

Pontificia Universidad Católica del Perú

Facultad de Derecho



Programa de Segunda Especialidad en Derecho Tributario

Aplicación de la Norma XVI: a propósito del Decreto Legislativo N° 1422

Trabajo Académico para optar el título de Segunda Especialidad en Derecho Tributario

AUTOR

Daniel Steven Bando Almeida

ASESOR:

Katarzyna Maria Dunin Borkowski Goluchowska

CÓDIGO DEL ALUMNO:

20073170

2018

RESUMEN

El objetivo del siguiente trabajo de investigación es esclarecer la estructura y condicionamientos que trae consigo la Norma XVI, ubicada en el Título Preliminar del Código Tributario, para que de esta manera se determine si es posible su plena aplicación en la actualidad. A pesar de que en este año (2018) se ha publicado el Decreto Legislativo N° 1422, teniendo consignado como fin el brindar mayores garantías a los contribuyentes en la aplicación de tal norma y otorgar a la Administración Tributaria (SUNAT) las herramientas para su efectiva implementación, para lo cual modificó el Código Tributario, tenemos que siguen quedando espacios que requieren ser dilucidados. En ese contexto, consideramos necesario un estudio de las normas pertinentes, desde los respectivos precedentes hasta llegar a la revisión del decreto referido, para determinar el contenido, vigencia y aplicación de la Norma XVI; sin perjuicio de ello, para obtener mayores luces al respecto, recurrimos especialmente a pronunciamientos de tribunales y doctrina correspondientes. Conforme a ello, verificamos que se otorgan facultades a la SUNAT en función a dos bloques normativos: 1) hacer uso de una calificación económica o 2) de una Norma Antielusiva General, a aplicarse sobre determinados actos que el contribuyente simule o realice respectivamente, siendo que el segundo trae consigo ciertas complicaciones para su aplicación. De esta forma, concluimos que actualmente sólo es aplicable la calificación económica, puesto que si bien el Decreto Legislativo N° 1422 facilitaría la aplicación la norma antielusiva en referencia, desligándose incluso del condicionamiento de la publicación de un futuro Decreto Supremo (impuesto por ley) que se tenía para ello, aún existe la necesidad de esta última norma y de alguna otra de la Administración Tributaria que establezcan los alcances necesarios para su efectiva implementación.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	4
CAPÍTULO I: CONSIDERACIONES PRELIMINARES	6
CAPÍTULO II: ANTECEDENTES HISTÓRICOS	10
2.1. Consideraciones Generales sobre el Panorama Mundial.....	10
2.2. Configuración de la Elusión Tributaria.....	13
2.3. Norma VIII: Elusión.....	15
2.4. Simulación vs. Fraude: Conflicto Conceptual.....	18
2.4.1. Necesidad de una Norma Antielusiva General.....	20
2.4.1.1. Facultad de Fiscalización.....	20
CAPÍTULO III: NORMA XVI - NORMA ANTIELUSIVA GENERAL	24
3.1. Incorporación.....	24
3.2. Suspensión.....	28
3.2.1. Respaldo Constitucional.....	30
3.3. Alcance conceptual de la NAG.....	32
3.3.1. Segunda revisión del conflicto entre simulación y fraude.....	33
3.3.2. Aplicación de la NAG: El Doble Test.....	37
CAPÍTULO IV: RE-ACTIVACIÓN DE LA NORMA ANTIELUSIVA GENERAL: DECRETO LEGISLATIVO N° 1422	43
4.1. Conciliación Conceptual: Calificación y Fraude.....	46
4.2. Vigencia de la NAG.....	49
4.3. Otras Observaciones: El Comité Revisor y las Obligaciones Societarias.....	55
CONCLUSIONES	57
BIBLIOGRAFÍA	59

INTRODUCCIÓN

Nuestra legislación, jurisprudencia y doctrina tributaria siguen tratando de establecer los límites que podrían recaer sobre los deudores tributarios respecto al escudo que le puedan ofrecer las propias normas jurídicas.

Los legisladores han tratado de cubrir esos espacios (comúnmente conocidos como “lagunas normativas”) con normas relativas al concepto de Calificación Económica, o al combate al Fraude a la Ley por medio de una Norma Antielusiva General (NAG), o a través de algunas que de carácter específico. En la jurisprudencia, por su parte, se han aplicado estas herramientas dentro de lo que se han podido entender sobre éstas, lo cual no es garantía que se haya hecho correctamente. En función a ello, la doctrina ha desarrollado el alcance de estas normas, de lo cual podremos verificar que hasta el día de hoy no se ha llegado a un consenso claro y uniforme al respecto.

De este modo, a lo largo de poco más de dos décadas, nuestro Código Tributario ha incluido una norma, en su Título Preliminar, que incluye tanto el criterio de Calificación Económica como una Norma Antielusiva General (NAG), siendo que el primero combate la simulación y el segundo el fraude a la ley. Como veremos más adelante, cada uno de estos dos criterios conformarían su propio bloque normativo, aunque consignados en la misma norma. En su momento se encontraron en la Norma VIII, para luego pasar a la Norma XVI. A medida que opiniones controvertidas llevaban al recorte del bloque referido a la NAG, en las que se consideraba que esta última norma podría ser invasiva para el contribuyente y demasiado permisiva para la Administración Tributaria, sólo se ha permitido a los sujetos pasivos, activos, y a quienes los juzgan en distintas instancias, proseguir con una legislación que sólo acoja el criterio de la calificación económica (más no el de la NAG).

El problema que se ha ido suscitando es sobre el alcance de cada uno de estos dos bloques ubicados en su momento dentro de una misma norma que, al momento de su aplicación, se ha confundido el alcance de uno con otro bloque. La controversia se engrandecía aún más cuando a esta norma no sólo se le habría extraído, en una primera ocasión, la parte referida a la NAG; sino que, cuando se incluyó nuevamente, ésta fue declarada suspendida por orden de una ley (lo cual cambiaría en el año 2018).

Así, existieron problemas en las controversias donde el contribuyente consideraba que la facultad de la calificación referida estaba invadiendo lo referido al fraude a la ley y el tratamiento que se le aplicaba según la NAG. Teníamos (y tal vez aún tenemos) problemas en su aplicación en el tiempo respecto al momento en que la NAG pudo aplicarse, ya sea en su primera etapa antes de su eliminación, o en su segunda etapa, antes de su suspensión; o, en cuanto tal vez pueda ser aplicada otra norma que ampare el combate contra el fraude a la ley en general; o, incluso, por la consideración de que la aplicación de la calificación económica conlleva consecuentemente a que se pueda combatir el fraude a la ley.

En setiembre del 2018, se publicó el Decreto Legislativo N° 1422 (en adelante, el DL 1422), el cual ha modificado artículos del Código Tributario, dentro de los cuales incluso se ha regulado la aplicación de la NAG, y se ha hecho alusión a su relación con la calificación económica. Asimismo, este decreto habría dado de baja la suspensión referida; aunque por declaraciones en representación de la SUNAT, se manifiesta que su aplicación aún se dará conforme a la eventual emisión de su reglamentación en función a la publicación de un decreto supremo que la apruebe. Así, la complicación se ha dado en tanto este decreto legislativo ha establecido que ya no regiría tal condicionamiento, y que la aplicación de la NAG se realizará sobre los procedimientos de fiscalización definitiva que traten los actos, hechos o situaciones producidos desde el 19 de julio de 2012.

En este trabajo, ahondaremos en las diferencias que presenta la simulación respecto del fraude a la ley para, así, entender cómo es que se debería aplicar (o no) la Norma XVI por parte de la SUNAT, siendo la disposición que en la actualidad contiene a estos dos conceptos. Para ello, nos valdremos de la propia legislación, la jurisprudencia y la doctrina que sobre el tema se ha desarrollado hasta el día de hoy. De esta manera, podremos prever la forma en que se aplicará tal norma y dar cuenta de los alcances de la misma en función, también, de las normas tributarias que se han incorporado y modificado en el año 2018, las cuales han ayudado a delimitar la NAG.

CAPÍTULO I

CONSIDERACIONES PRELIMINARES

Aparte de los criterios de fraude a la ley y de simulación, el desarrollo del contenido de la Norma XVI contiene ciertos términos expuestos de manera literal en esta misma; así como otros que no se encuentran desarrollados en las normas jurídico tributarias, pero que son de usual uso para poder explicar la sustancia de tal norma. Nos referimos especialmente a los conceptos de “economía de opción”, “elusión” y “evasión” tributarias y “simulación”, los cuales a su vez contienen otros más específicos. No amerita realizar un análisis profundo sobre los mismos, pues esto ya ha sido sujeto a una discusión que escapa del alcance de este trabajo.

En cuanto a la evasión tributaria, esta consiste en evitar el cumplir con determinadas obligaciones con el fin de obtener un beneficio por tal omisión. Así, tal como lo indicaba Castillo Vargas¹, la evasión tributaria existe cuando ya nació la obligación del pago del impuesto y el sujeto pasivo evita o trata de evitar su cumplimiento o reducirlo ilegalmente; para esto, agrega, se deja de cumplir las obligaciones formales establecidas por la ley o el reglamento respectivas (como es el caso de la ocultación del hecho generador, omitir declarar su realización, declarar algo falso o presentar documentos falsos, entre otros).

Respecto a la elusión, existe un gran desarrollo doctrinario alrededor de su concepto. Se han observado dos formas que puede tomar este mismo: legítimo e ilegítimo. La primera, se encuentra referida al acogerse a una norma con el fin de poder obtener un mejor resultado; lo cual sólo llega a configurarse como ilegítimo cuando aquello proviene del aprovechamiento de artificios por medio de actos impropios.

En cuanto a este segundo tipo, podríamos relacionarlo con lo que Tarsitano² establece sobre la elusión:

¹ CASTILLO VARGAS, Juan Lino. “Elusión fiscal y evasión fiscal” (Lima, 22 de junio de 1964). En: CASTILLO FREYRE, Mario, COLLANTES, Jorge e Ignacio LÓPEZ DE ROMAÑA (coordinadores). *Tributación y Derecho. Liber In Memoriam. Juan Lino Castillo Vargas*. Lima: Palestra. Pp.98-99.

² TARSITANO, Alberto. “La cláusula general antiabuso en el Modelo de Código Tributario para América Latina”. En: SALCEDO YOUNES, Ruth Yamile (coordinador). *Modelo de*

“(…) involucra la obtención del resultado que la ley se propuso alcanzar con el tributo, pero que el contribuyente evita al abusar de la ley tributaria valiéndose de figuras jurídicas alternativas, atípicas o anómalas. La elusión normalmente expresa la anomalía que subyace en ella debido a la artificialidad de los caminos paralelos recorridos para alcanzar un mismo resultado económico u otro equivalente, o por la falta de correspondencia entre dicho resultado y la causa típica del acto jurídico protegido por el derecho objetivo. De la misma manera, debe distinguirse entre la existencia de un negocio real, aunque resulte funcional a la elusión, y aquella otra situación que presenta el negocio simulado, y que, bajo ciertas circunstancias, se identifica con la evasión dolosa”.

Luego, en cuanto a su vertiente legítima, podríamos adecuarlo a lo siguiente que agrega³:

“En cualquier caso, debe trazarse el límite jurídico entre el derecho al ahorro legítimo de impuestos y la aspiración de que dicha carga contributiva no sea evitada en los casos en que se verifica una misma manifestación de capacidad contributiva. La economía de opción (planificación fiscal) conlleva la evitación del hecho imponible mediante el uso de formas jurídicas que generan un resultado económico que el legislador tributario no intentó alcanzar. Las personas actúan en el ámbito de la libertad que la ley les otorga. No se produce tensión alguna entre la conducta del sujeto y el fin de la ley tributaria”. (El subrayado es nuestro)

De esta manera, tenemos que la elusión en su forma legítima contendría o, por lo menos, se asimilaría al concepto de la economía de opción. Este último será la alternativa por la cual optaría el contribuyente y que el legislador no habría querido prohibir, es decir, no se estaría yendo contra los fines de la norma jurídico tributaria. Aun así, hay quienes manifiestan que la elusión sólo se configuraría de una forma

Código Tributario para América Latina. Tendencias actuales de tributación. Bogotá: Universidad del Rosario. 2010. Pp.348-349.

³ Ibid. 348.

ilegítima, por lo cual se desprendería de su relación con la economía de opción. Así, Lalanne⁴ señala que:

“(...) debe diferenciarse nítidamente “economía de opción” como todo ahorro de impuesto realizado de conformidad con la norma legal vigente y la “elusión de impuesto” como un concepto genérico en el cual podrían quedar englobados el fraude de ley y el abuso de derecho.”

Para efectos prácticos, nos tendremos que adherir a esta última posición. No dejamos de lado que pudiera existir una elusión legítima, pero se presenta como un camino más funcional el considerar a la elusión respecto de su forma ilegítima, y a lo referido en cuanto a legitimidad sólo lo identificado como “economía de opción”.

Sobre la simulación, ésta se refiere a la realización de negocios aparentes con el fin de ocultar lo realmente sucedido. Así, tal como manifiesta Ferrara⁵:

“Simulación es la declaración de un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes para producir, con fines de engaño, la apariencia de un negocio jurídico que no existe o es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo”.

Existen dos tipos de simulación. Tal como señala Rosembuj⁶: una absoluta, la cual se manifiesta al momento en que las partes crean por medio de la propia declaración una apariencia de negocio que no quieren realizar y de la cual no esperan efecto alguno, es decir, una apariencia que carece de contenido verdadero; y otra relativa, en donde las partes crean la apariencia de un negocio jurídico que será distinto al que realmente quieren.

