

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ
ESCUELA DE POSGRADO



¿LA VERDADERA NATURALEZA DEL HECHO IMPONIBLE SE ESTABLECE A CAUSA DE LA CALIFICACIÓN ECONÓMICA? UN ANÁLISIS DE LA CALIFICACIÓN ECONÓMICA Y LA CALIFICACIÓN JURÍDICA PARA VERIFICAR SI SE GARANTIZA LA SEGURIDAD JURÍDICA DE LOS ADMINISTRADOS

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

AUTOR:

POSTIGO PINTO CARLOS ALBERTO

ASESOR:

DURAND ROJO LUIS ALBERTO

Julio, 2019



A mis padres Rosa y Juan, gracias por traerme aquí, por mantenerme siempre firme, y apoyarme en mi vida personal y profesional.

A mi esposa por su compañía, apoyo y comprensión durante todo este tiempo.

A mis hijos Camille, Carlos Andrés y Diego por los momentos prestados.

Y una especial mención a mi tío el Médico Dr. Enrique Pinto Rodríguez, quién con su enorme trabajo, humana labor y gran sabiduría, inspiro e inculcó en mí, desde niño, el interés constante por el estudio. Gracias por tu ejemplo.

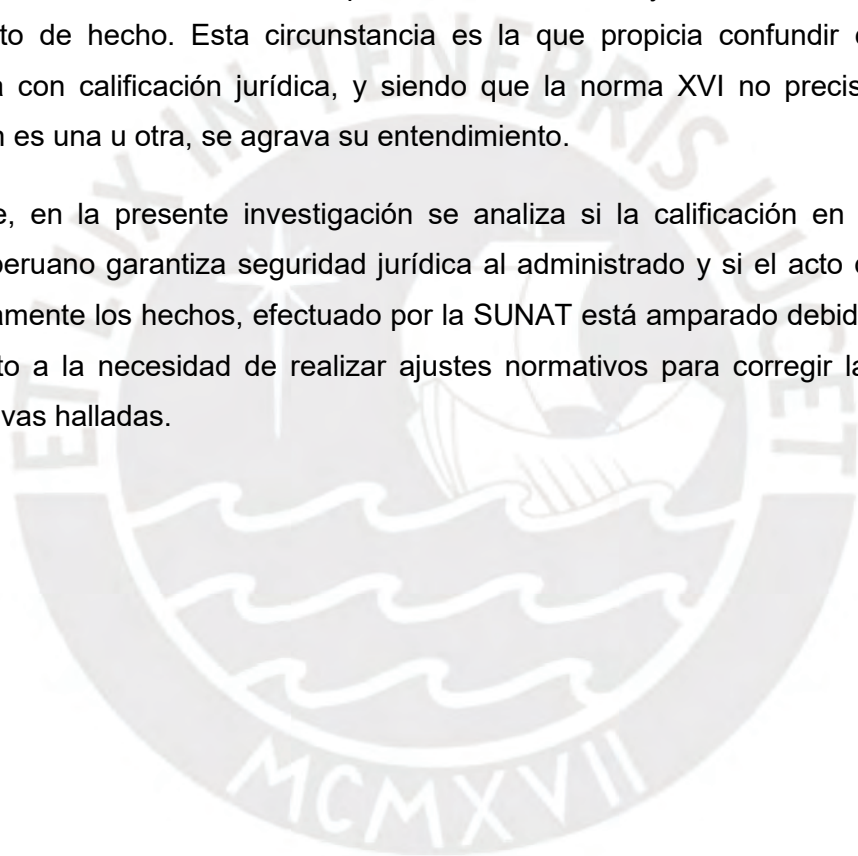
Carlos Alberto Postigo Pinto

RESUMEN EJECUTIVO

El presente trabajo justifica la importancia de determinar si la calificación establecida en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, que constituye la cláusula anti elusiva general en el sistema jurídico peruano, es económica o jurídica, si es irrelevante diferenciarlas, o si ambas se complementan.

Veremos que la calificación como herramienta anti elusiva es de naturaleza jurídica por su propio mandato legal; sin embargo, dicha herramienta faculta a la SUNAT a recalificar los hechos económicos declarados por los administrados y encuadrarlos en distinto presupuesto de hecho. Esta circunstancia es la que propicia confundir calificación económica con calificación jurídica, y siendo que la norma XVI no precisa si dicha calificación es una u otra, se agrava su entendimiento.

Finalmente, en la presente investigación se analiza si la calificación en el sistema tributario peruano garantiza seguridad jurídica al administrado y si el acto de calificar económicamente los hechos, efectuado por la SUNAT está amparado debidamente en la ley, junto a la necesidad de realizar ajustes normativos para corregir las lagunas interpretativas halladas.



ÍNDICE

	Pág.
RESUMEN	3
ÍNDICE	4
INTRODUCCIÓN	5
CAPÍTULO I: ESTADO DEL ARTE	10
1.1. Los cambios en la economía producen los cambios normativos en la tributación.....	10
1.2. Calificación y Capacidad Contributiva.....	11
1.3. Calificación y Seguridad Jurídica	14
1.4. La calificación no es un método de interpretación de las leyes tributarias.....	17
1.5. Posturas sobre Calificación Económica y Calificación Jurídica.....	25
1.6. El camino de la calificación.....	29
1.7. Calificación y Simulación.....	33
1.8. Fraude de Ley.....	34
1.9. Actos Artificiosos o impropios.....	36
1.10. Calificación frente a presunciones y ficciones.....	38
CAPÍTULO II: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	40
2.1. Facultad de calificar otorgada por la Norma XVI del Código Tributario.	40
2.2. Análisis del Hecho Imponible	41
2.3. Aplicación de la Calificación Económica y la Calificación Jurídica – Análisis con ejemplos	44
CAPÍTULO III: DISCUSIÓN	67
3.1. Análisis sobre Calificación Económica y Calificación Jurídica en Sentencias del Tribunal Fiscal.....	70
3.2. Reflexiones sobre la discusión y aporte normativo.....	87
CONCLUSIONES	90
BIBLIOGRAFÍA	92

INTRODUCCIÓN

Se discute en la doctrina, la conceptualización, interpretación y seguridad jurídica de la calificación, junto a la necesidad de establecer que esta realidad normada sea lo más clara posible a efectos de aminorar lagunas interpretativas.

La legislación tributaria se modifica constantemente en razón a los cambios en la economía y el efecto de la globalización. Los cambios en la normativa obedecen no solo a las políticas tributarias adoptadas en estricto, reaccionan sobre todo a los cambios y avances en la economía nacional y mundial.

El incremento del mercado de bienes y servicios se traduce en la gran demanda de los consumidores finales, ante ello, los capitales y las empresas se trasladan constantemente de lugar, generando rentas en distintos Estados con demandas, por ejemplo, de servicios digitales y operaciones electrónicas cada vez más veloces. La economía no puede detenerse y no esperará a que la legislación tributaria realice primero los cambios normativos.

La Administración Tributaria (Aduanas) tiene como premisa “la facilitación del comercio”, y debe adaptar su legislación a ello. La tributación interna también sufre atraso en su adaptación a los cambios económicos y nuevas formas de negocios; por éste atraso, enfrenta “planeamientos fiscales agresivos” formas diversas que buscan evitar la correcta tributación; ante ello, el Estado prevé en su normativa defensas anti elusión, una herramienta anti elusiva, es la calificación.

Podemos decir, que la calificación como herramienta anti elusiva es de naturaleza jurídica por su propio mandato legal; sin embargo, la herramienta califica “situaciones y hechos económicos”, los que pueden ser encuadrados jurídicamente en alguna hipótesis de incidencia diferente a la declarada por los administrados. Esto conducirá probablemente a confundir calificación económica con calificación jurídica, y viceversa, (materia de esta investigación); además de considerar, que en la norma XVI no se ha establecido un concepto de calificación, o si ésta calificación es económica o jurídica.

El problema se presenta, cuando se produce una discrepancia entre la situación jurídica y la situación de hecho económico de la operación del negocio que se cuestiona; es decir, cuando el fisco pretende recalificar un hecho económico gravado ya ubicado en alguna definición jurídica o hipótesis de incidencia determinada en la ley para encuadrarlo en un presupuesto de hecho distinto.

La Administración Tributaria peruana utiliza la herramienta de calificación ante la

observación de hechos económicos que no guarden relación con los presupuestos de hecho ya establecidos en las normas tributarias. Esta posibilidad de la Administración Tributaria de determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, según Sevillano (2014), es llamada “calificación de los hechos” y se ubica en el plano de los hechos realizados por los contribuyentes, los cuales analizados bajo la lupa de quien está analizando la ley tributaria, deben guardar perfecta armonía con los que son supuestos normativos y “calzar” perfectamente con éstos para que sea exigible el tributo (pp.144), y en efecto, la Administración Tributaria puede calificar los hechos tomando en cuenta los actos situaciones y relaciones económicas que efectivamente realizaron los contribuyentes, como lo establece el Código Tributario en su Título Preliminar (D.S. 133, 2013); sin calificar entendido está, los actos jurídicos realizados por éstos.

Los hechos son narraciones de eventos pasibles de ser interpretados; en ese sentido: calificar, será verificar y apreciar económicamente los hechos, además de verificar si se produjo la subsunción y la incidencia en alguna norma tributaria.

En cuanto a la concepción de calificación, se indica que la denominación de calificación económica del hecho imponible es en realidad una “calificación jurídica del hecho”. Esto pone en confusión y discusión a dichas concepciones respecto a si es económica o jurídica la calificación establecida en la Norma XVI.

La presente investigación se justifica por la importancia de determinar si la calificación establecida en la norma anti elusiva es económica o jurídica, o si es irrelevante diferenciar ello, o si la última subyace a la primera, o si ambas se complementan.

Además, será necesario establecer si la calificación en el sistema tributario peruano está dotada de seguridad jurídica y si el acto de calificar económicamente los hechos, efectuado por la Administración Tributaria, está amparado debidamente en la ley y la Constitución.

También es importante desarrollar y alcanzar su real sentido lógico jurídico, lectura de suma importancia para el administrado responsable del tributo, para la Administración Tributaria como ente administrador del mismo, y para todo operador tributario.

Como antecedente del estudio sobre calificación económica tenemos que, se trata de una verificación de hechos, los hechos son las ocurrencias de eventos económicos que pueden ser interpretados por la Administración Tributaria, quien tiene la facultad de descubrir la verdad material sobre la verdad formal, (sustancia sobre la forma), ósea puede definir una operación en función de su sustrato económico dejando de lado la forma jurídica que fue asignada por los actores económicos. Al respecto, el Tribunal

Fiscal estableció que la regulación del segundo párrafo de la Norma VIII del Código Tributario (hoy Norma XVI) “recoge el criterio de la realidad económica, o calificación económica de los hechos”, además, que “otorga a la Administración la facultad de verificar los hechos realizados, atendiendo al sustrato económico de los mismos a efectos de establecer si estos se encuentran subsumidos en el supuesto de hecho descrito en la norma” (Tribunal Fiscal, 6686-4-2004).

Y sobre calificación jurídica, indica Eusebio Gonzales, que no es que el hecho imponible sea de naturaleza jurídica o económica, lo que es de naturaleza jurídica económica es el presupuesto de hecho, en consecuencia, en las normas relativas a la calificación del hecho imponible no se ofrece ningún problema por estar siempre alrededor del elemento jurídico. Pero cuando la realidad contemplada es económica, a los juristas no les interesa la realidad económica más sino en la medida que ésta haya sido trasladada a la norma por el legislador, pues el objeto de estudio de los juristas no es la realidad, si no la “realidad normativizada” (Bravo, Yacolca, Camus, Gamba & Carmelo, 2009, 139). Esta afirmación en la doctrina reafirma la diferencia y controversia que justifica la inquietud de este trabajo.

Sobre los principios, como el de Seguridad Jurídica y Capacidad Contributiva en relación a la calificación, resaltamos que este último requiere de la calificación como medio de corrección de formas elusivas que equipare la carga tributaria de los sujetos. Por otro lado, con relación al principio de seguridad jurídica, observamos que algunos autores sostienen que, mediante la calificación económica de los hechos, se viola un principio sustancial del ordenamiento jurídico y de los sistemas tributarios, como el de legalidad, dicha polémica discute si debe prevalecer las formas jurídicas frente a las realidades económicas que, bajo la mirada de la Administración Tributaria, pueden constituir ropajes jurídicos que buscan evitar el verdadero hecho imponible gravado con alguna otra norma.

Sobre ello tener en cuenta, que la regulación normativa debe expresarse de tal forma que el establecimiento de los presupuestos de hecho, se encuentren en la legislación lo más amplia y claramente normados, y que, conocidas las manifestaciones de inseguridad, sean éstas resueltas a través del Derecho. Esta certeza de conocimiento debe estar muy vinculada a los sujetos que dependerán de sus facultades cognoscitivas y analíticas para que tengan claridad del contenido de la norma jurídica, y ésta, aplicarla a su esfera personal y patrimonial, pues está claro que los criterios subjetivos no deben estar presentes a la hora de aplicar el Derecho a un determinado supuesto, el ciudadano debe tener el poder de decisión y voluntad de integrar el conocimiento de una norma con la intención del legislador, pues a la hora de que se genere un hecho imponible este

no puede venir sesgado por lo que pudo haber sido, sino por la realidad económica efectiva y que se subsume en una Ley.

El trabajo comenzará abordando la importancia económica y principios constitucionales que se relacionan con la calificación. La hipótesis inicial del trabajo plantea que la calificación establecida en la Norma XVI del Código Tributario comprende a la calificación económica y la calificación jurídica en el proceso de determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible.

El objetivo de la investigación es justificar la hipótesis planteada y sostener que la calificación económica es la apreciación económica de los hechos con consecuencia e incidencia en la tributación.

Veremos definiciones sobre calificación económica y calificación jurídica en posiciones doctrinarias nacionales e internacionales, donde distintos autores citados, aceptan la posibilidad de distinguir ambas (puntos 1.4 y 1.5 del documento – páginas 17 y 25). Abordando a profundidad el problema y propiamente la discusión y confusión que genera la calificación en sus distintos aspectos por demás de complejos, que fueran tratados en su momento por Jarach, Villegas, Palao Taboada, Eusebio Gonzales, Tarsitano y otros nuevos autores, quienes se pronuncian a favor o en contra de la calificación económica de los hechos, sosteniendo algunos, que en materia de hecho imponible, no se debe hablar de verdadera naturaleza económica, ya que el hecho imponible es siempre un hecho jurídico, así lo destaca Eusebio: “es jurídica y lógicamente imposible determinar la naturaleza de un hecho jurídico a través del examen de hechos económicos” (Bravo, Yacolca, et al.,2009, p.134).

En cuanto a su aplicación, iremos paso a paso por el camino de la calificación, además tocaremos algunos conceptos y figuras como el fraude, los actos impropios y otros para evitar su confusión, y que nos ayuden a distinguirla como la herramienta anti elusiva más trabajada y utilizada de las últimas décadas por parte de la Administración Tributaria peruana (puntos 1.6 y 1.8 del documento – páginas 28 y 34), pues considerando que ésta es una de sus facultades, corresponde que, al momento de efectuar su tarea recalificadora, la aplique correctamente.

Posteriormente y muy importante, abordaremos de forma práctica el problema de la investigación mediante el estudio de casos, donde a modo de ejemplo, se realiza la calificación, distinguiendo en cada uno de los casos a la calificación económica y la calificación jurídica en este proceso; del mismo modo, basándonos en la jurisprudencia nacional se analizarán casos resueltos por el Tribunal Fiscal donde haremos de igual

forma, distinción de ambos conceptos (puntos 2.3 y 3.1 del documento – páginas 44 y 70).

Por último, en nuestras reflexiones y conclusiones intentamos demostrar la hipótesis planteada estableciendo diferencias entre la calificación económica con la calificación jurídica y su complementariedad, proponiendo además un ajuste normativo necesario producto de la investigación.



CAPITULO I: ESTADO DEL ARTE

En este primer capítulo, desarrollaremos conceptos relacionados a la calificación, los que servirán de sustento del trabajo para responder a las preguntas planteadas en la investigación.

1.1. Los cambios en la economía producen los cambios normativos en la tributación

La economía estudia las decisiones de los individuos, su actuación con los negocios y los recursos que escogen para ello. Tanto en el ámbito nacional, como en el internacional, las interacciones se realizan normalmente en algún mercado en donde interactúan individuos y empresas.

Cristiano Carvalho, citando a diversos autores sobre el positivismo, indica que el Derecho pasó a ser definido como “un conjunto de mandatos resguardados por amenazas estatales, o de forma más simple, sanciones jurídicas”. En ese contexto la sanción es un estímulo fundamental para que los individuos se sientan compelidos a cumplir con los deberes que le son impuestos por el orden jurídico. Sin embargo, para los economistas “las sanciones jurídicas son vistas como precios” (2011, p 33).

Podemos comprender entonces, desde la perspectiva económica, que los individuos buscan su propio interés, maximizando su utilidad, pensando en sí mismos y en su mayor beneficio. Por tanto, ante el Derecho y sus sanciones, analizarán la conducta más conveniente a realizar y la que les proporcione mayor ahorro.

Analizar la Economía junto al Derecho es necesario, puesto que en todo lugar habrá discordia económica y se necesitarán de leyes en las sociedades para evitar diferencias y conflictos. Los hombres desean paz, un ambiente seguro y estable, para emprender y desarrollar sus negocios, sus contratos, su trabajo, su patrimonio y todo propósito económico conveniente, y es de ello, como lo indica Carvalho, que deriva el contrato social y la autoridad central denominada usualmente Estado (2011, p 28).

Por tanto, es conveniente establecer la importancia del estudio de la calificación y de su naturaleza, económica o jurídica, puesto que ésta asume un rol corrector de los hechos económicos que devendrán en ayudar al Derecho Tributario a establecer la justa tributación, equiparada con la correcta distribución de la carga tributaria en un Estado como el nuestro, con grandes necesidades económicas por atender.

En esa misma línea se expresa Abdías Sotomayor, “los tributos en general y en

especial los impuestos juegan un rol importante, ya que las personas jurídicas y las naturales, representan en términos prácticos el costo de vivir, desarrollarse y crecer económicamente en un determinado territorio” (Sotomayor, 2009, pp. 673).

Las necesidades presupuestales del Estado se apoyan en la capacidad contributiva de las empresas y sus individuos, aquellos que tienen la obligación constitucional de sostener la sociedad en la que viven y ejercen sus negocios.

Entonces, los cambios en la legislación tributaria se originan mayormente por los cambios en la economía. Ningún Estado democrático atrae inversiones si no adapta sus políticas a los cambios económicos globales, a los modelos de negocios, a los contratos ley con grandes corporaciones, u otros.

Si el Estado necesita concentrar inversiones, crear industria, desarrollar las exportaciones, facilitará ello creando dentro de sus políticas económicas ventajas tributarias: exonerando, devolviendo tributos con rapidez, subsidiando; así, los Estados se allanan a los cambios económicos mundiales y ofrecen iguales o más ventajas que otros Estados reformulando o mejorando sus leyes; en suma, se adaptan a los cambios. Un ejemplo lo tenemos en el trabajo de aduanero peruano, cuyo principio es la Facilitación del Comercio, es decir, no solo es el ente de control, recaudador y acotador, su misión principal es facilitador el comercio internacional, sin que ello signifique dejar de recaudar los tributos que corresponde; del mismo modo la tributación interna atraviesa cambios en procura constante de adaptar la imposición y el control fiscal al comercio electrónico.

1.2. Calificación y Capacidad Contributiva

Según Durand Rojo, “el Derecho Tributario recoge principios y reglas con características muy particulares y de un revestimiento constitucional innegable cuyo centro es el tributo”, uno de estos principios con revestimiento constitucional y de importancia para la tributación es el principio de capacidad contributiva el cual analizaremos junto a la calificación (2011, pp.241).

El Tribunal Constitucional en sentencia del año 2004 ha reconocido el carácter implícito de la capacidad contributiva en nuestro sistema jurídico, toda vez que no se encuentra positivado en la Constitución; sin embargo, este principio se encuentra ligado al principio de igualdad y fluye de éste. (STC N° 0033-2004-AI/TC).

Si bien este principio limita al Estado en su capacidad de normar tributos, el legislador debe diseñarlos tomando en cuenta los hechos reveladores de riqueza, si por el

contrario se revela empobrecimiento o desmedro patrimonial, desencajará la capacidad contributiva.

En las normas tributarias, por necesidades de recaudación del Estado, se han creado hipótesis de incidencia que encuadran hechos o actividades de los operadores económicos ligados a la evidencia de signos exteriores de riqueza, para obligar a estos, a contribuir con el sostenimiento de la sociedad mediante sus tributos. De no haber recaudación propiamente dicha, no habría posibilidad de organización.

Dicho esto, la imposición tributaria como forma de obligación de dar al Estado las sumas de dinero con carácter definitivo, para que éste provea a través del gasto, bienes y servicios para satisfacer las demandas sociales, no es más que crear hechos impositivos allí donde se generan actividades económicas y de lucro, o en su extremo gravámenes patrimoniales. Detectar hechos económicos y signos de riqueza para gravarlos servirá para crear hechos impositivos sobre actividades financieras que ocurran y coincidan en el que hacer negocial financiero, que desde la convalidación de la riqueza, como señala Tarsitano, se advierte la influencia de la capacidad contributiva sobre la legitimidad sustancial de la norma tributaria, siendo el fin de la Ley Tributaria alcanzar la capacidad contributiva normativizada que se conecta con una manifestación económica, y este contenido económico se manifiesta como un dato previo necesario a la capacidad contributiva que es la categoría alcanzada por la Ley (2005, pp. 408 a 413).

Sobre lo indicado anteriormente, creemos necesario traer a colación el estudio del principio de igualdad tributaria por parte de la profesora española Gemma Patón, quien ratifica a la justicia financiera como principio general del Derecho Financiero, señalando que la exigencia unitaria de justicia se manifiesta en una doble dimensión que constituye por un lado el principio de capacidad económica o capacidad contributiva sindicándolo como justicia tributaria o fiscal, y por otro lado, el principio de asignación equitativa de los recursos, es decir, la justicia en el gasto público. Para reforzar su afirmación señala que el Tribunal Constitucional Español en Sentencia del 26 de abril de 1990, en salvaguarda y exigencia del efectivo cumplimiento del deber de contribuir, declaró que:

“para el efectivo cumplimiento del deber que impone el artículo 31.1 de la Constitución es imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración Tributaria, ya que de otro modo se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, pues lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de

defraudar.

Es más, la ordenación y despliegue de las potestades de la Administración Tributaria se ha hecho gravitar sobre la idea de justicia, de forma que el desarrollo de aquellas no es una pura opción que quede a libre disponibilidad de la Administración, sino que por el contrario es una exigencia inherente a un sistema justo como el que la Constitución propugna en su artículo 31.¹”

Concordamos además, con la mencionada autora, cuando citando a Rodríguez Bereijó, señala que el poder tributario representa la expresión sincrética¹ de la conexión básica entre el Estado de Derecho y el Estado Social y, en consecuencia, el deber de contribuir a los gastos públicos debe ser considerado un requisito sine qua non² de la condición democrática del sistema, en tanto constituye un elemento indispensable para su existencia y funcionamiento como sociedad política organizada, libre y democrática. (Patón, 2012, pp. 33 a 35).

De acuerdo a lo señalado en la citada doctrina, estamos de acuerdo con afirmar que la Administración Tributaria peruana cumple un papel fundamental en nuestra sociedad, y requiere de los medios y facultades adecuadas para sus revisiones; la justicia que se exige en la contribución no puede ser sesgada y es ahí que las facultades de calificación constituyen una última puerta de sanación del equilibrio contributivo como reflejo de la igualdad para todos en la obligación del sostenimiento de la sociedad.

Y siendo que el sostenimiento de la sociedad como premisa de interés público está atada al bienestar general, esta premisa conlleva al principio de colaboración, anunciando que la obligación de colaboración económica con el estado revierte en el sostenimiento de la sociedad, y para ello la capacidad contributiva se ajusta a que las facultades discrecionales de la Administración, como en este caso el de calificación, buscarán sanar el desequilibrio contributivo a causa de injustas prácticas elusivas que propician que la nación no avance a una sociedad estable, moderna, culta, valorada, digna, sana, segura y honesta.

Finalmente, podemos indicar entonces, que la relación entre capacidad contributiva con la calificación, surge cuando mediante un acto de calificación, se equipara la carga tributaria de los sujetos, es decir, con la calificación se contrarrestará en buena

¹ Según la Real Academia Española: Sincretismo es la combinación de distintas teorías, actitudes u opiniones. Conjuntar y armonizar corrientes de pensamiento o ideas opuestas

² Expresión en Latín que significa “sin la cual no”. Es una expresión que hace referencia a la condición o acción que es indispensable, imprescindible o esencial para que suceda algo.

medida las formas elusivas, pudiendo determinar cuál es impuesto que realmente le corresponde pagar a los contribuyentes de acuerdo con su capacidad contributiva; o dicho de otra forma, corregir lo declarado mediante la calificación podrá significar “corregir en los contribuyentes su deber de contribuir al gasto público”.

1.3. Calificación y Seguridad Jurídica

Luego de concluir que la calificación está resguardada con el principio de capacidad contributiva, será necesario realizar un análisis desde el principio de seguridad jurídica, y por tanto, conocer si a la calificación la ampara el principio de legalidad.

Para Bravo Cucci, la seguridad jurídica es un principio general del Derecho que tiene trascendencia para el Derecho Tributario. Dicho principio gira en torno a la idea de certeza con relación a los efectos jurídicos de un determinado hecho realizado por otro sujeto de Derecho, que es identificado como el “saber a qué atenerse” (Bravo, 2009, pp. 138).

Las normas establecen a los administrados sus deberes y las consecuencias de su incumplimiento. En el caso de la calificación, se sabe que ésta es una facultad otorgada a la Administración Tributaria, que se activa o que puede ser usada cuando en el proceso de inspección de las obligaciones tributarias sospeche o tenga indicios suficientes de que ciertas operaciones económicas realizadas por los contribuyentes no cumplen con atribuir correctamente el hecho imponible que corresponde, o que no están subsumidas en la hipótesis de incidencia correcta, o que se ubican en una operación subyacente a la mostrada en sus contratos producto de ropajes jurídicos para ocultarla. La seguridad jurídica exigirá a la Administración y a los administrados la correcta determinación de la deuda tributaria, que condiga con el correspondiente monto contributivo.

Abdías Sotomayor (2009, pp. 704 a 706), cree que el principio de legalidad junto con el Código Tributario y las leyes especiales, son los pilares y marco que limitan el actuar de la Administración Tributaria y le da especial consideración a las resoluciones y actos de la Administración como otros pilares fundamentales que refuerzan la noción de seguridad jurídica; y señala además, que es necesario contar con una buena Administración Tributaria, en donde los errores sean menores posibles, ya que no solo están en juego los intereses del particular representado por el contribuyente o el responsable tributario, sino que también, están en juego los intereses del erario nacional, en suma llama especial atención a la actuación del ente recaudador respecto de sus procedimientos, determinaciones y pronunciamientos.

