

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ**

**ESCUELA DE POSGRADO**



**LA APLICACIÓN DE LA CLÁUSULA ANTI-ELUSIVA GENERAL EN EL  
PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN DE SUNAT Y EL CONFLICTO  
CON EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA**

**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE  
MAGÍSTER EN DERECHO DE LA EMPRESA CON MENCIÓN EN GESTIÓN  
EMPRESARIAL**

**AUTOR**

**Oliver Rolly Buchelli Valdivia**

**ASESOR**

**Juan Carlos Díaz Colchado**

**Lima, Perú**

**Abril, 2021**

## DEDICATORIAS

El presente trabajo de investigación se dedica:

A mis hijos Alessandra Sofía, Marcelo Rodrigo y Antonella Giulia, por alegrar cada día mi corazón y enseñarme muchas más cosas de las que se imaginan.

A mi esposa Nadia, por su fuerza de voluntad en apoyarme en este proyecto.

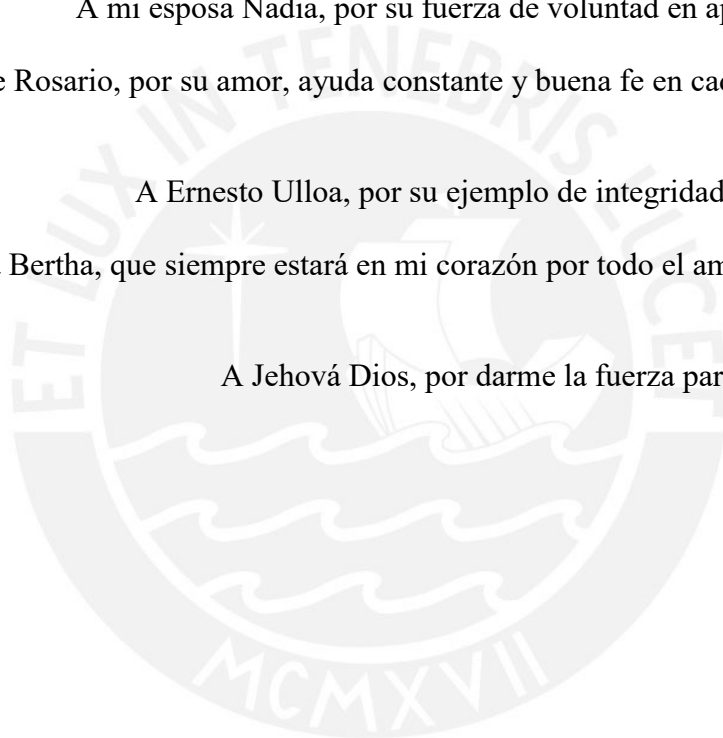
A mi madre Rosario, por su amor, ayuda constante y buena fe en cada paso que he dado todos estos años.

A Ernesto Ulloa, por su ejemplo de integridad, tesón y mejora continua.

A mi abuela Bertha, que siempre estará en mi corazón por todo el amor que me brindó hasta el último día de su vida.

A Jehová Dios, por darme la fuerza para seguir adelante siempre.

**Oliver Buchelli**



## RESUMEN EJECUTIVO

El presente trabajo se enmarca en la revisión desde la perspectiva del Derecho Tributario y Derecho Constitucional, respecto del posible conflicto que pueda ocasionar la aplicación de la Cláusula anti-elusiva general (CAG) regulada en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario vigente en el procedimiento de fiscalización definitiva de SUNAT, con el principio de seguridad jurídica, que si bien no se encuentra consagrado expresamente en la Constitución del año 1993, sí se realiza su desarrollo mediante la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional.

Para esto se revisa en el primer capítulo los motivos extrajurídicos del establecimiento de la norma en nuestro ordenamiento, se define históricamente la concepción de las figuras legales y la importancia del respeto de los principios del derecho en la dación de las leyes y regulación normativa complementaria.

Para lograr este objetivo, a través de los siguientes capítulos del trabajo, y aplicando el enfoque metodológico de argumentación jurídica constitucional se observa la jurisprudencia constitucional peruana en la conceptualización de los diversos principios que deben enmarcarse en un correcto procedimiento de fiscalización, más aún cuando corresponda la aplicación de la CAG. Se compara en una investigación cualitativa la experiencia de aplicación de la CAG en el ordenamiento de derecho continental, tomando a España y Chile, como ejemplos del contexto de aplicación y reglamentos en diversos países cuya regulación se basa en el derecho del *common law*, dada su importancia en el tiempo, como Canadá, Australia, Nueva Zelanda y el Reino Unido.

