en el Código Civil, en el que no se discutió de manera principal, la forma jurídica utilizada por el deudor tributario. En efecto, si bien en el caso materia de la Resolución N° 4234-5-2017 se verificó la utilización de diferentes modalidades de contratos de compraventa, la controversia se centró en que el contribuyente aparentó haber realizado una compraventa de acciones en rueda de bolsa en una fecha distinta a la que efectivamente se concretó la compraventa de acciones, a fin de aplicar una tasa menor del Impuesto a la Renta.

Cabe tener en cuenta que en la citada resolución ya no se hace alusión a los distintos niveles de desajuste entre forma y fondo (esto es, simulación y discordancia entre

forma y fondo). No obstante, se señala que el primer párrafo de la Norma XVI "... regula lo concerniente a la calificación económica de los hechos imponible ..." y el último párrafo de la citada Norma "... regula lo relativo a la simulación...", lo que denotaría que el Tribunal Fiscal considera que las figuras de la calificación y la simulación han sido reguladas de manera independiente.

Siendo ello así, nos preguntamos en cuál de dichas figuras se encuentran comprendidos los supuestos de discordancia entre forma y fondo; y, si en el caso que dicha discordancia esté incluida en la calificación económica, ¿procedería aplicar la norma tributaria correspondiente a dicho supuesto, aun cuando tal aplicación sólo ha sido prevista para los supuestos de simulación?

Es decir, nos preguntamos si en un caso de discordancia entre forma y fondo el Tribunal Fiscal validaría la aplicación de la norma tributaria correspondiente en función a los actos económicos efectivamente realizados, considerando que, según nuestra hipótesis, si bien la calificación regulada en la Norma XVI ha sido equiparada a la simulación no queda claro si ésta incluye la discordancia entre forma y fondo. O, ¿acaso dicho órgano colegiado consideraría que en los supuestos de discordancia entre forma y fondo procedería aplicar la calificación jurídica?

En ese orden de ideas, consideramos que sería conveniente que, en lugar de esperar la emisión de un pronunciamiento del Tribunal Fiscal sobre los alcances de la calificación atribuida a la SUNAT y, a fin de eliminar incertidumbres, se evalúe la posibilidad de emitir una norma que: i) precise que la calificación económica regulada en la Norma XVI está referida a la simulación, entendida en sentido amplio (incluyendo la discordancia entre forma y fondo); o, alternativamente, ii) regule de manera precisa la simulación, diferenciándola de la calificación (a la que se alude en el primer párrafo de la Norma XVI), pudiendo entenderse a esta última como la discordancia entre forma y fondo y, previéndose, de manera expresa, que en este caso también procede la aplicación de la norma tributaria correspondiente.

El objetivo de una u otra alternativa normativa sería que la SUNAT se encuentre facultada a aplicar el criterio económico o de la realidad económica para revelar la verdadera naturaleza económica de las operaciones realizadas por los deudores tributarios, ya sea que se trate de actos simulados (aparentes, no reales u ocultos) o actos efectuados en discordancia entre forma y fondo (reales), habilitándola a aplicar la norma tributaria correspondiente que grave tales actos calificados.

Ahora bien, en el caso que la simulación regulada en la Norma XVI no comprenda los supuestos de discordancia entre forma y fondo, podría postularse que tal exclusión se debe a que dichos supuestos pueden ser determinados mediante la calificación jurídica. Al respecto, dado que la discordancia entre forma y fondo implica el desconocimiento, para efectos tributarios, de formas jurídicas adoptadas por los deudores tributarios para dilucidar la realidad económica de sus operaciones, no se trata de una mera labor de subsunción de hechos en supuestos normativos, sino de una calificación más compleja que involucra la evaluación de aspectos económicos.

Ello, más aún, si se tiene en consideración que los deudores tributarios se encuentran amparados por derechos y principios constitucionales como la seguridad jurídica, la autonomía de la voluntad y la reserva de ley, los cuales deben ser respetados por la Administración Tributaria, entre otras actuaciones, en los procedimientos de fiscalización.