⁴ LALANNE, Guillermo A. “El Fraude a la Ley Tributaria y Economía de Opción”. En: CASAS, José Osvaldo. *Interpretación Económica de las Normas Tributarias*. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma. 2004. P.202.

⁵ FERRARA. “La simulación de los negocios jurídicos”. Madrid. 1961. P.56. En: ROSEMBUJ, Tulio. “El Fraude de Ley y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario”. Madrid: Marcial Pons. 1994. P.249.

⁶ ROSEMBUJ, Tulio. “El Fraude de Ley y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario”. Madrid: Marcial Pons. 1994. Pp. 250-251.

Ahora, tenemos que recordar que las posiciones desarrolladas no manifiestan una perspectiva consensuada de todas las que se pueden encontrar en la doctrina; no obstante, escogimos las que se han citado porque creemos que éstas sirven para tener una referencia sobre la sustancia realmente pertinente de los conceptos que hemos observado en este punto. Asimismo, las relaciones de uno con otro de estos conceptos señalados en esta parte (que sean de importancia para este trabajo), serán analizados en los puntos subsiguientes.



CAPÍTULO II

ANTECEDENTES HISTÓRICOS

La Norma XVI, desde que se publicó en el año 2012, ha sido generalmente conocida como la “Norma Antielusiva General”. Sin embargo, para quienes se encuentran más familiarizados con su aplicación (abogados, jueces, contribuyente y terceros interesados), dan por entendido que esta norma tiene dos bloques estructurales: el referido al criterio de calificación económica y a la NAG; respecto de los cuales consideramos que aplican a supuestos de simulación y de fraude a la ley respectivamente. Sin embargo, antes que exista esta Norma XVI, existía una Norma VIII, la cual se identifica como su precedente inmediato; aun así, incluso antes de éste ya se juzgaba lo relativo a la elusión tributaria.

2.1. Consideraciones Generales sobre el Panorama Mundial

Los vestigios de la legislación tributaria en otras partes del mundo ya preveían una regulación para la elusión tributaria que data de gran tiempo por detrás. En Nueva Zelanda ya tenían previsto un trato aplicado desde hace aproximadamente 140 años⁷; y en Inglaterra⁸ como en Estados Unidos⁹ se puede verificar jurisprudencia desde las tres primeras décadas del siglo XX. Más allá del favorecimiento o no sobre cierta conducta, ya se podían notar pronunciamientos sobre un “escudamiento” del particular en las normas para poder tener un tratamiento fiscal más favorable.

⁷ PROPERTY ASSESSMENT ACT 1879 (43 VICTORIAE 1879 No. 17).

⁸ Lord Sumner in Fisher’s Executors v CIR [1926] AC395:

“My Lords, the highest authorities have always recognised that the subject is entitled so to arrange his affairs as not to attract taxes imposed by the Crown, so far as he can do so within the law, and that he may legitimately claim the advantage of any express terms or of any omissions that he can find in his favour in taxing Acts. In so doing, he neither comes under liability nor incurs blame.”

Lord Tomlin in Duke of Westminster v CIR [1936] AC1:

“Every man is entitled if he can to order his affairs so that the tax attracted under the appropriate Act is less than it otherwise would be. If he succeeds in ordering them so as to secure this result, then, however unappreciative the Commissioners of Inland Revenue or his fellow taxpayers may be of his ingenuity, he cannot be compelled to pay an increased tax.”

⁹ Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935):

“The legal right of a taxpayer to decrease the amount of what would otherwise be his taxes, or altogether avoid them, by means which the law permits, cannot be doubted”

En 1940, América Latina recibe las influencias de las ideas que imperaban en Europa, en donde predominaba el pensamiento de la Escuela de Pavía y el ordenamiento alemán de 1919. De esta manera, la doctrina acogió la postura de que el Derecho Tributario es autónomo, de su relación con el Derecho Privado, y el criterio de la significación económica en la interpretación de la ley y la prevalencia de la sustancia por encima de la forma en la calificación del hecho generador¹⁰.

Con tal influencia, los grandes maestros de determinados países en Latinoamérica redactaron sus modelos de Código Tributario, con lo cual se consagró una “doctrina latinoamericana”. Fruto de ello, se dio origen al Modelo de Código Tributario OEA/BID para América Latina en 1967. En cuanto al conjunto de normas relativas a la interpretación de la ley, se encuentran los artículos 5 al 8. El 5 se refería a la admisibilidad de todos los métodos de interpretación; el 6 a la admisión de la analogía, con la limitación de no poderse crear tributos o exenciones mediante ésta; el 7 disponía una secuencia sobre la prioridad de las normas supletorias en tanto la definición tributaria no sea suficiente. En cuanto al 8, éste tenía sus propios precedentes en el proceso de codificación fiscal argentina (1942, 1948 y 1956), brasileña (1953) y uruguaya (1959), así como en las Jornadas I y II del ILADT (Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario), los cuales desembocaron en el desarrollo de este artículo, el cual se refiere a la interpretación del hecho imponible y su relación entre la voluntad de la ley y la del particular:¹¹

“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”.

¹⁰ TARSITANO, Alberto. “La cláusula general antiabuso en el Modelo de Código Tributario para América Latina”. En: SALCEDO YOUNES, Ruth Yamile (coordinador). *Modelo de Código Tributario para América Latina. Tendencias actuales de tributación*. Bogotá: Universidad del Rosario. 2010. P.350.

¹¹ Ibid. Pp.351-360.

La dispersión, ausencia de una estructura lógica, así como la complejidad de las disposiciones, trajeron consigo que el régimen tributario latinoamericano adolezca de incertidumbres para la Administración y el propio contribuyente; por lo cual, luego de 30 años bajo estos males, aunque bajo la influencia del modelo anterior, el CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias) promocionó la elaboración de un modelo de Código Tributario alternativo que ayude en la armonización de las leyes tributarias como en la incorporación de la tecnología a las labores de la Administración¹².

En este último modelo, si bien se incluye nuevamente una norma referida a la interpretación de las normas tributarias en su artículo 9; ahora se realiza una delimitación entre dos normas referidas a la prioridad del fondo sobre la forma¹³:

“Artículo 10. Calificación de hechos y simulación.

- 1. Los hechos con relevancia tributaria se calificarán con los mismos criterios, formales o materiales, utilizados por la ley al definirlos o delimitarlos.*
- 2. En caso de actos o negocios simulados, el tributo se aplicará atendiendo a los actos o negocios realmente realizados.*

Artículo 11. Cláusula antielusiva general.

- 1. Cuando se realicen actos que, en lo individual o en su conjunto, sean artificiosos o impropios para la obtención del resultado conseguido, las consecuencias tributarias aplicables a las partes que en dichos actos hayan intervenido serán las que se correspondan a los actos usuales o propios para la obtención del resultado que se haya alcanzado.*
- 2. Lo dispuesto en el párrafo anterior únicamente se aplicará cuando los actos artificiosos o impropios no produzcan efectos económicos o jurídicos relevantes, a excepción del ahorro tributario.”*

¹² MUR, Miguel y Walther BELAÚNDE. “Tema II: La Codificación en América Latina. Los Modelos de Código Tributario para América Latina OEA/BID y CIAT”. En: XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Bahía-Brasil (03-08 diciembre 2000). *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Vol.39. Lima: IPDT. 2000. P.41.

¹³ Visto en: CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. *Modelo de Código tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia iberoamericana*. Ciudad de Panamá. Mayo 2015. P.42.

De esta manera, podemos dar cuenta que hay una diferenciación entre la calificación para la determinación de lo efectivamente realizado según el artículo 10, y la aplicación de una cláusula antielusiva general para actos que se consideren artificiosos conforme al artículo 11. Hoy en día sería importante determinar qué tanta influencia ha tenido esta estructuración en los demás Códigos Tributarios de América Latina, o si más bien estos han funcionado de precedente a tal Código, lo cual se verificará más adelante.

Cabe señalar que según las relativamente recientes influencias de la OCDE (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos), los países en el mundo están siendo influenciados por las medidas contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS), lo cual también ha llevado a considerar que se incluya necesariamente una NAG en los países que ahora conforman un grupo que acoge los pronunciamientos normativos (en el sentido amplio de la palabra¹⁴) de esa organización. Ya en países como España, si bien ya existía una, ahora caen en la cuenta de que la propia Unión Europea (en la que es parte) tendrá también una NAG: muestra de tal influencia de esta organización no estatal.

En el caso del Perú, esta influencia (de la OCDE) ha calado al punto de que en el 2018 hemos acogido una NAG. No es que nunca hayamos tenido una, la necesitemos o no, sino que se ha transcurrido por un camino accidentado para poder tener, *nuevamente*, una NAG. La forma en que aquello ha ocurrido la veremos a continuación.

2.2. Configuración de la Elusión Tributaria

En el Perú, como en cualquier país, han surgido controversias en cuanto a la prevalencia del fondo sobre la forma. Cuando el fisco o los tribunales han buscado poder resolver estas situaciones, no siempre han tenido las normas apropiadas sobre su alcance (aunque, ni siquiera hoy podemos asegurar que las tenemos).

¹⁴ Considerado como *Soft Law*.

Teniendo en cuenta que nuestro Código Tributario y el Tribunal Fiscal tienen su origen en los años 1966 y 1964, respectivamente, podríamos entender que hubo casos sobre los cuales desde esos años se trató de dar respuesta a los problemas referidos. De la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, se daría cuenta que se ha combatido el fraude a la ley, incluso sin tener una NAG. Así, Caller¹⁵, incluso desarrollando brevemente dos ejemplos de Resolución de Tribunal Fiscal (RTF), ha apuntado:

-RTF N° 1195 (22.04.1965):

“(...) el Tribunal Fiscal desestima las formas jurídicas de negocios jurídicos realizados a fin de burlar la carga impositiva, pues, en dicho caso se pretendía evidenciar que se estaba frente a una compra de una patente industrial, que era el supuesto en que la Ley permitía la amortización, cuando en realidad mediante el uso de negocios jurídicos indirectos se trataba de un aporte de la patente, supuesto este último en que no procedía la amortización.”

-RTF N° 18464 (15.06.1984):

“(...) se debate la existencia de una utilización indebida de las formas jurídicas con el objeto de disfrazar la realidad económica, a fin de evadir la aplicación del impuesto. Ello, sin que aún se contara con un marco legal que contuviera una norma antielusiva general, habiendo discutido ampliamente en su momento si dicho pronunciamiento constituyó una interpretación extensiva de las normas que regulaban el tributo controvertido.”

De esta manera, podemos ver cómo es que el Tribunal Fiscal ha tratado de dar respuesta a casos en que no tenían una norma que haya establecido la prevalencia “fondo-sobre-forma”.

¹⁵ CALLER, Maria Eugenia. En: HERNÁNDEZ, Luis, Luis DURÁN y María Eugenia CALLER “¿Cuáles son los límites del planeamiento tributario a la luz de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario?”. *Temas de Derecho Tributario*. Lima: IUS ET VERITAS. 2016. Pp.324.

2.3. Norma VIII: Elusión

El viernes 31 de diciembre de 1993, se publicó el Decreto Legislativo N° 773, el cual aprobó un Código Tributario que sustituiría al anterior apenas comenzara el año 1994. Luego de varias modificaciones (casi todas por la Ley N° 26414, el 30.12.1994), el 21 de abril de 1996, se publicó el Decreto Legislativo N° 816, mediante el cual se aprobó un nuevo Código Tributario que en gran parte estaría modificando todo el Código Tributario del '93; aquí, incluso se publicaría una explicación sobre las partes que fueran trastocadas dando las razones para tal decisión, artículo por artículo.

Tal como se aprecia de su publicación en el Diario Oficial “El Peruano”, tenemos que previamente a la presentación del que sería el nuevo Código Tributario, se consignó un cuadro comparativo con los fundamentos referidos. En el caso de la Norma VIII del Título Preliminar de este Código, se indicó lo siguiente:

“En el presente cuadro comparativo se explican en forma sucinta los fundamentos que originaron las modificaciones del Código Tributario.

TEXTO ANTERIOR	TEXTO VIGENTE	FUNDAMENTO
TÍTULO PRELIMINAR		
(...)		
<p>NORMA VIII:</p> <p><i>Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos en Derecho.</i></p>	<p>NORMA VIII: INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS</p> <p><i>Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos en Derecho.</i></p> <p><i>Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Esta norma establece la primacía de la realidad frente a las formas y estructuras jurídicas que el contribuyente manipule para no estar dentro del campo de aplicación del tributo. Mediante esta norma</i>

<p><i>En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.</i></p>	<p><i>realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los deudores tributarios, se prescindirá, en la consideración del hecho imponible real, de las formas o estructuras jurídicas adoptadas, y se considerará la situación económica real.</i></p> <p><i>En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.</i></p>	<p><i>se aplicará la teoría del develamiento para los grupos económicos que implica el desconocimiento de las individuales jurídicas, cuando éstas se utilicen fraudulentamente.”</i></p>
--	---	---

Ese mismo año, el 9 de agosto, se presenta al Congreso el Proyecto de Ley N° 01614, el cual, entre otras modificaciones, busca recortar el segundo párrafo de la Norma VIII que recién había sido incluido en la misma. Según la Exposición de Motivos de este proyecto, al facultar a la SUNAT a desconocer los actos realizados por las personas conforme a las normas, asumiendo como hechos imposables las situaciones económicas que esta Administración considere que son las reales, se estaría violentando el principio de legalidad, establecido por el artículo 74 de la Constitución Política del Perú de 1993¹⁶ y la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario; así como el derecho a contratar con fines lícitos establecido en el inciso 14 del artículo 2 de la misma Carta Magna. Así, manifiesta que:

¹⁶ Vigente en la actualidad. Toda mención en adelante a la “Constitución” se referirá a ésta que fue promulgada en 1993.