Sobre ello cabe preguntarse si la Administración Tributaria peruana conduce su facultad de calificar con la legalidad y seguridad jurídica necesarias, si estas actuaciones no están revueltas de arbitrariedad y si sus pronunciamientos garantizan los intereses del Estado, de los contribuyentes y del bienestar general.

Sobre calificación podemos decir entonces, que existe cierta inseguridad jurídica, en cuanto no encontramos su conceptualización en la norma tributaria o en norma supletoria y habrá cierto desconocimiento en los administrados sobre su procedimiento; y por tanto, el no saber exactamente a qué nos atenemos no condice con la afirmación en esta doctrina.

Sin embargo, si el Código Tributario ha establecido un poder o potestad a la Administración Tributaria como el de calificar y determinar hechos imposables ante actos y situaciones que comprobadamente realicen los contribuyentes, dicha potestad requiere de mayor conocimiento sobre su aplicación y procedimiento. Consecuentemente la Administración Tributaria podrá sostener sus intervenciones sin trasgredir la seguridad jurídica.

Cabe señalar que uno de los objetivos de esta investigación es clarificar su entendimiento y consecuentemente permitir a la Administración sustentar su aplicación, es decir, que la realización de este procedimiento no trasgreda la seguridad jurídica en la relación jurídico - tributaria.

El ciudadano desea el bienestar general, el Estado requiere de los recursos para ello, y los contribuyentes optimizan sus ganancias a través de buscar un menor costo fiscal que los puede llevar a gravar con menor tasa un hecho económico que la legislación grava con otro mayor, o en casos extremos el ahorro puede estar acompañado de simulaciones. La Administración intervendrá y efectuará un análisis o estudio de los hechos económicos que puede llevar a variar el hecho imponible y pronunciarse al respecto, y puede ocurrir, que los contribuyentes recurran con justicia a la seguridad jurídica indicando que una evaluación económica de los hechos no ampara el pronunciamiento de la Administración porque se desconoce del procedimiento de calificación, y que por tanto carecería de legalidad.

Reclamarán además que no puede prevalecer dicha evaluación a causa de desconocer acuerdos, contratos y negocios jurídicos que los particulares son libres de realizar en el que hacer económico empresarial. Entonces podemos afirmar, que la merma de confianza en el derecho no es otra que la falta de seguridad jurídica a las intervenciones y pronunciamientos de la Administración, que para el caso materia

de investigación, calificar pueda tener consecuencias por falta de concordancia con este principio constitucional.

Cabe señalar, que la seguridad jurídica es más que solo establecer una norma y hacerla de conocimiento, este es un principio que junto al de legalidad y jerarquía normativa están previstos en el texto del artículo 74° de nuestra Carta Magna.

En la Sentencia del 10 de Junio del 2010, el Tribunal Constitucional menciona el principio de seguridad jurídica, y precisa que la seguridad jurídica como valor no debe ser entendida aisladamente, sino que este principio debe ser concebido con los demás derechos constitucionales, por ello debe entenderse que con el pretexto de defender la seguridad jurídica no puede vaciarse el contenido de los demás derechos (STC N°05296-2007-PA/TCC). (subrayado nuestro).

En ese sentido, si bien la calificación podría requerir de un procedimiento, dicha facultad no atenta contra el principio de seguridad jurídica, por ser una facultad administrativa de verificación con la que puede determinarse la real operación económica o alguna subyacente, que pueda ser juridificada y ubicada en distinta hipótesis de incidencia y consecuentemente un gravamen diferente.

Cabe agregar que a la Administración le corresponde la probanza y el sustento³ de su determinación mediante calificación, y al administrado defenderse, utilizando las garantías propias del debido procedimiento en sede administrativa o el debido proceso en sede judicial, de ser el caso. El agente de la Administración Tributaria está habilitado para calificar los hechos económicos y el hecho imponible, determinando una nueva obligación con el Estado, a su vez, el administrado tiene la carga de defenderse y demostrar que es errónea dicha calificación. La motivación de los actos es elemental por parte de la Administración

Señalar además, que toda clausula anti elusiva defiende el principio de primacía de la realidad, y ello se puede observar en materia laboral y es aceptada; por tanto, en materia tributaria no puede ser distinto el tratamiento, puesto que no se vulnera ninguno de los principios establecidos en el artículo 74 de la Constitución o de los enunciados de la Norma IV del del Título Preliminar Código Tributario. Más aún en el caso de la calificación, ésta guarda la seguridad jurídica correspondiente, puesto que no se trata de inventar hechos imponibles nuevos, lo que si afectaría la seguridad jurídica, sino que, se tratará de poner en evidencia mediante investigación probada

³ “Defender o sostener determinada opinión”, según el diccionario de la Real Academia Española.

el hecho imponible oculto, o lo que es lo mismo, evidenciar la verdadera intención o verdadero propósito del contribuyente, el acto ocultado.

Cuando la norma XVI hace referencia a la intención y propósito, menciona además a las relaciones económicas que efectivamente persigan o establezcan los administrados, es decir, hace referencia sobre todo a establecer los fines perseguidos, y este análisis será vital para determinar finalmente el hecho imponible que corresponde, o como lo enfatiza Mur Valdivia al referirse a la calificación: ^Para que la evaluación sea objetiva, la Administración tiene que centrarse en los “fines” y no en las motivaciones de los actos realizados, pues las motivaciones son subjetivas e irrelevantes para el Derecho, y los fines, que son la “causa” de todos los actos, son una realidad objetiva” (Mur, 2008, pp 605).

La calificación será entonces una herramienta anti elusiva no peligrosa, que con un adecuado procedimiento no generará incertidumbre e inseguridad jurídica en los contribuyentes, en el sentido que la Administración pueda reformular sus operaciones arbitrariamente, pues realizar este mandato con las pruebas materiales y fehacientes se traducirá en un correcto procedimiento administrativo.

Finalmente es necesario establecer sobre la seguridad jurídica en referencia a la calificación, que esta facultad no impide ni coacta el derecho del administrado o su autonomía privada para contratar, con quien contratar, como y cuando hacerlo, o decidir el contenido de los contratos, los administrados tienen la libertad de elegir las figuras jurídicas convenientes con sus necesidades de negocio, estas libertades son principios económicos contenidos en la Constitución, propios de un Estado democrático de derecho.

1.4. La calificación no es un método de interpretación de las leyes tributarias

Las normas pueden ser interpretadas de distintas formas, lo que podría causar distintas formas de justicia. El proceso de conocimiento de las normas implica averiguar su significado, este proceso se traduce en la interpretación de la norma como una labor de traducción de su texto.

Sobre interpretación de normas tributarias Bravo Cucci indica que: “siendo la norma tributaria como otras normas jurídicas, una estructura lógico-jurídica revestida por signos lingüísticos, su interpretación es la averiguación del significado de tales signos, o lo que es lo mismo, el resultado de atribuirles valores. Adoptando una posición cognitiva, la interpretación es un proceso a través del cual la norma jurídica se revela

al intérprete” (Bravo, 2009, pp. 207).

Antes de hacer un repaso de los métodos de interpretación, debe señalarse que en el primer párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario vigente, se establece la potestad de usar todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho en la aplicación de las normas tributarias. Lo establecido aquí nos indica que los operadores de este derecho necesitan conocer el contenido de las normas tributarias, su sentido, alcance y significado. Para el trabajo interpretativo debe tomarse la forma de interpretación más razonable, tomando en cuenta consideraciones económicas, políticas, sociales, jurídicas y otras que son propias de los dispositivos legales con contenido tributario.

Como parte del trabajo de revisión fiscal, la SUNAT ostenta la facultad de recalificar; sin embargo, dicha facultad es confundida como método de interpretación de la norma tributaria o método de interpretación económica; por tanto, será importante establecer si la calificación en efecto es una forma o método de interpretación de las normas tributarias, o si es una apreciación económica de los hechos con consecuencia o incidencia en la tributación.

La situación puede llevar a contradicciones; pero sostenemos que la calificación es establecida como una facultad, más no como un método. Para ello traemos a colación el análisis de algunos métodos de interpretación en el Derecho.

Uno de esos métodos, es la Interpretación Económica, que como Análisis Económico del Derecho es la aplicación del método científico propio de la ciencia económica al análisis y explicación del sistema jurídico (incluyendo la estadística, teoría de precios, análisis costo-beneficio, costos de transacción, entre otras).

Sobre el análisis económico de la ley, Guido Alpa distingue que hay dos fases en las que puede operar el análisis económico del Derecho, la primera es la fase de la creación de los instrumentos jurídicos, cuyos móviles del sistema jurídico son políticos, religiosos, sociales, económicos, etc. que animan a colectividades, representantes a dictar normas de comportamiento, siendo el aspecto económico uno de los factores predominantes de las normas destinadas a reglamentar el precio de categorías específicas de productos o de servicios; que puede responder a finalidades fiscales (ejemplo, la gasolina) o sociales (ejemplo el pan o la merced conductiva razonable en los contratos de arrendamiento); puede tutelar intereses de organizaciones (ejemplo los sueldos); puede tutelar intereses históricamente fundamentales (ejemplo la indemnización en los casos de expropiación). El

instrumento económico se convierte, así, en un intermediario de los factores políticos, religiosos, sociales, que operan a través del Derecho (1983, pp. 302).

En una segunda fase sobre las relaciones entre la Economía y el Derecho, se observa la forma como opera. Ejemplo, el régimen de la construcción que permite el desarrollo de la economía, pero que es regulado por las municipalidades que controlan la facultad del constructor de construir a su libre decisión sobre el terreno de su propiedad, esto con el propósito de detener construcciones irracionales o sin armonía, que puede interponerse a la libre economía de mercado pero que garantiza a la colectividad un orden social y urbano necesario. Lo que nos dice, es que se podrá interpretar la ley tomando en cuenta la necesidad económica que la motiva, no obstante ello, concluye el citado autor, que es el jurista quien “al tomar sus decisiones, debe tener en cuenta muchas consideraciones, y debe aplicar, en particular, modelos éticos y de justicia, y valorar los deberes recíprocos que la ley regula; asimismo señala que los economistas no tienen nada que ver con la toma de decisiones, el deber de éstos consiste en describir cómo opera el mundo, la economía no dispone de una escala de valores, por dicha razón, el político, el moralista, el periodista o el jurista están premunidos de la escala de valores que se necesita y, es así, que pueden tomar o recomendar una decisión” (Alpa, 1983, pp. 302).

Más al extremo, otros autores indican que las normas se interpretarán en base a su consideración jurídica y no puede establecerse conceptos y necesidades económicas en primacía de lo jurídico, como lo indica García Novoa “se defrauda la seguridad que da el acogerse a categorías jurídicas válidas para el ordenamiento jurídico recurriendo a criterios interpretativos de la ley que, como el principio de ‘interpretación económica’, se fundan en relativismos conceptuales, que merman la confianza del ciudadano en el Derecho” (Bravo & Yacolca, 2011, p.161) 4.

Para analizar aún más el criterio de realidad económica frente a su consideración como método de interpretación económica, Lourdes Calderón nos lleva por un recorrido de la historia sobre el enfoque económico en la interpretación de las normas tributarias, que surge en Alemania en el año 1919 al ser incorporado en el artículo 4 de la Ordenanza Tributaria del Reich, siendo Enno Becker su principal impulsor y por la que postulo que: “en la interpretación de las leyes tributarias debe tenerse en cuenta su finalidad, su significado y el desarrollo de las circunstancias” (Calderón, 2003, pp. 62). El principio recogido en los años 20 en Francia, y en el año 1947 por Argentina mediante la ley 11683 y el Código Fiscal de 1948 cuyo inspirador fue Dino

⁴ El subrayado es nuestro.

Jarach, posteriormente, el enfoque fue recogido por el Modelo de Código Tributario para América Latina en 1967, en términos que, “las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al interprete quien podrá atribuir a las situaciones y actos ocurridos, una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica” (Calderón, 2003, pp. 63).

Citando a Giuliani Founrouge indica que los fundamentos del principio de primacía de la realidad, supone verificar el contenido económico real de las operaciones, con prescindencia de formas y estructuras inadecuadas, o dicho de forma distinta, que si por error, ignorancia o mala fe, los contribuyentes esconden sus propósitos efectivos con apariencias formales distintas, “el fisco puede prescindir de esas apariencias y determinar la obligación tributaria según la realidad oculta sin necesidad de demostrar la nulidad del acto jurídico aparente o accionar por la vía de la simulación” (Calderón, 2003, pp. 64) .

En suma, el principio de “interpretación según la realidad económica, supondría desconocer la eficacia de los efectos jurídicos si las partes han distorsionado la realidad de la operación económica utilizando una forma jurídica inapropiada que se busca con el solo efecto de burlar al fisco, o dicho de otra forma, es la facultad del intérprete de desconocer la eficacia de la forma jurídica para adaptarla a la realidad, predominancia de substancia sobre la forma” (Calderón, 2003, pp. 62-65)

En ese sentido debemos acotar, que más que un método, encontramos en la Ley 116835 Ley de Procedimientos Fiscales de Argentina en su artículo 1º, un precepto dirigido al interprete, que manda a observar en la interpretación de sus disposiciones, a su fin y a su significación económica. Dicho criterio de significación económica en la interpretación de la ley tributaria, según Tarsitano, despertó críticas, en especial cuando tal criterio de significación económica se aplica con pretensiones de recalificar negocios jurídicos que son la fuente de resultados imposables (2005, pp. 413). Sin embargo, creemos que la ley no establece un mandato de interpretación de sus disposiciones basado en la interpretación económica, el precepto es una forma de

⁵ Artículo 1º del Texto Ordenado de la Ley 11683.- En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones.

Artículo 2º del Texto Ordenado de la Ley 11683.- 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.

entender su significado normativo basado en su necesidad impositiva y en la capacidad contributiva de sus contribuyentes; pues al observar su artículo 2° sobre calificación económica, el mandato establece “atender” y no aplicar un método económico.

Agregar, que el método recibió grandes críticas, Sanz de Urquiza por ejemplo, indicaba que: “No puede existir una interpretación distinta para cada una de las normas que componen las distintas ramas del Derecho”, la premisa se sostenía en la interpretación de normas tributarias, sin tener en cuenta la totalidad del ordenamiento jurídico. Es decir que los llamados métodos específicos de interpretación deben ser empleados en armonía con el resto del ordenamiento jurídico. “El uso exagerado y arbitrario de la consideración económica en la interpretación de la ley impositiva – aunque tenga un fundamento en las necesidades económicas de los estados – conduce necesariamente a la inseguridad jurídica”.(1990, pp. 28, 29); sin embargo, para las siguientes décadas esta interpretación económica de las leyes tributarias da paso al análisis de la realidad económica es decir a la facultad de verificación mediante la calificación económica, descubrir la verdad material, mediante el análisis económico de los hechos y su sustrato económico.

En ese sentido es importante mencionar que, ante las críticas expuestas en la doctrina del momento, los autores Jarach y Villegas, se pronunciaron. Dino Jarach, (1999, pp. 395), indicó: “hay quien dijo que en materia tributaria las leyes se interpretan económicamente y no jurídicamente. Esta aseveración es un verdadero desatino, porque las leyes tributarias, como todas las demás, siempre se interpretan jurídicamente. La consideración económica no es una interpretación opuesta a la jurídica, es un criterio jurídico que sugiere al intérprete tener en cuenta el contenido económico de los hechos para encuadrados en las normas materiales”. En igual medida Héctor Villegas (1995, pp.171) afirmó que: “... lo dicho no debe llevar a confundir las cosas. La tarea de interpretación de normas jurídicas es siempre tarea jurídica. El procedimiento en estudio no es un “método económico” de interpretación con el sentido de que las reglas interpretativas dimanen de la economía. Esta ciencia no se ocupa de desentrañar el significado de la ley y no puede contener reglas o principios sobre el punto”. (subrayados nuestros).

De lo expuesto podemos apreciar que si bien algunos autores entendían el criterio de la realidad económica como un método más de interpretación de la ley tributaria, en el entendido que con ello se ponía en riesgo la seguridad jurídica, al otorgarle poder a las administraciones tributarias con el que podían actuar y determinar

arbitrariamente al aplicar el criterio de interpretación económica, Jarach y Villegas coincidieron afirmando que las leyes siempre se interpretan jurídicamente, y que el criterio citado, solo permitiría a la Administración observar el contenido económico que albergan las leyes tributarias, en el sentido que el legislador al establecer los impuestos considera la capacidad contributiva tomada de la capacidad económica y realidad económica de aquellos a los que se le impone un gravamen.

Sobre el Método Analógico; primero es necesario establecer que analogía significa según la Real Academia Española “Relación de semejanza entre cosas distintas”, y en el ámbito del derecho: será un método mediante el cual una norma jurídica se alarga hacia casos o hechos semejantes que esta no comprende.

Este Método Analógico se fundamenta en otorgar un trato igual a una situación que el legislador no previó; es decir, resolver de igual forma a un caso regulado uno que no lo fue. De esta forma los juristas han encontrado en este método uno para cubrir lagunas en la legislación. Sin embargo, como establece Sans de Urquiza, “no puede hacerse por vía de integración analógica lo que no puede hacerse más que por disposición de la ley”, además de plantear, que el problema de dicho método se presenta sobre determinar, cuándo y cómo se establece un trato igual y si éste prevalece sobre los principios de legalidad, seguridad jurídica y otros a valorar (1990, pp. 65).

Otro método de importancia es el Método Literal, que consiste en usar reglas lingüísticas del entendimiento del lenguaje escrito para averiguar lo que se halla descrito y producido en la norma; es decir, este método utiliza la gramática y el significado de las palabras. Asimismo, se sostiene que este es un método primario a aplicar por tomar en cuenta el significado de las palabras, las frases y oraciones que componen una norma. El intérprete debe analizar lo redactado en la norma y fijar su atención en los términos, en la medida que la norma legal tributaria es en esencia similar a otras. O como lo señaló Juan Lino Vargas, resaltando la doctrina francesa: “la Interpretación Literal considera sólo el significado de las palabras usadas en el texto de la norma, tomándolas en su acepción usual, sin acudir a rebuscamiento de significados”. (Castillo, Collantes, López, 2009, pp. 91).

Por otro lado, siendo que la lógica estudia las estrategias que sigue la inteligencia, para el Método Lógico, interpretar la ley será un proceso consistente en establecer un sentido a las normas jurídicas de forma sistematizada donde la principal fuente será la razón del conocimiento.

Entonces, si la interpretación literal le resulta al operador de poco alcance y limitada, será de utilidad el Método Lógico basado en la razón, con el que se busca las causas de creación de la norma (ratio legis) y la finalidad u objetivos que preceden a esta. Sobre ello indica Ruiz de Castilla, que “cuando la interpretación literal resulta muy limitada porque no permite llegar a una posición interpretativa suficiente compatible con la política fiscal, derecho constitucional, derecho de la hacienda pública, o derecho tributario, el sujeto tiene que recurrir a otros métodos de interpretación”.

Otro método es el Histórico, que se basa en interpretar la intención del legislador al crear la norma. Utilizará los antecedentes jurídicos, los fundamentos, los proyectos, los considerandos, las normas precedentes, y todo antecedente legislativo a la ley, no obstante ello, este método es discutido porque muchas veces la norma puede ser determinada con contenido subjetivo, o sin la intención manifiesta del legislador, y en otras, resulta un obstáculo cuando el derecho requiere adaptarse a nuevas circunstancias sociales económicas o políticas por las que se pretende normar.

Este Método Histórico propone entender el significado de la norma en base a conocer los antecedentes históricos, precedentes legales, exposición de motivos y otros que nos otorguen la intención del legislador al momento de crear la norma. Bravo Cucci agrega que “este método en su variante evolutiva (método histórico evolutivo), pretende una interpretación dinámica de la norma, adaptándola a las circunstancias existentes en el relacionamiento social, sin que ello implique comprender, en las hipótesis normativas, circunstancias de hecho no previstas al momento de la expedición de la norma, pues ello implicaría recurrir a la analogía, figura que se encuentra proscrita en nuestro ordenamiento jurídico tributario, pues violenta el principio de reserva de ley” (Bravo, 2009, pp. 215-216).

Por último, el método sistemático, es aquel que requiere tener en cuenta que las disposiciones legales deben tomar relación, concordancia y sobre todo vinculación con la norma a interpretar. Por tanto, requiere la agrupación de normas que tengan un mismo fin y el análisis de la estructura de estas.

Sobre el estudio de este método, es conveniente señalar lo indicado por el profesor español Pérez de Ayala quien cita a la uniformidad de la doctrina en una postura de utilizar una pluralidad de datos e instrumentos o varios métodos, (Método Ecléctico o Mixto), refiriéndose a lo siguiente:”

- a) En primer lugar, debe tomarse como dato ***la propia letra de la ley***⁶. Pero teniendo en cuenta que su puro sentido gramatical no basta, aunque sea claro.
- b) En segundo lugar, debe utilizarse por el intérprete el ***dato lógico***, relacionando en abstracto las diversas partes de la norma y aplicando los conocimientos, conocidos aforismos y reglas lógicas de interpretación acuñados ya por la práctica jurídica.
- c) Asimismo, en derecho fiscal es especialmente importante el ***dato teleológico***, constituido por los fines que el legislador se propuso alcanzar con el precepto.
- d) Naturalmente deben también utilizarse el ***dato histórico*** en la interpretación de la ley fiscal analizando las circunstancias del lugar y del tiempo en que la ley se promulgó y la génesis de su elaboración.” (Pérez de Ayala 1968, pp. 109)⁷.

Como hemos visto, todos los métodos repasados se basan en las formas de interpretación de las normas. El Método de Interpretación Económica busca establecer que quiso económicamente determinada norma. La interpretación de normas, no describen a la calificación. La inclusión de la calificación económica en la norma tributaria no persigue crear un método de interpretación, tampoco establecer que su aplicación interprete la propia norma tributaria.

Al apreciar los distintos métodos que ayudan a interpretar las normas tributarias, debemos señalar específicamente que la calificación como facultad no requiere de formas de interpretación para su aplicación, este contenido está solo referido a la potestad de revisión que el Código le otorgó a la SUNAT, resumida solo como la facultad de verificar los hechos económicos ya ocurridos, como antecedente al hecho imponible tributario.

En esa línea, cabe citar lo establecido en la RTF N° 00590-2-2003 donde el Tribunal Fiscal manifiesta la siguiente posición: “Que si bien nuestro Código Tributario señala expresamente que las normas tributarias se interpretan según los métodos de interpretación admitidos por el Derecho, incorpora el criterio de la realidad económica no en el entendido de un método de interpretación, sino de una apreciación o

⁶ Las cursivas son propias del texto.

⁷ Los resaltados y subrayados son nuestros.

calificación del hecho imponible, que busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes, razón por la cual permite la actuación de la Administración, facultándola a verificar o fiscalizar los hechos imponibles ocultos bajo formas jurídicas aparentes”⁸ (citado en Bravo, Yacolca, Gamba D. Ed., 2012, p. 27-28).

Ello permite afirmar en nuestro trabajo, que la calificación económica no es un método de interpretación de normas, sino la facultad de apreciar hechos para gravarlos, de corresponder, con una mayor tasa o con una diferente a la declarada.

Finalmente cabe indicar, que los métodos de interpretación son procedimientos metodológicos para la labor interpretativa de las normas, los operadores tributarios pueden interpretar las disposiciones legales que corresponden a las normas tributarias utilizando los métodos aceptados por el derecho; sin embargo, en cuanto a la calificación, la SUNAT no utilizará métodos de interpretación en su tarea calificadora, solo fijará su atención a los hechos económicos que ocurren en el mundo fáctico en base a su facultad de revisión.

1.5. Posturas sobre calificación económica y calificación jurídica

Diversos autores sostienen que en materia tributaria todas las leyes se interpretan jurídicamente y que la calificación económica no es la excepción, pues como cualquier otra ley es un error interpretarla económicamente. Afirmar esto es equivocado, porque la calificación no debe interpretarse económicamente, porque el acto de verificar hechos económicos de una operación, como ya lo hemos señalado, no es un método de interpretación, es una facultad de verificación del contenido económico de los hechos.

Veamos algunas citas:

El autor español Pérez Royo indica que las normas se interpretan sobre muchos criterios entre los cuales se considera el de la realidad en la que actúan, es decir criterios sociales políticos económicos y otros; agrega además, que esta apreciación es para todo el ordenamiento jurídico y que todas las normas jurídicas tiene un sustrato económico que no es exclusivo de las tributarias, por tanto concordamos cuando afirma que “Todas las normas jurídicas tienen un sustrato económico y el de las tributarias no es necesariamente el más acentuado por citar algún ejemplo: las

⁸ Subrayado nuestro.

normas de regulación del mercado de valores...” (Pérez, F. 2000, pp. 90).

Más cercano al concepto, Dino Jarach (2013, pp. 390) nos dice que un análisis con consideración económica es un criterio jurídico que permitirá interpretar los hechos para ser subsumidos en las normas: “La consideración económica no es una interpretación opuesta a la jurídica; es decir, es un criterio jurídico, que sugiere al interprete tener en cuenta el contenido económico de los hechos para encuadrarlos en normas materiales”. Y más cerca a la hipótesis que planteamos, Villegas hace hincapié en que la ley tributaria se aplique prescindiendo de cualquier forma inapropiada, se atiende a la realidad y no a las formas jurídicas, e indica: “Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien podrá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica. Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas”. (2001, pp. 173).

Por otro lado Lozano no nota diferencia sustancial entre calificación económica y calificación jurídica, estableciendo que calificar es investigar los hechos más allá de la documentación en evidencia: “la calificación jurídica no es en esencia distinta a la calificación económica, lo que ocurre es que, cuando se califica económicamente, se decide ignorar los términos del Derecho Privado que han utilizado las partes, y se les busca un significado acorde con el tipo legal tributario en el cual se subsume el caso concreto, se trata, por lo tanto, de una investigación de los hechos más allá de la documentación presentada por ellos”. (Lozano, 2005, pp. 155-156)

En su acepción con uno de los conceptos más cercanos a la década Bravo Cucci, nos describe que hay por parte de la SUNAT un trabajo de calificación jurídica al subsumir los hechos identificados en la hipótesis de incidencia de la norma tributaria correspondiente⁹, sin embargo no nos ayuda a establecer diferencias entre hechos económicos y hechos imposables: “La calificación de los hechos imposables únicamente persigue la identificación del negocio jurídico que en realidad se ha realizado pero a efectos de subsumirlo en la hipótesis de incidencia de una norma tributaria” (Bravo, 2009, pp. 255).