Esto nos permite concluir que el aplicar correctamente la CAG no sólo se encuentra dentro del marco constitucional y de respeto de diversos principios constitucionales, sino que por sí misma, es una válida realización del principio de seguridad jurídica, dado que permite controlar que efectivamente la tributación se ejecute conforme a la correcta capacidad contributiva de los sujetos. De esta forma, se logrará el objetivo que es combatir las acciones y comportamientos elusivos perniciosos para el Estado social de derecho.

# ÍNDICE

|  | <b>Pág.</b> |
|--|-------------|
| <b>RESUMEN EJECUTIVO</b>   | 1           |
| <b>ÍNDICE</b>  | 2           |
| <b>INTRODUCCIÓN</b>  | 4           |
| <b>CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO</b>   | 12          |
| 1. LA CLÁUSULA ANTI-ELUSIVA GENERAL .....  | 12          |
| 1.1. Fundamentos jurídicos, políticos y económicos del origen de la cláusula general anti-elusiva y su introducción en nuestro ordenamiento jurídico .....                                   | 13          |
| 1.1.1. Los actos jurídicos elusivos definidos como actos ilícitos atípicos.....  | 14          |
| 1.1.2. Impacto económico de la elusión en el Perú .....  | 16          |
| 1.1.3. Incorporación de la cláusula anti-elusiva general en el ordenamiento jurídico tributario peruano .....  | 19          |
| 1.2. Conceptualización de la cláusula anti-elusiva general .....   | 21          |
| 1.2.1. La doctrina del business purpose test y substance over form.....  | 22          |
| 1.2.2. La relación de subsidiariedad entre la cláusula anti-elusiva general y las cláusulas anti-elusivas específicas.....   | 24          |
| 2. EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA Y SU RELACIÓN CON LA INTERDICCIÓN DE LA ARBITRARIEDAD EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO PERUANO .....  | 26          |
| 2.1. La conceptualización de seguridad jurídica en el Perú.....  | 26          |
| 2.2. Relación de la seguridad jurídica, con el principio de interdicción de la arbitrariedad.....  | 30          |
| 2.3. La justificación constitucional del establecimiento de la cláusula anti-elusiva general: el deber de solidaridad, el principio de capacidad contributiva, el principio de igualdad..... | 32          |
| <b>CAPÍTULO II: ANÁLISIS DEL PROBLEMA</b>  | <b>36</b>   |
| 1. ENFOQUES METODOLÓGICOS UTILIZADOS .....   | 36          |

|   |           |
|---|-----------|
| 2. LA APLICACIÓN DE LA NORMA XVI DEL TÍTULO PRELIMINAR DEL T.U.O. DEL CÓDIGO TRIBUTARIO EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN DE LA SUNAT .....  | 38        |
| 2.1. La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria.....  | 39        |
| 2.2. La regulación normativa de la aplicación de la Norma XVI en el procedimiento de fiscalización de la SUNAT, y sus similitudes con la normatividad comparada.....                              | 42        |
| 3. LA EXPERIENCIA DE LA APLICACIÓN DE LA CLÁUSULA ANTI-ELUSIVA GENERAL (CAG) O GENERAL ANTI-AVOIDANCE RULE (GAAR), EN PAÍSES DEL COMMON LAW: REINO UNIDO, CANADÁ, AUSTRALIA Y NUEVA ZELANDA. .... | 53        |
| 3.1. Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte. ....  | 54        |
| 3.2. Canadá .....   | 56        |
| 3.3. Australia y Nueva Zelanda .....  | 57        |
| <b>CAPÍTULO III: DISCUSIÓN</b>  | <b>61</b> |
| 1. CRÍTICAS AL ESTABLECIMIENTO DE LA CLÁUSULA ANTI-ELUSIVA GENERAL Y NORMAS COMPLEMENTARIAS .....   | 61        |
| 2. CONFIGURACIÓN DE ACTOS ELUSIVOS Y LA OPORTUNIDAD DE LA APLICACIÓN DE LA CAG. ....  | 65        |
| 3. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE LIMITAN LA POTESTAD TRIBUTARIA. LÍMITES A LA FACULTAD DE FISCALIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, QUE OTORGUEN SEGURIDAD JURÍDICA AL ADMINISTRADO. ....  | 69        |
| <b>CONCLUSIONES</b>   | <b>77</b> |
| <b>BIBLIOGRAFÍA</b>   | <b>80</b> |

## INTRODUCCIÓN

La tributación en el sistema jurídico de un Estado debe ser desarrollada proporcionalmente, esto es conforme a la capacidad contributiva de cada sujeto pasivo tributario, por lo que en todo momento debe darse un trato idéntico o igualitario ante la ley a todos los sujetos que realicen el mismo hecho imponible, esto es aquellas actividades que realice el sujeto pasivo y genere una obligación tributaria.