“Dicho hecho imponible o supuesto de hecho de una norma puede, en virtud de la Norma VIII, ser reinterpretado, creando inseguridad jurídica, dado que nadie en el país, podría saber si ha pagado sus tributos o no, dado que la Administración tendría el poder de “interpretar” que la situación económica real del contribuyente no es la verdadera.”

Asimismo, se agrega que en tanto en el Derecho interesa la forma, por establecerse con ello criterios objetivos y uniformes que aseguran no conducirse por arbitrariedades: la abstracción de ésta sólo se permitiría en caso de delitos tributarios. De este modo, en el “Análisis Costo Beneficio” de este proyecto, si bien se considera que la intención de esta Norma VIII es evitar la elusión tributaria, por medio de formas societarias o transacciones comerciales para que no se configure un hecho imponible determinado; encuentra como contrapartida a ello, que podría violentarse el derecho de los administrados de la forma ya indicada, con lo cual se estaría causando una inseguridad jurídica que podría alejar a los inversionistas en el país.

Tal como vemos, parecería que habría un interés económico que, curiosamente, limitaría la recaudación, pero se daría prevalencia a la atracción de la inversión; es decir, se estaría prefiriendo la obtención de ingresos por inversión en lugar de hacerlo mediante recaudación tributaria, por lo menos en el caso en que se observaría cierta elusión (fraude a la ley). En función a ello, a poco más de un mes, el 22 de setiembre se publicó la Ley N° 26663, la cual modificó la Norma VIII:

“NORMA VIII.- INTERPRETACION DE NORMAS TRIBUTARIAS

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

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

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.”

De esta manera, tenemos que, en un inicio, la Norma VIII incorporó un segundo párrafo (entre el primero y el último que ya tenía) que se estaría pronunciando tanto sobre la simulación, como sobre el fraude a la ley, ya que aquello se desprendería de la amplitud de las facultades que se le conferiría a la SUNAT. En cuanto al fraude, aquello se desprendería de la alusión que se realiza sobre la consideración de la determinación de la intención de los deudores tributarios en el hecho imponible real¹⁷.

Como hemos podido observar, al poco tiempo esa misma norma se modificó de tal forma que se habría extraído la parte relativa al fraude a la ley, con lo que parecería podríamos haber tenido una NAG (de configuración y complejidad aparentemente básica); quedándonos solamente con un criterio de calificación económica otorgada como facultad a la SUNAT. Surgiría una confusión entre los alcances del concepto que estaba vigente luego de esa última modificación, en tanto pudiera invadir la esfera del contenido del fraude a la ley (que fuera el criterio ya desterrado de la Norma VIII). Es decir, ¿en qué se diferencian la simulación y el fraude a la ley? ¿pueden ir de la mano? ¿sólo confluyen en determinados puntos?

2.4. Simulación vs. Fraude: Conflicto Conceptual

Las dudas del alcance y/o confluencia de los conceptos de simulación y el fraude a la ley devendrían con la eliminación del extracto referido a ese segundo criterio, del segundo párrafo de la Norma VIII. La doctrina muchas veces se contradecía en distintos puntos. Hay quienes señalarían distinciones, y otros que indicarían que podrían estar relacionados de alguna manera particular. Sin embargo, aquello no sería profundizado sino hasta llegar a mediados del 2006, tal vez influenciados por la RTF que consideramos daría más luces al respecto, incluso teniendo en cuenta las que actualmente se han emitido. De este modo, tenemos:

¹⁷ Sin perjuicio de que en la información citada del cuadro comparativo de la Norma VIII (antes de su recorte) se estableció como **fundamento** que: “*Mediante esta norma se aplicará la teoría del develamiento para los grupos económicos que implica el desconocimiento de las individuales jurídicas, cuando éstas se utilicen fraudulentamente*”. (El subrayado es nuestro)

-RTF N° 06686-4-2004:

“(…) la (…) regulación que recoge el criterio de la realidad económica o 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 éstos 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 aquéllos constituyen hechos imponibles;

Que 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;

(…) con el fraude a la ley los actos son manifiestos y reales, resultando censurables por la intencionalidad elusiva con los que tendrían que haber sido realizados, mientras que en los actos no reales (simulados) existiría un acto aparente, fingido o no real que impediría que se aplique la norma pertinente (...) al no configurarse en la realidad el supuesto que ésta recoge (...)” (El subrayado es nuestro)

Como podemos apreciar, se indica que el fraude a la ley está referido a supuestos distintos a los de actos no reales – simulados; es decir, a los actos que serían manifiestos y reales. En otras palabras, diferencia la configuración del fraude respecto de la simulación. Asimismo, se desarrollaría más lo que se consideraría como calificación económica para determinar que ésta se aplica sobre casos de simulación al indicar que se encarga de: la verificación de los actos realizados en función al sustrato económico de estos, para determinar si de esa forma se habría llegado a configurar un hecho imponible en particular a ser gravado; asimismo, que para ello, será necesario dejar de lado la formalidad cuando esta no se condiga con la realización de los negocios económicos efectivamente realizados.

De este modo, estimamos que se debería verificar los alcances de esa calificación económica de manera más profunda para poder ver qué tanto de fraude a la ley tiene dentro de sí, o que tanto se puedan considerar en polos opuestos.

2.4.1. Necesidad de una Norma Antielusiva General

Teniendo en cuenta la exposición de motivos de la modificación de la Norma VIII, la que inicialmente fuera una NAG le habría sido extraída por un tema de (supuesta) afectación constitucional y legal. Así, se estaría dando a la SUNAT la facultad de determinar qué negocio jurídico se habría realizado, lo cual afectaría la seguridad jurídica que estaría otorgando la objetividad de las formas de los negocios jurídicos y con ello, además, se estaría ahuyentando a la inversión en el Perú. De esta manera, nos preguntamos si se estaría dando prevalencia a la simple verificación de las formas y el resguardo de la economía del país por medio de la promoción de inversión en el mismo, por encima del análisis de la intencionalidad del contribuyente en el negocio económico real o no. Entonces, ¿no sería necesaria una Norma Antielusiva General?

2.4.1.1. Facultad de Fiscalización

Si revisamos la estructura del Código Tributario, podemos percibir que éste se conforma de un Título Preliminar y cuatro libros. En esos libros tenemos las normas que regulan, en resumidas cuentas (y de acuerdo a sus títulos): la obligación tributaria, el rol de la Administración Tributaria y los administrados, los procedimientos tributarios y las infracciones. Sin perjuicio de ello, el Título Preliminar, como tal, vendría a ser el conglomerado de principios que rigen esos cuatro libros.

Ahora, el propio Modelo de Código Tributario del CIAT, conformado por cinco títulos, tiene consignado al primero con el título de “Disposiciones Preliminares”. Podemos dar por entendido que es el similar del “Título Preliminar” del Código peruano. Así, en este modelo, en una parte introductoria referida a su estructura y contenido, se señala que su título de disposiciones preliminares en cuestión “(...) contiene reglas relativas a su ámbito de aplicación, a los principios generales tributarios y a las normas tributarias”¹⁸. De tal modo, se respalda la idea de considerar al Título Preliminar como conjunto de principios que guían el propio Código Tributario en las normas que le siguen.

¹⁸ CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. *Modelo de Código tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia iberoamericana*. Ciudad de Panamá. Mayo 2015. P.19.

La Norma VIII, en su párrafo segundo, habría estado regulando el fraude a la ley, hasta que por opiniones en contra de ello se eliminó tal aspecto de esa norma. Quedaría por dilucidar si aquello dejaría algún vacío legal o contingencia para la eventual resolución de este tipo de controversias en el campo tributario. Así, surgen dos posiciones negativas respecto a la necesidad de una NAG.

Según Bravo Cucci¹⁹, luego de haber analizado la RTF N° 06686-4-2004 (que hemos revisado), indica que quien realiza un hecho en fraude a la ley tributaria, estaría realizando de manera efectiva el hecho imponible y no uno equivalente; asimismo, de acuerdo a ello, quien aplica la norma tiene que determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, para lo que deberá tomar en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. Del mismo modo, manifiesta que la calificación es la interpretación de los hechos, además de verificar si sobre éstos se produce la subsunción y la incidencia de la norma tributaria pertinente.

Por tales motivos, afirma que para la corrección del fraude a la ley tributaria no se tiene que crear una nueva norma tributaria ni ampliar los alcances de la que ya existía con esta Norma VIII. Así, manifiesta que esa calificación sería parte del mecanismo que sirve para la corrección de este fraude, para lo cual el aplicador calificado no solo atenderá el sustrato económico del hecho imponible, sino la causa del propio negocio. Ante tal conclusión, también termina por cuestionar si en verdad es necesaria una NAG para combatir el fraude a la ley²⁰.

Por otro lado, Lazo Saponara²¹, también tomando en cuenta la posición del Tribunal Fiscal en esa misma resolución del 2004, agrega que la Norma VIII no autoriza el combate al fraude a la ley. Esto, debido a que es una norma que redundaría en la potestad de calificar los negocios jurídicos conforme con su real naturaleza jurídica,

¹⁹ BRAVO CUCCI, Jorge. “¿Existe el Fraude a la Ley Tributaria en el Perú? A propósito de la RTF 06686-4-2004”. En: *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller. Lima: Palestra. 2006. Pp.417-418.

²⁰ Ibid. P.418.

²¹ LAZO SAPONARA, Gustavo. “Interpretación de las leyes tributarias: el principio de la realidad económica”. En: CASTILLO FREYRE, Mario, COLLANTES, Jorge e Ignacio LÓPEZ DE ROMANA (coordinadores). *Tributación y Derecho. Liber In Memoriam. Juan Lino Castillo Vargas*. Lima: Palestra. 2009. Pp.748-749.

por lo que tampoco constituiría una “Cláusula General Antielusiva”. De esta manera, se cuestiona incluso si la Administración Tributaria tiene la facultad de establecer la simulación de un negocio determinado. Sobre ello, indica que la Norma VIII tiene un carácter enunciativo, ya que reitera la facultad inherente al deber de fiscalización de la Administración, como sería el caso de la búsqueda de la verdad material.

Tal como hemos podido notar, hay un sector de la doctrina que postula la innecesaria preocupación por tener una NAG que consista en el combate al fraude a la ley. Sin embargo, esta postura no llegaría a tener gran trascendencia. Así, en la primera postura, se indica que la calificación serviría al fin del combate al fraude a la ley; sin embargo, no toma en cuenta que el desarrollo de la calificación también podría ser un criterio independiente que puede ser de uso sólo para la determinación de la operación simulada, más no entrar en el análisis de la intencionalidad de los negocios efectivamente realizados. Justamente, no profundiza en el tema de la intención de las partes del que dio cuenta el Tribunal Fiscal en la resolución que este mismo autor tomó en cuenta.

En cuanto a la segunda postura, debemos dar mérito a que es cierto que en el concepto de fiscalización podemos notar que hay una facultad otorgada a la Administración Tributaria para poder determinar lo simulado por el sujeto pasivo en la relación jurídico tributaria. Sin embargo, una NAG estaría determinando los lineamientos a seguir para poder verificar los actos que realmente se realizaron.

De esta manera, consideramos que la real necesidad de la misma es un tramo gris a determinar, pues justamente con la potestad que ya tiene la Administración Tributaria para realizar actos de fiscalización que podrían comprender aquello, así como el análisis de intencionalidad sobre los actos reales, necesitarían de una guía como la de una NAG. Asimismo, también se ha considerado que los tribunales se estarían extralimitando en el uso de la calificación económica, lo cual perjudicaría principios importantes del Derecho Tributario. No se puede desconocer lo que verdaderamente configuraría un hecho imponible. En ese sentido, no compartimos la posición en la cual se señala que por medio de la calificación se puede corregir el fraude a la ley, puesto que la Norma VIII se refería a una determinación de actos que demuestren la

realización de un negocio aparente, más no de uno que es real y que no se centra en tal análisis.

Ahora, cabe señalar que en los tiempos de vigencia de la Norma VIII, la censura de la NAG dentro de esa, por medio de la potestad legislativa darían a entender que era un concepto que trasgredía el derecho de las personas e, incluso, perjudicaría las arcas del Estado. Más adelante, esta postura entraría en más disyuntivas aún, y se discutiría incluso el respaldo constitucional del que gozaría una NAG.



CAPÍTULO III

NORMA XVI - NORMA ANTIELUSIVA GENERAL

El 19 de julio de 2012, se incorporó la Norma XVI al Título Preliminar del Código Tributario, el cual acogió el segundo párrafo ya reducido de la Norma VIII; aunque, ahora, habría desarrollado en sus párrafos siguientes lo que se propondría desde un principio y de manera más extensa: una Norma Antielusiva General. Sin embargo, dos años después, por medio de la Ley N° 30230, se estableció la suspensión de las facultades de la SUNAT para aplicar justamente esos párrafos, en específico del segundo al quinto párrafo (es decir, la NAG)²², hasta que el Poder Ejecutivo los regule mediante Decreto Supremo.

3.1. Incorporación

El 9 de junio de 2012, mediante la Ley N° 29884, se delegan facultades al Poder Ejecutivo para legislar en materia tributaria y aduanera. De ésta se desprende que, entre otros objetivos, se pretende luchar contra la elusión tributaria, para lo cual se modificaría el Código Tributario.