En lo dicho por Eusebio Gonzales, este autor niega que se recalifiquen hechos

⁹ Subrayado nuestro

imponibles y señala que nunca debería hablarse en materia de calificación del hecho imponible, de “verdadera naturaleza económica” dado que el hecho imponible nunca es un hecho económico”. Esta afirmación concuerda con nuestra postura, puesto que el citado autor pone de manifiesto la diferencia entre hecho económico y hecho imponible, aclarando además, que el hecho imponible es siempre un hecho jurídico, y no es que el hecho imponible sea de naturaleza jurídica o económica, lo que es de naturaleza jurídica económica es el presupuesto de hecho, puntuaciones con las que también concordamos. Sin embargo, el autor cierra su conclusión indicando que “cuando la realidad contemplada es económica, a los juristas no les interesa esa realidad, les interesa la realidad económica en la medida que haya sido trasladada a la norma por el legislador, es decir, el objeto de estudio de los juristas no es la realidad, si no la “realidad normativizada” (Bravo, Camus, Gamba, Yacolca & Carmelo, 2009, 139); concepto con el que podemos concordar, pero sin dejar de mencionar la importancia de la verificación de la realidad económica, puesto que ella antecede a la realidad normativizada, es decir antes de la calificación del hecho imponible debemos contemplar la calificación económica de los hechos, lo que sostenemos.

Entonces la calificación básicamente consistirá en verificar un hecho o situación determinada, una actividad o momento intelectual posterior o de análisis, que conlleva una determinación económica y otra jurídica, ordenar este proceso será muy importante. En ese sentido, en sus comentarios a la Norma XVI, Ruiz de Castilla nos acerca más al análisis planteado en el trabajo, precisando que el camino de una calificación es el mismo para saber si un hecho ocurrido en la realidad producirá o no la obligación tributaria que genera el impuesto, planteando los siguientes pasos:

- a) Determinar la esencia económica del hecho
- b) Con la identidad económica determinada buscar si este hecho cumple con alguna de las hipótesis de incidencia prevista en la norma.
- c) Cumplidos los pasos anteriores el hecho devendrá en hecho imponible y generará el nacimiento de la obligación tributaria.

Determinar la esencia económica del hecho, analizar si se ubica en alguna hipótesis de incidencia que genera un impuesto o la obligación tributaria de este, relata un itinerario de etapas por las que tendrán que pasar los operadores del derecho (Robles, Ruiz, Villanueva & Bravo, 2014, pp. 104).

En otro de sus textos el autor mencionado, nos indica que la calificación precede a la

elusión y es “cierta actividad intelectual que procura determinar la figura jurídica que corresponde aplicar, cuando en el plano de la realidad, ocurre un hecho que es capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria”

Explica también, que la calificación se encuentra al inicio de tres etapas en la secuencia de hechos que conducen al nacimiento de la obligación tributaria (hecho, ley y hecho imponible), en la primera un hecho económico – hecho de la realidad, en la segunda una ley específica que alberga este hecho, y en la tercera el hecho de la realidad pasa a producir el nacimiento de la obligación tributaria.

Y a la pregunta sobre qué sujeto o sujetos realizan la calificación.? nos explica que en principio la hará el privado y por su parte la hará Administración Tributaria. Cuando el privado realiza la calificación de los hechos, lo hace con conocimiento de la ley e identifica y alberga este hecho en alguna hipótesis de incidencia, determinando un tributo que le corresponde pagar al Estado. Pero también lo puede hacer la Administración Tributaria en su trabajo fiscal, puesto que en su actividad investigadora revisa o verifica si se ha calificado correctamente un hecho económico en la hipótesis de incidencia correspondiente, teniendo la facultad de corregir la calificación efectuada por el administrado o lo que es recalificarla. Esta tarea según el profesor Ruiz de Castilla consiste en: desarrollar un trabajo de identificación de la esencia del hecho ocurrido, donde primero se tiene que llevar a cabo el trabajo de calificación económica para pasar a la tarea específica de la calificación jurídica¹⁰ (Ruiz de Castilla 2018, pp 175 al – 178).

Por tanto, para este autor existe clara diferencia entre la calificación económica y calificación jurídica. La económica será necesariamente anterior a la jurídica, sin la primera no se podrá encontrar o determinar a la segunda. O más claro, sin calificación económica del hecho no habrá calificación jurídica de este hecho.

Más aún, el autor separa conceptos y explica que los particulares tienen que gozar de riqueza económica, para transferir parte de ésta a favor del Estado, y que si un determinado ingreso fiscal cumple con la definición de tributo, le será aplicable los principios constitucionales tributarios como: los de reserva de ley, legalidad, igualdad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad u otros, pues es la ley y solo la ley quien será capaz de crear el hecho generador o nacimiento de la obligación tributaria. La intervención de la SUNAT se basa en desarrollar importantes labores de control interno y de frontera, y no podrá rebasar el trabajo que la ley le confiere.

¹⁰ Subrayado nuestro

Fiscalizar la correcta tributación implica verificar sobre hechos del mundo factual, que lo declarado por los contribuyentes encuadre en la hipótesis de incidencia que corresponda a las operaciones económicas realizadas por ellos. Al aplicar su facultad fiscalizadora, SUNAT no solo verificará en pruebas el sustento correspondiente de las operaciones económicas, además puede calificar aquella declarada cuyo contenido económico no encuadra en la hipótesis de incidencia elegida.

1.6. El camino de la calificación.

La calificación, es una norma jurídica establecida en la cabecera del primer párrafo de la Norma XVI del Código Tributario y aunque no se ha precisado donde recae, en el primer párrafo de esta Norma queda sobreentendido que su objetivo es determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible.

Calificar será probar lo que realmente ha hecho el sujeto. En un proceso de fiscalización la Administración Tributaria solicitará documentación probatoria de los hechos, pero si estos no son suficientes para su probanza podrá hacerse de otros elementos de prueba que demuestren que lo que ha ocurrido es otro hecho, esto será calificación económica, puesto que la Administración verificará la operación en términos económicos, ósea verificará su contenido económico.

Pero que son los hechos?. En la realidad ocurren hechos, estos hechos subyacen a intereses económicos, sociales, interpersonales, etc. Los hechos para que tengan consecuencias en la realidad serán juridificados; es decir, la norma les dará un peso, juridificará las relaciones y el derecho le pondrá pautas.

Un hecho será un enunciado fáctico que atiende una alteración individual en el mundo fenoménico con determinadas condiciones de espacio y tiempo en que se dio la ocurrencia: hecho político, hecho social, hecho histórico, hecho económico.

Para diferenciar los hechos del mundo fáctico de los hechos jurídicos podemos tomar las palabras de Paulo de Barros Carvalho quien explica:

^...existe un lenguaje que nominamos social, que conforma la realidad que nos rodea. Sobre esa camada, "el lenguaje del derecho positivo", como discurso prescriptivo de conductas, va a suscitar aquel plano que forma parte de la "facticidad jurídica": los hechos jurídicos no son los hechos del mundo social, constituidos por el lenguaje del que nos servimos en el día a día. Antes, son los enunciados proferidos en el lenguaje competente del derecho positivo articulados de acuerdo con la teoría de las pruebas...^ (Carvalho, 2013, pp. 157).

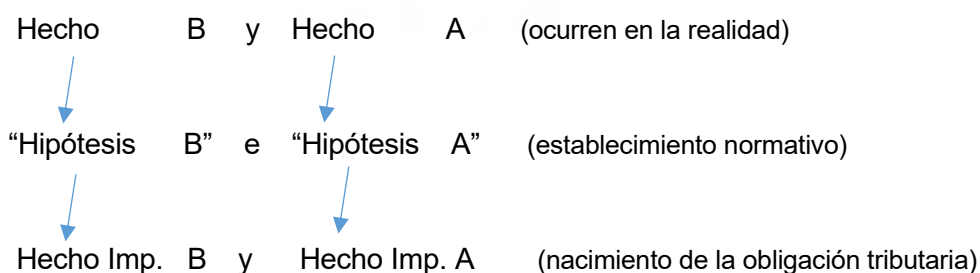
El citado autor explica además, que los derechos, pretensiones, acciones y excepciones son efectos de hechos jurídicos, y que si los cambios entre objetos de nuestra experiencia fueran relatados en nuestro lenguaje social obtendremos a los hechos en su total sentido, y son estos cambios, meros eventos, los que toman la condición de hechos. Del mismo modo y desde el punto de vista del Derecho, aquellos hechos de la realidad social no dejarán de ser meros eventos mientras no estén formulados en el apropiado lenguaje jurídico.

Volviendo al campo tributario y según el establecimiento normativo, la Administración calificará económicamente los hechos, mediante un procedimiento administrativo de fiscalización, donde el fiscalizador puede intuir sobre una operación económica que lo sucedido es distinto a lo declarado, esta hipótesis tendrá que traducirla en material probatorio jurídico base para su expediente administrativo y para cualquier instancia superior.

Además, debe encontrar la verdadera naturaleza de los hechos (no la verdadera naturaleza de la norma). Ejemplo: Un contribuyente evaluará los hechos y dirá que según la realización de estos se trata de un “hecho B”, lo que llevará a que la “hipótesis B” subsuma a este hecho B, luego el hecho B ya no será un hecho normal, se ha vuelto un hecho imponible, porque la norma le ha caído encima. En resumen, para que haya hecho imponible, debe haber un hecho en la realidad y que una norma lo haya subsumido.

Siguiendo con el ejemplo, la SUNAT puede pronunciarse determinando que ese hecho no es B sino que es A, esto será calificar (o recalificar). Por tanto, al hecho de A le corresponderá la hipótesis de A, ésta la subsumirá y generará el hecho imponible A.

SUPUESTOS DE LA REALIDAD HECHO A Y HECHO B



Notas:

- Hecho B se subsume en la hipótesis de incidencia B y nace la obligación tributaria B.
- Hecho A se subsume en la hipótesis de incidencia A y nace la obligación tributaria A (calificación)

Fuente: Elaboración propia con anuencia del profesor Luís Durand Rojo

Mención aparte, diremos que en caso se califique al hecho B como C y no haya norma sobre éste, pues no habrá hecho imponible y nada le estará subsumiendo.

Veamos otro ejemplo: Vamos a suponer que la hipótesis B (donación) es exenta o menos gravosa que la hipótesis A, el contribuyente dice que es B y aplica la consecuencia que es la menos gravosa, la Administración fiscaliza e intuye que no es B lo que está haciendo, sino que se trata de A (compraventa) y observa actos situaciones y relaciones económicas que efectivamente fueron realizados, que le indica que lo realizado es A y no B. Es decir, la SUNAT califica económicamente los hechos y determina que se trata de una compraventa y no de una donación, la hipótesis será otra, y no habrá un problema de hipótesis porque la hipótesis está, el problema será del hecho imponible que provoca porque podrá ser más gravoso para el contribuyente. Resumiendo, para subsumir un hecho A en la hipótesis A, necesito calificar que el hecho es A cuando el contribuyente dijo B, y al momento de demostrar que el hecho no es B sino A, la norma la subsume y arrojará el hecho imponible correspondiente.

Con el ejemplo podemos comprender que la Administración no buscará encontrar la verdadera naturaleza de la norma, buscará encontrar la verdadera naturaleza del hecho, hecho que realizó el contribuyente; es decir, qué si los hechos en la realidad corresponden a A, la Administración necesitará material probatorio para ello.

Por la redacción de la Norma XVI se puede entender que “verificar los actos, situaciones, y relaciones económicas”, serán instrumentos de SUNAT para determinar el hecho; pero para determinar el hecho o los hechos, tendrá que obtener material probatorio. La apreciación económica que ha efectuado el fiscalizador la traducirá en una posición jurídica probada, el Juez (el Tribunal) no podrá evaluarla de no encontrar el material probatorio.

Insistir en la necesidad de la probanza, es de suma importancia, puesto que una resolución que determina calificación necesita de fundamentos jurídicos acompañados del material probatorio necesario, toda vez que como lo indica Duran Rojo, “de acuerdo a la tendencia jurisprudencial del Tribunal Fiscal, en lo sucesivo las Administraciones Tributarias deberán guardar mayor celo al momento de motivar sus actos administrativos -y en particular las resoluciones- en cuanto a los fundamentos jurídicos que correspondan” (2011, pp. 246).

También debe quedar claro, que los Juez no harán hipótesis económicas, sus hipótesis siempre serán jurídicas, (evaluación del expediente - si se probó o no se

probó). El Juez hará una evaluación entre los medios probatorios otorgados por la Administración y los otorgados por el contribuyente, no verá actos y situaciones, porque él no es un ente fiscalizador, solo se remitirá a observar pruebas para determinar cuál es el hecho imponible que corresponde, lo que hará después es descartar el negocio que no corresponde o descartar el negocio simulado de ser el caso.

Seguidamente indicar, que la facultad calificadora no es una de interpretación normativa o de interpretación de formas jurídicas, lo que nos lleva más allá, a afirmar, que la calificación jurídica no califica actos jurídicos celebrados por los contribuyentes; sino, como se señala en este trabajo, es aquella que nos permite encuadrar los hechos ya calificados económicamente, en alguna de las operaciones juridificadas por la legislación tributaria, y de ser así, ser subsumida por ella.

Se puede decir entonces, que luego de efectuar la calificación económica del hecho (encontrar su esencia económica, tomando en cuenta actos situaciones y relaciones económicas efectivamente realizados), la Administración efectuará una calificación jurídica para encontrar la verdadera naturaleza del hecho imponible.?. Pues no podría afirmarse eso, puesto que a un hecho imponible no se le califica su naturaleza, su naturaleza siempre será jurídica.

Entonces debemos indicar que luego de la calificación económica, la calificación jurídica subsumirá los hechos en la hipótesis de incidencia de la norma. Ejemplo: si se califica económicamente que los hechos son A, se aplica la hipótesis de A; ósea, cuando se indica que ha A le aplica la hipótesis de A, ésta la subsumirá.

Mediante el análisis y los ejemplos sobre calificación que planteamos en este trabajo, dejaremos en claro su método y forma de aplicación, además de diferenciar, que con el uso de esta herramienta o mediante su procedimiento, no podrá determinarse fraude a la norma tributaria ni actos impropios o artificiosos. Para referirnos a estos últimos conceptos será necesario contar con cierta claridad que ayuden a diferenciarlos respecto de la calificación, lo que veremos en los siguientes acápite; conceptos por los que falta un camino bastante largo de desarrollo como determinaciones por parte de la Administración Tributaria, instancias impugnatorias, instancias contenciosas administrativas y otras, las cuales nos otorgarán en un futuro próximo, el análisis procedimental y la claridad jurídica para su aplicación; sin embargo, la calificación siendo una herramienta anti elusiva más trabajada y estudiada, necesita solo de ampliar su conocimiento y mejorar su aplicación.

1.7. Calificación y simulación

Como la calificación investiga hechos, debemos mencionar a la simulación, la que puede ser determinada previamente a una calificación económica. Esta facultad de calificar también alcanza a la simulación, puesto que si la SUNAT producto de su revisión concluye que hay un negocio subyacente al declarado y que este corresponde a uno simulado podrá calificar dicha simulación, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma XVI, y posteriormente hará remisión al primer párrafo de la misma Norma para su determinación, esa situación la desarrollaremos a continuación.

La Norma XVI en comentario establece en su último párrafo: “en caso de actos simulados calificados¹¹ 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” (Código Tributario D. S. N° 133-2013-EF)

Como hemos venido explicando, la SUNAT tiene facultad de calificar, otorgada por el Código Tributario a través de la Norma XVI, no solo los hechos económicos si no también los actos simulados. La forma de calificarlos será tomando en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas perseguidas o establecidas por los administrados; además complementa este último párrafo estableciendo que, luego de calificar atendiendo los actos efectivamente realizados, se aplicará la norma tributaria que corresponda.

En ese sentido Bravo Cucci señala: “si como producto de la calificación, y soportado en los medios probatorios pertinentes, la Administración Tributaria advierte una causa simulada, los efectos de tal calificación no serán otros que la aplicación de la norma tributaria que se considere al negocio disimulado¹²” (Bravo, 2009, pp. 242, 245).

Según Paulo Ayres (2011, pp. 182 a 183), la simulación en sentido lato es definida como la declaración de voluntad irreal, emitida conscientemente, que tiene por finalidad aparentar un negocio jurídico inexistente, o que si existe, es diferente de aquel que se realizó, con el propósito de engañar a terceros. Distingue a la simulación absoluta cuando no hubiera relación negocial efectiva entre las partes, es decir se practica un acto aparente, pero este, verdaderamente no ocurre, y por consiguiente

¹¹ Subrayado nuestro.

¹² En su análisis, refiere que el Código Civil peruano ha regulado la simulación relativa conforme al modelo del Código Civil Italiano, y que en ese sentido el negocio jurídico simulado será ineficaz, y el negocio jurídico simulado es válido. El negocio jurídico disimulado no es un acto oculto sino el acto verdadero por el cual las partes se han querido vincular.

los actores no esperan ningún efecto proveniente del acto simulado. Por otro lado, distingue a la simulación relativa (disimulación) en aquellos casos donde existen dos negocios jurídicos sobreexpuestos: el simulado aparece para terceros, pero su función en verdad es ocultar otro negocio disimulado, aquel que las partes realmente desean.

Respecto a ello, sirve tener en cuenta lo establecido en las normas del Código Civil, que en sus artículos 191° y 193°¹³ establecen a la simulación relativa y el desconocimiento del negocio simulado.

En el campo tributario, la Norma XVI permite a la Administración Tributaria calificar actos simulados y aplicar la norma tributaria que corresponda en atención a los actos efectivamente realizados, esta facultad debe ser entendida como aquella que la norma otorga para “levantar el velo de los contratos simulados, pero que no faculta a desconocer negocios reales o negocios perfectamente tipificados” así lo dio a conocer la Corte Suprema de Justicia en la Sentencia de Casación N° 16804-2014 Lima.

Cabe anotar que la sentencia también señaló que la Norma XVI “no permite alterar la forma jurídica cuando ésta tenga sustrato económico, o cuando el ordenamiento jurídico pone a disposición de las personas distintas fórmulas jurídicas”. En el entendido, que la Administración Tributaria no puede desconocer los actos jurídicos o calificar un acto jurídico como otro acto jurídico, lo que esta facultad permite, es calificar económicamente los hechos; en ese sentido, si la SUNAT impidiera la elección de formas jurídicas que el ordenamiento jurídico ha dispuesto, dicho acto devendría en arbitrario e inconstitucional, como propiamente lo señala la Sentencia Casatoria, pues vulneraría la libertad individual y de contratación.

1.8. Calificación y fraude a la ley

Como la calificación investiga hechos, debemos mencionar a la simulación, la que puede ser determinada previamente a una calificación económica. Pues la facultad de calificar también alcanza a la simulación, puesto que si la SUNAT producto de su revisión concluye que hay un negocio subyacente al declarado y que este corresponde a uno simulado podrá calificar dicha simulación, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma XVI, y posteriormente hará remisión al

¹³ Artículo 191° del Código Civil: Cuando las partes han querido concluir un acto distinto del aparente, tiene efecto entre ellas el acto ocultado, siempre que concurren los requisitos de sustancia y forma y no perjudique el derecho de terceros.

Artículo 193° del Código Civil: La acción para solicitar nulidad puede ser ejercitada por cualquiera de las partes o tercero perjudicado, según el caso.

primer párrafo de la misma Norma para su determinación, esa situación la desarrollaremos a continuación.

La Norma XVI en comentario establece en su último párrafo: “que 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” (Código Tributario D. S. N° 133-2013-EF)

Como hemos venido explicando, la SUNAT tiene facultad de calificar otorgada por el Código Tributario a través de la Norma XVI, no solo los hechos económicos si no también los actos simulados. La forma de calificarlos será tomando en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas perseguidas o establecidas por los administrados; además complementa este último párrafo estableciendo que, luego de calificar atendiendo los actos efectivamente realizados, se aplicará la norma tributaria que corresponda.

En ese sentido Bravo Cucci señala: “si como producto de la calificación, y soportado en los medios probatorios pertinentes, la Administración Tributaria advierte una causa simulada, los efectos de tal calificación no serán otros que la aplicación de la norma tributaria que se considere al negocio disimulado¹⁴” (Bravo, 2009, pp. 242, 245).

Según Paulo Ayres (2011, pp. 182 a 183), la simulación en sentido lato es definida como la declaración de voluntad irreal, emitida conscientemente, que tiene por finalidad aparentar un negocio jurídico inexistente, o que si existe, es diferente de aquel que se realizó, con el propósito de engañar a terceros. Distingue a la simulación absoluta cuando no hubiera relación negocial efectiva entre las partes, es decir se practica un acto aparente, pero este, verdaderamente no ocurre, y por consiguiente los actores no esperan ningún efecto proveniente del acto simulado. Por otro lado, distingue a la simulación relativa (disimulación) en aquellos casos donde existen dos negocios jurídicos sobreexpuestos: el simulado aparece para terceros, pero su función en verdad es ocultar otro negocio disimulado, aquel que las partes realmente desean.

Respecto a ello, sirve tener en cuenta lo establecido en las normas del Código Civil,

¹⁴ En su análisis, refiere que el Código Civil peruano ha regulado la simulación relativa conforme al modelo del Código Civil Italiano, y que en ese sentido el negocio jurídico simulado será ineficaz, y el negocio jurídico simulado es válido. El negocio jurídico disimulado no es un acto oculto sino el acto verdadero por el cual las partes se han querido vincular.

que en sus artículos 191° y 193°¹⁵ establecen a la simulación relativa y el desconocimiento del negocio simulado.

En el campo tributario, la Norma XVI permite a la Administración Tributaria calificar actos simulados y aplicar la norma tributaria que corresponda en atención a los actos efectivamente realizados, esta facultad debe ser entendida como aquella que la norma otorga para “levantar el velo de los contratos simulados, pero que no faculta a desconocer negocios reales o negocios perfectamente tipificados” así lo dio a conocer la Corte Suprema de Justicia en la Sentencia de Casación N° 16804-2014 Lima.

Cabe anotar que la sentencia también señaló que la Norma XVI “no permite alterar la forma jurídica cuando ésta tenga sustrato económico, o cuando el ordenamiento jurídico pone a disposición de las personas distintas fórmulas jurídicas”. En el entendido, que la Administración Tributaria no puede desconocer los actos jurídicos o calificar un acto jurídico como otro acto jurídico, lo que esta facultad permite, es calificar económicamente los hechos; en ese sentido, si la SUNAT impidiera la elección de formas jurídicas que el ordenamiento jurídico ha dispuesto, dicho acto devendría en arbitrario e inconstitucional, como propiamente lo señala la Sentencia Casatoria, pues vulneraría la libertad individual y de contratación.

1.9. Actos Artificiosos o impropios

Nuestra legislación no ha establecido aún, supuestos que califiquen como artificiosos o impropios, y como son conceptos indeterminados dentro del derecho, sería confuso y poco provechoso que el legislador plantee un listado de ellos o el alcance de dichos conceptos.

Sin embargo, para efectos de la investigación es necesario plantear las diferencias con la calificación económica de los hechos. Nótese que en el tercer párrafo de la Norma XVI, resumiendo, el legislador ha planteado que cuando los administrados mediante determinados actos, eviten total o parcialmente la realización de un hecho imponible, la Administración Tributaria se encuentra facultada a exigir la deuda tributaria cuando en forma concurrente se presenten las siguientes circunstancias: que individualmente o en forma conjunta sean artificiosos o impropios y que de la utilización de dichos actos, resulten efectos jurídicos o económicos distintos del ahorro tributario, que sean

¹⁵ Artículo 191° del Código Civil: Cuando las partes han querido concluir un acto distinto del aparente, tiene efecto entre ellas el acto ocultado, siempre que concurren los requisitos de sustancia y forma y no perjudique el derecho de terceros.

Artículo 193° del Código Civil: La acción para solicitar nulidad puede ser ejercitada por cualquiera de las partes o tercero perjudicado, según el caso.

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.

Al respecto resulta necesario tener en cuenta el análisis efectuado por Miguel Mur Valdivia, quien indica que lo artificioso para fines de una elusión es básicamente todo lo artificial o no natural, que dichos “actos o negocios artificiosos son básicamente los realizados sin mayor fin y que se diseñan para generar alguna ventaja tributaria” (IPDT Ed., 2018, pp. 606). Por otro lado, un acto calificará como artificioso cuando no cumple un propósito económico específico o propósito comercial, los sistemas anglosajones analizan estos procesos para verificar y confirmar que su objetivo no es fiscal.

Por otro lado, indica sobre el calificativo impropio, que este “tiene una connotación similar, aunque precisa que impropio básicamente incluye a los actos o negocios realizados para un fin diferente al que fueron concebidos, lo que trae como resultado un abuso en el empleo de tales figuras para aprovechar únicamente alguna ventaja fiscal” (IPDT Ed., 2018, pp. 607).

Los incisos a) y b) de la Norma XVI configuran un set de dos evaluaciones a realizarse para establecer si los actos evaluados constituyen o no elusión, y por su mandato de concurrencia será imprescindible que ambas evaluaciones lo confirmen.

“El primero será un test de causalidad, cuyo propósito es acreditar que el acto o los actos realizados van o no en línea con sus fines, esto es si los actos corresponden o no a sus fines, o si los fines carecen o no de importancia, en cuyo caso serán pura forma.

El segundo es un test de suficiencia, cuyo objetivo es confirmar o no que el único propósito de los actos es tributario, pues las otras ventajas económicas o jurídicas que resultan de los actos indebidos también se podrían alcanzar a través de la realización de actos típicos.”

Concluye Mur que, si los actos carecen de causa, son artificiales, y si la causa no corresponde a los actos, entonces son impropios, sin que nada aparezca oculto, porque si no, nos encontramos ante una simulación. Y que en términos prácticos puede sostenerse que artificioso o impropio son a su vez el anverso y reverso de una misma realidad, pues cuando el acto es artificioso, el tipo es inadecuado y cuando es inadecuado el acto es impropio.

Para amparar este análisis con un ejemplo, vamos a suponer que el contribuyente

presentó su operación (B) en hechos en los que se observan 2 donaciones, pero en la legislación podemos encontrar una operación con hipótesis de incidencia (A):

Norma: Grava la compraventa de Bienes en el país.

Operación A: "Venta de vehículo"

Operación B: "X → dona un vehículo a Z, y a la vez Z → dona dinero a X"

La Administración evaluará porque se hizo esta rara operación de doble donación, toda vez, que nadie dona un bien para que le donen dinero equivalente, y como es una situación que nadie hace (acto impropio), tendrá el contribuyente que sustentar cual es el motivo económico, en caso no lo sustente la Administración lo tratará como venta luego de evaluarlo con los test de referencia.

Como se observa, no es que la norma diga no es B (como en la calificación), sino que se tratará a B como si fuera A.

Tomando el ejemplo, para la calificación el contribuyente estará mostrando dos donaciones, pero en la realidad la Administración no estará viendo donaciones, y se hará de medios probatorios, pruebas fehacientes para calificar estas operaciones, con estos elementos podrá demostrar que no se hicieron donaciones sino una compraventa (la calificará).

Cabe aclarar que mediante la calificación no se discutirá un Test, la Administración Tributaria demostrará que se hizo A, y podrá discutirse "si se hizo A o no se hizo A". Se discutirán pruebas y sustento material, no norma.