En ese sentido, toda vez que la calificación de actos en discordancia entre forma y fondo es un supuesto detectado por la SUNAT en el ejercicio de su facultad discrecional de fiscalización, dicha Administración Tributaria podría incurrir en arbitrariedades e ilegalidades si tal calificación no está expresa y detalladamente regulada como una facultad especial. Ello, por cuanto dicha facultad supone la evaluación de actos realizados por los deudores tributarios a fin de revelar su realidad económica, prescindiendo de las formas jurídicas utilizadas, lo cual va más allá de la calificación jurídica.

Al respecto, cabe tener en cuenta que a fin de sustentar la existencia de las cláusulas antielusivas generales, la doctrina señala que los principios constitucionales de la reserva de ley, la seguridad jurídica y la libertad de contratar deben ser ponderados con el deber de contribuir, la equidad y la capacidad contributiva. Ello, habida cuenta que, en la aplicación de dichas cláusulas, la Administración Tributaria podría vulnerar los principios de la reserva de ley, la seguridad jurídica y la libertad de contratar, que amparan a los contribuyentes.

Así pues, toda vez que, por medio de la facultad de la calificación económica la SUNAT determina hechos imponible en base a la naturaleza económica de los actos realizados por los deudores tributarios a fin de evitar o disminuir el pago de tributos, el sustento de esta facultad compleja y especial también podría encontrarse en la

referida ponderación de principios constitucionales²⁸. Asimismo, el sustento de dicha facultad también puede encontrarse en el artículo 103° de la Constitución, según el cual, ésta no ampara el abuso del derecho (1993) y, de acuerdo con la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1121, el abuso del derecho supone ejercer los derechos en conflicto con la función atribuida por el sistema jurídico (2012, p. 7)²⁹.

Adicionalmente, cabe mencionar que la Ley General Tributaria de España, que es uno de los referentes de la Norma XVI, regula de manera expresa la calificación, como una figura distinta a la simulación, teniendo, cada una de dichas figuras, una regulación distinta y detallada. En efecto, conforme con la legislación tributaria española, la calificación es un supuesto distinto a la simulación. Haciendo un paralelo con nuestro ordenamiento jurídico tributario, la calificación regulada en el artículo 13° de la citada Ley General Tributaria de España es una figura equivalente a la discordancia entre forma y fondo a que se refiere el Tribunal Fiscal.

Así, la calificación económica, entendida como una figura similar a la discordancia entre forma y fondo, ha sido regulada de manera expresa y especial en el ordenamiento jurídico tributario español; en tanto que, en nuestro ordenamiento jurídico tributario la calificación ha sido equiparada a la simulación, no quedando claro si en esta última figura se encuentra incluida la discordancia entre forma y fondo.

Afirmamos que la calificación económica ha sido equiparada a la simulación, toda vez que si bien esta figura ha sido prevista en la Norma XVI (incluso, el título de la referida Norma alude expresamente a la “calificación”), su regulación es imprecisa, pues, mientras en su primer párrafo se define a la calificación en general, en su último párrafo se restringe los alcances de la misma a los supuestos de simulación³⁰, no apreciándose con claridad si en éstos están comprendidos los casos de calificación de actos en discordancia entre forma y fondo.

De otro lado, la ausencia de una regulación detallada que establezca los alcances de la simulación trae como consecuencia que la SUNAT pueda incurrir en errores en la calificación de los supuestos previstos en la Norma XVI, al no contar con los criterios

²⁸ De acuerdo con la doctrina mayoritaria, las cláusulas antielusivas generales combaten los supuestos de elusión de normas tributarias.

²⁹ Cabe precisar que, según la doctrina, el abuso del derecho implica un ejercicio del derecho inicialmente lícito, a diferencia de los supuestos de calificación económica o elusión de normas tributarias, en los cuales, el ejercicio de derecho es ilícito desde el principio.

³⁰ Habida cuenta que, como se ha señalado anteriormente, sólo se prevén consecuencias tributarias para los supuestos de simulación.

suficientes para diferenciar los actos simulados de los que se realizan como consecuencia de la elusión de normas tributarias.