Conforme a ello, se emite eventualmente en ese mismo año el Decreto Legislativo N° 1121. Con su publicación al 18 de julio de 2012, incorporó al día siguiente la Norma XVI al Título Preliminar del Código Tributario. De acuerdo a su exposición de motivos, el que se haya eliminado anteriormente una parte de la Norma VIII, correspondía a un alegato formalista que no se encontraría conforme con la doctrina y jurisprudencia constitucional contemporánea a ese momento. Ante esto se propone, y llega a materializarse, que la incorporación de la Norma XVI se realice conforme al siguiente texto:

“NORMA XVI: CALIFICACIÓN, ELUSIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS Y SIMULACIÓN

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

²² No se suspendió la aplicación del último párrafo. Éste se encontraba vinculado con el primer párrafo. No era necesariamente parte de la NAG.

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

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

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

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

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

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

En caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados.”

De esta manera se estaría extrayendo y acogiendo el criterio de calificación económica en su primer párrafo, el cual ya no se consignaría en la Norma VIII; del mismo modo, el último párrafo de la Norma XVI señalaría la consecuencia de su aplicación. Asimismo, se incluiría nuevamente una NAG, en sus párrafos segundo al quinto, pero esta vez con un mayor desarrollo que permita identificar de mejor manera los casos de fraude a la ley.

Asimismo, en esta exposición de motivos se señala que el establecimiento de una NAG es una práctica común en varios países, siendo que distintas legislaciones han

previsto no sólo cláusulas antielusivas específicas, sino también las generales. Para ello se vale de ejemplos, aparte del Modelo de Código Tributario del CIAT, de la legislación de España, Argentina y Venezuela, las cuales aún se encuentran vigentes, (aunque hubo una modificación mínima en la legislación hispana)²³:

<p>Ley General Tributaria Española (España)</p>	<p>Ley N° 11683 (Argentina)</p>	<p>Código Orgánico Tributario (Venezuela)</p>
<p><i>“Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.</i></p> <p><i>1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:</i></p> <p><i>a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.</i></p> <p><i>b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o</i></p>	<p><i>“ARTICULO 2° — Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las</i></p>	<p><i>“Artículo 16. Cuando la norma relativa al hecho imponible se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse o apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.</i></p> <p><i>Al calificar los actos o situaciones que configuren los hechos imponibles, la Administración Tributaria, conforme al procedimiento de fiscalización y determinación previsto en este Código, podrá desconocer la constitución de sociedades, la</i></p>

²³ El Modelo del Código Tributario del CIAT que se analizó era de 2006; y la modificación de la norma española se daría luego en el apartado 3 del artículo 15.

<p><i>económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.</i></p> <p><i>2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.</i></p> <p><i>3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones”.²⁴</i></p>	<p><i>formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.”</i></p>	<p><i>celebración de contratos y, en general, la adopción de formas y procedimientos jurídicos, cuando éstos sean manifiestamente inapropiados a la realidad económica perseguida por los contribuyentes y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones tributarias.”</i></p>
---	---	--

²⁴ Este apartado 3, vigente al año 2003 (del cuál tomó referencia el proyecto de ley de la Norma XVI), sería modificado por el Artículo Único de la Ley 34/2015, del 21 de septiembre de 2015, aunque sólo se daría una modificación que no dañaría la sustancia de lo

Aunque no se llega a indicar, damos por entendido que se tomó de base estos artículos para transferir de determinada manera el contenido y estructura a la que sería nuestra Norma XVI de la siguiente manera:

- Primer párrafo, similar a primera oración del art. 2 de norma argentina y segundo párrafo de art. 16 de norma venezolana.
- Tercer párrafo, similar al apartado 1 del art. 15 de norma española.
- Sexto Párrafo, similar al apartado 3 del art. 15 de norma española.
- Segundo, cuarto y quinto párrafos, con desarrollo propio respecto de las normas extranjeras citadas.

Como podemos apreciar, la Norma XVI se ha adecuado en función a las legislaciones tributarias de otros países que comparten nuestro idioma. Asimismo, cabe señalar que si bien hay tres párrafos que pudieran considerarse propios de nuestro Código Tributario, estos constituyen complementos sobre los otros párrafos. Pues, el segundo párrafo se refiere a la aclaración de los conceptos a ser exigidos por la SUNAT. Siendo que los otros dos ahondarán más en este mismo: el cuarto, a aplicar la norma que correspondiese una vez determinado el verdadero acto según lo establecido en el segundo párrafo; y el quinto, sólo indica qué comprendería el término “créditos por tributos” para efectos de ese párrafo.

3.2. Suspensión

El 18 de junio de 2014 se presentó en el Congreso el Proyecto de Ley N° 3627/2013-PE, en el cual se indicó que los funcionarios de la SUNAT estaban siendo preparados para la implementación de los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI; motivo por el cual, se tendría que suspender la facultad para aplicarlos. Ante lo cual entenderíamos que sería hasta que tal preparación se haya consolidado.

anteriormente establecido (eliminándose sólo la aclaración final “sin que proceda la imposición de sanciones”), quedando de la siguiente manera:

“3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.”

Resultado de ello, el 12 de julio de 2014, se publica la Ley N° 30230, la cual establece distintas medidas tributarias. Entre todas estas, en su artículo 8, se consigna la suspensión de la facultad de la SUNAT para aplicar los párrafos referidos. Tal como hemos señalado, estos párrafos son los que conforman la NAG. El propio proyecto de ley indicó que los demás párrafos no serían puestos en suspensión, indicando que el primer párrafo ya se estaría aplicando desde antes mediante la Norma VIII como su más inmediato predecesor. De este modo, se estableció en esta ley:

“Artículo 8. Suspensión de la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo 133-2013-EF y norma modificatoria

Suspéndese la facultad de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT para aplicar la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, con excepción de lo dispuesto en su primer y último párrafos, a los actos, hechos y situaciones producidas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1121.

Asimismo, para los actos, hechos y situaciones producidas desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1121, suspéndese la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, con excepción de lo dispuesto en su primer y último párrafos, hasta que el Poder Ejecutivo, mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, establezca los parámetros de fondo y forma que se encuentran dentro del ámbito de aplicación de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.” (El subrayado es nuestro)

Por tanto, tenemos que la NAG se encontraría suspendida a condición de la emisión de un futuro Decreto Supremo que regule los aspectos de fondo y forma de esa norma antielusiva. Al día de hoy, se ha publicado en el 2018 el DL 1422, el cual indicaría que se dejaría sin efecto tal condicionamiento (que será objeto de análisis más adelante en este trabajo).

3.2.1. Respaldo Constitucional

Cuando la NAG fue extraída de la Norma VIII, dejándola con el solo concepto de la calificación económica, sólo generó discusiones a nivel jurisprudencial-administrativo y legal; sin embargo, aquello no llegó a calar en pronunciamientos del Tribunal Constitucional o en otras sedes con referencias a la Constitución. Por un lado, si bien la lucha que daría prevalencia al fondo sobre forma data de muchos años, en un campo tributario-constitucional esto no ha sido aterrizado hasta el día de hoy. Por otro lado, no ha sido sino hasta la llegada de la Norma XVI en que la doctrina ha desarrollado ideas al respecto, incluso tomando en cuenta un pronunciamiento no-tributario del Tribunal Constitucional. La calificación económica quedaría como un concepto olvidado en la actualidad a ser desarrollado por la doctrina; aun así, el tratamiento que se le ha otorgado a la NAG podría serle aplicable en cuanto a las referencias constitucionales pertinentes.

La Constitución Política del Perú de 1993, vigente al día de hoy, plasma claramente en el segundo párrafo de su artículo 103: “*La Constitución no ampara el abuso del derecho*” (el subrayado es nuestro). De esto podríamos tener que, en resumidas cuentas, no podríamos hacer uso del propio ordenamiento jurídico; por ejemplo, de sus normas, para poder obtener algún fin distinto al que se ha previsto para éstas. Así, tenemos que la Constitución estaría siguiendo la misma causa que la NAG, aunque cabe señalar que por jerarquía normativa esta última tendría que regirse por la Carta Magna, con lo cual no habría inconvenientes. Incluso, se estaría desarrollando legalmente lo que la Constitución ha establecido, que es justamente la manera en que las leyes deben funcionar en un Estado Constitucional de Derecho.

Al revisar una de las más recientes opiniones sobre ello, según un artículo de la revista AELE²⁵, habrían quedado atrás los argumentos formalistas que daban cuenta de la inconstitucionalidad de la NAG por una supuesta violación al principio de Reserva de Ley, con lo que habría una mayor asimilación de su respaldo constitucional consignado en el referido artículo 103. De este modo, indica que tal norma de máximo rango instaura un mandato para los ciudadanos y el Estado de tener

²⁵ AELE. “Próxima Aplicación de la Cláusula Antielusiva General”. Coyuntura Tributaria. *Análisis Tributario*. Lima. Vol. XXXI. N° 364. Mayo 2018. P.2.

que establecer los instrumentos jurídicos y operativos para luchar contra el “fraude de ley”. Asimismo, Durán indica, además, que²⁶:

“La prohibición del abuso del derecho (...) es una institución creada para evitar que sea el ciudadano el que abuse de su derecho y que construya estructuras formales ilícitas (ilícitas no en el sentido penal ni jurídico material sino en sentido constitucional, es decir, estructuras con formas jurídicas que violenten los valores de la Constitución). Como el Tribunal Constitucional ha señalado, los valores de la Constitución debe ser preservados y uno de los valores constitucionales que hay que preservar es la capacidad contributiva. Por lo tanto, si uno no basa su tributación en su capacidad contributiva, lo que está violando es el conjunto de valores de la Constitución. Entonces, el problema es en el fondo la reserva de Ley contra la prohibición del abuso del derecho.” (El subrayado es nuestro)

De esta manera, podemos notar que la manipulación artificiosa de los negocios jurídicos estaría contraviniendo la imposición de no hacer uso abusivo de las normas del Derecho. Asimismo, observamos que la posición que se tiene es sobre las estructuras formales, por lo que aquello no sólo podría ser un sustento de la NAG, sino también de los párrafos que otorgan la facultad de calificación económica a la Administración Tributaria.

Por otro lado, Zuzunaga²⁷ establece que los principios constitucionales que fundamentan la existencia de la NAG son el combate contra el abuso del derecho y el deber de contribuir, los cuales se encontrarían en un choque contra la reserva de ley y la seguridad jurídica. En cuanto al propio combate al abuso del derecho, trae a colación una Sentencia del Tribunal Constitucional, que no siendo de índole tributaria, permitiría determinar que tal principio ha sido defendido incluso sobre otros por el máximo intérprete de nuestra Constitución.

²⁶ DURÁN, Luis. En: HERNÁNDEZ, Luis, Luis DURÁN y María Eugenia CALLER “¿Cuáles son los límites del planeamiento tributario a la luz de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario?”. *Temas de Derecho Tributario*. Lima: IUS ET VERITAS. 2016. Pp.322.

²⁷ ZUZUNAGA, Fernando. En: LIU, Rocío, Eduardo SOTELO y Fernando ZUZUNAGA. “Norma XVI: Calificación, Elusión de Normas Tributarias y Simulación”. *IUS ET VERITAS*. Lima: IUS ET VERITAS. N° 45. Diciembre 2012. P.398.

En el caso en particular, el cual se referiría a la sentencia de Expediente N° 05296-2007-PA/TC Amazonas, un policía reclamó su derecho a pensión de jubilación. Aquí, haciendo uso del silencio positivo obtiene el derecho de pensión, aunque en verdad no cumplía con los requisitos para ello. Si bien la Policía Nacional del Perú interpuso acción, en instancias judiciales se indicó que ya había surgido la prescripción. No obstante, luego, el Tribunal Constitucional se pronunciaría indicando que no se puede amparar el abuso del derecho y no se podría violar flagrantemente la Constitución. Zuzunaga señala que la prescripción es un derivado del principio de seguridad jurídica, por lo que este tribunal estaría admitiendo ir en contra de la prescripción para preservar el principio del combate al abuso del derecho²⁸.

De esta manera, tenemos que tanto la Constitución como su máximo intérprete amparan este principio, lo cual tendrá cabida incluso (como todo principio constitucional) a que se pueda ponderar su uso por sobre el de otros principios de la misma envergadura, dependiendo de cada caso en concreto. Así, la Norma XVI encontraría su fundamentación en la máxima norma de nuestro ordenamiento jurídico, lo cual le daría un respaldo por sobre su contravención por parte de los sujetos pasivos o activos de la relación jurídica tributaria, por lo cual tendría que ampararse la búsqueda del verdadero hecho imponible en resguardo de que no se materialice una figura de abuso del derecho.

3.3. Alcance conceptual de la NAG

Debido a la suspensión de facultades de la SUNAT para aplicar la Norma Antielusiva General, nuevamente surge la controversia en función a si la simulación entra en conflicto conceptual con el fraude a la ley, o si el segundo está comprendido en la primero. Conforme a lo referido por el proyecto de ley que determinó la suspensión en cuestión, no sería lógico afirmar esta última postura, aunque hay ciertos sectores de la doctrina que lo han defendido. A pesar de que la NAG no hubiese podido ser aplicada durante varios años, debido a su suspensión, se discutió mucho sobre el contenido sustancial de su aplicación, el cual consistía en un doble test para

²⁸ Ibid.

determinar que el sujeto o entidad fiscalizada habría incurrido en un caso de fraude a la ley.

3.3.1. Segunda revisión del conflicto entre simulación y fraude

A diferencia del primer conflicto conceptual que surgió con ocasión de la modificación de la Norma VIII (cuando pasaba por el recorte de lo referido también al fraude a la ley), esta vez se daría especialmente a nivel de los pronunciamientos del Tribunal Fiscal. La doctrina se habría concentrado en desarrollar el alcance de la NAG sin realizar una contraposición respecto a la calificación económica, salvo algunas excepciones.