1.10. Calificación frente a presunciones y ficciones

No deseamos ahondar en estos conceptos; sin embargo, es necesario diferenciarlos de la calificación, puesto que como ya lo hemos indicado la calificación será la facultad de verificación que tiene la Administración con la exigencia de la probanza de los hechos en su determinación, mientras que en el caso de las presunciones, estas son procesos juridificados en los cuales se establece que un hecho conocido y probado tiene como consecuencia lógica otro hecho, el presumido, es decir que a través de un juicio lógico, de un hecho base se extraerá un hecho consecuencia. El hecho base o hecho conocido será el indicio, el que difiere de la presunción por cuanto la presunción será el efecto. Así lo establece Pérez de Ayala, citado por Edison Tito y Otto Acosta (2015), he indica que: "La presunción es la consecuencia que la ley, o el juez deduce de un hecho conocido para llegar a un hecho desconocido". Entonces tenemos que indicar que en la presunción, habrá un camino entre el hecho

conocido hacia el hecho desconocido, contrario a la calificación donde habrá un camino de verificación de los hechos económicos además de verificar el hecho imponible que corresponde (Tito y Acosta, pp. 16).

Y en el caso de las ficciones, por creación del legislador, se toma como verdadero algo que no lo es o que podría ser, para fundamentar un derecho que conforma una realidad jurídica. Sobre ello tomaremos lo expuesto por Edison Tito y Otto Acosta (2015) quienes señalan sobre ficciones lo siguiente: “Es así, que no estamos verdaderamente ante un evento factico de la realidad sobre el cual el legislador no haya tenido control. Por el contrario, el legislador pensó en esa contradicción, la tomó y empleó como insumo para la creación de un nuevo supuesto, una nueva verdad, lo cual nos señala claramente que el camino a seguir es esta nueva verdad” (Tito y Acosta, pp. 35). Como ejemplo podríamos señalar a la responsabilidad solidaria, la que viene a constituir por la ley, aquella extensión señalada a otra persona, distinta al obligado sobre el pago de sus tributos y multas de ser el caso; es decir, que por esta creación en la norma una persona podría pagar los tributos que le corresponden como obligación a otra, lo que no condice en ninguna razón con la calificación.

Por lo tanto, podemos afirmar que, frente a la determinación sobre base presunta, la calificación es una determinación sobre base cierta.

Antes de pasar a describir con ejemplos los problemas que originan la investigación, debemos concluir que la facultad de calificar constituye la herramienta mejor lograda en el Derecho Tributario ante formas y figuras elusivas planteadas por los obligados al tributo. Esta herramienta de calificar los hechos económicos para determinar el hecho imponible subyacente u oculto, no constituye presunción o ficción y se separa del trabajo de distinguir actos impropios.

Calificar económicamente los hechos es una potestad dentro de la facultad de determinar sobre base cierta otorgada a la SUNAT, que se sustenta en el deber de la Administración de determinar legítima y adecuadamente los hechos económicos sujetos a tributación, y constituye una herramienta legal desarrollada, trabajada y aceptada en la doctrina y la jurisprudencia nacional y comparada.

Asimismo, la inseguridad jurídica o incertidumbre normalmente planteada en torno a la calificación, es descartada mediante nuestro análisis, que halla respaldo en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, que distingue a la calificación como una facultad de revisión de los hechos económicos y no como una facultad de interpretación económica de la norma tributaria.

CAPÍTULO II: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

En este segundo capítulo, se busca desentrañar el problema de la investigación y demostrar mediante casos prácticos, si la calificación jurídica es consecuente a la calificación económica; es decir, si determinado el sustrato económico de los hechos, corresponde encuadrados y subsumidos jurídicamente en el caso concreto. Se proponen cinco casos en los que se aplicará el procedimiento calificador. Antes revisaremos la facultad de calificar otorgada a la SUNAT y un análisis del hecho imponible.

2.1. Facultad de calificar otorgada por la Norma XVI del Código Tributario

A efectos de analizar la facultad de verificar otorgada por la Norma XVI a la SUNAT, nos remitiremos a la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, donde en una de sus resoluciones estableció: "... este Tribunal admite la posibilidad que la Administración establezca la realidad económica que subyace en un contrato o en un conjunto de actos jurídicos estrechamente vinculados, supeditando dicha actuación a la acreditación fehaciente del negocio que en realidad ha llevado a cabo el contribuyente. La Administración, en virtud del criterio de la realidad económica, se encuentra facultada a tomar en consideración y preferir la real operación efectivamente llevada a cabo, sobre el negocio civil realizado por las partes, encontrándose habilitada a fiscalizar los hechos impositivos ocultos por formas jurídicas aparentes y siendo ello así se acepta la posibilidad de dejar de lado el acto jurídico realizado (simulación) y establecer las consecuencias impositivas de la real transacción económica que se ha efectuado." (Resolución del Tribunal Fiscal, 10890-3-2016).

De lo establecido por el Tribunal en esta Resolución se puede distinguir los siguientes momentos:

- La facultad de la Administración para verificar el hecho imponible declarado y la existencia de hechos impositivos ocultos en formas jurídicas aparentes.
- La posibilidad de establecer (calificar) la realidad económica o real operación económica atendiendo al sustrato económico de dicha operación.
- Preferir la real operación efectivamente llevada a cabo y la posibilidad de dejar de lado el acto jurídico realizado.
- Establecer las consecuencias impositivas de la real operación económica o real transacción

Al respecto, conviene traer a colación la RTF 590-2-2003 sobre operaciones de

exportación de oro de alta pureza, donde no se evidenció discordancia económica, no se calificó el hecho económico, ni se determinó otra naturaleza de la operación u otro tipo de operación económica que produzca hecho imponible distinto al declarado; es decir, no se descubrió distinto sustrato económico, la operación encontrada fue la misma - transferencia de bienes al exterior – operaciones de exportación, que la Administración pasó a desconocer al comprobar que el material (oro) no era de la pureza declarada (lo que aumentaba el precio), además comprobó que era materialmente imposible exportar esa cantidad de oro de alta pureza (según estadísticas nacionales) por lo que determinó operaciones simuladas inexistentes, al amparo de la Norma VIII y el artículo 44° del Impuesto General a las Ventas (Operaciones No Reales).

A raíz de este análisis, puede evidenciarse que era válido, a causa de la simulación hallada, determinar operaciones no reales sin acudir en estricto a la calificación económica establecida en la Norma VIII, que permite develar hechos imponibles ocultos en formas jurídicas aparentes. En este caso se observa que el negocio simulado no encubría hechos imponibles ocultos, puesto que la intención subyacente, fue la de obtener mayor devolución de impuestos, intención económica de extraer dinero recaudado por el Estado que no fuera pagado por el contribuyente en la cadena de producción de este metal. Esta razón excluyente y objetiva por si sola era válida para sustentar simulación (operaciones no reales) y negar la devolución solicitada, en base a lo establecido en el citado artículo del Impuesto General a las Ventas.

2.2. Análisis del hecho imponible

Explorando en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, se identificó el siguiente criterio del órgano colegiado: “Que la regulación recoge el criterio de realidad económica, la calificación económica de los hechos otorga a la Administración la facultad de verificar los hechos realizados (actos, situaciones y relaciones) atendiendo al sustrato económico de los mismos, a efecto de establecer si estos se encuentran subsumidos en el supuesto de hecho descrito en la norma, originando en consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria, es decir concluyendo que aquellos constituyen hechos imponibles” (Tribunal Fiscal, 6686-4-2004).

También ha dejado establecido, que la apreciación o calificación del hecho imponible busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes, razón por la cual permite la actuación de la Administración facultándola a

verificar o fiscalizar los hechos imponibles ocultos por formas jurídicas aparentes (Resolución del Tribunal Fiscal, 590-2-2003)¹⁶.

Por otro lado, concordamos con los autores que señalan que la calificación será jurídica por su propio mandato legal; sin embargo, debe tenerse en cuenta que la calificación económica se ocupa del “hecho”, del análisis económico de los hechos, de determinar la esencia económica del hecho, y este trabajo determinativo será base de llegada a calificar jurídicamente el hecho imponible correspondiente.

Dicho esto, corresponde aclarar la secuencia o camino con un ejemplo (extraído de manera académica de la RTF N° 00622-2-2000):

Un contrato, integra una operación de venta de pavos vivos (exonerada del impuesto) con servicio adicional de matanza, eviscerado, pelado y congelado (servicio accesorio exonerado). Sin embargo, se advierte que la entrega de los pavos, se otorgan beneficiados y listos para el consumo.

Efectivamente, el análisis económico del hecho reviste que la operación no trata de una venta de pavos vivos con servicio de matanza, conforme se evidencia en la siguiente secuencia:

- a) Al tomar en cuenta actos, situaciones relaciones económicas efectivamente realizados, la Administración Tributaria determinó que el hecho está conformado por la venta de pavos beneficiados, y no por la venta de pavos vivos con servicio adicional de matanza.
- b) La venta (total) se determinó gravada con el IGV (hipótesis de incidencia establecida en la Ley).
- c) El hecho económico devino en hecho imponible, y se originó la obligación tributaria (impuesto - 18%).

(*) La secuencia en detalle es de realización propia.

Como se aprecia, la SUNAT cuenta con la facultad de determinar la verdadera naturaleza del hecho, más allá de los acuerdos de un contrato o la denominación de éstos, recurriendo a criterios económicos para su evaluación.

En el ejemplo, la calificación económica del hecho determinará el marco legal aplicable que le corresponde al negocio realizado por la empresa, y si este es

¹⁶ Subrayado nuestro.

calificado como venta le resultarán aplicables normas del IGV diseñadas para estas operaciones, si por el contrario el negocio realizado es calificado como uno de servicios le serán aplicables otras normas dentro de esta ley trazadas o esquematizadas para estas otras operaciones, del mismo modo si este negocio no calificará como uno dentro del ámbito de aplicación del impuesto no habría norma aplicable. La venta, servicio u otra operación juridificada en la normativa producirá el hecho imponible gravado con la tasa que corresponda.

Y puesto que no debe quedar duda sobre la diferencia entre hecho y hecho imponible tomaremos la formula educativa de Ataliba, (2001, pp. 84) quien grafica magistralmente el hecho imponible, como el hecho jurígeno (hecho jurídicamente relevante) al que la ley le atribuye consecuencia de determinar el surgimiento de la obligación tributaria. Aclara, que para que un hecho sea reputado hecho imponible debe corresponder íntegramente a las características previstas abstracta e hipotéticamente en la ley (hipótesis de incidencia).

El hecho imponible entonces es el hecho concreto, ocurrido *hit et nunc*¹⁷, en el mundo fenoménico, como acontecimiento fáctico, sensible, palpable, material, localizado en el tiempo y espacio que, por corresponder rigurosamente a la descripción previa hipotéticamente formulada por la hipótesis de incidencia legal, da nacimiento a la obligación tributaria (Ataliba, 2001, pp. 82-83). Un hecho se subsumirá en la hipótesis legal cuando corresponda completa y rigurosamente a la descripción que de él hace la ley. Cada hecho imponible determina el nacimiento de la obligación tributaria. (Ataliba, 2001, pp. 80-81).

Tarsitano señala que “el hecho imponible es un hecho jurídico con sustancia económica” (2005, pp. 413). También señala que la subsunción del hecho fáctico en la hipótesis de incidencia legal se conoce como calificación jurídica. A su definición, Tarsitano agrega que la tarea es delicada cuando los hechos se expresan mediante actos o negocios de naturaleza jurídica, sobre los que se asienta el hecho imponible. No interesa ya el nombre o la forma atribuida por las partes, sino los efectos que el derecho objetivo le confiere a la situación real (2012, pp. 20).

Lo que obtenemos de esta descripción, es que los hechos serán cualquier acontecimiento a nuestro alrededor y que si estos tienen relevancia jurídica para el derecho tributario podrán ser calificados por la ley como hechos imponibles: Por tanto, en el trabajo de calificación habrá una evaluación económica de los hechos por la

¹⁷ Expresión Latina - “aquí y ahora”

relevancia e importancia que esto tiene para la tributación, que de hallarse encuadrado en distinta hipótesis de incidencia podrá recalificarse.

Ataliba, citando a A.R. Sampaio Doria, explica que un acto voluntario no puede constituirse en fuente de obligaciones tributarias ya que no está en la voluntad de las partes determinar si del acto practicado ha de nacer obligaciones tributarias. La opción del individuo está en la práctica del acto (compra venta) y no en el surgimiento de un efecto colateral (obligación tributaria) que deriva no del acto en sí, sino del acto económico que exterioriza y al que la ley le ha previsto una consecuencia. Tomando en cuenta ello, podemos incidir en que, si el acto deja de ser voluntario y dirige el hecho a no permitir o limitar la acción impositiva de la ley, la facultad de calificar se presentará dirigida a corregir y determinar la verdadera naturaleza de este. Un hecho concreto entonces, podrá ser calificado por el Derecho (calificación jurídica) como apto para determinar el nacimiento de la obligación tributaria – Hecho Imp.. (2001, pp. 87-90).

2.3. Aplicación de la Calificación Económica y la Calificación Jurídica – ejemplos para el análisis

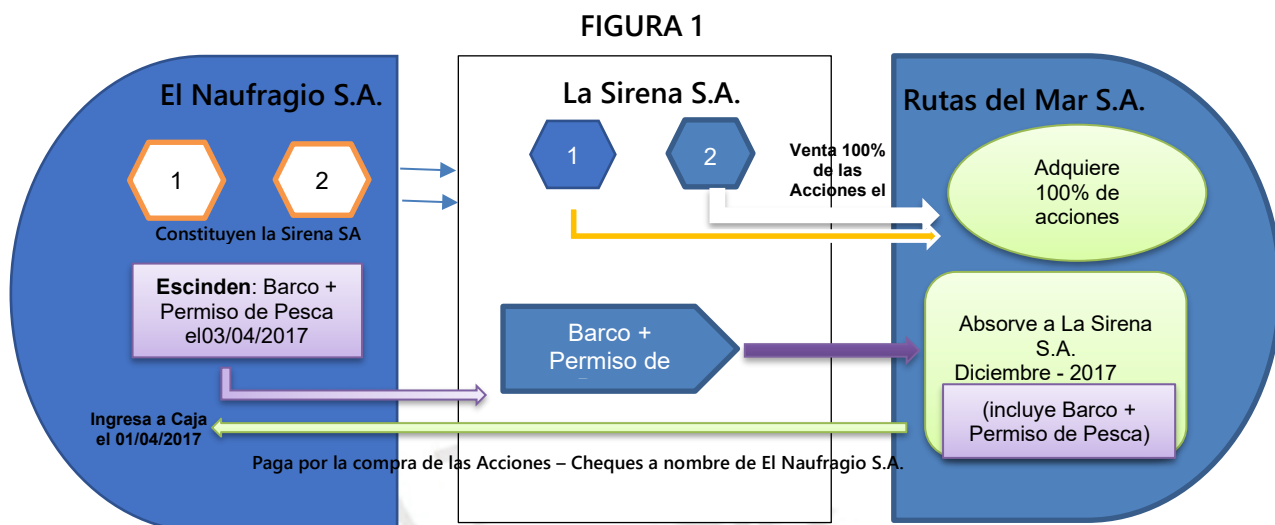
Caso 1: Venta de Embarcación

Hechos.

La empresa “El Naufragio S.A.”, dedicada a la pesca con tres embarcaciones y otros activos decide escindir un bloque patrimonial constituido por solo uno de sus activos, el barco El Delfín más su Permiso de Pesca. Dicho bloque pasa a la empresa “La Sirena S.A.” constituida por los mismos accionistas de El Naufragio SA; La Sirena S.A. recibe el bloque patrimonial y paralelamente los accionistas venden las acciones de “La Sirena S.A.” a la empresa “Rutas del Mar S.A.”, quien termina fusionando por absorción a La Sirena S.A. administrando el Permiso de Pesca del barco El Delfín.

El pago por la venta de acciones de La Sirena SA, lo recibió El Naufragio S.A.; dicho dinero, fue contabilizado como préstamo de accionistas. Finalmente, la operación de venta de acciones de La Sirena SA fue declarada por los accionistas como Rentas de 2da Categoría (tasa del 6.25 % del Impuesto a la Renta).

Escisión por segregación el bloque patrimonial y venta de acciones entre las empresas: El Naufragio S.A., La Sirena S.A. y Rutas del Mar S.A. (expresión gráfica):



Leyenda:

- 1: Accionista 1
- 2: Accionista 2

Fuente: Elaboración propia

Verificación de los Hechos Económicos:

La Administración Tributaria verifica los siguientes hechos económicos:

- Barco El Delfín fue puesto a flote en enero de 2017 por “El Naufragio SA”
- Emisión de Permiso de Pesca para extracción de recursos marinos en enero de 2017.
- La incorporación al Listado de Porcentajes Máximos de Captura (Permiso de Pesca): marzo de 2017.
- Escisión por segregación de bloque patrimonial Barco El Delfín y su Permiso de Pesca: abril de 2017.
- Venta del 100% de acciones de “La Sirena SA”: abril de 2017.
- Capitalización S/ 5'000,000.00¹⁸ por la deuda que mantenía “El Naufragio SA”, con los sus accionistas: diciembre de 2017.
- Ingreso de S/ 5,000,000.00 transferido a la cuenta bancaria de “El Naufragio SA”. Dicho ingreso fue registrado contablemente como préstamo realizado por sus accionistas (cobro de venta de acciones de “La Sirena SA”): abril de 2017.

¹⁸ Todos los datos numéricos para efecto de todos los casos expuestos son ficticios,

- Pesquera "Rutas del Mar SA". absorbe por fusión simple a La Sirena S.A.: 20 de diciembre de 2017.

Detección de actos simulados:

La Administración Tributaria observa lo siguiente:

- La Sirena S.A.C. no efectuó operaciones en manos de los accionistas de El Naufragio SA;
- La constitución de La Sirena SA, en marzo de 2017, sólo sirvió para recibir el bloque patrimonial escindido de El Naufragio SA, y posteriormente transferir dicho activo a Rutas del Mar SA mediante la venta de sus acciones.
- El contribuyente no acreditó con documentos el motivo de escindir el bloque patrimonial conformado por el Barco El Delfín y su Permiso de Pesca;
- Antes de que los accionistas del Naufragio SA creen La Sirena SA, Rutas del Mar realizó una diligencia económica y administrativa en el Naufragio S.A. respecto de sus activos, especialmente del Barco El Delfín y su Permiso de Pesca, que evidenció el interés de esta empresa en adquirir los activos de El Naufragio SA;
- Los socios de La Sirena S.A.C., no recibieron el dinero de la venta de sus acciones, el importe de dicha operación fue direccionado directamente a la cuenta de El Naufragio SA;
- Los cheques utilizados para comprar las referidas acciones fueron gestionados con anterioridad a la creación de la Sirena S.A. y escisión del bloque patrimonial de El Naufragio SA a dicha empresa, hecho que evidencia, más aún, la intención de Rutas del Mar SA de adquirir la propiedad del barco El Delfín y su Permiso de Pesca, mucho antes de que se escinda el bloque;
- La escisión realizada no tuvo por finalidad poner en marcha la nueva empresa La Sirena S.A., es decir no hubo empresa en marcha ni actividades económicas;
- En la misma fecha, de abril de 2017, mediante un contrato de compraventa de acciones, los socios de El Naufragio SA venden el 100% de las acciones de La Sirena SA a la empresa Rutas del Mar SA, por la suma de S/. 5'000,000.00, importe que fue pagado mediante cheques emitidos en abril de

2017 a nombre de El Naufragio SA.

- En abril de 2017 se registraron en el Libro Caja y Bancos de El Naufragio SA, préstamos de parte de sus accionistas por la suma de S/. 5'000,000.00
- Mediante acta de junta general de accionistas de diciembre de 2017, se aprobó el aumento de capital por la capitalización de obligaciones que la empresa El Naufragio SA mantenía con sus accionistas S/. 5'000,000.00
- En Escritura Pública de diciembre de 2018, se observa que Rutas del Mar SA absorbe a la empresa La Sirena SA, mediante fusión simple (absorbe su único activo – Barco más permiso de pesca).

A efecto de establecer si el proceso de escisión de un bloque patrimonial de El Naufragio SA a favor de La Sirena SA califica como un acto simulado detrás del cual subyace una operación de venta, corresponde efectuar el análisis de los hechos acontecidos en el citado procedimiento de reorganización empresarial.

La Administración verificó que el contribuyente no demostró documentariamente que la escisión de los activos conformados por el Barco El Delfín y su Permiso de Pesca se haya sustentado en una decisión empresarial destinada a obtener una mayor eficiencia en su explotación, más aún si no existe documentación alguna relacionada con la proyección de ingresos, flujos de caja, frecuencia de pesca o la forma, modo o metodología de explotación del bloque escindido en favor de La Sirena SA.

Siendo la escisión una institución jurídica de naturaleza societaria y empresarial, su utilización reviste una finalidad concreta, como es mejorar los procesos productivos, especializar determinadas labores o actividades, obtener un mayor rendimiento económico, reducir costos o incrementar la eficiencia de un bloque patrimonial, el contribuyente no presentó el sustento que acredite esta necesidad económica que lo habría llevado a tomar la decisión empresarial que alude, por lo que no acreditó que la decisión de escindir los activos conformados por el Barco El Delfín y su Permiso de Pesca, tuviera una finalidad empresarial.

En cambio, los hechos revelan el interés por parte de Rutas del Mar SA de adquirir la embarcación pesquera El Delfín y su Permiso de Pesca, incluso antes de la entrada en vigencia de la referida escisión por segregación. Ahora bien, adquirir directamente la embarcación a El Naufragio SA implicaba pagar 30% del impuesto a la Reta sobre la venta de este activo, en cambio hacerlo mediante la venta de acciones implicaban pagar solo el 6,25% del Impuesto a la Renta sobre el ingreso de los accionistas.

Cabe añadir que siendo la reorganización de sociedades una práctica empresarial destinada, entre otras razones, a obtener mayores beneficios económicos, especializar funciones, reducir costos o realizar actividades comerciales de forma eficiente, no se evidencia en el presente caso un sustento de la referida escisión, más aún si el bloque patrimonial transferido no fue operado económicamente, siendo relevante el hecho de que a escasos dos meses de haberse puesto a flote el Barco El Delfín con su respectivo Permiso de Pesca, estos activos fueron transferidos por el contribuyente, lo que evidenció la finalidad de La Sirena SA la de servir como un medio o vehículo para lograr el resultado económico real y oculto perseguido por El Naufragio SA y Rutas del Mar SA., esto es, realizar la transferencia del Barco el Delfín y su Permiso de Pesca simulando una escisión por segregación, por el pago de un precio, bajo la apariencia de un préstamo de dinero y la posterior capitalización de deuda.

Según el análisis efectuado por la Administración Tributaria, a partir de la descripción de los hechos, sustentado en la inconsistencia de la finalidad u objetivo de la reorganización societaria al considerar que la escisión parcial del bloque patrimonial conformado por el Barco el Delfín y su Permiso de Pesca, y la inmediata venta del 100% de acciones a favor de Rutas del Mar SA, constituyen negocios jurídicos simulados detrás de los cuales subyace una real intención de El Naufragio SA de transferir la propiedad de los activos conformados por el Barco el Delfín y su Permiso de Pesca a Rutas del Mar SA, cuya naturaleza corresponde a una compraventa, el cual constituye el acto jurídico oculto, que tributariamente está afectado al 30% del Impuesto a la Renta empresarial.

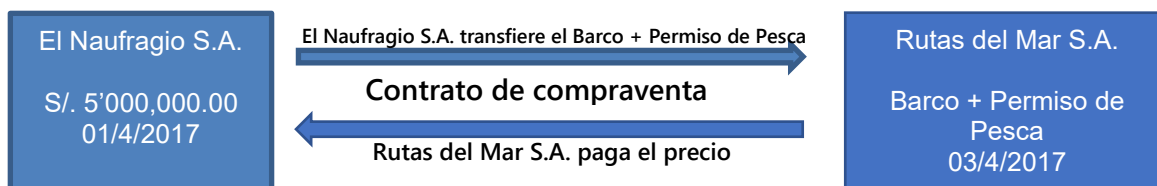
Calificación Económica

En base a lo establecido por el primer y último párrafos de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, al desconocer el acto simulado o hecho aparente, dejando de lado el hecho calificado por el contribuyente (enajenación de acciones), procede a la recalificación económica de los hechos determinando que la escisión del bloque patrimonial y la posterior venta de acciones califica como una compraventa de activos cuyos participantes fueron El Naufragio S.A., en calidad de vendedor del barco El Delfín y su Permiso de Pesca y Rutas del Mar SA. en calidad de comprador.

Explicación Grafica

Recalificación de hecho económico – compra venta de Activo (Bien de capital) entre:
El Naufragio S.A. y Rutas del Mar S.A.

FIGURA 2



Fuente: Elaboración propia

Resumen: Se califica y se desconoce el negocio simulado relativamente de reorganización societaria llevado a cabo por El Naufragio S.A., La Sirena S.A. y Rutas del Mar S.A., recalificando tal operación como una compra venta de activos cuyos participantes fueron El Naufragio S.A., en calidad de vendedora del Barco El Delfín y su Permiso de Pesca, y Rutas del Mar S.A. en calidad de compradora, en base a lo establecido por el primer y último párrafos de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

Calificación Jurídica.

El hecho civil - venta de acciones, oculta el verdadero hecho económico, lo que jurídicamente para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta constituye el hecho imponible: venta de bienes de capital, gravado con la tasa del Impuesto a la Renta empresarial, según lo establecido en el Art. 1 y Art. 2° Num. b) °, Art. 5° de este cuerpo legal.

Caso 2: Activo Falsos

Hechos:

La empresa Ricky SAC registra en su contabilidad préstamos efectuados a terceras empresas, por los cuales registró contablemente el cobro de dichos préstamos mediante cheques que recibió de los prestatarios. La Administración observó que los cheques no figuraban depositados en las cuentas bancarias de la empresa.

En la revisión a la contabilidad de Ricky SAC, SUNAT detecta que el monto de la cuenta contable "Cuenta Corriente - Banco XZT" (cifra mayor), no coincide con lo verificado en los saldos del estado de cuenta bancario del Banco XZT (cifra menor).

De esta forma:

DESCRIPCION DE SALDOS CONTABLES FRENTE A SALDOS BANCARIOS

Descripción	Contabilidad Cuenta Contable "Banco XZT"	Cuenta Corriente Bancaria del Banco XZT	Diferencias halladas
Saldos al 31/12/2017	2,000,000.00	1,000,000.00	1,000,000.00
Saldos al 31/12/2016	1,500,000.00	500,000.00	1,000,000.00

Fuente: Elaboración propia

Efectivamente, la Administración observa que las diferencias halladas se produjeron por cheques que la empresa contabilizó como cobrados; sin embargo, en las cuentas bancarias de la empresa no se observan los abonos por dichos cheques.

Observa también que, al 31/Ene/2017 y 31/Ene/2018 (a los 30 posteriores al cierre de cada ejercicio 2016 y 2017 respectivamente), al efectuar conciliaciones bancarias, el contribuyente registraba la reversión del registro contable de los cheques cobrados a “no cobrados”, con lo que renovaba el saldo a cobrar. Así la empresa mantenía dichos saldos por cobrar de período en período.