Tal diferenciación es de gran relevancia, habida cuenta que mientras los actos simulados no requieren ser sometidos a opinión del Comité Revisor previsto en el Decreto Legislativo N° 1422, los casos de elusión de normas tributarias si requieren de dicha opinión. En ese sentido, una calificación errónea de los actos realizados por los deudores tributarios podría acarrear la nulidad del procedimiento garantista previsto en el citado decreto legislativo para la elusión de normas tributarias o, incluso, vicios en el procedimiento de fiscalización en el que se detecten dichos casos.



CONCLUSIONES

1. El primer y último párrafos de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario vigente (Norma XVI) se refieren a la facultad de la calificación, en virtud de la cual la SUNAT se encuentra habilitada para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible en base a los actos, relaciones o situaciones económicas efectivamente realizados, perseguidos o establecidos por los deudores tributarios.
2. El antecedente de la Norma XVI es la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, aprobado por el Decreto Legislativo N° 816 (Norma VIII), la cual regulaba la facultad de la calificación económica de la SUNAT, en general, sin especificar el tipo de anomalías que podían adolecer los actos calificados por dicha Administración Tributaria.
3. Conforme con reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal, la calificación regulada en la Norma VIII y en la Norma XVI debe ser aplicada con un criterio económico o de realidad económica; de allí que dicha calificación es denominada, calificación económica.
4. Sobre la base de una interpretación e integración jurídica del primer y último párrafos de la Norma XVI, se concluye que la aplicación de la norma tributaria que grave los actos calificados por la SUNAT sólo procede en el caso que dicha Administración Tributaria determine la realización de actos simulados; razón por la cual afirmamos que la referida Norma equipara la figura de la calificación económica con la simulación. Ello, a diferencia de la Ley General Tributaria de España, la cual es uno de los referentes de la Norma XVI y regula ambas figuras de manera independiente.
5. Aun cuando el primer párrafo y parte del título de la Norma XVI se refieren a la calificación, concluimos que el primer y último párrafos de dicha Norma regulan la figura de la simulación; no obstante, habida cuenta que la jurisprudencia del Tribunal Fiscal sobre la calificación económica prevista en la Norma VIII no ha sido uniforme a lo largo del tiempo, no se puede determinar con claridad ni certeza los alcances de la simulación comprendida en la Norma XVI, es decir, si ésta incluye

los supuestos de utilización de figuras jurídicas discordantes con el contenido económico de los hechos (discordancia entre forma y fondo).

6. Antes de la emisión de la Resolución N° 06686-4-2004, el Tribunal Fiscal resolvía los casos de calificación económica prevista en la Norma VIII, aplicando el criterio de la discordancia entre forma y fondo, mientras que, con posterioridad a la emisión de dicha resolución, dicho órgano colegiado generalmente aplicaba la simulación.
7. Aun después de la emisión de la Resolución N° 06686-4-2004, el mencionado órgano colegiado indicaba que existían dos niveles de desajuste entre forma y fondo: la utilización de figuras jurídicas discordantes con el contenido económico de los hechos (discordancia entre forma y fondo) y la simulación. No obstante, del análisis de la jurisprudencia sobre calificación económica no se puede determinar con claridad la diferencia entre ambos supuestos.
8. A la fecha, existe escasa jurisprudencia del Tribunal Fiscal sobre los alcances del primer y último párrafo de la Norma XVI. Así, de los términos de la Resolución N° 4234-5-2017 pareciera que el Tribunal Fiscal considera que la Norma XVI regula la calificación y la simulación como figuras independientes. De ser ello así, cabe preguntarse si en un caso de calificación, diferente a la simulación, dicho órgano colegiado consideraría que corresponde aplicar la norma tributaria correspondiente en base a los actos económicos efectivamente realizados, teniendo en consideración que el último párrafo de la Norma XVI sólo prevé dicha consecuencia a los actos simulados calificados por la SUNAT.
9. La calificación económica es un tipo de calificación especial atribuido a la SUNAT, que es diferente a la calificación jurídica que aplica todo operador jurídico; por lo que, debe ser expresamente regulada en una norma tributaria (sea o no una cláusula antielusiva general), a fin de garantizar los derechos que amparan a los contribuyentes y evitar que dicha Administración Tributaria incurra en arbitrariedades e ilegalidades.