Ahora, tomando en cuenta lo consignado en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1121 (que incorporó la Norma XVI), la diferenciación entre la simulación y el fraude ya no se concentraría en la intencionalidad/voluntariedad. Así, cuando ahí se analizan los antecedentes de la Norma XVI, se repasa brevemente la RTF N° 06686-4-2004 para ilustrar cómo es que la jurisprudencia del Tribunal Fiscal consideraba que el fraude a la ley no formaba parte de la regulación de la Norma VIII (que antes contenía también lo relativo a la simulación). Una de las dos razones que señala es que, con ésta, luego de su recorte, no se podría verificar la “intención o finalidad de los contribuyentes”.

Luego, si bien se señala que este pronunciamiento tuvo acogida en otras resoluciones del mismo tribunal, no llega a informarlo más que como parte de la historia del precedente de la Norma XVI. Esto se puede determinar al notar que, luego, se plasma un análisis de la situación (en esos momentos contemporánea) de la doctrina, jurisprudencia y ordenamientos jurídicos comparados (siendo estos últimos en función de lo cual se formularía el contenido de esta última norma), refiriéndose a conceptos como el motivo, artificialidad y un esquema anti-constitucional; desembocando luego en establecer la pretensión de un reemplazo de la consideración de una intencionalidad subjetiva. Así, cuando se llega con ello al diagnóstico del problema que amerite la inclusión de la norma XVI, se toman en cuenta especialmente los criterios desarrollados después del análisis del precedente

jurisprudencial del Tribunal Fiscal, sin llegar a retomar lo ya referido a la intencionalidad.

Dentro de los desarrollos en doctrina posterior a ello, debemos resaltar el gran delineamiento trazado por Hernández²⁹ al señalar que la Norma XVI contiene dos grandes aspectos (a lo cual nos damos la libertad de encasillar en un cuadro con los ítems de “Calificación Económica” y de la “NAG”):

Calificación Económica	NAG
<p><i>“El primero es el contemplado en el primer párrafo de la Norma XVI y cuyos efectos menciona su último párrafo: para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persiga o establezcan los deudores tributarios. Hay que tomar en cuenta que no se trata de un tema de interpretación de normas sino más bien de calificación de hechos que es lo que en realidad se ha practicado. Por ejemplo, yo puedo mostrar un contrato de compraventa, pero en realidad detrás de ello pudo haber una donación. Lo que se busca es determinar la verdadera operación realizada. En otras palabras, aquí básicamente estamos hablando de si hay o no simulación relativa; y, si detrás del acto formalmente realizado no hay</i></p>	<p><i>“El segundo gran aspecto de la Norma XVI es la cláusula antielusiva general que permite combatir, por ejemplo, el fraude a la Ley en materia tributaria. Deben concurrir dos requisitos para que se esté dentro de esta cláusula antielusiva y para que la Administración Tributaria esté permitida de determinar lo que realmente se ha realizado y cuál es la tributación aplicable. Lo que dice la norma es cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o se tengan saldos a favor etc. mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias (tienen que concurrir dos circunstancias): en primer lugar, esos actos tienen que ser artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido; y, en segundo lugar,</i></p>

²⁹ HERNÁNDEZ, Luis. En: HERNÁNDEZ, Luis, Luis DURÁN y María Eugenia CALLER. “¿Cuáles son los límites del planeamiento tributario a la luz de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario?”. *Temas de Derecho Tributario*. Lima: IUS ET VERITAS. 2016. Pp.319-320.

<p><i>ninguna operación efectiva, hablamos de una simulación absoluta. Ello se sanciona en el último párrafo de la Norma XVI permitiendo a la SUNAT que aplique la norma tributaria correspondiente a los actos realmente realizados.”</i></p>	<p><i>de la utilización de esos actos deben resultar efectos jurídicos o económicos que sean distintos al ahorro tributario, pero iguales o similares a los que hubiera obtenido con los actos usuales o propios. Dicho de otra manera, debido a que la redacción no es feliz, se interpreta que la cuestión central en primer lugar es si aquello que yo he hecho lo hice apelando a actos usuales o apelando a actos impropios; y, en segundo lugar, si como consecuencia de esos actos, he obtenido no solamente un ahorro tributario sino efectos sustancialmente similares. Es así que para que se identifique un problema tendría que tratarse de actos con efectos similares o iguales a los obtenidos de haberse utilizado los actos usuales o propios.”</i></p>
--	--

Ahora, en cuanto a la jurisprudencia, tenemos que ha habido pronunciamientos sobre calificación económica no sólo por parte del Tribunal Fiscal, sino también del Poder Judicial, siendo los más actuales los emitidos entre el 2015 y el 2018. Aquí, cabe tener en cuenta que el Tribunal Fiscal (en una resolución del 2017 que a continuación analizaremos) al momento en que se ha pronunciado sobre la calificación económica (porque era el único concepto sobre el cual pronunciarse en términos de fondo sobre forma), y poniéndolo en contraposición con la NAG suspendida en su momento, se ha referido al primer párrafo de la Norma XVI como un equivalente del segundo párrafo de la Norma VIII. Expondremos brevemente un pronunciamiento ejemplar de cada institución:

-RTF 04234-5-2017:

Se discute si una empresa domiciliada ha comprado acciones a empresas no domiciliadas por medio de una opción de compra en marzo del 2012, o a través de

una operación bursátil en junio de ese mismo año. De acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta, la primera operación obligaría a hacer una retención del 30% del monto implicado en la operación; mientras que la segunda operación un 5%. El Tribunal Fiscal manifiesta que por medio del criterio de calificación económica se ha determinado que con el ejercicio de la opción ya se habría generado la transferencia de propiedad, más no sería sólo una transferencia formal que aún tendría que cumplir con otras condiciones contractuales celebradas para que sea efectiva que culminarían con una rueda de bolsa. Esto último, debido a que esas condiciones se mostraban como simuladas al verificarse que el comprador ya actuaba como socio en las juntas generales (antes de la operación bursátil), al haberse establecido el precio de las acciones y que se hubiese aceptado sólo la propuesta del comprador cuando la rueda de bolsa debe realizarse considerando a varios postores. Sobre esto, se acotó que:

“(…) conforme ha quedado establecido de los diversos acuerdos tomados, a partir del 28 de marzo de 2012 los participantes de las operaciones reconocieron y admitieron en los hechos el ejercicio de los derechos que como accionista adquirió la recurrente como consecuencia de la transferencia de propiedad de las acciones representativas del capital social de _____ (voluntad interna)³⁰, aun cuando siguieron adelante con la operación de venta de valores mobiliarios en rueda de bolsa (voluntad declarada), no obstante que la transferencia de propiedad de las acciones objeto de dicha operación bursátil ya había operado entre los mismos comprador y vendedores el 28 de marzo de 2012.” (El subrayado es nuestro)

-Casación 16804-2014- Lima (publicada el 4.10.2018):

El contribuyente disfruta de exoneraciones al IGV propias de un editor de libros. Sin embargo, lo hace a la vez que ha cedido su situación jurídica a un tercero (el cual se encarga de las actividades usuales de un editor); es decir, actuaría más como un intermediario, por lo cual se consideraría que habría una simulación en las que existiría un aprovechamiento indebido de esos beneficios tributarios. Sin embargo, siendo que la Ley de Derechos de Autor consideraría que un editor es incluso el que cede su situación jurídica, aquello no tendría asidero; así, se considera que:

³⁰ El espacio dejado en blanco antes de la mención a la “(voluntad interna)” es una omisión en la publicación de esta RTF.

“(…) la ley permite una figura jurídica distinta al hecho imponible, aunque similar a este, entonces la conclusión es que la utilización de la figura exonerada implica elusión legítima pues el ordenamiento ha previsto dos negocios a elección de los particulares. Una vez que se ejerce la opción, que se dejó a la propia libertad del interesado, entonces no cabe que se rechace la opción, que era un derecho, por lo cual la exoneración, será inobjetable en tanto se ha basado en la autonomía privada que la ley permite.”³¹ (El subrayado es nuestro)

Estos son los pronunciamientos publicados más actuales a la fecha, aunque se desarrollan sobre hechos que sucedieron en el 2012 y entre 1998 a 2001 respectivamente: en ninguno de los casos correspondía aplicar un tratamiento normativo referido al fraude a la ley (ya sea por medio de la Norma VIII o XVI).

En el primer caso, tenemos que si bien se realiza un análisis de la intención, ésta no llega a ser adecuada por el Tribunal Fiscal con la figura del fraude a la ley, sino sobre la calificación económica. Esto demuestra que no surge de la posibilidad de determinar la voluntad interna, sino que aquello se da por entendido de los propios acuerdos que se celebran entre partes. No se dan mayores luces de su exclusión respecto del fraude a la ley. En cuanto a la casación, podemos notar que se da cabida a la economía de opción en tanto las normas puedan otorgarnos la oportunidad de obtener algún beneficio tributario sin recurrir a operaciones impropias, lo cual descartaría que se haya recurrido a una simulación.

3.3.2. Aplicación de la NAG: El Doble Test

Los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI conforman la NAG, sobre la cual hemos podido determinar su contenido general, pero aún no hemos profundizado en lo que dispone. Si bien se ha podido delimitar su alcance³², se debe profundizar en la forma en que la propia norma antielusiva identifica los casos de fraude a la ley, en

³¹ Cuando en la casación se consigna “elusión legítima”, aquí se estaría considerando la concepción amplia de la elusión. Al atribuirle legitimidad se estaría refiriendo a la figura de la economía de opción.

³² Con la delimitación realizada por Luis Hernández que hemos citado.

concreto mediante el tercer párrafo. Esto, debido a que contiene términos que no son de gran claridad, aunque aquello pueda corresponder a la amplitud de casos a los que quiere llegar. Asimismo, será pertinente también realizar una revisión del contenido de los demás párrafos de la NAG (segundo, cuarto y quinto), para identificar en qué forma funcionan con el tercero.

Párrafo 2:

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

En este párrafo se establece que, en caso de la detección de elusión, la SUNAT se encuentra facultada a realizar acciones dentro de su competencia para que se cumplan las obligaciones tributarias pertinentes. Aunque no queda del todo claro si en este caso la “elusión” se refiere a un género del “fraude a la ley”³³.

Párrafos 3 y 4:

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

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

La SUNAT, aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o

³³ BRAVO CUCCI, Jorge. “Algunos comentarios con relación a la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Revista 53 – Febrero 2013. Lima: IPDT. P.76.

proprios, ejecutando lo señalado en el segundo párrafo, según sea el caso.”

El tercer párrafo es el de más contenido, y el que más concierne a un debido análisis puesto que establece un doble test para determinar que ha surgido la configuración de un fraude a la ley tributario: el test de propiedad y el de relevancia jurídico económica; lo cual, de cumplirse, dará pie a la consecuencia señalada en el cuarto párrafo.

Visto desde una perspectiva meramente formal, se establece que en determinados casos en donde pueda existir un beneficio económico en relación a las obligaciones tributarias, las cuales se encuentran consignadas de manera taxativa, y aquello se haya obtenido mediante actos, en los cuales se cumpla el doble test referido (tercer párrafo): la SUNAT deberá aplicar la norma correspondiente a los actos que no se hubiesen encontrado dentro de ese test (cuarto párrafo). De esta manera, corresponde señalar en qué consiste ese doble mecanismo establecido en los incisos a) y b) del tercer párrafo.

Tal como hemos verificado, considerando que la NAG es una norma que recoge este doble test del artículo 15 de la Ley General Tributaria de España, por un lado, sería pertinente tomar en cuenta lo que indica la doctrina de ese país al respecto. Sobre este artículo, García Novoa³⁴ señala:

“(…) el presupuesto del conflicto se define a partir de la combinación de dos test en los actos o negocios; por un lado, el negocio persigue unos efectos jurídicos que, normalmente, se alcanzan con otro negocio jurídico, lo que supone la inadecuación objetiva de los fines perseguidos a los efectos civiles y mercantiles típicos. Este control será el que se efectuará en especial respecto a los actos o negocios típicos y se completará con la verificación de que la impropiedad se efectúa para ‘evitar total o parcialmente la realización del hecho imponible o minorar la base o la deuda tributaria’. En segundo lugar, si se trata de un negocio atípico, se valorará especialmente si el mismo cuenta

³⁴ GARCÍA NOVOA, César. En: TARSITANO, Alberto. “La Elusión Fiscal y la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario”. *IUS ET VERITAS*. Lima: IUS ET VERITAS. N° 49. Diciembre 2014. P.47.

con rasgos diferenciadores que justifiquen la innovación y si esos rasgos diferenciadores tienen relevancia al margen de los propios del negocio típico (si existe) y del simple ahorro fiscal. Si tales rasgos diferenciadores concurren, de manera que el negocio atípico responde a una necesidad social y a una motivación económica –existen ejemplos indicativos de contratos atípicos como el factoring o el renting– tampoco se podrá aplicar la cláusula”.

Por otro lado, en el Perú, de acuerdo a lo señalado por Zuzunaga³⁵, en el tercer párrafo de la Norma XVI se le otorga la facultad a la SUNAT de desconocer los actos jurídicos realizados por las partes cuando llegue a considerar que: por un lado, éstos constituyan actos impropios y artificiosos, donde se consideran a las figuras de “negocios impropios”, “negocios indirectos”, “simulación en la causa” y “fraude de ley”, lo cual conformaría el test de propiedad; y que, además, de la utilización de esos actos se generen efectos jurídicos o económico, distintos al ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hayan obtenido por medio de actos usuales propios, siendo que esta condicional ahora comprendería el test de relevancia jurídico económica.