Es decir, la diferencia declarada al 31/Dic/2016 y al 31/12/2017, la sustentaba con cheques recibidos de sus deudores que contabilizó como efectivamente cobrados sin haberlos depositado en sus cuentas bancarias.

Evaluación de los hechos económicos

SUNAT verificó lo siguiente:

En la contabilidad de Ricky SAC observó el registro de asientos con los que ‘contablemente’ cobró deudas a Hana SAC por S/. 400,000.00 y a Frank SAC por S/. 600,000.00 vía cheques emitidos por estas empresas deudoras; sin embargo, los cheques que recibió la empresa no fueron depositados en Bancos para hacerlos efectivo, solo fueron contabilizados en la cuenta contable “Bancos XZT” (Activo), con lo que se incrementó el saldo de dicha cuenta contable en S/. 1’000,000.00 más no se incrementó el saldo monetario en la cuenta corriente bancaria, es decir, el monto contable difiere del monto real existente en la cuenta del Banco XZT al 31/12/2017 por 1’000,000.00.

Verifica que Ricky Marlon, es Representante Legal y principal accionista de todas las empresas relacionadas con los préstamos. A su vez los socios minoritarios de las empresas son sus familiares - hijos:

<u>Empresa</u>	<u>Socio Principal</u>	<u>% Participación</u>	<u>Cargo</u>	<u>Socio Secundario</u>
Ricky SAC	Ricky Marlon	99.99%	Rep. Legal	
Hana SAC	Ricky Marlon	92.26%	Rep. Legal	Hana Marlon
Frank SAC	Ricky Marlon	91.87%	Rep. Legal	Frank Marlon

Nota: Descripción de la participación porcentual en cada empresa (elaboración propia)

Comprueba que los préstamos a terceros y los saldos pendientes de cobro, no tienen sustento en contratos, compromisos, adendas documentos bancarios y otros documentos relacionados.

En los libros de Actas, no figura el origen de los préstamos y las decisiones de no

efectivizar el cobro de los cheques.

Observa que Ricky Marlon como Representante Legal y propietario de la empresa prestamista, tiene también injerencia y decisión en las empresas prestatarias para las que otorgó préstamos, y pudo, por tanto, decidir no cobrar los préstamos o no efectivizar sus cobros vía cheques (no depositar los cheques en la cuenta bancaria de Ricky SAC).

Detección de la Simulación

Al comprobar que Ricky SAC contabilizó préstamos cuyos cobros mediante cheques no los hizo efectivos al 31 de diciembre; sin embargo, en su contabilidad si figuraban como cobrados y luego extornados en los primeros días del siguiente ejercicio económico, para reactivar nuevamente la deuda que le permita sustentar operaciones de préstamos pendientes de cobro año tras año, evidencia que tanto los préstamos y los cobros no ocurrieron efectivamente en la realidad, lo que constituye “simulación” en el Código Civil, perjudicando con ello el derecho de terceros, el Fisco.

Calificación Económica

En ejercicio de su facultad de calificar los hechos económicos, la Administración determinó que los montos contabilizados como préstamos, constituyen retiros de efectivo que la empresa mantuvo ocultos, bajo la forma de préstamos pendiente de cobro, durante varios ejercicios económicos.

El registro contable de deuda cobrada, que extorna para que continúe como deuda pendiente de cobro, representa dinero que salió de las cuentas de la empresa sin sustento y sin retorno.

Siendo que los saldos al 31 de diciembre del 2017 en cuenta corriente del Banco XZT, no son los mismos de la cuenta contable “Banco XZT”. La Administración Tributaria determinó que el contribuyente contabilizó “Activos Falsos” para el año 2016 y 2017, constituido por contabilizar como cobrados los cheques que comprobadamente no fueron cobrados ni depositados en sus cuentas bancarias.

a) Verificación contable

-----X-----	
10.2 Cta. Bancos XZT	1'000,000.00
17.1 Préstamos a Relacionadas	1'000,000.00
Ingreso a Bancos por cobro de préstamos a vinculadas	
-----X-----	

- b) En los saldos de los estados de cuenta corrientes bancarios del Banco XZT, no se verifica este ingreso.
- c) El saldo de la cuenta contable “10.2 Bancos – XZT” es falso.

Nota: Asiento – ejemplo para el caso (elaboración propia)

Por tanto, los cobros registrados en la cuenta contable “Bancos XZT” que fueron declarados como activos (inflando el activo), son calificados por SUNAT como retiros de dinero por S/. 1'000,000.00 por parte del socio principal de la empresa. El propósito subyacente, fue evitar el pago correspondiente de la tasa adicional sobre distribución de utilidades

Los retiros de dinero de la empresa Ricky SAC con destino al socio principal o a las empresas de este (empresas vinculadas) tienen el contexto de disposición indirecta de renta, dinero retirado de la empresa sin retorno a sus cuentas bancarias.

Calificación Jurídica

Para efectos de determinar el hecho imponible correspondiente, la Administración califica jurídicamente, que los retiros de dinero de la empresa constituyen dividendos del socio principal como disposición indirecta de renta, tal como lo establece el Inc. g) del Art.24°-A de la L. I. R sobre la cual debe pagar la tasa adicional del Impuesto a la Renta.

Caso 3: Gastos Financieros

Hechos:

En enero del 2017, la empresa Azul Celeste SAC y su matriz Azul Celeste Holdings SL dueña del 99.99% de sus acciones firman un contrato de préstamo denominado “Contrato de Cuenta Corriente”. En representación de Azul Celeste SAC firma Miguel Cervantes y en representación de Azul Celeste Holding SL también firma Miguel Cervantes.

El préstamo se realizó para financiar el costo operativo de las mercaderías y servicios que facturó durante el año a su único cliente “Móviles del Perú SAC”. De lo facturado a este cliente, “Azul Celeste SAC” mantuvo sin cobrarle aproximadamente el 30% de lo vendido durante todo el ejercicio 2017. Este costo operativo fue financiado con los fondos que recibió de su matriz en aplicación del contrato de Cuenta Corriente Mercantil antes mencionado.

Considerando que Azul Celeste SAC es una filial de Azul Celeste Holding SL dueña

del accionariado de la filial en 99.99%, la SUNAT le solicita sustentar la necesidad del préstamo y el pago de intereses por capital de trabajo que le efectúa su Matriz.

Al revisar la contabilidad, la Administración encuentra que “Azul Celeste SAC” registró gastos por intereses de financiamiento de capital y comisiones ascendentes a S/. 1’000,000.00 y S/. 200,000.00 en la cuenta contable “Gastos Financieros – Prestamos del Exterior”; y que mantiene un registro de pasivos en el que se halla registrada la cuenta contable “Prestamos del Exterior”, por el préstamo de su Matriz “Azul Celeste Holding S.L.”.

La Administración Tributaria solicita sustento sobre la necesidad de mantener préstamos con su Matriz. El contribuyente le informa que se tratan de fondos para capital de trabajo, en específico para pagar los derechos e impuestos sobre las Declaraciones Aduaneras de Mercancías de sus operaciones de importación durante todo el ejercicio económico, y que en las operaciones de endeudamiento con su Matriz no han excedido el límite de la norma de subcapitalización, y que opta por endeudarse con su Matriz Azul Celeste Holding SL, según lo estipulado en el contrato de Cuenta Corriente Mercantil suscrito entre ambos.

Evaluación de los Hechos Económicos y detección de la simulación

La SUNAT verifica lo siguiente:

Verifica que las políticas comerciales, económicas y empresariales son establecidas por la Matriz.

El contrato de “Cuenta Corriente”, se estableció con el interés de optimizar la tesorería (el efectivo) entre ambas empresas (Matriz y Filial), evitando incurrir en costos financieros con terceros no vinculados.

Observa, que si bien es causal económica, la necesidad de fondos para que la empresa pueda financiar sus costos operativos, también es un requerimiento de cualquier empresa en marcha contar con capital para financiar dichos costos. Tomando en cuenta ello, el capital requerido por una empresa es aquel que puede provenir de financiamiento de terceros, pero sobre todo es aquel que proviene de los aportes de capital de sus accionistas, capital que requiere la empresa para operar, comprar activos, costear servicios, entre otros.

La escritura pública de constitución de la empresa Azul Celeste SAC otorga poder a Miguel Cervantes, para que pueda representar a la sociedad ante todo tipo de instituciones públicas y privadas en el Perú, además de dirigir, contratar, negociar y

otros en representación de dicha empresa.

En caso una empresa no pueda devolver los fondos a sus financistas propietarios o vinculados, corresponderá societariamente la capitalización de sus deudas; sin embargo, y en este caso, para el contrato que provoca la financiación entre la sucursal y su Matriz, se habrían pagado intereses pactados entre ambas.

En los estados financieros de la empresa, observó que al 31 de diciembre del año 2017 Azul Celeste SAC mantenía por cobrar a Móviles del Perú SAC (su único cliente) 30 % del valor de facturación de la mercadería vendida, lo que revela un financiamiento a este cliente por parte del capital de Azul Celeste SAC, que en este caso se trata del capital de Azul Celeste Holding SL, quien remite del exterior el total de mercaderías para ser entregadas al cliente Móviles del Perú SAC.

Ello reveló, que para financiar los costos de operación de la filial peruana se necesitaba de mayor capital al invertido. El requerimiento de mayor capital se presenta cuando Azul Celeste SAC tiene la necesidad de financiarse de capital que en este caso se efectuó a través de un contrato de cuenta corriente recíproca por US\$ 10'000,000.00 y que no es más que la utilización del capital de la propia empresa, toda vez que en esta cuenta, se tiene que anotar las partidas deudoras y acreedoras a favor de los contratantes, es decir, se debe mantener un "control del capital" que usa y que devuelve Azul Celeste SAC a la cuenta de Azul Celeste Holding SL, según cláusulas del contrato.

Este control de partidas acreedoras y deudoras revela el uso del capital disponible por parte de la empresa, que como suyo, toda vez que Azul Celeste SAC es de propiedad de Azul Celeste Holding SL, cuenta con el mismo para atender los costos por operación necesarios para realizar las ventas a Móviles del Perú SAC y para mantener el financiamiento que ésta le da, ya que mantiene una rotación de cobro de 60 días, y que además, las deudas de su cliente mantenidas como pendiente de cobro, así como las cuentas por pagar comerciales a Azul Celeste Holding SL, por los costos de importación, seguían aumentando en el ejercicio, lo que reflejaba, que la financiación de la mercadería entregada a Móviles del Perú SA no proviene de Azul Celeste SAC, sino directamente de la Matriz del extranjero Azul Celeste Holding SL, esto para cumplir con el contrato de Acuerdo de Distribución de móviles en el Perú como en el resto de países latinoamericanos.

Del análisis de estos hechos la Administración determinó, que Azul Celeste SAC es un operador comercial para vender en el territorio peruano los equipos que recibe de

su matriz al cliente Móviles del Perú SAC y es la matriz quien establece las políticas de venta, de descuentos, y penalidades, así como las decisiones empresariales que Azul Celeste SAC asume para desarrollar el negocio en el territorio peruano, por lo que el capital para financiar sus propias operaciones no puede generar intereses, de otra forma, y tal como se describió en los párrafos precedentes, los intereses acordados entre ambas, y las respectivas transferencias efectuadas por la filial peruana a su matriz del extranjero, se originan en préstamos simulados, y revelan dividendos remitidos al exterior por los que no efectuó las retenciones del Impuesto a la Renta correspondientes.

Calificación económica

La Administración determinó que el capital utilizado por la empresa para mantener sus operaciones no califica como préstamos sino como provisión propia de capital.

Con el análisis efectuado, se desdice el sustento planteado de la necesidad de financiarse de su propia matriz para evitar financiamiento con terceros, pues es la propia empresa matriz quien provee de capital a su filial para que esta pueda operar en el territorio peruano cumpliendo con el contrato y requerimientos de su cliente Móviles del Perú S.A.C.

Por el contrario, y como sucede con las operaciones registradas en la contabilidad del contribuyente producto del contrato que firmaron ambas partes vinculadas, al proveerse de pagar a sí mismo intereses, revela que los pagos efectuados a la matriz de S/. 1'200,000.00 por intereses y comisiones, califican económicamente como dividendos, por los que dejó de aplicar la tasa correspondiente sobre el monto de las transferencias efectuadas.

Calificación Jurídica

Jurídicamente la Administración califica que el hecho imponible lo constituye los dividendos que Azul celeste SAC pagó a su Accionista No Domiciliado en el país, de acuerdo a lo establecido en el artículo 9° inciso d) del T.U.O. de la Ley del Impuesto a la Renta y lo regulado en el Art. 56° Inc. d) de esta Ley, donde se establece que las personas jurídicas no domiciliadas en el país se encuentran sujetas a una tasa del 5% sobre dividendos y otra forma de distribución de utilidades recibidas de las personas jurídicas a que se refiere el Art. 14° de la ley del Impuesto a la Renta.

Nota adicional: En similar circunstancia la Corte Suprema de Argentina en el Caso Parke Davis, estableció que dos sociedades una local u otra extranjera, que

integraban una sola unidad económica, debían ser consideradas impositivamente como una sola entidad por lo cual el pago de aparentes regalías no era más que un retiro disimulado de utilidades sujetas al impuesto a las ganancias, por cuanto todo contrato supone la existencia de dos partes y nadie puede contratar consigo mismo. O el caso Ford Motors de la misma Corte Suprema, que determinó que las sumas pagadas entre matriz exportadora y filial importadora, en concepto de intereses por operaciones de pago diferido, no reviste el carácter para el pago del impuesto a los réditos, sino el de un pago de remesa de utilidades de la entidad local en beneficio de la extranjera, aclarando la corte que, en hipótesis de conjunto económico, las prestaciones y contraprestaciones deben ajustarse al principio de aporte y utilidad (Calderón L., 2003, pp. 62-65).

Caso 4: Anticipos Recibidos

Hechos:

La contabilidad de la empresa Ricky SAC mantiene como saldo en la cuenta “Cuentas por Cobrar Comerciales” un monto ascendente a S/. 700,000.00. Dicha cuenta y monto fueron declarados a la Administración Tributaria. La Administración Tributaria al verificar y desagregar esta cuenta en subcuentas contables, observa que incluye saldos deudores (cargo) y saldos acreedores (abono), de esta forma:

DESCRIPCION DE SALDOS CONTABLES - CUENTAS DEL LIBRO MAYOR

12 Cuentas por Cobrar Comerciales			
Cargos - Activo		Abonos - Pasivo	
12.1 Clientes	500,000.00		
12.2 Anticipos de Clientes ¹⁹	1,000,000.00	12.2 Anticipos de Clientes	800,000.00
Totales	1,500,000.00		800,000.00
Saldo de la Cuenta	700,000.00		

Fuente: Elaboración propia

La Administración solicita el sustento de los saldos positivos de la cuenta Anticipos Recibidos al 01/01/2017 y al 31/12/2017, que acrediten la posesión y recepción del dinero recibido, y la documentación correspondiente.

Asimismo, pide el sustento de los saldos negativos a esa fecha, con la documentación y análisis contable que, tomando en cuenta que la dinámica de dicha cuenta permite

¹⁹ La cuenta Anticipos de Clientes es una Cuenta de naturaleza Acreedora, que refleja deudas o compromisos con los clientes que anticiparon o adelantaron un pago, cuyos saldos positivos deben reflejarse abonados. De reflejar un saldo Deudor este se considera negativo.

registrar solo devoluciones de dinero, que implican deducir (cargar) los saldos positivos (abonados) producto de eliminar el compromiso de una venta o cargar el anticipo inicialmente abonando directamente contra la cuenta "70 Ventas" o contra la cuenta "12.1 Facturas por Cobrar - Clientes".

El contribuyente le informa que los saldos observados provienen de operaciones efectuadas en el período y de operaciones efectuadas en períodos anteriores al ejercicio 2017. Y que además en la cuenta anticipos, ha registrado los abonos recibidos por adelantos de clientes y que luego de ser atendidos y facturados aplica a la cuenta clientes un abono, con cargo al anticipo efectuado con anterioridad.

También le informa que el rubro de anticipos aparece con saldo negativo, porque al realizar la reclasificación de cuentas se utilizó la cuenta anticipos debiendo quedar como cuenta por cobrar en el 2017. Sin embargo, por la información otorgada no le proporciona documentación de sustento.

Verificación de los hechos económicos

La Administración Tributaria verifica que el registro de anticipos negativos no cuenta con: origen en cargos de recepción de los anticipos, motivo de los anticipos, notas de pedidos relacionadas a los anticipos, compromisos de los anticipos contra mercaderías, cargos de canje con facturas, ni otros que conlleven a relacionarlos con el adelanto recibido. Tampoco cuenta con, recibos por el dinero devuelto, cancelaciones de los anticipos, u otros.

Tampoco contaba con sustento de análisis mensual de los saldos negativos (cargados), no contaba con consolidación de saldos de caja donde se observen los ajustes mensuales a los anticipos negativos, no contaba con conciliaciones que descubran los extornos o cargos de los anticipos negativos, ni con el análisis de los asientos o dinámica contable sobre estos.

La Administración Tributaria evalúa los saldos a tres dígitos de la cuenta, observando que los saldos negativos cargados, no condicen con la naturaleza de esta cuenta, ya que solo le corresponderían saldos acreedores.

Observa que en su contabilidad el contribuyente registró en el asiento de apertura al 01/01/2017 saldos de anticipos positivos del ejercicio anterior; saldos mes por mes de los anticipos registrados en el período, así como como cobros, cancelaciones y asientos por reclasificaciones contables (cambios de cuenta). Luego de estos registros, se advierte que al 31-12-2017, cuenta como resultado del Balance de

Inventario y del Balance General con anticipos por un valor de S/. 800,000.00, que condice con el saldo de la cuenta (saldo abonado) y constituye el saldo de efectivo recibido como parte de adelantos contra futuras ventas. Sin embargo, no se observaron asientos con información de respaldo, que correspondan a los anticipos negativos (saldo deudor).

Análisis contable.

Dentro de la estructura y dinámica del plan contable general empresarial, se señala que la cuenta 12 (Cuentas por Cobrar Comerciales) corresponde al grupo de las cuentas de efectivo y equivalente de efectivo, estas constituyen los activos disponibles y exigibles, los cuales son muy líquidos. El saldo "normal" de las cuentas de este elemento por ser cuentas de activo es deudor, pero a nivel de cuentas a tres dígitos se incluyen algunas cuentas en el pasivo, aquellas que tienen un saldo acreedor, es el caso de la cuenta 12.2 Anticipos Recibidos, sus saldos siempre son acreedores. Estas cuentas acreedoras a tres dígitos se reclasificarán para mostrarlas en el Pasivo del Balance General.

En cuanto a la dinámica de la cuenta 12.2 Anticipos Recibidos, el PCGE señala lo siguiente:

- Es debitada por: Devolución de dinero recibido por anticipos de clientes con abono a 10 – Efectivo y Equivalentes de Efectivo
- Es acreditada por: Anticipos de clientes a una cuenta de ventas futuras con cargo a 10 – Efectivo y Equivalentes de Efectivo

Así tenemos, que los anticipos de clientes son montos anticipados por clientes a cuenta de venta de bienes o prestación de servicios futuros de la empresa. En efecto, los anticipos recibidos serán aplicados a operaciones que se perfeccionarán en el futuro.

La técnica contable y la dinámica de esta cuenta, permite registrar ingresos de efectivo por adelantos anticipados (abonos). Por otro lado, las devoluciones de dinero de dichos pagos anticipados, implicará contablemente cargar (deducir o restar) de los saldos abonados, el monto de eliminar el compromiso de una venta (devolución del dinero anticipado), o registrar ventas a un cliente, en relación a su anticipo, correspondiendo cargar el anticipo con abono directo a la cuenta 70 Ventas, o cargar con abono a la cuenta 12.1 Cuentas por Cobrar - Clientes.

Veamos el siguiente ejemplo: En el ejercicio 2017, se ha recibido de un cliente

anticipos por S/ 1,000.00, por dichos anticipos corresponderá registrar el ingreso del dinero anticipado en la cuenta contable “Anticipos Recibidos” mediante un abono, con cargo a “Caja Bancos” por el ingreso de dinero. Se registrará de la siguiente forma:

```

-----X-----
10.1 Caja Bancos          1,000.00
12.2 Anticipos Recibidos          1,000.00
Por el adelanto de dinero recibido del cliente "X"
-----X-----

```

Posteriormente puede ocurrir devoluciones o aplicaciones sobre el dinero anticipado.

En estos casos se registrará: de la siguiente forma:

```

-----X-----
12.2 Anticipos Recibidos    1,000.00
10.1 Caja Bancos          1,000.00
Por devolución del dinero anticipado del cliente "X"
-----X-----
-----X-----
12.2 Anticipos Recibidos    1,000.00
12.1 Clientes              1,000.00
Por aplicación de Anticipos (cuando se cancela la cuenta de
cobro del cliente "X")
-----X-----
-----X-----
12.2 Anticipos Recibidos    1,000.00
70.1 Ventas Clientes        1,000.00
Por aplicación directa a Ventas (se aplica directamente el
anticipo con el registro de la venta al cliente "X")
-----X-----

```

Nota: Asientos - ejemplo para el caso (elaboración propia)

Con el análisis de estos ejemplos podemos confirmar, que el registro de anticipos devueltos o salidas de dinero, solo pueden tener origen en anticipos recibidos (ingresos de dinero anticipado).

Calificación Económica

La Administración Tributaria verificó los siguiente:

- En la contabilidad el contribuyente reclasificó sin sustento la cuenta 12.1 Clientes con cargos a la cuenta 12.2 Anticipos Recibidos o con abonos a esta misma cuenta, filtrando como resultado al 31 de diciembre del 2017 la suma de S/. 1'000,000.00 (saldo de anticipos negativos - cargados)
- No se observan ajustes sobre los montos anticipados en el período, devoluciones de dinero, u otros donde intervenga la salida de dinero y el uso de la cuenta 10 Caja Bancos por los anticipos negativos (anticipos materia de observación fiscal).
- Verificó que la evolución de los anticipos positivos durante los meses del

ejercicio económico, no tenían efecto en los saldos de anticipos negativos.

- Verificó además, que los saldos de anticipos negativos no corresponden a ajustes por devoluciones de anticipos.
- Verifica que sobre el uso de la cuenta contable 12.2 – Anticipos Recibidos, la técnica contable no acepta como valido el saldo negativo de anticipos recibidos, y que aceptar ello reflejaría un saldo negativo en una cuenta que por su naturaleza no está creada para reflejar tal situación económica, que no condice con el Plan Contable General Empresarial (PCGE) homogenizado con las NIIFs que contempla aspectos relacionados con la presentación y revelación de la información y que contiene la descripción y dinámica contable de cada cuenta.
- Determina que los saldos negativos al 31 de diciembre del 2017, al no corresponder a devolución de dinero a clientes, ajustes o cancelaciones, corresponden a retiros que el propio contribuyente viene efectuando y cargando en esta cuenta. Modalidad sostenida desde periodos anteriores según se observa en los saldos iniciales a 01/01/2017 (saldos finales del ejercicio 2016).
- Determina además, que los saldos de anticipos negativos declarados por el período 2017 dentro de la cuenta “Cuentas por Cobrar Comerciales” al no cuentan con el sustento económico correspondiente, ni con el respaldo de la técnica contable que le corresponde de acuerdo a la naturaleza de la cuenta según el plan contable general empresarial, corresponden a activos falsos.

De ello, se desprende observar que al contabilizarse devolución de anticipos que no tienen destino (no entregados al cliente), o que no cuentan con ajustes contra cuenta de anticipos recibidos, lleva a determinar que estas operaciones de devolución de los anticipos, no se efectuaron.

En este caso, el activo falso declarado lo constituye el saldo de anticipos cargados sin sustento documentario y sin sustento técnico contable (no puede haber saldos negativos de anticipos – sus saldos siempre son deudores).

Señalar además, que tratándose de anticipos no devueltos o no reclamados por los clientes otorgantes (clientes de los que recibió adelantos en anticipo); dicho dinero, sin devolver, correspondería a ingresos excepcionales. Sin embargo, al tratarse de registros por devolución de anticipos sin sustento, estos corresponden a retiros de

dinero con cargo a esta cuenta.

Por tanto, si los Activos (anticipos) que registra en su contabilidad, son comprobados como activos falsos, corresponde recalificarlos en base a lo establecido en el primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

La Administración Tributaria, recalifica el registro de anticipos cargados, que no corresponden a cancelaciones o devoluciones, como retiros de dinero dispuestos por el contribuyente, dividendos retirados de la empresa y de libre disposición de los socios por S/. 1'000,000.00, ello con el propósito subyacente de evitar el pago correspondiente de la tasa adicional sobre dividendos y otras formas de distribución de utilidades.

Calificación Jurídica

Para determinar el hecho imponible correspondiente, la Administración califica jurídicamente, que los retiros de dinero de la empresa corresponden a dividendos, sumas que significan una disposición indirecta de rentas a favor de sus socios, según lo establece Art.24°-A el Inc. g) de la Ley del Impuesto a la Renta y como tal tributa con una tasa de 5%.

Caso 5. Entrega de Acciones como pago de dividendos.

Hechos

José y Juan Caminos, socios y propietarios al 50% de las acciones de Isla Margarita SAC, deciden que la empresa adquiera en Abril del año 2016, 6'000,000 de acciones de la empresa Feliciano INC. (domiciliada en Panamá) al valor de S/. 20'000,000.00 (US\$ 6'000,000.00); sin embargo, en julio del año 2017 los socios deciden vender las acciones, en razón de evitarle pérdidas a la empresa Isla Margarita SAC, toda vez que el área económica de Isla Margarita SAC había efectuado un estudio económico de los estados financieros de la sucursal peruana Feliciano INC. Sucursal Perú, habiendo encontrado que dicha sucursal arrojó pérdidas en sus Balances a diciembre del 2016, abril 2017 y a julio 2017, y que por otro lado los flujos de dinero de Isla Margarita SAC no eran los adecuados para sustentar el proyecto inmobiliario que iniciaba Feliciano SAC - Sucursal Perú.

El contribuyente informa a la SUNAT, que como el negocio jurídico de inversión en compra de acciones del proyecto inmobiliario, no produjo los efectos económicos de generar una rentabilidad a la inversión efectuada, decidieron que la empresa Isla Margarita SAC venda las acciones a los socios de la empresa, es decir a sí mismos,

bajo el concepto de que no podían mantenerlas como activos de la empresa porque le ocasionarían pérdidas.