RECOMENDACIÓN

Se considera conveniente evaluar la posibilidad de emitir una norma que: i) precise que la calificación económica regulada en la Norma XVI está referida a la simulación, entendida en sentido amplio (incluyendo los supuestos de discordancia entre forma y fondo); o, ii) regule de manera precisa la figura de la simulación, diferenciándola de la calificación (a la que se alude en el primer párrafo de la Norma XVI), pudiendo entenderse a esta última como la discordancia entre forma y fondo y, previéndose de manera expresa que en este caso también corresponde la aplicación de la norma tributaria correspondiente en función a los actos económicos efectivamente realizados.



REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Bravo, J. (2006). *¿Existe el fraude de ley tributaria en el Perú?: A propósito de la RTF 06686-4-2004*. En *Libro Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Lima: Palestra Editores.
- Bravo, J. (2006). La elusión, el fraude a la ley tributaria y el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. *Revista del Instituto Peruano del Derecho Tributario*. Lima, número 44, pp. 143-153.
- Calvo, J. (2007). Cláusula Antiabuso versus Fraude de Ley: ¿dos conceptos semejantes en la Ley General Tributaria. *Crónica Tributaria*. España, numero 123, pp. 11-39.
Recuperado de:
https://www.economistas.es/contenido/REAF/gestor/123_Calvo.pdf
- Congreso de la República del Perú (22 de septiembre de 1996). *Ley N° 26663*. Diario Oficial El Peruano, recuperado del Sistema Peruano de Información Jurídica.
- Constitución Política del Perú (29 de diciembre de 1993). Recuperada del Sistema Peruano de Información Jurídica.
- Del Busto, J. (1970). *La teoría de la realidad económica en la interpretación de la ley tributaria* (Tesis de bachillerato).
Recuperada de Hemeroteca de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Durán, L. (2007). La noción del deber constitucional de contribuir. *Suplemento Especial de la Revista Análisis Tributario*. Lima, agosto 2007, pp. 1-18.
- Ferreiro, J. (2003). *Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal*. En *Libro Tratado de Derecho Tributario*. Lima: Palestra, Director: Paulo de Barros Carvalho.
- Garaycott, G y otros (2003). Norma VIII ¿Principio de Legalidad o fraude de ley? *Revista ius et veritas*. Lima, número 27, pp. 336-362.

- García, C. (2006). Naturaleza y función jurídica de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario Peruano. *Revista del Instituto Peruano del Derecho Tributario*. Lima, número 44, pp. 61-102.
- Gobierno del Perú (25 de julio de 1984). *Decreto Legislativo N° 295, Código Civil*. Diario Oficial El Peruano, recuperado del Sistema Peruano de Información Jurídica.
- Gobierno del Perú (21 de abril de 1996). *Decreto Legislativo N° 816*. Diario Oficial El Peruano, recuperado del Sistema Peruano de Información Jurídica.
- Gobierno del Perú (18 de julio de 2012). *Decreto Legislativo N° 1121*. Diario Oficial El Peruano, recuperado del Sistema Peruano de Información Jurídica.
- Gobierno del Perú (13 de septiembre de 2018). *Decreto Legislativo N° 1422*. Diario Oficial El Peruano, recuperado del Sistema Peruano de Información Jurídica.
- Gobierno del Perú (2012). *Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1121*. Recuperada del Sistema Peruano de Información Jurídica.
- Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT). *XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Recuperado de:
http://www.ipdt.org/editor/docs/RELATORIA_GENERAL_ILADT2008_TEMA-1.pdf
- Krause, G. (2000). *La interpretación de la ley y el Derecho Tributario*. Buenos Aires: La Ley.
- Lalanne, G. (2006). Economía de opción y fraude de ley en el Derecho Tributario. *Revista del Instituto Peruano del Derecho Tributario*. Lima, número 44, pp. 103-141.
- Ley 58/2003 – Ley General Tributaria de España (2003), recuperada del Boletín Oficial del Estado Español:
<https://www.google.com.pe/search?q=ley+genera+tributaria+espa%C3%B1a&aq=chrome.69i57j0l4.10009j0j7&source=chrome&ie=UTF-8>