No existe una definición de lo que significaría “artificial” o “impropio” referido a los actos realizados según la normativa tributaria del Perú; menos aún de las figuras más específicas señaladas, las cuales han originado un desarrollo en la doctrina española. Existen tres opiniones a tomar en cuenta de la doctrina nacional que han sido identificadas en una misma mesa redonda³⁶ sobre los dos conceptos señalados, de la cual a grandes rasgos podemos identificar que: Liu indica que son conceptos jurídicos indeterminados; Zuzunaga indica que existen criterios suficientes para saber cuándo se configura un acto impropio, lo cual se daría siguiendo lo establecido en la legislación española que es de donde proviene la Norma XVI; Sotelo señala que, en términos generales, la precisión de esos conceptos determina que se evidencie

³⁵ ZUZUNAGA, Fernando. “¿La Cláusula Antielusiva General vulnera la Constitución Peruana?”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Revista 53 – Febrero 2013. Lima: IPDT. Pp.63-64.

³⁶ LIU, Rocío, Eduardo SOTELO y Fernando ZUZUNAGA. “Norma XVI: Calificación, Elusión de Normas Tributarias y Simulación”. *IUS ET VERITAS*. Lima: IUS ET VERITAS. N° 45. Diciembre 2012. Pp.410-414.

respectivamente por cada uno de estos: por un lado, la malformación o deformación profesional o de conocimientos; y, por otro lado, la deformación moral, además de que exista una violación del Derecho Tributario por el Derecho Civil, Corporativo y la Libertad Contractual y de configuración.

En otra ocasión, Zuzunaga recogió lo establecido por la doctrina española que analiza la norma análoga (de España) a la XVI peruana, para finalmente determinar, en función a la aplicación del doble test, que respecto a estos conceptos: del juicio de propiedad, el acto artificioso o impropio podría comprender actos que “(...) *siendo reales, persiguen fines que no condicen con su causa típica, tales como la simulación en la causa, negocio indirecto, negocio impropio y fraude de ley.*”³⁷ Agregó que aplicar el test de propiedad implica el juicio de relevancia de los efectos jurídicos económicos para determinar si de la utilización de los actos “impropios” sólo resultan los efectos jurídicos o económicos distintos del ahorro tributario iguales o similares los que se hubiesen obtenido con el acto usual o propio³⁸.

De esta manera, tenemos que el doble test determinaría si efectivamente nos encontramos ante la materialización del fraude a la ley. Primero, se debe analizar que si bien se han celebrado actos reales, éstos se han realizado sin una causa típica al propio negocio en particular, lo cual sería considerado como artificioso/impropio. Luego, verificándose si por medio de tales actos no se ha hecho uso de la economía de opción (ahorro tributario), sino que se han realizado actos inusuales para obtener un resultado que pudo haber sido obtenido de una forma más “usual”, mediante la cual se hubiese obtenido un tratamiento menos favorable para las arcas de la persona o entidad que es fiscalizada. Así, cabe señalar que los actos artificiosos o impropios no tienen una determinación conceptual esclarecida, no quedando más que identificarlos en principio por la causa atípica del negocio que se celebró.

Párrafo 5:

“Para tal efecto, se entiende por créditos por tributos el saldo a favor del exportador,

³⁷ ZUZUNAGA, Fernando. “¿La Cláusula Antielusiva General vulnera la Constitución Peruana?”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Revista 53 – Febrero 2013. Lima: IPDT. P.29-33.

³⁸ *Ibid.*

el reintegro tributario, recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, devolución definitiva del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, restitución de derechos arancelarios y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituyan pagos indebidos o en exceso.”

Este último párrafo establece una lista enunciativa de lo que se debería considerar como “créditos por tributos”, lo cual esclarecería su alcance conceptual, el que sería necesario identificar por cuanto se encuentra consignado en los párrafos segundo y tercero. Asimismo, se señala que también podrían considerarse dentro de ese concepto, otros que sean similares a los de la lista que se encuentren en las normas tributarias; con la limitación de que no lleguen a constituirse como pagos indebidos o en exceso.



CAPÍTULO IV
RE-ACTIVACIÓN DE LA NORMA ANTIELUSIVA GENERAL: DECRETO
LEGISLATIVO N° 1422

Luego de varios años, con el DL 1422, se han realizado modificaciones al Código Tributario para poder aplicar efectivamente la Norma XVI, con un mayor enfoque en la NAG, las cuales pasaremos a desarrollar. Este decreto incorpora a este código el artículo 62-C, en el cual se establece que lo previsto por la NAG será aplicable sólo en los procedimientos de Fiscalización Definitiva de un órgano fiscalizador de la SUNAT, siempre que cuenten con una opinión favorable del Comité Revisor (a ser conformado por tres funcionarios de la SUNAT), alcanzando incluso los actos, situaciones y relaciones económicas previstas por el primer y último párrafo de la Norma XVI, con lo que se configurarían los elementos suficientes para la aplicación de la NAG.

Se agrega que el documento que se pronuncie sobre estos elementos será inimpugnable y la opinión de esta entidad será vinculante para el órgano fiscalizador. Esta Opinión del Comité se emitirá en función a un Informe que le remita ese órgano de la SUNAT (conjuntamente con el expediente de fiscalización), siempre que: al sujeto fiscalizado se le haya notificado el informe, declare al órgano de la SUNAT determinados datos sustanciales (todos los involucrados en los actos, situaciones o relaciones económicas previstos en el informe)³⁹ y, luego, haya expuesto sus razones ante una eventual citación de ese comité.

Del mismo modo, se han realizado modificaciones a distintos artículos del Código Tributario en distintos aspectos. Por ejemplo, para delimitar detalles relativos a la documentación a ser recibida, presentada o a la cual tener acceso. Así, en las Resoluciones de Determinación notificadas al sujeto fiscalizado, producto de la aplicación de la Norma XVI, se deberá incluir la descripción del acto, situación o relación económica que genera su aplicación, el detalle de la norma considerada como aplicable y las razones que respaldan la aplicación de la Norma XVI. Respecto al plazo para ofrecer medios probatorios a actuarse por la vía administrativa, será de 45

³⁹ Conforme a las condiciones que se establezcan mediante Resolución de Superintendencia de la SUNAT.

días hábiles desde la fecha en que se haya interpuesto el recurso de reclamación o apelación. Además, que en el caso del respectivo procedimiento de fiscalización tanto los deudores tributarios o sus representantes o apoderados “(...) *tendrán acceso únicamente a los expedientes en los que son parte y se encuentren culminados, salvo cuando se trate del expediente del procedimiento en el que se le notifique el informe a que se refiere el artículo 62-C.*”⁴⁰

En cuanto a la vigencia de este decreto, resulta pertinente tener en cuenta dos puntos establecidos por este en sus primeras dos disposiciones complementarias finales: 1) las fiscalizaciones serán aplicables sobre los actos, hechos o situaciones producidos desde el **19 de julio de 2012**; y 2) se dejará de lado el condicionamiento a la emisión de un Decreto Supremo. Conforme al segundo, la NAG saldría de su suspensión. En otras palabras, la NAG sería aplicable a los actos realizados desde que entró en vigencia la Norma XVI.

Asimismo, las modificaciones han conllevado a un señalamiento pertinente al elemento subjetivo del fraude a la ley, ya que se ha adicionado un supuesto de responsabilidad solidaria. Así, en principio, se entenderá que habría existido dolo, negligencia grave o abuso de facultades (salvo prueba en contrario) en caso que el deudor tributario violente la NAG; no obstante, la responsabilidad será atribuida a los representantes legales siempre que estos hayan colaborado con el diseño, aprobación o ejecución de los actos, situaciones o relaciones económicas respectivas.

Luego, con ocasión de la aplicación de la Norma XVI, se ha agregado que para el contribuyente constituirán Infracciones y sus respectivas Sanciones:

- 1) **No entregar la información solicitada por el órgano fiscalizador conforme al art.62-C.-** implicará una sanción para los contribuyentes del 0.3% de ingresos netos; y, para quienes se encuentren en el Nuevo RUS, del 0.3% sobre ingresos o su cierre.
- 2) **Determinar una menor deuda tributaria o un mayor o inexistente saldo o crédito a favor, pérdida tributaria o crédito por tributos, u**

⁴⁰ Disposición de art. 131 del Código Tributario luego de ser modificado por DL 1422.

obtener una devolución indebida o en exceso al incurrir en el tercer párrafo de la Norma XVI⁴¹.- aquí, se aplicará al contribuyente una sanción de 50% del tributo omitido, o 50% del saldo, crédito o concepto similar determinado indebidamente o el 15% de la pérdida tributaria indebida, o el 100% del monto devuelto indebidamente o en exceso.

Asimismo, se establece que el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será determinado en función a la diferencia entre: A) el tributo resultante previsto de acuerdo a un cálculo determinado (consignado en este decreto), o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y B) el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio.⁴²

Después, se realizan ciertas precisiones por medio de otras disposiciones complementarias en el DL 1422 en cuestión. Así, sobre la planificación fiscal y su relación en el ámbito societario: se indica que en el caso de sociedades que tengan un directorio, éste deberá definir la estrategia tributaria de tal entidad, en donde se decide sobre la aprobación o no de actos, situaciones o relaciones económicas a realizarse en el marco de la planificación fiscal. Se deja en claro que tal facultad es indelegable. En el caso de los actos, situaciones y relaciones económicas realizadas en función a esta planificación, implementados a la vigencia del presente decreto, sigan teniendo efectos, deberán ser evaluados por el directorio para efecto de la ratificación o

⁴¹ Esta infracción se incorporó como el numeral 9 del art. 178 del Código Tributario por medio del DL 1422, en el cual también precisa que “*En caso el infractor, al determinar su obligación tributaria, hubiese incurrido además en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178, la sanción aplicable por dicha infracción también se regulará por lo dispuesto en este numeral*”. Asimismo, la Cuarta Disposición Complementaria Final de ese decreto, también precisa que “*En los casos no previstos por el numeral 9 del artículo 178 del Código Tributario, la aplicación de la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios a que se refiere el párrafo cuarto de la Norma XVI del Título Preliminar conlleva la comisión de las infracciones a que hubiere lugar, según lo tipificado en los artículos 173, 174, 175, 176, 177 y demás numerales del artículo 178.*”

⁴² Este cálculo se encuentra en los incisos a) de la Nota 23 de las Tablas I, II y de la Nota 15 de la Tabla III del Código Tributario (incorporados por el DL 1422); sin perjuicio de ello, hay cálculos más específicos en supuestos más particulares relacionados a las declaraciones de los contribuyentes, los cuales se encuentran establecidos en los incisos b), c) y d) de estas notas.

modificación de éstos (sin perjuicio de que la gerencia u otros administradores en la empresa los hubiesen aprobado en su momento). El plazo para esta ratificación vence el 29 de marzo de 2019.

Luego, se establece que para poder aplicar la NAG, de acuerdo al diseño de los planes de gestión de riesgo y estrategias de fiscalización, la SUNAT podrá tomar en cuenta ciertos criterios, entre otros, el tamaño o envergadura de las empresas; el nivel de ingresos; o monto de las transacciones realizadas. De esto, podemos verificar que la NAG se centraría en los casos de fiscalización de empresas de gran envergadura, por lo cual no se aplicaría a las pequeñas y medianas empresas, tal como se da cuenta en la precisión del “POR CUANTO” del DL 1422 (refiriéndose a las facultades que tuvo el Poder Ejecutivo para emitir esta norma).

4.1. Conciliación Conceptual: Calificación y Fraude

La NAG será aplicable siempre que se cumplan con ciertas condiciones establecidas en el artículo 62-C del Código Tributario. Entre estas, tenemos que la SUNAT podrá aplicar esta norma antielusiva siempre que cuenten con opinión favorable de un Comité Revisor en función a un procedimiento de fiscalización definitiva. Asimismo, tenemos que se llevará a cabo la aplicación de la NAG incluso en casos donde también se presenten actos, situaciones y relaciones económicas previstas en los párrafos primero y sexto de la Norma XVI; es decir, donde sea aplicable la calificación económica.

De esta manera, podemos dar cuenta que la legislación nuevamente ha diferenciado los dos bloques normativos que corresponden a la calificación económica, por un lado; y a la NAG, por otro lado. Sin embargo, esta vez se establece que podrían presentarse en una misma situación a ser analizada por la SUNAT. La razón de tal acoplamiento se puede encontrar en la exposición de motivos del DL 1422, en cuanto establece que:

“La competencia del Comité Revisor alcanza a los casos en los cuales en el mismo procedimiento de fiscalización en el que se aplican los párrafos segundo al quinto antes mencionados también se presentan actos, situaciones

y relaciones económicas contempladas en los párrafos primero y sexto (...) como parte de la misma planificación fiscal y que por tanto también deban ser analizados por el mencionado comité.” (El subrayado es nuestro)

De esta manera, se está considerando que la aplicación de la NAG será aplicable a la par de la calificación económica no sólo porque en una primera apreciación lata del artículo 62-C se considere que no son excluyentes; sino que, además, habría una posible relación entre los dos conceptos. Así, se aceptaría que, con ocasión de la configuración del fraude a la ley, también se podría manifestar conjuntamente la simulación de actos provenientes de la planificación fiscal.

Cabe aclarar: la planificación fiscal ¿podría referirse a la economía de opción? Conforme al desarrollo del DL 1422 y su exposición de motivos, en la cual se está determinando si es que se realiza o no algo que quiere la ley, no podrán considerarse conceptos ni siquiera análogos. Así, la planificación fiscal se referiría a los planes que tienen los sujetos obligados (normalmente empresas) para buscar un mayor beneficio económico, sea o no de manera legítima; es decir, es un concepto más general que el de economía de opción, que sólo se encuentra referido a una manifestación legítima.