Según información de la empresa, la venta de las acciones a sus propios socios persiguió que ellos asuman el costo de la adquisición y la pérdida sobre el nuevo valor. La venta se efectuó como dación en pago de dividendos, sobre utilidades que Isla Margarita SAC había obtenido en el ejercicio 2016 y los calculados en el avance del 2017. Para mediados del ejercicio 2017 Isla Margarita SAC entrega a los socios como retiro de dividendos por S/. 4'000,000; la entrega de las 6'000,000 acciones lo que significó una pérdida para la empresa de S/ 16'000,000.00, según el siguiente detalle:

DESCRIPCION DE LA OPERACIÓN DE COMPRA DE ACCIONES

Operación	Entidad Emisora Acciones	Descripción	Cantidad de Acciones	Importe S/.
INVERSIONES MOBILIARIAS - ADQUISICIÓN DE ACCIONES REPRESENTATIVAS DE CAPITAL SOCIAL	FELICIANO INC	Valor en Libros al 01/01/2017 – Valor de adquisición de acciones	6'000,000	20'000,000.00

DESCRIPCION DE LA OPERACIÓN DE VENTA DE ACCIONES

Operación	Entidad propietaria de las Acciones	Descripción	Cantidad de Acciones	Importe S/.
(VENTA DE ACCIONES (DACION EN PAGO DE DIVIDENDOS))	Isla Margarita S.A.C.	Acciones transferidas a Socio 1	3'000,000	2'000,000.00
		Acciones transferidas a Socio 2	3'000,000	2'000,000.00
TRIBUTOS - IMPUESTO A LOS DIVIDENDOS		Monto retenido por la distribución de dividendos.		S/.4'000,000.00 * 5% = S/.200,000.00
COSTO NETO DE ENAJENACIÓN DE VALORES		Costo por la Venta de Valores Mobiliarios		20'000,000.00
PERDIDA EN LA VENTA DE ACCIONES		Perdida tributaria por la venta de Valores Mobiliarios		16'000,000.00

Fuente: Cuadros de elaboración propia

La Administración Tributaria verifica los siguientes hechos económicos:

El contrato de compraventa de acciones de marzo del 2016 revela que los socios compran 6'000,000 de acciones en US\$ 6'000,000.00 que constituyen el 25% de las Acciones emitidas por Feliciano INC. – domiciliada en Panamá. En el contrato se menciona, que el total de acciones emitidas que corresponden al capital social de la empresa emisora asciende en total a US\$ 24'000,000.00 (valor de la acción US\$ 1.00).

En el Acta de Junta General de Accionistas de Abril del 2016, se observa descrita la decisión de los dos socios de Isla Margarita SAC, de adquirir 6'000,000 acciones de la empresa Feliciano INC. (25% del Accionariado).

En junio del 2016 se expide el certificado de Acciones en el que indica que Isla Margarita SAC es dueña de 6'000,000 de acciones de capital de Feliciano INC.

En marzo del 2017 deciden transferir las acciones producto de un análisis económico "Evaluación Financiera Proyecto – Feliciano INC", recomendación firmada por los socios José y Juan Caminos, observando que las acciones devaluadas producto del informe económico fueron transferidas a los accionistas de Isla Margarita SAC (a ellos mismos), quienes asumirían la pérdida del valor de las acciones, al comprar un activo desvalorizado.

En el acta antes señalada, los socios deciden el retiro de dividendos del período económico 2017 por S/. 4'000,000.00. Dicho retiro se efectuaría otorgándose a los dos socios las 6'000,000 acciones, (venta - dación en pago de dividendos).

Los hechos develaron que las acciones compradas por Isla Margarita SAC para invertir en el rubro inmobiliario, fueron vendidas antes de que este negocio otorgue los resultados esperados (la razón de la inversión).

Detección de la simulación.

El Libro de Actas de Isla Margarita SAC, contiene acuerdos tomados sobre ampliar el giro de negocio hacia proyectos inmobiliarios, los socios deciden destinar capital y recursos propios de la empresa a este nuevo proyecto, por lo que económicamente, se esperaba invertir y obtener ingresos futuros, producto del proyecto; sin embargo, fue la decisión de los propios socios, que la empresa se deshaga de las acciones, y esta decisión dista del propósito económico de obtener ingresos para Isla Margarita SAC producto de haber invertido en acciones que representaron compras de terrenos en el Perú. Es decir, el proyecto inmobiliario fue frustrado para Isla Margarita SAC como persona jurídica.

SUNAT observa es que los accionistas Juan y José Caminos, en marzo del 2016 firman el contrato de compraventa de acciones con Feliciano INC como Representantes de la empresa Isla Margarita SAC, y pagan con dinero de la empresa. El Titular del Certificado de Acciones es la empresa, es decir se emiten las acciones a nombre de Isla Margarita SAC; sin embargo, en julio del año siguiente, las acciones pasan a ser de propiedad de los accionistas Juan y José Caminos.

Así, del análisis efectuado, SUNAT verificó que el propósito de ampliar el proyecto empresarial de la actividad de comercio a actividades inmobiliarias no se efectuó y fue frustrado para Isla Margarita SAC por los propios socios de la empresa al vender las acciones de Isla Margarita SAC en el siguiente ejercicio económico 2017, antes de que se inicie el "Proyecto de Construcción".

Verificó además que el capital de Feliciano SAC (Feliciano INC, empresa trasladada al Perú en el año 2008) representado en US\$ 24'000,000.00 de dólares, estaba constituido por 5 inmuebles juntos, en uno de los principales distritos de Lima, los que no sufrieron baja en su valor comercial.

Los propietarios de la empresa deciden vender las acciones, valores registrados como propiedad de Isla Margarita SAC en 20'000,000.00 mediante un retiro de dividendos (dación en pago) de S/. 4'000,000.00, es decir a un valor del 20% del de su adquisición. La operación ocasionó que la empresa registre pérdidas tributarias por el ejercicio 2017, es decir pérdidas para la persona Jurídica por S/. 16'000,000.00, declaradas a SUNAT.

En el contrato civil optado por el contribuyente, el hecho económico lo constituye la venta de las acciones en el valor de S/. 4'000,000.00, declarando dicha venta como hecho imponible gravado afecto a rentas de tercera categoría, y como costo de venta de las acciones el valor de la adquisición S/. 20'000,000.00.

Ante ello, la SUNAT determinó que la venta de los bienes mobiliarios a sus socios, mediante dación en pago de dividendos, comprende el acto simulado o hecho aparente; sin embargo, el hecho real, es el retiro de bienes en especie (acciones) por parte de los socios accionistas de Isla Margarita SAC, correspondiendo gravar con el impuesto a la renta el hecho real y desconocer los hechos aparentes constituidos por: 1) la venta de las acciones mediante dación en pago de dividendos a los accionistas de Isla Margarita SAC S/. 4'000,000.00 y 2) la operación de costo de ventas aplicado por la venta S/. 20'000,000.00.

Calificación Económica

Al analizar los hechos económicos antes descritos, la Administración Tributaria toma en cuenta lo siguiente:

Los USD\$ 6'000,000.00 se pagaron con fondos de la empresa Isla Margarita SAC.

Mediante el informe de evaluación financiera preparado por el área financiera de Isla Margarita, el propio contribuyente devalúa el valor las acciones por las que pagó S/.

20'000,000.0 de inversión, bajo el concepto de inviabilidad económica del proyecto inmobiliario, asignándole un valor de enajenación S/.4'000,000.00. (la evaluación financiera no se efectuó por tercero independiente).

Sobre el valor de la transacción, no se emplearon criterios financieros de valor razonable, valor de tasación, u otros que le hubieran permitido a la empresa recuperar su inversión. La venta no se efectuó entre partes independientes, los accionistas de Isla Margarita SAC deciden transferir las acciones a sí mismos como dación en pago de dividendos.

Sobre el costo computable de las acciones, el segundo párrafo del inciso c) del artículo 19° del Reglamento de la LIR (norma vigente para el ejercicio 2012), establecía que de tratarse acciones que no cotizaban en bolsa, el valor de participación patrimonial sea el calculado sobre la base del último balance de la empresa emisora cerrado con anterioridad a la fecha de la enajenación, el cual no podrá tener una antigüedad mayor a doce meses, y de no contar con dicho balance, el valor de mercado será el valor de tasación. Asimismo, el tercer párrafo de la misma norma establecía que el cálculo del valor de participación patrimonial en referencia debía efectuarse en función a la siguiente fórmula:

$$\text{VALOR DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL} = \frac{\text{VALOR DE TODO EL PATRIMONIO DE LA SOCIEDAD EMISORA}}{\text{N° DE ACCIONES EMITIDAS}}$$

Fuente: Elaboración propia

Para hallar el valor de participación patrimonial, el contribuyente debe contar con los estados de la empresa No Domiciliada emisora de las acciones; asimismo, el valor de tasación o valorización de las acciones que efectúa el contribuyente no se encuentra sustentado, toda vez que, de igual forma necesita de información financiera de la empresa emisora, como el valor del activo, pasivo y patrimonio, así como del valor de la empresa en el mercado para la valorización y tasación de sus acciones, información que no proporciona y a la que no tiene alcance el fisco.

Sin embargo, con el valor patrimonial de estados financieros de la empresa Feliciano SAC domiciliada en el Perú en el 2018, comprueba que el valor de participación patrimonial no pudo ser al 31/12/2016, al 30/04/2017 o al 31/07/2017 o a cualquier fecha anterior a la venta de las acciones, menor al mismo valor registrado en el patrimonio de la empresa Feliciano INC. $x = \frac{\text{US\$ } 24'000,000.00}{24'000,000 \text{ acciones}}$, representado por 5 bienes de activos fijos en Perú (Terrenos).

José y Juan Caminos figuraban al 31/12/2018 como propietarios del 25% del patrimonio de Feliciano SAC. El 100% del patrimonio de la empresa Feliciano S.A.C. al 31/12/2018, es de S/.80'000,000.00 (el equivalente de US\$ 24'000,000.00).

Producto de la transferencia - dación en pago de dividendos, Isla Margarita SAC sufrió una pérdida financiera (con efecto tributario) de S/. 16'000,000.00.

De esta forma la Administración encontró que los activos mobiliarios ocasionaron pérdidas financieras solo a la empresa, más no a los nuevos propietarios de las acciones, los socios. La operación de venta de acciones materia de observación por parte de la Administración Tributaria constituye no solo una operación sin sustento tributario de acuerdo a la normatividad vigente y correspondiente a la operación, sino que además encubre la real operación, el retiro de bienes de la empresa o de utilidades en especie, con el trasfondo de retiro de dinero de la empresa para sus propios fines (Inversión en terrenos y negocio inmobiliario de los socios Juan y José Caminos) y la consecuencia de crear gastos contra el Impuesto a la Renta, para dejar de pagar en todo o en parte el impuesto.

La Administración Tributaria al analizar los hechos económicos desde lo establecido en el primer párrafo de la Norma XVI procedió a recalificar la operación de venta de acciones (dación de pago de dividendos), por una de retiro de dividendos mediante entrega en especie (retiro de valores mobiliarios de la empresa).

Calificación Jurídica

La Administración Tributaria procede a verificar la subsunción, es decir si el hecho real se encuentra comprendido en alguna de las hipótesis de incidencia previstas en la norma tributaria, determinando que el retiro de valores mobiliarios de la empresa como dividendos, califica jurídicamente como entrega de dividendos en especie, que al significar disposición indirecta de renta de la empresa, corresponde gravarlos con la tasa adicional según lo establecido en el Artículo 24-A Inc. g) de la Ley del Impuesto a la Renta y lo establecido en el artículo 55° de la citada Ley.

<u>Base Imponible</u>	<u>%</u>	<u>Impuesto</u>
S/. 20'000,000.00	* 5 %	= S/. 1'000,000.00
(S/. 4'000,000,00)	* 5 %	= S/. 200,000.00
S/. 16'000,000,00	* 5 %	= S/. 800,000.00 → saldo a pagar.

Nota: Cifras y cálculos ficticios para ejemplo (Elaboración propia)

CAPÍTULO III: DISCUSIÓN

Hasta aquí, con el desarrollo de la investigación, podemos afirmar que la calificación como facultad de la Administración Tributaria, es valiosa herramienta establecida en la Norma XVI del Código Tributario para contrarrestar elusiones. Calificar será determinar la esencia económica del hecho, pero esta actividad se compone de dos momentos: el trabajo de calificación económica desde la perspectiva económica de la operación y el trabajo de calificación jurídica desde la juridicidad de la operación con aptitud de ser subsumida en alguna de las hipótesis de incidencia establecidas en las normas tributarias (hechos imponible).

En este punto realizaremos reflexiones de los aspectos relevantes de nuestra investigación, tomando en cuenta los análisis a diversos pronunciamientos del Tribunal Fiscal en los que ha resuelto sobre calificación. Nuestros análisis y reflexiones pretenden fortalecer nuestro planteamiento, para posteriormente exponer las conclusiones del trabajo.

Para ello debemos empezar mencionando que el no pago de los tributos, producto de la ocultación de ingresos, exageración de gastos deducibles, y otros, con la finalidad de evitar el pago que por ley le corresponda a un contribuyente, corresponde a la evasión; mientras que la elusión constituye una ventana para no cumplir lícitamente las obligaciones fiscales; es decir, reducir el pago de los tributos que por norma corresponde, sin infringir abiertamente la ley.

El problema se manifiesta, cuando se aprovecha de la debilidad de la ley, pues la elusión se ampara en el principio de legalidad del tributo, ya que no puede cobrarse un impuesto que la ley no haya establecido. Estos puntos débiles que la ley dejó son aprovechados mediante la elusión, interviniendo en evitar el nacimiento de la obligación tributaria, privilegiando formas o calificando un negocio como si fuera otro para ocultar su verdadera naturaleza.

En ese sentido, la elusión fiscal es siempre una conducta antijurídica, será el acto cuyo propósito es reducir el pago de las retribuciones que por ley le corresponde a un contribuyente, puede ser por engaños o cualquier otro acto del que se tenga un beneficio indebido.

Por tanto, la evasión y la elusión son prácticas indebidas, reprochables, no sanas, desde todo punto de vista: social, jurídico, económico; que no deben realizarse, ni alentarse o fomentarse, porque “conspiran contra la equidad, la estabilidad normativa

tributaria y la recaudación del Estado” (Villegas, 2001, pp. 386).

Algunos autores consideran que la elusión es lícita, porque si con la elusión no se contraviene la norma sino su espíritu, entonces el efecto es cobrar el tributo sin tildar la figura de ilícita, por ende, llaman a la elusión una figura lícita (Sotelo, 2012. Pp. 24). Sin embargo, en tanto sea lícita o ilícita, por contravenir el espíritu de la norma, que equivale a violar la norma, igualmente la elusión altera el ordenamiento jurídico, y su conducta es oprobiosa, como afirma el citado autor.

En tanto, los autores convengan en discernir entre licitud e ilicitud, se sabe que la elusión se combate en parte con la calificación, pues “mediante el análisis económico de los hechos el auditor puede llegar a desentrañar la verdadera naturaleza de las operaciones realizadas por los agentes económicos, desconociendo la celebración de aquellos actos, contratos, etc., cuya aplicación resulta forzada” (Ruiz de Castilla, 2000).

Bravo Sheen deja entrever, que contrario a los que opinan, que para efectos fiscales debe prevalecer la realidad económica antes que los actos formales; están los de la posición contraria, que opinan en cuanto a la calificación, que la Administración Tributaria debe atenerse solo a los efectos jurídicos de los contratos. Esta afirmación se basa, en que las relaciones sociales y económicas ya se encuentran reguladas por el Derecho Positivo:

“el Derecho Positivo ya regula las relaciones sociales (y económicas) de los individuos, razón por la cual no requiere del auxilio interpretativo que le puede prestar la Economía²⁰. Por tal motivo, la Administración debe concentrarse en los efectos jurídicos de los actos y contratos celebrados por el contribuyente, calificándolos de acuerdo a su verdadera naturaleza jurídica, si su contenido no responde a la formalidad empleada. Nótese que esta posición hace caso omiso a la realidad económica (...)”

Esta posición sostiene además, que “la calificación de los hechos no es una mera descripción de los mismos, sino una actividad esencialmente jurídica y que el ente calificador no puede sino atenerse a los efectos jurídicos del acto o negocio efectivamente concluido entre los interesados, con independencia de las formas o denominaciones diversas o aparentes que se han hecho” (Bravo Sheen, 2009, pp. 1).

²⁰ Subrayado nuestro

Ante estas posturas, diremos que la calificación es una actividad juridificada, cuyo mandato esta normado y corresponde al análisis económico de los hechos que se basa en la verificación del sustrato económico de las operaciones y en los principios de verdad material y de realidad económica, pudiendo prescindir de formas creadas, actos o contratos empíricamente creados, o la forma jurídica elegida, desconocer sus efectos y develar el negocio que subyace, sin necesidad de atacar o nulificar estas formas por inapropiadas o simuladas.

Separados los conceptos, diremos también que la calificación no contrarrestará el fraude a la Ley o las formas anómalas practicadas. Sin embargo, por ser parte vital en la lucha anti elusiva que otorga, motiva la investigación, en aras de dar claridad jurídica a esta herramienta y a su procedimiento.

La tarea de recalificación debe ser efectuada considerando circunstancias de causa, exteriorización de los hechos, documentación sustentatoria y debida motivación. En esa línea, al considerar que el procedimiento de calificación requiere en su aplicación las causas que lo motiven y el resguardo de la seguridad jurídica, Tarsitano (2012) nos traslada dos advertencias extraídas de un fallo dictado por un tribunal argentino en cuanto a los límites de la potestad calificadora a saber (Tribunal Oral Penal Económico N° 3, 13.8.2004):

“La primera nos recuerda que la autonomía del derecho tributario no implica dejar de lado la unidad total del orden jurídico ni volver irrelevantes las formas del derecho privado. Las formas jurídicas consideradas válidas para el derecho privado no pueden, sin más, ser desconocidas por el derecho tributario en los efectos que generan.

La segunda ratifica que el Fisco no puede invadir el campo de la libertad de contratación prescribiendo qué contratos deben suscribir los particulares, si los que han suscrito se juzgan adecuados para el cumplimiento de los fines tutelados por el derecho²¹”.

En base a las consideraciones expuestas, la investigación propone dar énfasis a la diferenciación entre calificación económica y calificación jurídica. Diferenciar estos conceptos nos llevará a mejorar su procedimiento y convertirla en la fuerza correctora desde la vertiente de la verdad de los hechos, sin violentar la libertad de contratación o el orden jurídico.

²¹ Subrayado nuestro

Para sustentar nuestra postura, seguidamente se analiza nueve resoluciones del Tribunal Fiscal, para desarrollar más sobre lo planteado diferenciando los momentos en los que se presenta la calificación económica y la calificación jurídica, además de observar entre los casos expuestos lo tratado sobre simulación y fraude a la ley, dichos ejemplos ayudarán a mejorar el sustento del trabajo realizado y las reflexiones.

3.1. Análisis sobre Calificación Económica y Calificación Jurídica en Sentencias del Tribunal Fiscal:

A efectos de dar mayor comprensión a lo planteado, desarrollamos un análisis de lo expuesto por el Tribunal Fiscal sobre calificación. Asimismo, demostraremos los momentos de intervención de la calificación económica y la calificación jurídica en cada expediente en los que el Tribunal Fiscal evaluó la calificación efectuada por SUNAT:

Caso 1:

RTF 5468-1970 - DESCRIPCIÓN Y APUNTES DE LA INVESTIGACIÓN

CONTRIBUYENTE (Operaciones Económicas declaradas)	HIPOTESIS DE INCIDENCIA (Subsunción de la operación declarada por el contribuyente)	CALIFICACION ECONOMICA POR LA ADMINISTRACION (Análisis del presente Trabajo)	CALIFICACION JURIDICA POR LA ADMINISTRACION (Análisis del presente Trabajo)	HIPOTESIS DE INCIDENCIA (Subsunción de la operación)	DETERMINACION EFECTUADA POR EL TRIBUNAL FISCAL	APUNTE
Arrendamiento (contratos)	Intereses - Rentas de Segunda Categoría	Transferencia de bienes a título oneroso en cuotas plazo)	Venta de Bienes muebles / Ingresos por Venta de Bienes	Ventas gravadas en el país con el IGV - Rentas derivadas del comercio gravadas con Impuesto a la Renta de Tercera Categoría	El TF confirma la determinación efectuada por SUNAT	"Aún, cuando la recurrente denomine como de arrendamiento los contratos que celebra con sus clientes los mismos deben ser considerados como de venta a plazos atendiendo a la forma como operan éstos"

Fuente: Cuadro de elaboración propia.

Calificación económica: El Tribunal Fiscal explica en su dictamen que la acotación de la Administración Tributaria partió de la base, de que los llamados contratos de arrendamiento que celebró la empresa con sus clientes no son tales, sino verdaderos contratos de venta a plazos, que si bien extiende los mencionados contratos denominados de arrendamiento; una vez que son canceladas las letras otorga una factura sobre el total pagado por el cliente quien queda en posesión de la máquina. Determina que esta modalidad es la que caracteriza la verdadera naturaleza de la operación, la que no ha podido ser desvirtuada por el contribuyente. Asimismo, el Tribunal Fiscal establece, que no solo se hizo examen del contrato, sino que además se examinó la mecánica de la operación cuya verdadera naturaleza se ha puesto de manifiesto al estudiarse la contabilidad. (Nótese que el Tribunal Fiscal hace referencia a la verdadera naturaleza de la operación, es decir a la naturaleza económica del

hecho). Concluye el Tribunal Fiscal: “siendo así se trata de verdaderas ventas”, cuyo reparo corresponde a “disminución de ingresos por ventas del ejercicio

Calificación Jurídica: Lo resuelto conduce a calificar hecho imponible correspondiente, el que se ubica en la Ley Impuesto a la Renta: Ingresos por venta de bienes; y en la Ley del Impuesto General a las Ventas: Venta de Bienes en el País.

Caso 2:

RTF 383-3-1999 - DESCRIPCION Y APUNTES DE LA INVESTIGACIÓN

CONTRIBUYENTE (Operaciones Económicas declaradas)	HIPOTESIS DE INCIDENCIA (Subsunción de la operación declarada por el contribuyente)	CALIFICACION ECONOMICA POR LA ADMINISTRACION (Análisis del presente Trabajo)	CALIFICACION JURIDICA POR LA ADMINISTRACION (Análisis del presente Trabajo)	HIPOTESIS DE INCIDENCIA (Subsunción de la operación)	DETERMINACION EFECTUADA POR EL TRIBUNAL FISCAL	APUNTE
Comisión Mercantil (compraventa de vehículos entre propietarios y terceros adquirentes)	Comisión gravada con IGV 18% Art. 9° y Art. 4 Inc. b) D.S. N° 269-91-EF Reglamento de la Ley del IGV	Entregas en Consignación y transferencia de vehículos a título oneroso	Ventas en Consignación	Venta de bienes en el país (en consignación) gravadas con IGV 18% Art. 9° y Art. 7° D.S. N° 269-91-EF Reglamento de la Ley del IGV	El TF recalifica como un Contrato de Comisión Mercantil	El T. F. determinó por encima de la forma y recalifico al contrato como uno de comisión mercantil y no como uno de consignación. Descarto para el caso, que como consignatario resulte también sujeto del impuesto en calidad de vendedor. (Servicio gravado)

Fuente: Cuadros de elaboración propia

La Administración Tributaria consideró que el contribuyente no gana una comisión porcentual, pre-fijada en el “Acta de Consignación” sobre el precio de venta de los vehículos, sino que su comisión está integrada por la diferencia existente entre el mayor valor que le asigna a los vehículos vendidos y lo que de desembolsa al propietario. Estableciendo que la operación corresponde a entrega de bienes en consignación (calificación económica); operación gravada en la Ley del Impuesto General a las Ventas cuya obligación nace cuando el consignatario vende dichos bienes (calificación jurídica), perfeccionándose en dicha oportunidad las dos operaciones.

El Tribunal Fiscal analiza las operaciones y los actuados, estableciendo que la venta por comisión es aquella en la que el comisionista efectúa la venta de un bien por cuenta de un tercero, es decir, por cuenta del propietario de dicho bien, que dada su titularidad resultará siendo el único sujeto del impuesto bajo análisis al ser este quien transfiere el bien. De otro lado, la venta en consignación es aquella en la que el intermediario (consignatario) efectúa la venta de un bien en nombre propio, y que una vez efectuada dicha venta, se entiende que en forma simultánea se han efectuado dos ventas, vale decir la del propietario del bien a favor del consignatario y la de este último a favor del comprador.

Posteriormente el Tribunal Fiscal efectúa la recalificación de la operación, debido a que, de la documentación evaluada se observa que los propietarios de los vehículos reciben determinadas sumas de dinero por concepto de las ventas de los vehículos efectuados por ellos mismos una vez descontada la comisión y gastos. De esto fluye entonces, que la recurrente efectuó la venta de los citados vehículos a nombre de sus propietarios, actuando en nombre y representación de los propietarios de los vehículos, siendo estos últimos quienes realizan la operación de venta, por lo que se deduce que entre el contribuyente y dichos propietarios existe una comisión mercantil en la que el recurrente actúa como comisionista, de lo que concluye que dichas transferencias responden a la operación de comisión mercantil y no de consignación (recalificación económica de la operación).

Agrega también que, si bien en algunos contratos el contribuyente usa el término consignatario para referir su posición en la relación existente, ello en modo alguno desvirtúa la verdadera naturaleza de las operaciones efectuadas, por lo que resolvió revocar la acotación del IGV. Es decir, determinó que el hecho imponible solo responde a la operación de comisión mercantil.

Caso 3:

RTF 622-2-2000 - DESCRIPCION Y APUNTES DE LA INVESTIGACIÓN

CONTRIBUYENTE (Operaciones Económicas declaradas)	HIPOTESIS DE INCIDENCIA (Subsunción de la operación declarada por el contribuyente)	CALIFICACION ECONOMICA POR LA ADMINISTRACION (Análisis del presente Trabajo)	CALIFICACION JURIDICA POR LA ADMINISTRACION (Análisis del presente Trabajo)	HIPOTESIS DE INCIDENCIA (Subsunción de la operación)	DETERMINACION EFECTUADA POR EL TRIBUNAL FISCAL	APUNTE
a) Transferencia de pavos vivos a título oneroso b) Servicio adicional gratuito por servicio de matanza (contrato con dos operaciones económicas)	a) Primera operación - venta exonerada del IGV b) Segunda operación - servicio accesorio - exonerado	Transferencia de Pavos Beneficiados	Venta de Pavos Beneficiados	Venta de bienes en el país (Operación total) gravada con el IGV 18%	El TF declara procedente la acotación formulada por la Administración.	Formalmente se dio al negocio la apariencia de una operación de venta de pavos vivos con un servicio adicional de matanza, eviscerado y congelado. Se trataba en sí de una distorsión de la realidad económica, venta de pavos beneficiados, que es la que debe prevalecer.

Fuente: Cuadros de elaboración propia

Calificación económica: Formalmente se advierte que el contrato celebrado por la recurrente con la Marina de Guerra del Perú era uno según el cual, aquella se obligaba a transferirle a ésta, a título oneroso, pavos vivos, pero que adicionalmente como "promoción" también le otorgaba el servicio de matanza, eviscerado, desplumado y congelado. La Administración estableció, que si bien en este caso las partes han revestido de formalidades jurídicas que le dan apariencia de una operación no gravada, al hecho imponible, del análisis de tal operación, se advierte que esta es una operación gravada teniendo en cuenta su verdadera naturaleza en atención a lo

establecido en la Norma VIII del Código Tributario.