- Liu, R; Sotelo, E. y Zuzunaga, F. (2012). Norma XVI: Calificación, Elusión de Normas Tributarias y Simulación. *Revista Ius et Veritas*. Lima, número 45, pp. 396-419.
- Lozano, O. (2006). La técnica de la calificación económica de los hechos en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal. *Revista del Instituto Peruano del Derecho Tributario*. Lima, número 44, pp. 155-170.
- Lohmann, G. (1994). *El Negocio Jurídico*. Lima: Editora Jurídica Grijley.
- Ministerio de Economía y Finanzas (19 de agosto de 1999). *Decreto Supremo N° 135-99-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario*. Diario Oficial El Peruano, recuperado del Sistema Peruano de Información Jurídica.
- Ministerio de Economía y Finanzas (22 de junio de 2013). *Decreto Supremo N° 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario*. Diario Oficial El Peruano, recuperado del Sistema Peruano de Información Jurídica.
- Ministerio de Justicia (2018). *Sistema Peruano de Información Jurídica*: <https://www.minjus.gob.pe/spij/>
- Núñez, W. (2012). *Acto Jurídico Negocio Jurídico (concepto, representación simulación e ineficacias en general)*. Lima: Ediciones Legales.
- Pérez, F. (1994). *Derecho Financiero y Tributario Parte General*. Madrid: Editorial Civitas.
- Pérez, J. (1996). *El Fraude de Ley en el Derecho Tributario*. Valencia: Editorial Tirant Lo Blanch.
- Rosembuj, T. (1996). *La Simulación y el Fraude de Ley en la Nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales.
- Rosembuj, T. (1999). *El Fraude de Ley en la Nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales.
- Rubio, M. (2003). *Interpretación de las normas tributarias*. Lima: ARA Editores.

- Rubio, M. (2017). *El Sistema Jurídico Introducción al Derecho*. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Simón, E. (1998). El fraude a la ley tributaria en proceso de revisión. *Revista del Instituto Peruano del Derecho Tributario*. Lima, número 34, pp. 38-52.
- Siota, M. (2010). *Analogía e interpretación en el Derecho Tributario*. Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales.
- Sotelo, E. (2012). Nueva Cláusula Antielusiva General Tributaria. *Análisis Tributario*. Lima, septiembre 2012, pp. 23-28).
- Talledo, C. (2005). *La Norma VIII del Código Tributario y la calificación económica del hecho imponible: función, ámbito de aplicación y situación frente al principio de legalidad y la analogía*. En *Libro Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Lima: Palestra Editores.
- Tarsitano, A. (2003). *Interpretación de la ley tributaria*. En *Libro Tratado de Tributación Derecho Tributario*. Tomo I, Volumen I. Buenos Aires: Editorial Astrea, Editor: Horacio García Belsunce.
- Tarsitano, A. (2004). *Presupuestos, límites y consecuencias de la recharacterización tributaria de actos jurídicos*. En *Libro Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Abaco de Rodolfo Depalma, Coordinador: José Osvaldo Casás.
- Tarsitano, A. (2014). La Elusión Fiscal y la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. *Revista ius et veritas*. Lima, número 49, pp. 40-49.
- Terrones, R. (2005). La Interpretación de las Normas Tributarias a La Luz de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. *Revista Derecho y Sociedad*. Lima, número 24, pp. 106-115.
- Texto Ordenado de la Ley N° 11683 – Procedimientos fiscales (1978), recuperado del Infoleg (Ministerio de Justicia y Derechos Humanos – Presidencia de la Nación Argentina):

<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/1500019999/18771/texact.htm>

Thorndike, T. (2003). La errónea regulación y aplicación de la Teoría de la Calificación Económica de los hechos imponible: la Norma VIII del Código Tributario. *Revista Advocatus*. Lima, número 8, pp. 367-380.