De esta manera, se admite que la planificación fiscal será el punto a partir del cual se determina si existe una apariencia y/o un acto real pero con fines distintos a los que pretende dar alcance la ley. En otras palabras, tal planificación será el acto previo al origen de una simulación y/o del fraude a la ley respectivamente.

Ahora, considerando que anteriormente han existido problemas de determinación entre si un caso se esté refiriendo a simulación o fraude a la ley, este artículo 62-C sería una salida por medio de la cual tal indeterminación no sea óbice para que la SUNAT pueda cumplir su función de aplicar una NAG. Así, podría determinar que el caso abarcó lo referido a uno u otro concepto, para lo cual ha sido necesario revisar la planificación fiscal referida, la que podría comprender tanto la configuración de una simulación como del fraude a la ley.

De este modo, los dos conceptos pueden ir de la mano, sin dejar de lado la diferenciación entre estos. Sin embargo, no hemos notado que la doctrina redactada

sobre esta última reforma se encuentre mencionando el tema de la intencionalidad (voluntad) como el Tribunal Fiscal lo ha hecho por lo menos hasta este año 2017; aunque, cabe señalar que aquello se estaría adecuando a la normativa prevista para casos y hechos imposables que se originaron años antes. De esta manera, la doctrina sobre ello aún es algo escueta y no sería posible considerarla como consolidada.

Ahora, otra omisión a la referencia sobre la intencionalidad para la NAG podría preverse en la exposición de motivos del propio DL 1422. Aquí se indica que la tarea de los Comités Consultivos en otros países no sólo es brindar asesoría, sino que verifican que la NAG se aplique sobre bases objetivas y justificadas.

Esa falta de subjetivización podría verse en el foco que tienen estas modificaciones respecto de las propias operaciones de las empresas. Las disposiciones complementarias finales del DL 1422 instan a que se defina una estrategia tributaria, sobre la cual tendría que haber una aprobación; y, señalan que la SUNAT podrá tomar en cuenta temas como el tamaño de la empresa, el nivel de ingresos o los montos de transacciones para un respectivo plan de riesgo y estrategias de fiscalización.

Asimismo, en la única disposición complementaria transitoria que tiene este decreto, existe un señalamiento sobre la responsabilidad de determinados *sujetos* en las sociedades. En estricto, a que los actos, situaciones y relaciones económicas que a la fecha de entrada de este decreto sigan teniendo efectos, de acuerdo a la respectiva planificación fiscal, tienen que ser evaluados por el directorio de la persona jurídica para determinar su ratificación y modificación. Luego, se agrega que esto es sin perjuicio de los que la gerencia u administradores de la sociedad hubieran aprobado en su momento. Es decir, que va más allá de lo que se ha aprobado.

Tal disposición implicaría la revisión de planificaciones de acuerdo a documentaciones que datan de varios años anteriores. Esto terminaría siendo una tarea de enorme dificultad, pues justamente la elusión ha tratado de enmascarar operaciones no acordes a la realidad, y que alguien ajeno a ello, que recién se ocupa de las nuevas gestiones, trate de determinar cuándo es que han sucedido estas situaciones artificiosas, podría desembocar en que simplemente no lo note. Claro está, que aquello sólo sería una contingencia a analizar en casos de elevada complicación,

y no aplicaría a que el contribuyente responsable se ampare en que no podría prever ello en cualquier caso donde la planificación fiscal no tenga tal grado elevado de configuración artificiosa.

Si bien parece haber un análisis de las operaciones que realizan los contribuyentes conforme a un criterio neutral y objetivo en función a lo que se pueda prever en la planificación fiscal y en las operaciones realizadas, cuesta establecer que aquello no implique una determinación subjetiva de la intencionalidad. La diferencia es que aquello ya no se vería desde la apreciación subjetiva de la intención del contribuyente, sino más bien en la “intencionalidad” que se aprecia de las formas jurídicas, de las propias operaciones realizadas. Se está considerando una determinación neutral y objetiva de los actos que tengan relevancia jurídico tributaria.

4.2. Vigencia de la NAG

Un tema que ha causado mucha controversia en la opinión pública ha sido lo relativo a la vigencia de la NAG. Esto, debido a que el DL 1422 ha establecido una indicación sobre la fecha desde la cual debería aplicarse, a pesar de que la ley que suspendió esa norma antielusiva ya habría determinado tal aspecto.

Tal como hemos señalado, el 18 de julio de 2012 se publicó la norma que daría origen e incorporaría la Norma XVI⁴³, con lo cual su NAG se encontraría vigente desde el día siguiente. Sin embargo, por medio de la Ley N° 30230, publicada el 14 de julio de 2014, se suspendió la aplicación de esta NAG hasta el momento en que se expida el Decreto Supremo que regulara sus aspectos de fondo y forma.

No obstante, sin que esto llegue a suceder, se publica el DL 1422, estableciendo en sus dos primeras disposiciones complementarias finales que:

“Primera.- Disposiciones de la Ley N° 30230

La vigencia del Decreto Legislativo no está condicionada a lo regulado en el artículo 8 de la Ley N° 30230.

⁴³ Decreto Legislativo N° 1121.

Segunda.- Procedimientos de fiscalización

Lo dispuesto en el artículo 62-C del Código Tributario se aplica respecto de los procedimientos de fiscalización definitiva en los que se revisen actos, hechos o situaciones producidos desde el 19 de julio de 2012.” (El subrayado es nuestro)

Respecto de esta primera disposición complementaria, se aclara que este decreto, que modifica el Código Tributario para poder aplicar lo dispuesto en la NAG⁴⁴, entra en vigencia desde el día siguiente de su publicación (14.09.2018), por lo cual también implicaría que esta norma antielusiva dejase de estar suspendida. Así, la condicional establecida por la Ley N° 30230 habría sido derogada.

La segunda disposición complementaria indica que el artículo 62-C, el cual establece la aplicación de la NAG, será aplicable desde el 19 de julio de 2012, fecha en la que justamente entró en vigencia la Norma XVI como una nueva norma incluida al Título Preliminar del Código Tributario.

En relación a ello, tendríamos que se habría llevado a cabo una derogación parcial de la Ley N° 30230. Esta ley, en principio, tiene un carácter permanente (ya que no se estableció un plazo determinado), y su extracto sobre la suspensión referida tenía una condicional. Sin embargo, siendo que las leyes tienen vigencia hasta que otras normas de su mismo nivel las modifiquen o deroguen⁴⁵, la parte relativa a la imposición de la suspensión habría quedado derogada por el DL 1422.

De este modo, la Primera Disposición Complementaria Final del DL 1422 está indicando de manera expresa que no estaría sujeto a la condición de la ley en cuestión; siendo que ese decreto ahora regula la aplicación de la NAG y habría derogado tal suspensión. Así, la aplicación de la NAG podría realizarse desde el 14.09.2018. Aun así, si bien el Decreto Legislativo impondría aquello, su aplicación en la práctica sí necesita de directivas más específicas para poder ser implementado.

⁴⁴ Así, como la calificación económica en lo que correspondiese.

⁴⁵ RUBIO, Marcial. *El Sistema Jurídico. Introducción al derecho*. Décima edición, aumentada. Lima: PUCP. 2015. P.137.

En función a ello, la NAG se encontraría vigente, pero su aplicación práctica no es viable.

De esta manera, incluso la sexta disposición complementaria de este decreto señala que en lo pertinente a la selección y nombramientos de los miembros del Comité Revisor y requisitos adicionales previstos en el artículo 62-C del Código Tributario, y otros asuntos relacionados su organización y funcionamiento serán regulados mediante resolución de superintendencia. Se manifestaría una falta de requisitos para que la NAG sea aplicada adecuadamente.

Luego de la publicación del DL 1422, quien representase a la SUNAT en su momento ha opinado en dos ocasiones sobre el tema de la aplicación de la cláusula antielusiva. En un primer momento, a las dos semanas de emitido el decreto referido, se manifestó que:⁴⁶ para aplicar la NAG se tiene que expedir un decreto supremo, el cual estaba siendo preparado por el Ministerio de Economía y Finanzas. Asimismo, se indicó que existía la expectativa de que salga al mes siguiente, octubre del 2018; así como de que, posterior a ello, se expida la resolución de superintendencia relacionada al funcionamiento del Comité Revisor.

Sin embargo, luego del mes de octubre, no habiéndose emitido aún ninguna de estas dos normas, se aclaró que⁴⁷: el decreto supremo que contiene el reglamento será expedido una vez que el DL 1422 pase por un control constitucional, en donde se complementen ciertas regulaciones de la cláusula. Tal control sería una medida a tomar en cuenta a causa de que en el Poder Legislativo se manifestaron opiniones sobre posibles cambios a la norma.

⁴⁶ Mediante declaraciones de Claudia Suárez, como Superintendente Adjunta de Tributos internos. Visto en: ROMAINVILLE IZAGUIRRE, Miriam “La Sunat alista más regulación sobre la norma antielusiva y el secreto bancario” *Semana Económica*. Lima, 25 de setiembre de 2018. Consulta: 26 de setiembre de 2018.

<http://semanaeconomica.com/article/legal-y-politica/tributario/310501-sunat-alista-mas-regulacion-sobre-la-norma-antielusiva-y-el-secreto-bancario/>

Luego, el 31.10.2018, mediante la Resolución Suprema N° 029-2018-EF, se le otorgaría el cargo de Superintendente Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria a Claudia Suárez.

⁴⁷ Nuevamente mediante declaraciones de Claudia Suárez, aunque ahora como Jefa de la SUNAT. Visto en: “El reglamento contempla lista enunciativa de supuestos en los cuales podría aplicarse la cláusula antielusiva”. *Gestión*. Lima, 30 de noviembre de 2018. P.23.

Asimismo, se agregó que este reglamento contendrá una lista enunciativa de supuestos en los que podría aplicarse la NAG; y, también, se esclareció que los conceptos “artificial” e “impropio” son jurídicamente indeterminados, por lo cual no es posible que se los defina a través de ejemplos o una lista taxativa en relación a estos, siendo que “(...) se va a tener que ver en la aplicación práctica de cada caso”.

De este modo, tendríamos que efectivamente se espera una regulación necesaria de determinados aspectos del Comité Revisor, así como una reglamentación de la NAG que no va a delimitar los conceptos de “artificial” e “impropio”. Ahora, en el caso mencionado sobre la necesidad de un decreto supremo para la aplicación de la NAG, estaría contradiciendo lo señalado en la primera disposición complementaria final del DL 1422. La SUNAT seguiría el criterio que la Ley N° 30230 impuso: una suspensión hasta la emisión de tal decreto.

Ahora, teniendo en cuenta que el DL 1422 se aplicará sobre los actos, hechos o situaciones producidas desde el 19 de julio de 2012, y que sean revisadas fiscalizaciones definitivas, queda la duda de si aquello sería contradictorio respecto de la prescripción de obligaciones tributarias. La Administración Tributaria tiene la facultad de la acción para determinar la obligación tributaria, así como para exigir su pago y aplicar sanciones. Tal atribución prescribe a los 4 años, y 6 años en caso no se haya presentado la declaración respectiva, normalmente al 1 de enero del año siguiente a la fecha en que se hayan configurado situaciones relativas a la obligación tributaria establecidas en el Código Tributario⁴⁸.

⁴⁸ **Artículo 44.- COMPUTO DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCION**

El término prescriptorio se computará:

- 1. Desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva.*
- 2. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el inciso anterior y de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.*
- 3. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria, en los casos de tributos no comprendidos en los incisos anteriores.*
- 4. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la Administración Tributaria detectó la infracción.*
- 5. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se efectuó el pago indebido o en exceso o en que devino en tal, tratándose de la acción a que se refiere el último párrafo del artículo anterior.*

Durante este tiempo, no se han esclarecido que determinadas obligaciones, sobre las cuales no han existido causales de interrupción o suspensión, originadas al año 2012, no deberían ser objeto de fiscalización definitiva a la luz de la aplicación de la Norma XVI y el artículo 62-C. Por ejemplo, en relación a un acto que incida en una obligación que deba realizarse el 2012, sobre la cual se ha declarado, se le aplicaría un plazo de 4 años: el plazo correría desde el 1.1.2013 hasta el 2.1.2017.

Por tanto, tenemos que la aplicación de la NAG no encontraría una clara determinación en las propias normas. Sin embargo, si bien consideramos que la NAG ya se encuentra vigente, también consideramos que su aplicación en la realidad sólo podría ser posible en tanto existan directrices que puedan guiar la acción a tomar por cada sujeto implicado en el supuesto previsto por la norma antielusiva (contribuyente, responsable, la SUNAT o, eventualmente, los tribunales en la verificación de su correcto cumplimiento).

La salida a una confusión en cuanto a la vigencia (traída por las referencias a la aplicación) podría ser esclarecida en caso que, con ocasión de la reglamentación referida, el DL 1422 sea modificado⁴⁹, justamente en función al medio del control constitucional que se tomaría en cuenta. Así, tenemos que en el Informe N° 063/2018-2019 del “Grupo de Trabajo encargado del Control Constitucional sobre los Actos Normativos del Poder Ejecutivo” se ha propuesto modificar la Segunda Disposición Complementaria Final de tal decreto, indicando que ésta quiebra la seguridad jurídica que es resguarda por la Constitución, así como por el Tribunal Constitucional (el cual es su máximo intérprete), puesto que:

“(...) las personas destinatarias de ellas, e incluso los encargados de aplicarlas, no alcanzan a distinguir fácilmente el ámbito de aplicación, la

6. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que nace el crédito por tributos cuya devolución se tiene derecho a solicitar, tratándose de las originadas por conceptos distintos a los pagos en exceso o indebidos.