De la documentación analizada surge que, pese a que el contrato de compraventa celebrado por las partes estuvo referido a la adquisición de animales vivos, finalmente se entregó, como producto de un “servicio adicional gratuito”, animales beneficiados. La recurrente y la Marina de Guerra del Perú pactaron la venta de 55,500 kilogramos de pavos vivos; no obstante, a la vez pactaron que se prestaría un servicio adicional supuestamente en forma gratuita como consecuencia de la compra de aves, por lo que finalmente el producto a entregarse no sería un pavo vivo sino beneficiado, congelado, sin patas, pescuezo y cabeza, reduciéndose además la cantidad entregada a 50,000. Este producto bien pudo ser ofrecido en forma directa sin necesidad de desdoblar la operación, esto es, que el resultado también hubiese podido ser obtenido si se hubiese realizado una operación en términos normales, más aún, si tomamos en cuenta que el interés de la Marina de Guerra en la adquisición del bien era el de entregar a sus trabajadores, con ocasión de las fiestas navideñas, un pavo beneficiado y no vivo.

En Tribunal determinó en base a lo actuado, que si bien formalmente se dio al negocio la apariencia de una operación de venta de pavos vivos con un servicio adicional de matanza, eviscerado y congelado, se trataba en sí, de una distorsión de la realidad económica, la venta de pavos beneficiados que es la que debe prevalecer. En consecuencia, confirma que la Administración interpretó correctamente la realidad económica del negocio llevado a cabo por la recurrente, siendo válida la acotación formulada.

Calificación Jurídica: Venta bienes en el país gravado con el Impuesto General a las Ventas, sobre el precio contratado.

Caso 4:

RTF 5637-4-2002 - DESCRIPCION Y APUNTES DE LA INVESTIGACIÓN

CONTRIBUYENTE (Operaciones Económicas declaradas)	HIPOTESIS DE INCIDENCIA (Subsunción de la operación declarada por el contribuyente)	CALIFICACION ECONOMICA POR LA ADMINISTRACION (Análisis del presente Trabajo)	CALIFICACION JURIDICA POR LA ADMINISTRACION (Análisis del presente Trabajo)	HIPOTESIS DE INCIDENCIA (Subsunción de la operación)	DETERMINACION EFECTUADA POR EL TRIBUNAL FISCAL	APUNTE
Trasferencia de Cartera Vencida - Cesión de Créditos	Transferencia en propiedad de bienes muebles incorporales no gravada con el IGV	Servicios de Cobranza de Cartera - comisiones	Prestación de Servicios de Cobranza	Prestación de servicios (comisiones) Art. 1° Inc. b) y Art. 3° Inc c) Num 1 de la Ley del IGV	El TF confirma la determinación efectuada por SUNAT	En la contabilidad el contribuyente se observa registrados ingresos como Comisión de Cartera equivalente a 50% del valor de la cartera y 50% restante como deuda - Cartera por Pagar. Además, no se han completado endosos de pagarés por lo que no hay transferencia de propiedad. Se determino Prestación de Servicios de Cobranza.

Fuente: Cuadros de elaboración propia

Calificación Económica: Del análisis al “Convenio de Transferencia de Cartera Vencida bajo la modalidad de Cesión de Créditos” celebrado entre la recurrente y el Banco del Trabajo, la Administración Tributaria concluye que en realidad el mismo origina un servicio de cobranza cuyos ingresos se encuentran gravados con el Impuesto General a las Ventas, toda vez que el mencionado contrato no reúne las características de una transferencia de créditos realizada normalmente a un valor menor al nominal y donde no caben prestaciones conexas, estableciéndose más bien que en la operación efectuada existe una obligación futura de pago para el cesionario y ello supone mantener una vinculación con el cedente por los créditos supuestamente ya transferidos.

Se observo entre otros aspectos: a) Según lo establecido en el contrato, que la recurrente pagará como contraprestación a favor del Banco, un monto equivalente al 1% del valor total nominal de la cartera de créditos objeto de transferencia y un monto equivalente al 50% del monto total efectivamente recuperado de todos y cada uno de los créditos referidos en el Anexo A del convenio. En ese sentido observa que la recurrente registra contablemente, el 50% de las cobranzas ejecutadas como ingresos en la cuenta “Comisión de Cartera”, y el restante 50% como una deuda en la cuenta “Cartera por Pagar”; b) que no hubo endoso de títulos valores, existiendo vinculación económica entre el cedente y el cesionario; c) Se realizó un cruce de información con el Banco del Trabajo, del cual se desprende que la transferencia de cartera con la empresa recurrente, es posteriormente recuperada como un ingreso nuevo, determinándose que en realidad no es una venta sino una prestación de servicios

Si entendemos que la transferencia en propiedad implica que el nuevo propietario ejercerá en adelante los poderes de uso, disfrute, disposición y reivindicación de un bien y que con ella se transfieren los riesgos inherentes al bien, en el presente caso, de acuerdo con los términos del contrato materia de autos, si la deuda deviene en incobrable, el riesgo sustancial y relevante lo asume el Banco y no la recurrente, por lo que en la realidad nos encontramos ante una operación que no reviste de todas las características de una transferencia en propiedad de bienes incorporeales no gravada con el Impuesto, sino ante un servicio de cobranza de deudas (calificación económica).

En este caso, el documento es una prueba del contrato, que no debe ser confundido con el mismo. Por lo que se debe observar que el contrato que presenta la recurrente para acreditar la operación consta en un documento privado denominado “Convenio

de Transferencia de Cartera Vencida bajo la modalidad de cesión de créditos”, mientras que en su contabilidad se denomina a los ingresos percibidos por tal concepto como “Comisión de Cartera”, calificación que, de acuerdo con el conjunto de la evidencia actuada, es la correcta, por lo que concluye el Tribunal que debe mantenerse el reparo.

Como parte de su determinación final, habiéndose actuado los elementos probatorios que evidencian la realidad de la operación señala, que la legislación civil también admite se califique el contrato en función de lo estipulado en el mismo, aunque haya sido denominado de otra forma.

Calificación Jurídica: Prestación de Servicios gravado con el Impuesto General a las Ventas.

Caso 5:

RTF 4784-5-2003 - DESCRIPCION Y APUNTES DE LA INVESTIGACIÓN

CONTRIBUYENTE (Operaciones Económicas declaradas)	HIPOTESIS DE INCIDENCIA (Subsunción de la operación declarada por el contribuyente)	CALIFICACION ECONOMICA POR LA ADMINISTRACION (Análisis del presente Trabajo)	CALIFICACION JURIDICA POR LA ADMINISTRACION (Análisis del presente Trabajo)	HIPOTESIS DE INCIDENCIA (Subsunción de la operación)	DETERMINACION EFECTUADA POR EL TRIBUNAL FISCAL	APUNTE
Convenios de cesión en uso de vehículos de la empresa con opción de compra a sus trabajadores	Compra de bienes muebles como Activo Fijo (Crédito Fiscal del IGV 18%)	Trasferencia de vehículos a sus trabajadores con reserva de propiedad	Venta de vehículos con entrega de los bienes a sus trabajadores	Venta de bienes en el país Art. 1° y 3° de la Ley del IGV y Art. 2° Inc. a) Num. 3 del Reglamento	El Tribunal Fiscal confirma el reparo efectuado por SUNAT	La reserva de propiedad quedaba diferida hasta que el comprador (trabajador de la empresa) cumpliera con el total de las cuotas pactadas y no a opción de compra por lo que debía reconocerse como venta.

Fuente: Cuadros de elaboración propia

Calificación Económica: La recurrente suscribió con sus trabajadores contratos que denominó “Convenio de uso de vehículo de la empresa y sobre opción de compra”, (cesión en uso con opción de compra) los cuales según lo determinado por la Administración en base a la Norma VIII del Código Tributario, constituyen contratos de compraventa.

El Tribunal analiza la naturaleza jurídica de dichos contratos y el tratamiento tributario aplicable, en ese sentido observa que la cláusula séptima hacía hincapié en la facultad de la propietaria (recurrente) para retener la suma adeudada en un monto igual a las cuotas pendientes de cancelación del vehículo, lo que reafirma que el objeto del contrato fue la compraventa de un vehículo cuya forma de pago fue pactada en 48 cuotas.

Hace referencia a Norma Internacional de Contabilidad - NIC 18, que trata sobre el reconocimiento de ingresos, y que establece en su párrafo 17 que “sí una empresa conserva sólo una parte insignificante de los riesgos y las ventajas derivados de la

propiedad, la transacción es una venta y por tanto se procederá a reconocer los ingresos”.

De acuerdo a los actuados de la presente resolución, el Tribunal observa que los bienes no tenían la calidad de activos fijos y que los contratos suscritos por la recurrente se trataban de compraventas donde se reservó la propiedad, quedando ésta diferida hasta que el comprador, en este caso el trabajador, cumpliera con el pago de las cuarenta y ocho cuotas pactadas, y no de cesiones con opción de compra, por lo que establece debe reconocerse el ingreso como una venta.

Determina también, que los hechos jurídicos derivados de la operación de entrega de vehículos a los trabajadores, responden a la definición de venta prevista por el artículo 3° del Impuesto General a las Ventas por lo que en tal sentido, resulta válido afirmar que para efectos del Impuesto General a las Ventas, la definición de venta no se limita al concepto de compraventa de bienes regulada por el derecho civil y por tanto concluye, para efectos tributarios, las operaciones que realiza la recurrente constituyen en realidad ventas de bienes muebles operadas con la entrega física de los vehículos a sus trabajadores, por lo que recogiendo lo previsto por la Norma VIII, procede mantener el reparo.

Calificación Jurídica: Venta en el país de bienes muebles, artículo 1° y 3° de la Ley del Impuesto General a las Ventas y su reglamento que precisa: “se considera venta a todo acto a título oneroso que conlleve la transmisión de propiedad de los bienes gravados, independientemente de la denominación que le den las partes”. En ese sentido, siendo que el objeto materia del contrato es una venta y habiéndose entregado los bienes con la celebración del contrato, la obligación tributaria de pago del Impuesto General a las Ventas nació en dicha oportunidad, por el valor de venta total.

Caso 6:

RTF 590-2-2003 - DESCRIPCION Y APUNTES DE LA INVESTIGACIÓN

CONTRIBUYENTE (Operaciones Económicas declaradas)	HIPOTESIS DE INCIDENCIA (Subsunción de la operación declarada por el contribuyente)	CALIFICACION ECONOMICA POR LA ADMINISTRACION (Análisis del presente Trabajo)	CALIFICACION JURIDICA POR LA ADMINISTRACION (Análisis del presente Trabajo)	HIPOTESIS DE INCIDENCIA (Subsunción de la operación)	DETERMINACION EFECTUADA POR EL TRIBUNAL FISCAL	APUNTE
Exportación de oro de alta pureza	Exportación de Oro gravado con 0% del IGV (Devolución del SFMB)	No existieron las transferencias al exterior de oro de alta pureza	Simulación de operaciones de exportación	Operación No Reales Art. 44° del IGV (Desconocimiento del SFMB)	El TF confirma la determinación efectuada por SUNAT	Se dejó de lado la forma jurídica que daba cobertura a las operaciones de compra venta. Los comprobantes de pago que sustentaban las operaciones de adquisiciones de oro no correspondían a la su entrega física (falta de identidad entre el comprobante de pago y la entrega física del oro)

Fuente: Cuadros de elaboración propia

La Administración atendiendo a la realidad económica y al amparo de la Norma VIII del Código Tributario dejó de lado la forma jurídica que daba cobertura a las operaciones de compraventa, estableciendo que los comprobantes de pago que sustentaban las adquisiciones del oro no correspondían a su entrega física (falta de identidad entre el comprobante de pago y la transferencia física del oro), llegando a establecer que las operaciones de la recurrente no eran reales. En consecuencia, de conformidad con el artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, la Administración desconoció el saldo a favor del exportador.

Cabe señalar que el citado artículo dispone lo siguiente: “El comprobante de pago emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del Impuesto consignado en ella por el responsable de su emisión. El que recibe el comprobante de pago no tendrá derecho al crédito fiscal”.

La Administración calificó los hechos económicos (actos, situaciones y relaciones) que efectivamente había realizado la recurrente y los proveedores de primer y segundo nivel, dejando de lado las formas jurídicas que daban cobertura a los mismos, a fin de determinar si efectivamente hubo o no real transferencia de oro a la recurrente.

El Tribunal analizó los aspectos verificados en cifras por la Administración como: a) Oro proveniente de lavaderos y artesanales; b) Producción nacional de oro proveniente de lavaderos y artesanales; c) Ley del oro proveniente de lavaderos y artesanales.

De los aspectos antes analizados concluye que, el oro que la recurrente adquirió y luego exportó tuvo como origen el oro aluvial, proveniente de lavaderos y artesanales, situación que nunca fue negada ni discutida por la recurrente. Por tanto, dicho oro requería ser previamente refinado para lograr el grado de pureza con el cual fue transferido a la recurrente; sin embargo, sus proveedores directos (proveedores de primer nivel) y los proveedores de éstos (proveedores de segundo nivel), no han acreditado que el oro de origen aluvial haya sido refinado previamente antes de transferirlo, o en su caso, que el servicio de refinación brindado guardara relación con el monto de oro transferido. En consecuencia, dichos proveedores no pudieron transferir un oro de origen aluvial con alto grado de pureza, como consta en sus facturas de adquisición (oro de alto grado de pureza igual o mayor a 995 milésimas).

De lo expuesto, el Tribunal sostiene que la realidad económica apreciada con un

criterio de razonabilidad resta certeza a la identidad entre el bien transferido a la recurrente, consignado en las facturas emitidas por sus proveedores directos, con el oro que éstos pudieron transferir, por lo que en este caso en particular procede la aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. En tal sentido, el develamiento del ropaje jurídico utilizado por la recurrente a través de su documentación, permite determinar la existencia de falta de identidad entre el comprobante de pago y la entrega física del oro (calificación de simulación), y en consecuencia califica como no reales (calificación Jurídica) a las operaciones materia de autos, desconociendo el crédito fiscal al amparo del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y en consecuencia el saldo a favor del exportador, por lo que procede a confirmar las resoluciones apeladas.

Nota del Caso: En este caso se observa que no se efectuó calificación económica de los hechos, el Tribunal determinó aplicar Norma VIII a efectos de dejar de lado el ropaje jurídico que cubrían las operaciones (comprobantes de pago); es decir, dejar de lado la apariencia jurídica que daba cobertura a las operaciones realizadas por las partes aplicando a dicha operación la ley tributaria. Ante esto nuestra crítica pasa por el hecho que al determinarse simulación absoluta (no existencia de la operación consignada en el comprobante de pago – no adquirió oro refinado de alta pureza), no habrá sustrato económico que analizar o recalificar, por lo que consideramos que en el presente caso no era necesario la utilización de la Norma VIII (hoy norma XVI), por ser suficiente la norma específica que desconoce la operación por inexistente - simulación absoluta que ampara el artículo 44° de la Ley del IGV-, y desconoce además derechos accesorios, como las solicitudes de devolución de impuestos (impuestos no pagados - no recaudados por el fisco).

Caso 7:

RTF 3495-4-2003 - DESCRIPCIÓN Y APUNTES DE LA INVESTIGACIÓN

CONTRIBUYENTE (Operaciones Económicas declaradas)	HIPOTESIS DE INCIDENCIA (Subsunción de la operación declarada por el contribuyente)	CALIFICACION ECONOMICA POR LA ADMINISTRACION (Análisis del presente Trabajo)	CALIFICACION JURIDICA POR LA ADMINISTRACION (Análisis del presente Trabajo)	HIPOTESIS DE INCIDENCIA (Subsunción de la operación)	DETERMINACION EFECTUADA POR EL TRIBUNAL FISCAL	APUNTE
Arrendamiento + contrato preparatorio de opción y otros (contratos)	IGV disminuido y diferido + ISC omitido	Transferencias de vehículos con reserva de propiedad, garantía prendaria y otros en cuotas (plazo)	Venta de vehículos con garantía prendaria y otros	Venta de bienes en el país IGV 18% Art. 1° y 3° de la Ley del IGV (18%) Art. 50° Inc. b) de la Ley del ISC y Rentas derivadas del comercio gravadas con el I.R.	El TF confirma la determinación efectuada por SUNAT	El TF mantuvo el tratamiento aplicado por la Administración calificando como existencias vendidas, a los contratos de compraventa vehicular con reserva de propiedad, con garantía prendaria; alquiler con opción de compra y otros que constituyen ventas a plazo.

Fuente: Cuadros de elaboración propia

Calificación Económica: Según el tratamiento que le dio el recurrente a los contratos de arrendamiento que utilizó en sus operaciones, había activado los vehículos que adquiría y fue depreciándolos hasta que los adquirentes (compradores finales de los vehículos) terminaban de pagar sus cuotas, registrando éstas cuotas como una merced conductiva hasta ese momento, en que recién registraba la transferencia de propiedad. La Administración Tributaria en aplicación de la Norma VIII del Código Tributario, sostenía que debió dar el tratamiento de venta desde el principio sin activar los bienes y pagar el IGV e ISC desde la suscripción del contrato, concluyendo que los contratos de arrendamiento con opción de compra y arras de retractación, que suscribió el recurrente, no son contratos preparatorios, suscritos como compromiso de celebrar un contrato definitivo, pues se trataría de un contrato principal, que conforme con el artículo 1585° del Código Civil, tiene la naturaleza jurídica de un contrato de compraventa, siendo que en el supuesto negado que se le pudiera considerar a dicho contrato como uno preparatorio, no se ha cumplido con los plazos del compromiso de contratar, ni con la ampliación de los mismos, estimando además que el monto entregado como arras no tiene dicha condición, sino más bien la de una garantía igual que la de los contratos suscritos y denominados garantía por concepto de alquiler con opción de compra; y que por su parte el artículo 1583° del citado Código establece que en la compraventa puede pactarse que el vendedor se reserva la propiedad del bien hasta que se haya pagado todo el precio o una parte determinada de él, aunque el bien haya sido entregado al comprador quien asume el riesgo de su pérdida o deterioro desde el momento de la entrega, (...) el comprador adquiere automáticamente el derecho a la propiedad del bien con el pago del importe del precio convenido;

El Tribunal Fiscal analiza los contratos materia de la controversia y determina lo siguiente:

- 1) Que en cuanto al primer tipo de contratos denominados “contratos de compraventa vehicular a plazos con reserva de propiedad”, establece que de las normas y cláusulas glosadas se tiene que el contrato bajo análisis es uno de compraventa donde el comprador recibe la posesión del bien para su uso y disfrute, por lo que le corresponde el tratamiento tributario de una venta;
- 2) Que en cuanto al segundo tipo de contratos denominados “contrato de compraventa vehicular a plazos con garantía prendaria”, de lo analizado a sus cláusulas anteriormente fluye que el referido contrato es uno de compraventa por el

que se transfiera la propiedad del bien al comprador desde el momento mismo de la suscripción del contrato, de acuerdo con una modalidad de pago a plazos y una garantía prendaria sobre el bien materia de la venta para asegurar el cumplimiento de dicha obligación de pago.

3) Que con relación a los demás tipos de contratos celebrados por la recurrente, denominados “contrato de garantía por concepto de alquiler con opción de compra”, “contrato de arrendamiento vehicular con opción de compra” y “contrato de arrendamiento vehicular con opción de compra y arras de retractación”, analiza si a las operaciones materia de examen les corresponde el tratamiento tributario de una venta o de un arrendamiento con opción de compra, determinando: a) Que de revisión de las cláusulas de los contratos, no resulta evidente la existencia de una opción de compra, toda vez que para adquirir la propiedad no se ha previsto la manifestación de voluntad expresa en tal sentido, sino simplemente la verificación de un hecho como es el pago de la última cuota pactada; b) Se ha establecido en los contratos, que en caso de pérdida del bien, el cliente sigue obligado al pago de sus cuotas mensuales, lo que no condice con la naturaleza del arrendamiento que consiste en la cesión en uso de un bien a cambio de una retribución; c) La recurrente ha retenido solamente un riesgo no significativo de la propiedad, toda vez que si el bien se pierde, el cliente debe pagar igualmente todas sus cuotas, sin contar con que si el seguro contratado cubre el riesgo verificado, la recurrente recibirá la indemnización correspondiente, por lo que de acuerdo con lo establecido, debe reconocer la transacción como una venta;

El Tribunal mantuvo el tratamiento aplicado por la Administración, que calificó como existencias vendidas los vehículos, los mismos que constituyen ventas a plazos.

Calificación Jurídica: Corresponde establecer el momento en que nació la obligación tributaria: Respecto del Impuesto General a las Ventas, artículo 1° y 3°, grava entre otras, la venta en el país de bienes muebles, entendiéndose por venta todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes; y precisa su reglamento que se considera venta a todo acto a título oneroso que conlleve la transmisión de propiedad de los bienes gravados, independientemente de la denominación que le den las partes, tales como venta propiamente dicha, permuta, dación en pago, expropiación, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, adjudicación por remate o cualquier otro acto que conduzca al mismo fin. Por último, para efecto del Impuesto

Selectivo al Consumo es de aplicación el concepto de venta a que se refiere el artículo 3° de la Ley, y que la obligación tributaria se origina en la misma oportunidad y condiciones que para el Impuesto General a las Ventas señala el artículo cuarto de la Ley.

Caso 8:

RTF 6686-4-2004 - DESCRIPCION Y APUNTES DE LA INVESTIGACIÓN

CONTRIBUYENTE (Operaciones Económicas declaradas)	HIPOTESIS DE INCIDENCIA (Subsunción de la operación declarada por el contribuyente)	CALIFICACION ECONOMICA POR LA ADMINISTRACION (Análisis del presente Trabajo)	CALIFICACION JURIDICA POR LA ADMINISTRACION (Análisis del presente Trabajo)	HIPOTESIS DE INCIDENCIA (Subsunción de la operación)	DETERMINACION EFECTUADA POR EL TRIBUNAL FISCAL	APUNTE
Reorganización de sociedades Escisión	Beneficios tributarios de la Ley 26283	Desconoce los beneficios tributarios de la Ley 26283	Fraude a ley	Desconoce la operación	El TF desconoce la calificación efectuada	Reorganización de sociedades para hacerse de beneficios tributarios de la Ley 26283, la Administración determina fraude a ley y desconoce los hechos mediante calificación económica. El Tribunal Fiscal determina que la corrección al fraude de ley no se logra con la calificación económica y que la Normativa no recoge forma para combatir esta figura elusiva.

Fuente: Cuadros de elaboración propia

Calificación económica: La Administración Tributaria invocando la Norma VIII, aplica el criterio de realidad económica o calificación económica de los hechos al caso materia de análisis, y concluye: a) que el examen económico realizado demostraría que la reorganización acordada – escisión – constituye un uso indebido de una forma jurídica mercantil, constituyendo para el presente caso las normas societarias como normas de cobertura que otorgan una fachada de legalidad a la conducta del contribuyente, no obstante dicha conducta carece de contenido real, habiendo tenido como único propósito acogerse a un beneficio tributario otorgado para aquellas - escisiones- con contenido real; b) La escisión acordada no fue real, en tanto los hechos habrían demostrado que habiéndose realizado formalmente un traspaso patrimonial por parte de la escidente a la escisionaria, esta última mantuvo el control, la administración y dirección del negocio, manteniéndose la escidente como un área más de la escisionaria de la cual dependía económicamente, tal como existía antes de su organización; c) Los beneficios tributarios regulados por la Ley N° 26283 y su reglamento, no resultan aplicables al contribuyente al no haberse producido una escisión real.

Nótese que en este caso la Administración Tributaria no efectúa calificación económica de la operación, tampoco califica simulación relativa.

Consideramos de suma importancia lo mencionado por el Tribunal en el presente caso:

Respecto a la Norma VIII, “la referida regulación recoge el criterio de realidad económica, o calificación económica de los hechos, que otorga a la Administración la facultad de verificar los hechos realizados (actos situaciones y relaciones) atendiendo al sustrato económico de los mismos, a efectos de establecer si estos se encuentran subsumidos en el supuesto de hecho descrito en la norma (calificación jurídica)²², originando en consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria, es decir concluyendo que aquellos constituyen hechos imponibles”.

“La aplicación de la mencionada regulación lleva implícita la facultad de la Administración de dejar de lado la formalidad jurídica del acto o negocio realizado por el contribuyente, cuando ésta resulte manifiestamente incongruente con los actos o negocios económicos efectivamente realizados”.

“El fraude a la ley tributaria supone la existencia de una norma defraudada y una norma de cobertura, conteniendo cada una, hechos imponibles gravados, de distinta manera, de forma tal que se elude la aplicación de la primera, que recoge el resultado querido por el sujeto, realizando el acto jurídico descrito por la segunda”. “La característica principal del fraude a la ley, es la adopción de una figura jurídica dada para obtener de manera indirecta el resultado económico que constituye su motivación o finalidad última, con el propósito de eludir la aplicación de la norma que le resulta más gravosa y que corresponde al resultado económico perseguido”

“La corrección al fraude a la ley no se logra por el mecanismo de descubrir la real operación económica dejando de lado la forma jurídica, toda vez que el acto realizado por el sujeto es real (ha sido puesto de manifiesto) y supone la única operación efectuada, sino que dada la incongruencia entre la finalidad propia de la figura adoptada y el resultado perseguido todo ello con un propósito elusivo, exige de aplicar la norma de cobertura, que describe el hecho imponible efectuado, y extender la aplicación de la norma eludida o defraudada a dicho hecho imponible”.

Aclara el Tribunal que los criterios jurisprudenciales desarrollados con ocasión de las apelaciones ante su instancia respecto de la norma VIII, permiten constatar que, si bien los casos en los que la Administración Tributaria ha aplicado dicha norma, éstos estarían referidos a supuestos desajustes entre forma y fondo, y no corresponden a

²² Observación nuestra.

la figura jurídica del fraude de ley, como se aprecia en las Resoluciones Nros. 4784-5-2003, 5637-4-2002, 383-3-1999 y 5468 del 3 de agosto de 1970, entre otras

Calificación por el Tribunal Fiscal: En base a los considerandos que analiza, concluye que la figura del Fraude a la ley “no se encuentra comprendido en los alcances del criterio de calificación económica de los hechos recogido en la Norma VIII del título Preliminar del Código Tributario” (hoy primer párrafo de la Norma XVI), por lo que no resultaría aplicable al caso de autos careciendo de sustento la Resolución apelada.