Tribunal Constitucional, Sala Primera (19 de diciembre de 2003) Sentencia, Expediente N° 2727-2002-AA/TC.

Tribunal Constitucional, Sala Primera (28 de noviembre de 2007) Sentencia, Expediente N° 2089-2007-PA/TC.

Tribunal Constitucional (5 de julio de 2004) Sentencia, Expediente N° 0090-2004-AA/TC.

Tribunal Constitucional (28 de septiembre de 2004) Sentencia, Expediente N° 033-2004-AI/TC.

Tribunal Fiscal (22 de abril de 1965) Resolución N° 1195.

Tribunal Fiscal (21 de julio de 1968) Resolución N° 4157.

Tribunal Fiscal (12 de diciembre de 1968) Resolución N° 4157.

Tribunal Fiscal (23 de enero de 1969) Resolución N° 4315.

Tribunal Fiscal (3 de agosto de 1970) Resolución N° 5468.

Tribunal Fiscal (4 de mayo de 1984) Resolución N° 18364.

Tribunal Fiscal, Sala 3 (28 de agosto de 1997) Resolución N° 780-3-97.

Tribunal Fiscal, Sala 4 (14 de julio de 2000) Resolución N° 599-4-2000.

Tribunal Fiscal, Sala 2 (21 de julio de 2000) Resolución N° 622-2-2000.

Tribunal Fiscal, Sala 4 (12 de septiembre de 2002) Resolución N° 05301-4-2002.

Tribunal Fiscal, Sala 4 (26 de septiembre de 2002) Resolución N° 05637-4-2002.

Tribunal Fiscal, Sala 2 (4 de febrero de 2003) Resolución N° 590-2-2003.

Tribunal Fiscal, Sala 5 (22 de agosto de 2003) Resolución N° 4784-5-2003.

Tribunal Fiscal, Sala 4 (8 de septiembre de 2004). Resolución N° 6686-4-2004.

Tribunal Fiscal, Sala 1 (21 de septiembre de 2004) Resolución N° 07114-1-2004.

Tribunal Fiscal, Sala 5 (23 de noviembre de 2004) Resolución N° 9146-5-2004.

Tribunal Fiscal, Sala 1 (22 de febrero de 2005) Resolución N° 01115-1-2005.

Tribunal Fiscal, Sala 4 (1 de septiembre de 2006) Resolución N° 04773-4-2006.

Tribunal Fiscal, Sala 4 (1 de septiembre de 2006) Resolución N° 04774-4-2006.

Tribunal Fiscal, Sala 5 (26 de diciembre de 2006) Resolución N° 6983-5-2006.

Tribunal Fiscal, Sala 4 (5 de diciembre de 2007) Resolución N° 11627-4-2007.

Tribunal Fiscal, Sala 4 (9 de enero de 2009) Resolución N° 00215-4-2009.

Tribunal Fiscal, Sala 8 (14 de septiembre de 2010) Resolución N° 010577-8-2010.

Tribunal Fiscal, Sala 4 (30 de noviembre de 2010) Resolución N° 015508-4-2010.

Tribunal Fiscal, Sala 8 (24 de junio de 2011) Resolución N° 10923-8-2011.

Tribunal Fiscal, Sala 8 (3 de febrero de 2012) Resolución N° 01868-8-2012.

Tribunal Fiscal, Sala 8 (20 de junio de 2014) Resolución N° 7577-8-2014.

Tribunal Fiscal, Sala 10 (17 de mayo de 2017) Resolución N° 04214-10-2017.

Tribunal Fiscal, Sala 5 (17 de mayo de 2017) Resolución N° 4234-5-2017.

Vilar, P. (2005). *Reflexiones sobre el conflicto en la aplicación de la norma en la Ley General Tributaria*. En *Libro Temas actuales de Derecho Tributario*. Salamanca: Director Eusebio González García.

Villegas, H. (2005). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Astrea.

Zuzunaga, F. (2013). ¿La cláusula antielusiva general vulnera la Constitución Peruana? *Revista del Instituto Peruano del Derecho Tributario*. Lima, número 53, pp. 23-66.