7. Desde el día siguiente de realizada la notificación de las Resoluciones de Determinación o de Multa, tratándose de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda contenida en ellas.”

⁴⁹ No nos referimos a que se modifique por medio de esa reglamentación (imposible por jerarquía normativa), sino que a que se dé durante ese contexto.

ratio legis, y las consecuencias jurídicas de una norma; más aún cuando la norma en cuestión – Norma XVI del Título Preliminar –prevé consecuencias severas (tal como corresponde a una cláusula antielusiva).”

Así, se ha propuesto modificar la Segunda Disposición Complementaria Final de la siguiente manera:

“Decreto Legislativo 1422	Propuesta de modificación
<p>Segunda. - Procedimientos de fiscalización</p> <p>Lo dispuesto en el artículo 62-C del Código Tributario se aplica respecto de los procedimientos de fiscalización definitiva en los que se revisen actos, hechos o situaciones producidos desde el 19 de julio de 2012.</p>	<p>Segunda. - Procedimientos de fiscalización</p> <p>Lo dispuesto en el artículo 62-C del Código Tributario se aplica respecto de los procedimientos de fiscalización definitiva en los que se revisen actos, hechos o situaciones producidos desde la aprobación del Decreto Supremo al que se refiere el artículo 8 de la Ley 30230, Ley que establece medidas tributarias, simplificación de procedimientos y permisos para la promoción y dinamización de la inversión en el país.”</p>

Teniendo esto en consideración, el 29 de noviembre de 2018, el grupo de trabajo del Congreso encargado de la revisión de las normas emitidas por el Poder Ejecutivo aprobó por mayoría el DL 1422⁵⁰. Queda por determinar cómo es que se implementará (o no) tal decisión⁵¹.

⁵⁰ “Decreto contra elusión tributaria con luz verde del congreso”. *Gestión*. Lima, 30 de noviembre de 2018. P.21

⁵¹ Sin dejar de lado otras modificaciones que el grupo de trabajo referido recomienda realizar sobre el DL 1422, las cuales señalaremos en el siguiente punto (4.3.).

4.3. Otras Observaciones: El Comité Revisor y las Obligaciones Societarias

El Comité Revisor en el Perú está conformado por tres miembros de la SUNAT. El hecho que este grupo esté conformado por tres personas que provienen de una misma entidad, y que determinen el permiso del órgano que fiscaliza (que también es de la SUNAT) parecería configurar un manejo arbitrario de la aplicación de la NAG. Sin embargo, son justamente los especialistas de la Administración Tributaria los que han estado siendo preparados para la implementación de la misma. Así, incluso se ha opinado que “Estos comités existen también en España, Chile y Colombia con el mismo objetivo. Su conformación exclusivamente por funcionarios públicos es una primera fuente de preocupación sobre la imparcialidad del ente”⁵².

Ahora, se le estaría atribuyendo una gran responsabilidad al directorio de las sociedades, puesto que no sólo deberán tomar decisiones para establecer los actos que se llevarán a cabo en función a la planificación fiscal; sino que, aparte de ello deberán verificar los actos, situaciones y relaciones económicas realizados en el marco de esa planificación que aún tengan efectos. Así, existirán casos en los cuales tendrán que determinar si las decisiones que se tomaron por otras personas que antes conformaban el directorio, o ya sea por la gerencia u otros administradores de la sociedad, podrían haber sido una iniciativa de un caso de fraude a la ley, lo cual (por la misma naturaleza “artificiosa” que la caracteriza) será de gran complejidad.

Luego, justamente con el informe relativo al control constitucional referido, se ha dado cuenta de otras observaciones a tomar en cuenta respecto a las obligaciones del directorio señaladas. Así, se señaló en este documento que:

“(…) se debe tener presente que la Ley General de Sociedades establece en su artículo 55 que el Estatuto contiene obligatoriamente “el régimen de los órganos de la sociedad” y facultativamente “los demás pactos lícitos que estimen convenientes para la organización de la sociedad”. Este artículo establece que una sociedad puede organizarse de la manera más adecuada a sus intereses y, en ese entendido, asignar diversas facultades y funciones a sus

⁵² INSTITUTO PERUANO DE ECONOMÍA. En: “Impuestos en decreto”. Economía. *El Comercio*. Lima, 15 de octubre de 2018. P.26.

*órganos societarios. Así, la estrategia tributaria de la sociedad (que implica el conocimiento de un conjunto de normas técnicas) no necesariamente **debe** recaer en el Directorio, el cual bien podría delegar dicha tarea a un órgano más especializado, o a un tercero, o podría corresponder a otro órgano por disposición propia del Estatuto; de tal manera que el Directorio podría integrar la evaluación de la planificación tributaria -realizada por un tercero- únicamente para el cumplimiento cabal de sus funciones las que incluyen, entre otros, presentar los estados financieros a la Junta General y ejecutar los acuerdos de esta última.*

Un análisis similar ocurre con la Única disposición complementaria transitoria del Decreto Legislativo 1422. Mediante esta disposición se crea la obligación legal del Directorio de revisar “actos, situaciones y relaciones económicas” aprobados con anterioridad. Dicha obligación es igualmente innovativa con respecto a las obligaciones que existen por la mera vigencia de la Ley General de Sociedades y el Estatuto de cada sociedad. Más aún cuando la propia Ley en mención ya contiene disposiciones relacionadas a la responsabilidad de los directores. Adicionalmente, no se debe olvidar que el artículo 177 de la Ley General de Sociedades dispone que “los directores son asimismo solidariamente responsables con los directores que los hayan precedido por las irregularidades que éstos hubieran cometido si, conociéndolas, no las denunciaren por escrito a la junta general”.

De esta manera, se propone que se deroguen la Tercera Disposición Complementaria Final y la Única Disposición Complementaria Transitoria del DL 1422, en las cuales se determinaban las obligaciones referidas.

CONCLUSIONES

El contenido de la Norma XVI, al igual que el de su precedente (la Norma VIII), se debe determinar en función a las diferencias entre el concepto simulación y fraude a la ley para que se apliquen de manera adecuada. Así, en caso se incurra en una situación que se adecúe al primer concepto, se deberá aplicar el criterio de la calificación económica; de ser que se configure el segundo concepto, deberá aplicarse la NAG. Sin embargo, la NAG no se aplicará a los periodos en que sea pertinente la Norma VIII (puesto que se le recortó la parte referida a la norma antielusiva).

La jurisprudencia del Tribunal Fiscal ha demostrado que se ha seguido el criterio de la RTF N° 06686-4-2004 por varios años, en la cual ha establecido una diferencia entre simulación y el fraude a la ley, teniendo como características determinantes: la intencionalidad y la real operación realizada en este último; y, en el caso de la simulación, la realización de actos aparentes. Sin embargo, tal diferenciación se encontraría algo obsoleta hasta cierto punto para la resolución de casos más contemporáneos, puesto que la intencionalidad al día de hoy es un criterio que se considera objetivado a través de lo que se establezca en los actos de relevancia jurídica.

Mediante el DL 1422 se ha regulado de manera general la aplicación de la NAG, especialmente con la incorporación del artículo 62-C, el cual establece que un Comité Revisor, encargado de aprobar la aplicación de la norma antielusiva por parte del órgano fiscalizador de la SUNAT, podrá también revisar los casos en que se presente un supuesto de simulación a revisarse por medio de la calificación económica. Esto último sería una medida acertada para que se pueda analizar de manera eficiente las planificaciones fiscales, y la discusión del alcance entre uno y otro criterio no sea óbice para la aplicación de la NAG.

Se necesita la reglamentación de la NAG para determinar de manera más detallada los alcances respecto a las operaciones sobre las que se aplicaría y el funcionamiento del Comité revisor que aprobará los casos en que aquello sea aplicable. Esa regulación se dará por medio de un decreto supremo y será complementado con las respectivas resoluciones de superintendencia.

La vigencia de la NAG, la configuración del Comité Revisor y las Obligaciones del Directorio en relación a esa norma antielusiva son aspectos discutibles hasta el día de hoy. De estos tres, la supuesta indeterminación de la vigencia, provocada por lo dispuesto en el DL 1422 en cuanto a su aplicación, que generaría pronunciamientos sobre inseguridad jurídica; y las obligaciones del directorio, señaladas por este decreto, en que se le responsabiliza de ciertos temas tributarios, son los dos temas que han generado más controversia. Esto ha provocado que se deba tener en cuenta el control de constitucionalidad sobre el DL 1422, el cual podría influir en la fecha de aplicación de la NAG que en principio regiría desde el 2012 (año de su vigencia) y en el contenido de la emisión de su reglamentación.

La NAG de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario ha recorrido un largo camino para poder ser aplicada desde el año 2018 o una fecha próxima a ese año, ya sea sobre operaciones que se configuren desde la emisión de su eventual reglamentación o desde el 2012, que es el año en que se incorporó al Código Tributario. Esto dependerá de las próximas normas que se emitan para modificar el DL 1422 o den por entendida la omisión de tal cambio.

BIBLIOGRAFÍA

AELE

2018 “Próxima Aplicación de la Cláusula Antielusiva General”. Coyuntura Tributaria. *Análisis Tributario*. Lima. Vol. XXXI. N° 364. Mayo 2018. P.2.

BRAVO CUCCI, Jorge.

2013 “Algunos comentarios con relación a la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Revista 53 – Febrero 2013. Lima: IPDT. P.76.

BRAVO CUCCI, Jorge.

2006 “¿Existe el Fraude a la Ley Tributaria en el Perú? A propósito de la RTF 06686-4-2004”. En *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller. Lima: Palestra. Pp.417-418.

CASTILLO VARGAS, Juan Lino.

2009 “Elusión fiscal y evasión fiscal” (Lima, 22 de junio de 1964). En: CASTILLO FREYRE, Mario, COLLANTES, Jorge e Ignacio LÓPEZ DE ROMANA (coordinadores). *Tributación y Derecho. Liber In Memoriam. Juan Lino Castillo Vargas*. Lima: Palestra. Pp.98-99.

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

2015 *Modelo de Código tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia iberoamericana*. Ciudad de Panamá. Mayo 2015. Pp.19; 42.
Consulta: 20 de agosto de 2018.

https://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/6958/FMM_Modelo_de_Codigo_Tributario.pdf?sequence=1&isAllowed=y

GESTIÓN

2018 “Decreto contra elusión tributaria con luz verde del congreso”. *Gestión*. Lima, 30 de noviembre de 2018. P.21.

GESTIÓN

2018 “El reglamento contempla lista enunciativa de supuestos en los cuales podría aplicarse la cláusula antielusiva”. *Gestión*. Lima, 30 de noviembre de 2018. P.23.

HERNÁNDEZ, Luis, Luis DURÁN y María Eugenia CALLER.

2016 “¿Cuáles son los límites del planeamiento tributario a la luz de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario?”. *Temas de Derecho Tributario*. Lima: IUS ET VERITAS. 2016. Pp.317-329.

INSTITUTO PERUANO DE ECONOMÍA

2018 “Impuestos en decreto”. Economía. *El Comercio*. Lima, 15 de octubre de 2018. P.26.

LALANNE, Guillermo A.

2004 “El Fraude a la Ley Tributaria y Economía de Opción”. En: CASAS, José Osvaldo. *Interpretación Económica de las Normas Tributarias*. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma. P.202.

LAZO SAPONARA, Gustavo.

2009 “Interpretación de las leyes tributarias: el principio de la realidad económica”. En: CASTILLO FREYRE, Mario, COLLANTES, Jorge e Ignacio LÓPEZ DE ROMANA (coordinadores). *Tributación y Derecho. Liber In Memoriam. Juan Lino Castillo Vargas*. Lima: Palestra. Pp.748-749.

LIU, Rocío, Eduardo SOTELO y Fernando ZUZUNAGA

2012 “Norma XVI: Calificación, Elusión de Normas Tributarias y Simulación”. *IUS ET VERITAS*. Lima: IUS ET VERITAS. No. 45. Diciembre 2012.

MUR, Miguel y Walther BELAÚNDE.

2000 “Tema II: La Codificación en América Latina. Los Modelos de Código Tributario para América Latina OEA/BID y CIAT”. En: XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Bahia-Brasil (03-08 diciembre

2000). *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Vol.39. Lima: IPDT. P.41.

ROMAINVILLE IZAGUIRRE, Miriam

2018 “La Sunat alista más regulación sobre la norma antielusiva y el secreto bancario” *Semana Económica*. Lima, 25 de setiembre de 2018.

Consulta: 26 de setiembre de 2018.

<http://semanaeconomica.com/article/legal-y-politica/tributario/310501-sunat-alista-mas-regulacion-sobre-la-norma-antielusiva-y-el-secreto-bancario/>

ROSEMBUJ, Tulio.

1994 “El Fraude de Ley y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario”. Madrid: Marcial Pons. Pp. 249-251.

RUBIO, Marcial.

2015 *El Sistema Jurídico. Introducción al derecho*. Décima edición, aumentada. Lima: PUCP. P.137

TARSITANO, Alberto

2014 “La Elusión Fiscal y la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario”. *IUS ET VERITAS*. Lima: IUS ET VERITAS. N° 49. Diciembre 2014. P.47.

TARSITANO, Alberto.

2010 “La cláusula general antiabuso en el Modelo de Código Tributario para América Latina”. En: SALCEDO YOUNES, Ruth Yamile (coordinador). *Modelo de Código Tributario para América Latina. Tendencias actuales de tributación*. Bogotá: Universidad del Rosario.

ZUZUNAGA, Fernando

2013 “¿La Cláusula Antielusiva General vulnera la Constitución Peruana?”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Revista 53 – Febrero 2013. Lima: IPDT.