Caso 9:

RTF 4234-5-2017 - DESCRIPCIÓN Y APUNTES DE LA INVESTIGACIÓN

CONTRIBUYENTE (Operaciones Económicas declaradas)	HIPOTESIS DE INCIDENCIA (Subsunción de la operación declarada por el contribuyente)	CALIFICACION ECONOMICA POR LA ADMINISTRACION (Análisis del presente Trabajo)	CALIFICACION JURIDICA POR LA ADMINISTRACION (Análisis del presente Trabajo)	HIPOTESIS DE INCIDENCIA (Subsunción de la operación)	DETERMINACION EFECTUADA POR EL TRIBUNAL FISCAL	APUNTE
Adquisición de 49% Acciones del Capital Social - listadas y adquiridas por Bolsa (mecanismo centrado de negociación Bursatil)	Impuesto a las Personas Jurídicas No Domiciliadas 5% [Art. 56° Inc. h) de la L.I.R.]	transferencia de propiedad de acciones, mediante compra venta - opción de compra - usufructo - cesión de derechos	Venta de acciones en el país por sujetos no domiciliados fuera de bolsa	Impuesto a las Personas Jurídicas No Domiciliadas 30% [Art. 56° Inc. j) de la L.I.R.] Aplicación de la norma correspondiente al acto realmente realizado por las partes.	El TF confirma la determinación efectuada por SUNAT	Persona Jurídica No Domiciliada adquiere 100% de acciones de una domiciliada (vendedora). La AT califica que la transferencia de propiedad (perfeccionamiento del contrato de compra venta) del 100% de acciones representativas de capital para efectos tributarios se produjo el 28 de marzo 2012 y no en la fecha que hizo la operación cruzada en rueda de bolsa - operación pública (26/06/2012)

Fuente: Cuadros de elaboración propia

Calificación económica: La Administración Tributaria señaló que, como resultado de la fiscalización efectuada a la recurrente, formuló reparo por concepto de retenciones del Impuesto a la Renta de no domiciliados, por el pago que ésta efectuó por la adquisición de acciones representativas del capital de Obras XYZ²³ a las empresas no domiciliadas, en su calidad de propietarias de dichas acciones.

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

Con respecto a la transferencia del 49% de las acciones restantes de Obras XYZ,

²³ El nombre “OBRAS XYZ”, corresponde a un nombre ficticio para efectos prácticos del caso

señala que de acuerdo al “Contrato de Inversiones Conjuntas” suscrito entre las partes, se otorgó a la recurrente una opción de compra por dicho porcentaje accionario, la misma que fue ejercida el 28 de marzo de 2012 mediante el envío de una carta notarial que contenía su voluntad de ejercer dicha opción y adjuntando el pago del precio del 100% de las acciones ascendente a US\$ 69 000 000,00, por lo que en dicha fecha se perfeccionó el contrato de compraventa del 49% de las acciones de Obras XYZ a favor de la recurrente con el que se transfirió la propiedad de éstas a su favor, por lo que SUNAT considera un contrasentido afirmar que dicha transferencia se realizó posteriormente mediante una operación en rueda de bolsa de 26 de junio de 2012, dado que no es posible concretar dos veces una transferencia de propiedad sobre los mismos bienes interviniendo las mismas partes compradora y vendedora, sosteniendo que la operación cruzada en rueda de bolsa es un acto jurídico aparente o simulado, toda vez que no obedece a la verdadera intención de las partes, la cual era concretar la transferencia de propiedad del 49% de las acciones de fuera de rueda de bolsa a través del ejercicio de la opción de compra otorgada a la recurrente, siendo que el acto jurídico auténtico es la transferencia de propiedad de las acciones mediante el contrato de compraventa celebrado con el ejercicio de la opción de compra, mientras que el acto jurídico simulado o aparente es la transferencia de propiedad de dichas acciones a través de rueda de bolsa en la Bolsa de Valores de Lima.

El Tribunal Fiscal confirma la determinación de la AT, en base a las pruebas actuadas que demuestran la real operación efectivamente llevada a cabo por las partes, más allá de los negocios civiles realizados, como: a) la recurrente expresó su voluntad de ser propietaria del 100% de las acciones, por lo que reservó la propiedad formal del 51% de acciones adquiridas en virtud del contrato de compraventa, no a la fecha en que se efectuó la operación cruzada en rueda de bolsa, sino a la fecha en la que se hizo ejercicio de la opción de compra, esto es el 28 de marzo de 2012, ello en razón de que — como fue expuesto - en esa fecha se produjo el perfeccionamiento del contrato de compra venta del 49% de acciones restantes y la transferencia de propiedad de éstas a su favor, produciéndose en ese momento la condición buscada por la recurrente, esto es, ser titular del 100% de las acciones; b) Desde el 28 de marzo de 2012 la recurrente actuó frente a la sociedad y frente a terceros, por ejemplo ante el Ministerio de Energía y Minas como accionista de aquélla, premunida de todos los derechos políticos y patrimoniales de los que goza un accionista; c) Asumió desde el 28 de marzo de 2012 los créditos que los accionistas vendedores mantenían respecto a Obras XYZ, sin que se desprenda de los acuerdos suscritos por las partes,

alguna otra razón para ello que no fuera el perfeccionamiento de la transferencia de propiedad de las acciones; d) Se asumieron acuerdos que no se condicen con los objetivos de listar en un mercado centralizado de negociación bursátil. Así, los accionistas vendedores se comprometieron a no realizar algún acto que pudiera afectar la opción de compra incluso luego de listadas las acciones en la BVL, y fijaron de antemano (previo al listado en la BVL) quién sería el comprador de sus acciones y cuál sería el precio de éstas.

Se otorgó a la recurrente la facultad de decidir la fecha de cierre de la operación cruzada, lo que denota que tanto para las sociedades vendedoras como para Obras XYZ, la recurrente ostentaba la calidad de accionista único y por ende gozaba de la prerrogativa de decidir la oportunidad del referido acto, habida cuenta que fueron canceladas las 13 propuestas de negociación bursátil que se produjeron con posterioridad a la realizada en junio y durante el período en el que las acciones de estuvieron listadas en bolsa.

De acuerdo a la cronología de los actos efectuados, se tiene que la operación cruzada en rueda bursátil, efectuada el 26 de junio de 2012, fue la única operación efectuada en un mecanismo centralizado de negociación bursátil luego de obtenerse el Certificado de Recuperación del Capital lo que evidencia que era aparente el interés de las partes intervinientes en los diversos contratos suscritos, por realizar operaciones públicas de venta de valores en la BVL.

Lo anterior permitió al Tribunal, concluir la existencia de una simulación en lo concerniente a la oportunidad y mercado utilizado para la transferencia de las acciones, y estableció coincidiendo con lo determinado por la Administración, que el 28 de marzo de 2012 se produjo realmente la transferencia de propiedad del 100% de las acciones a la recurrente, a través del perfeccionamiento de diversos negocios jurídicos (compra venta, opción de compra, usufructo, cesión de derechos). La simulación fue dirigida a dar apariencia, de que la oportunidad de la transferencia antes indicada se produjo en un momento posterior y en un mercado distinto al realmente utilizado.

El Tribunal Fiscal estimó que al mediar simulación, debe estimarse procedente que la Administración aplique la norma tributaria correspondiente al acto realmente realizado por las partes, citando de forma pertinente al caso lo señalado por el Tribunal Supremo Español en la Sentencia de TS, Sala 3, de lo Contencioso-Administrativo, 26 de Abril de 2012: "La simulación supone la creación de una realidad jurídica aparente (simulada) que oculta una realidad jurídica distinta (subyacente) o

que oculta la inexistencia del acto o del negocio jurídico”.

En ese sentido el Tribunal Fiscal señaló que conforme fue expuesto en los considerandos, la calificación económica permite a la Administración identificar el verdadero acto, situación o relación económica efectivamente realizados o perseguidos por los deudores tributarios a fin de aplicarles la norma tributaria correspondiente y que así lo ha dejado establecido Tribunal en la Resolución N° 10890-3-2006 “(...) este Tribunal admite la posibilidad que la Administración establezca la realidad económica que subyace en un contrato o en un conjunto de actos jurídicos estrechamente vinculados, supeditando dicha actuación a la acreditación fehaciente del negocio que en realidad ha llevado a cabo el contribuyente. La Administración, en virtud al criterio de la realidad económica (...) se encuentra facultada a tomar en consideración y preferir la real operación efectivamente llevada a cabo, sobre el negocio civil realizado por las partes, encontrándose habilitada a fiscalizar los hechos impositivos ocultos por formas jurídicas aparentes; y siendo ello así se acepta la posibilidad de dejar de lado el acto jurídico realizado, y establecer las consecuencias impositivas de la real transacción económica que se ha efectuado”.

Señaló también, que el último párrafo de la precitada Norma regula lo relativo a la simulación, indicando que en caso de actos simulados calificados por la SUNAT, según lo dispuesto en el primer párrafo de la disposición en comentario, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados, y que de otro lado, el primer párrafo de la Norma XVI, regula lo concerniente a la calificación económica de los hechos impositivos.

En relación con lo expuesto, concluye que en el presente caso la realidad jurídica aparente (simulada) es la transferencia de propiedad de las acciones en el mercado centralizado de negociación de la BVL el 26 de junio de 2012, mientras que la realidad jurídica subyacente es la concreción de la citada transferencia de propiedad fuera de un mercado bursátil el 28 de marzo de 2012.

Calificación Jurídica: Al tratarse de actos jurídicos aparentes o simulados, corresponde aplicar las normas tributarias adecuadas a los actos efectivamente realizados, siendo éstas los artículos 76° y 56° inciso j) de la Ley del Impuesto a la Renta, en virtud de los cuales la transferencia del 49% de las acciones está sujeta a la retención del 30% y no la del 5% al tratarse de una operación extrabursátil.

3.2. Reflexiones sobre la discusión de la investigación y propuesta de cambio normativo

La Administración Tributaria no hará calificación económica de la norma, la norma no se califica, se califica la realidad, la esencia económica del hecho. El hecho podrá luego ser calificado como hecho imponible, entendido como calificación jurídica.

La calificación será jurídica por su propio mandato legal en la Norma XVI; pero no debe entenderse solo en su acepción normativa, sino además en su aplicación, que envuelve nuestro interés, teniendo en cuenta que la calificación será económica cuando se ocupa del “hecho”, del análisis económico de los hechos, de determinar la esencia económica del hecho. Dicho trabajo determinativo, se ocupará posteriormente de calificar el hecho imponible correspondiente (calificación jurídica).

En ese sentido, teniendo en cuenta que la calificación se compone de dos formas de calificar, una económica y otra jurídica, habrá distinción entre ambas. La calificación económica determinará el sustrato económico de las operaciones y la jurídica determinará el tipo de operación calificada por el derecho: venta de bienes, servicios, exportación, ganancias, ingresos, rentas y todas aquellas que la norma tributaria ha escogido como operaciones gravables.

La calificación económica será la hipótesis de trabajo de la Administración que llevará posteriormente a la subsunción, siendo esta la puerta de entrada para la calificación jurídica, que determinará de ser el caso, un hecho imponible distinto al ya declarado, una menor afectación o una afectación. Esto revela la complementariedad de la calificación económica y la calificación jurídica.

Dicho esto, podemos afirmar entonces, que calificar económicamente no es lo mismo que calificar jurídicamente porque ambas tienen un trabajo distinto, una realizará la verificación económica de los hechos y la otra determinará el hecho imponible correspondiente. Ambas tienen su espacio y son complementarias al trabajo determinativo, pues terminada la calificación económica, la hipótesis de incidencia que corresponda recogerá la determinación efectuada por la Administración.

Estas afirmaciones nos llevan a considerar que la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario en su primer párrafo, merece un ajuste normativo, pues afirmamos, que con la calificación económica no se determinará la “verdadera naturaleza del hecho imponible”, sino la verdadera naturaleza económica del hecho, que da lugar al real hecho imponible. Un hecho imponible no puede tener naturaleza distinta a la naturaleza jurídica, pues este es un hecho jurígeno, que se origina del cumplimiento

estricto de una hipótesis de incidencia tributaria mediante el cumplimiento de ciertos actos abstractos que la norma describe y que deben acontecer en la realidad.

Es más, podemos afirmar que no tiene naturaleza, pues solo es el cumplimiento de un mandato, que se origina al haber cumplido íntegramente con las características abstractas previstas en la ley, y puesto que debe calzar perfectamente, no debe confrontarse o repararse con alguna naturaleza o forma distinta a lo previsto para su realización. En ese sentido, al ser de naturaleza jurídica por su establecimiento normativo; corresponde a la calificación jurídica distinguir cual es el supuesto de hecho que le corresponde.

Ataliba afirma que, “de haber subsunción del hecho concreto localizado en tiempo y espacio real, este se convertirá en un hecho imponible; y de no haber subsunción, este será un hecho sin relevancia para la ley tributaria” (2001, pp. 83, 84). Nuestra tesis de corrección a la norma se apoya en esta afirmación, puesto que, mediante la calificación económica si puede distinguirse distinta naturaleza de los hechos, o descubrir la realidad económica de las operaciones, producto de los actos, relaciones y situaciones apreciados por la Administración Tributaria. Y en cuanto, al real hecho imponible, este se apreciará con la subsunción del hecho económico concreto.

Esta razón la confirma Eusebio cuando indica: “es jurídica y lógicamente imposible determinar la naturaleza de un hecho jurídico a través del examen de hechos económicos”, pues “nunca debería hablarse en materia de calificación del hecho imponible, de verdadera naturaleza económica, dado que el hecho imponible nunca es un hecho económico”. Esto permite establecer sin dudar la diferencia entre lo que entendemos como hecho económico y hecho imponible, y sentenciar que el hecho imponible es siempre un hecho jurídico.

En efecto, el hecho imponible no tiene naturaleza económica, sino que se origina de un hecho con esencia o sustrato económico; en ese sentido Betti citado por Tarsitano (2012), nos dice que la aplicación de una ley a una determinada situación de hecho (hecho factico) presupone una confrontación de esta situación de hecho con el supuesto de hecho (hipótesis de incidencia), es decir “se trata de verificar, y en qué medida, si el supuesto de hecho concreto corresponde al tipo legal en el que se subsume y de encontrar en él los rasgos relevantes para su tratamiento jurídico: tal operación lógica se denomina calificación jurídica (del supuesto de hecho)”

En base a estos análisis proponemos²⁴ la corrección normativa, con el siguiente texto:

“Para determinar el real hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios”.

En este texto no solo se observa la corrección de técnica legislativa, sino que además puede distinguirse en la primera frase a la calificación jurídica, y en el resto del párrafo a la calificación económica, ésta última necesaria para la determinación de la primera.

Terminar indicando que nuestro Código espera las modificaciones necesarias acordes con el Derecho Constitucional Tributario que preocupados por el tributo no dejen de lado los principios constitucionales que como los ya tocados en el presente trabajo revistan a nuestra legislación tributaria de las garantías necesarias para el ejercicio recaudador de la Administración, como también para el debido proceso que merecen los contribuyentes en el que hacer contributivo. Con el mismo énfasis que sostiene Duran Rojo, al indicar que: “en el Congreso de la República deberían concretarse importantes modificaciones al Código Tributario, incorporando en su articulado un conjunto de instituciones y procedimiento acordes con el desarrollo del Derecho Constitucional Tributario. Solo de esta manera se estará respetando el ámbito de cumplimiento y fiscalización de la norma tributaria en el Estado Constitucional” (2011, pp.241).

²⁴ Propuesta de cambio normativo, producto de la investigación en el presente trabajo.

CONCLUSIONES

Como conclusiones de esta investigación, describimos las siguientes:

1. La verdadera naturaleza del hecho, que devendrá en obligación tributaria, no logrará determinarse solo con la calificación económica o con la calificación jurídica, sino con la secuencia y consecuencia de ambas, según se explica en este trabajo de investigación. Calificar económicamente el hecho, y calificar jurídicamente si cumple con alguna hipótesis prevista en las leyes tributarias, resultará en el hecho imponible.
2. Encontrar el sustrato económico de las operaciones subyace al trabajo apreciativo de la calificación económica que develará hechos imponibles ocultos bajo formas jurídicas aparentes; es decir, descubrir y determinar la real operación económica y dejar de lado los negocios civiles que pudieron haber realizado las partes. El ejercer la facultad de calificar negocios simulados, no implica declarar la invalidez de un negocio jurídico efectuado, tampoco se requiere para dicha determinación que la inexistencia del negocio haya sido declarada mediante sentencia judicial, esta facultad, no supone calificar negocios jurídicos sino únicamente identificar su realidad y calificar su naturaleza económica que subsumirá en la hipótesis de incidencia que corresponda.
3. La calificación económica constituirá una herramienta de apreciación económica de los hechos, mediante la evaluación de los actos situaciones y relaciones económicas vinculadas a éstos. No constituirá un método de interpretación de las normas tributarias, sino un criterio de la realidad económica que busca descubrir la real operación económica, posición además tomada, por el Tribunal Fiscal en la Resolución 0590-2-2003, (citada en el punto 2.2 de este trabajo).
4. Bajo esa perspectiva, debe mencionarse, que la férrea defensa sobre inseguridad jurídica ante la aplicación de la calificación confunde al contribuyente, lo lleva a largos procesos administrativos y lo alienta a la elusión. La calificación como defensa anti elusiva, busca desalentar esta conducta; los agentes y operadores del derecho, darán más crédito a sus consecuencias, al considerar que este procedimiento lo sostiene la seguridad jurídica.

5. Como se ha analizado, concluimos que la calificación está resguardada por el principio de capacidad contributiva y “sin duda el principio de capacidad contributiva sirve de fundamento a las normas anti elusión generales o particulares, o quizá -lo que es más importante- actúa por sí mismo como mecanismo anti elusivo” (Tarsitano, 2005, pp. 414). El acto de calificación sirve para equiparar la carga tributaria de los sujetos, pues contrarrestará en gran medida las formas elusivas, determinando cuál es impuesto que realmente corresponde pagar a los contribuyentes, de acuerdo, a su capacidad contributiva; dicho de otra forma, corregir lo declarado mediante la calificación podrá significar corregir en los contribuyentes su deber de contribuir al gasto público.
6. Así también, en referencia a la seguridad jurídica, afirmamos que la calificación como trabajo de la Administración Tributaria, salvaguarda el principio de legalidad, según el cual todos están obligados a hacer lo que la ley manda, sin que ello impida o coacte el derecho del administrado o su autonomía privada para contratar, con quien contratar, como y cuando hacerlo, o decidir el contenido de los contratos. Los administrados tienen la libertad de elegir las figuras jurídicas convenientes según sus necesidades de negocio, estas libertades son principios económicos contenidos en la Constitución y propios de un Estado Democrático de Derecho, pero de ningún modo esa libertad puede significar incumplir el mandato del pago del tributo cuando efectivamente haya realizado un hecho económico que determine un hecho imponible y el nacimiento de su obligación tributaria.
7. Por último, al concretarse la diferencia entre calificación económica y calificación jurídica para la correcta aplicación del procedimiento de calificación, se hace necesario un cambio normativo como el propuesto, que ayude al operador tributario a clarificar su procedimiento y utilizar la calificación con las garantías que corresponden. El interés de consolidar este análisis pasa por dotar de seguridad jurídica al procedimiento determinativo de la calificación, puesto que constituye una herramienta plenamente vigente y de soporte en la lucha contra la elusión, aquella que violenta los principios del derecho tributario y se sacude del deber de contribuir.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS.

- Ataliba, Geraldo (2001) hipótesis de Incidencia Tributaria
Lima, Perú: Ara Editores
- Bravo, Jorge (2009) Fundamentos de Derecho Tributario
Lima, Perú: Grijley
- Castillo, Mario; Collantes, Jorge; Lopez, Ignacio (2009) Tributación y Derecho Liber
in Memoriam Juan Lino Castillo Vargas
Lima, Perú: Palestra Editores
- Carvalho, Paulo de Barros (2013) Derecho Tributario: Fundamentos jurídicos de la
incidencia
Lima, Perú: Grijley.
- Carvalho, C. (2011) Análisis Económico del Derecho Tributario.
Lima, Perú: Grijley
- Jarach, D. (2013). Finanzas Públicas y Derecho Tributario cuarta edición.
Buenos Aires, Argentina: Abeledo Perrot
- Jarach, Dino (1999) Finanzas Públicas y Derecho Tributario, tercera edición.
Buenos Aires, Argentina: Abeledo Perrot
- IPDT (Ed). (2018). Clausula General Anti elusiva Norma XVI del Título Preliminar del
Código tributario – Miguel Mur Valdivia. XIV Jornada Nacionales de Derecho
Tributario, Finanzas Públicas y Derecho Tributario 4^a ed.
Lima, Perú: Grandes Gráficos
- Lohmann, Guillermo (1994) El Negocio Jurídico. 2da Edición
Lima, Perú: Grijley
- Patón, Gemma. (2012) Aplicación del Principio de Igualdad Tributaria por el Tribunal
Español
Lima, Perú: Grandes Gráficos
- Pérez de Ayala, José (1968) Derecho Tributario I
Madrid, España: Editorial Española de Derecho Financiero
- Pérez, F. (2000). Derecho Financiero y Tributario. Parte General.
Madrid, España: Civitas
- Robles C., Ruiz de Castilla F., Bravo J., Villanueva W. (2014) Código Tributario
Doctrina y Comentarios.
Lima, Perú: Instituto Pacífico

- Ruiz de Castilla F. (2014). Derecho Tributario: Temas básicos.
Lima, Perú: Instituto Pacífico
- Sevillano, S. (2014) Lecciones de derecho tributario: Principios generales y código tributario.
Lima, Perú: Fondo Editorial.
- Siota, Mónica (2010) Analogía e Interpretación en el Derecho Tributario
Madrid, España: Marcial Pons.
- Sanz de Urquiza, F. (1990) La Interpretación de las Leyes Tributarias.
Buenos Aires, Argentina: Abeledo Perrot.
- Talledo, C. (2013) Manual del Código Tributario.
Lima: Editorial Economía y Finanzas
- Tarsitano, A. (2005) Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional.
Buenos Aires, Argentina: Depalma
- Tito E, Acosta O (2015) Presunciones y Ficciones en el Impuesto a la Renta
Lima, Perú: Themis.
- Villegas H. (2001). Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. 7ª ed.
Buenos Aires, Argentina: Depalma
- Villegas H. (1995). Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. 7ª ed.
Buenos Aires, Argentina: Depalma
- Yacolca, D. (Ed.) (2012). La calificación económica del hecho imponible y su aplicación en el procedimiento de fiscalización tributaria. Colección de Ensayos Tributarios y Aduaneros I.
Lima, Perú: Pacífico Editores.
- Bravo, Jorge; Yacolca, Daniel; Camus, Dante; Gamba Cesar; Carmelo Carlos (2009) Derecho tributario: Aspectos constitucionales, generales, informático, ambiental, construcción, penal y aduanero.
Lima, Perú: Grijley.
- Bravo, Jorge Yacolca, Daniel (2011) Derecho Tributario tópicos contemporáneos: En homenaje al profesor Paulo de Barros Carvalho
Lima, Perú: Grijley.

ARTICULOS

- Bravo, J. (2005), La Elusión, el fraude a la Ley Tributaria y el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario / recuperado de: http://www.ipdt.org/editor/docs/04_Rev44_JBC.pdf.
- Bravo, D. (2009), Simulación, Abuso de formas, Elusión y Fraude a la Ley en el Derecho Tributario / recuperado de: <http://www.asesor.com.pe/teleley/articulos/fraus-legis.htm>

Bravo, D. (2019), Simulación, Elusión y Fraude a la Ley: a Propósito de la Norma XVI / recuperado de: <https://www.ebsabogados.com/uploads/simulacion-elusion-y-fraude-a-la-ley.pdf>

Calderón, L. (2003) La Interpretación de las Normas Tributarias en función a la realidad de los hechos económicos en Revista del Instituto de Investigación de Ciencias Financieras y Contables UMSM / recuperado de: <http://revistasinvestigacion.unmsm.edu.pe/index.php/quipu/article/view/6879/6085>

Durand, L. (2011), La Aplicación Conjunta del Código Tributario y la LPAG en los Procedimientos Tributarios. Particular Referencia a la Motivación del Acto Administrativo de Naturaleza Tributaria, en Revista Derecho y Sociedad Núm 36 / recuperado de: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/view/13230>

Lozano, O. (2005) La técnica de la calificación económica de los hechos en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal. / recuperado de: http://www.ipdt.org/editor/docs/05_Rev44_OLB.pdf.

Presidencia de la República (22,06,2013), Texto Único Ordenado del Código Tributario Decreto Supremo N° 133-2013-EF. DO: El Peruano./ Recuperado de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/normativa/TUO_13.pdf

Alpa, G. (2001) La Interpretación Económica del derecho (ECONOMIC ANALYSIS OF LAW) / recuperado de: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/viewFile/11639/12178>

Sotelo, E. (2012), Nueva Clausula General Antielusiva: en Análisis Tributario Volumen XXV – Setiembre 2012 – AELE.

Ruiz de Castilla F. (2000), Consideraciones de Política Fiscal sobre no pago de Impuestos” en INFOTAX Revista Virtual de Tributación. Año I, N° 1 Octubre del 2.000. Editada por la Asociación de Especialistas en Tributación – Universidad de Lima.

RESOLUCIONES

Corte Suprema de Justicia de la República – Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria. Sentencia de Casación N° 16804-2014 Lima. Recuperado de https://static.legis.pe/wp-content/uploads/2018/10/Casaci%C3%B3n-16804-2014-Legis.pe_.pdf

Tribunal Fiscal. Resolución N° 5468-1970. Recuperado de: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1970/0/1970-005468-0.PDF

Tribunal Fiscal. Resolución N° 622-2-2000. Recuperado de: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2000/2/2000_2_0622.pdf

Tribunal Fiscal. Resolución N° 383-3-1999. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1999/3/1999_3_0383.pdf

Tribunal Fiscal. Resolución N° 5637-4-2002. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2002/4/2002_4_05637.pdf

Tribunal Fiscal. Resolución N° 4784-5-2003. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/5/2003_5_04784.pdf

Tribunal Fiscal. Resolución N° 590-2-2003. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/2/2003_2_00590.pdf

Tribunal Fiscal. Resolución N° 10890-3-2016. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2016/3/2016_3_10890.pdf

Tribunal Fiscal. Resolución N° 6686-4-2004. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/4/2004_4_06686.pdf

Tribunal Fiscal. Resolución N° 3522-1-2005. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/1/2005_1_03522.pdf

Tribunal Fiscal. Resolución N° 7213-5-2005. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/5/2005_5_07213.pdf

Tribunal Fiscal. Resolución N° 3860-5-2006. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/5/2006_5_03860.pdf

Tribunal Fiscal. Resolución N° 9146-5-2004. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/5/2004_5_09146.pdf

Tribunal Fiscal. Resolución N° 6619-4-2002. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2002/4/2002_4_06619.pdf

Tribunal Fiscal. Resolución N° 3495-4-2003. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/4/2003_4_03495.pdf

Tribunal Fiscal. Resolución N° 344-2-2004. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/2/2004_2_00344.pdf

Tribunal Fiscal. Resolución N° 6983-5-2006. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/5/2006_5_06983.pdf

Tribunal Fiscal. Resolución N° 4234-5-2017. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/5/2017_5_04234.pdf

Tribunal Constitucional Sentencia N° 05296-2007-PA/TCC. Recuperado de:
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2010/05296-2007-AA.pdf>

Tribunal Constitucional Sentencia N° 00033-2007-PA/TCC. Recuperado de:
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00033-2004-AI.html>