A fin de lograr este objetivo, como bien señala Díaz & Aguado, en la norma tributaria se establecen los elementos esenciales del tributo los cuales son el sujeto, el objeto, la base respecto de la cual se aplica, la tasa o tarifa específica, la época de pago y las exenciones o exoneraciones; y sobretodo la aplicación territorial y temporal en donde se respete y aplique la ley tributaria que esté en vigor en el momento de actualización del hecho imponible y no de forma retroactiva (2018, p. 273).

Ahora bien, no es de extrañar que los sujetos a fin de reducir su carga tributaria muchas veces procuren darle una determinada forma jurídica a su actividad económica con el fin de reducir el monto a aportar al Estado, lo que muchas veces es llamado economía de opción. Pero, cuando el acto jurídico que reviste la operación económica no corresponde con el modo en el cual efectivamente se ha realizado la operación o el fin práctico alcanzado, nos encontraríamos ante lo que la doctrina señala como un abuso del derecho por parte del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

Las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario del año 2009 definen esta actuación como elusión de la siguiente manera:

*“La elusión es un comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, por ejemplo: el abuso de la norma, de la forma o la vulneración de la causa típica del negocio jurídico, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario”* (citado en Malherbe & Zuzunaga, 2018, p. 31).

A fin de corregir estas acciones elusivas y desincentivar el citado comportamiento, en diversos ordenamientos jurídicos, se inició la aplicación de la denominada *General anti-avoidance rule* (GAAR) o, como es conocida en el idioma español: Cláusula anti-elusiva general (CAG) o Norma anti-elusiva general (NAG).

Si bien en los ordenamientos jurídicos que no tenían tipificada una cláusula anti-elusiva general se inició la regulación apoyándose del *soft law* o recomendaciones para evitar la erosión de la base imponible, como las dadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OECD; esto último, paulatinamente condujo al establecimiento primero de cláusulas anti-elusivas especialmente tipificadas (CAE), hasta llegar a la aprobación de una cláusula anti-elusiva general, incluso en países de tradición legal del *common law*.

Al día de hoy en el ordenamiento peruano la cláusula anti-elusiva general se encuentra desarrollada en la Norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF y normas modificatorias.

La promulgación y vigencia de nuestra cláusula anti-elusiva general (CAG) ha tenido diversos vaivenes a lo largo de los últimos veinticinco años. Aún ahora, la aplicación por parte de la Administración Tributaria del Gobierno Central, es decir la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT) es discutida.

Teniendo en cuenta lo antes expresado, el presente trabajo de investigación tiene como objetivo determinar si el uso de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario por parte de la Administración Tributaria del Gobierno Central podría dar lugar a un ejercicio arbitrario de sus facultades en el procedimiento de fiscalización y como consecuencia de lo indicado ir en contra del principio de seguridad jurídica.

La estructura del trabajo se desarrolla en tres capítulos. En el primer capítulo se examina el marco teórico, esto es la naturaleza jurídica de las figuras de la cláusula anti-elusiva general, y el principio de seguridad jurídica. El segundo capítulo revisa el análisis del problema, indicando la metodología utilizada y cómo se viene determinando la aplicación de la Norma XVI, revisando la experiencia en la aplicación en algunos de los países del *common law* con mayor tradición.

Lo indicado nos llevará al tercer apartado del trabajo en el cual se revisa la discusión a la aplicación de la CAG, con las críticas realizadas por algunos estudiosos del derecho. Así también revisamos cuándo nos encontramos en la configuración lo que llamamos actos elusivos, y cuáles son los principios constitucionales que limitan un ejercicio abusivo en el procedimiento de fiscalización, además del principio de seguridad jurídica revisado en el capítulo primero.

En el marco teórico del primer capítulo se revisará lo siguiente:

- a) El objetivo central del establecimiento de la cláusula anti-elusiva general, el cual es darle a la Administración Tributaria, dentro de su facultad de fiscalización, la potestad para determinar los verdaderos hechos imponibles ante conductas elusivas de los contribuyentes a fin de que se le pueda dar la correcta calificación económica a sus actos. Con este actuar, se propone que el sujeto pasivo cumpla efectivamente con la realización del principio de capacidad contributiva y el deber de solidaridad. Revisaremos la justificación jurídica, económica y social de su establecimiento y la correcta aplicación en el marco de la facultad de fiscalización otorgada a la SUNAT.
- b) El concepto del principio constitucional de seguridad jurídica, su ámbito de aplicación y la importancia en el Derecho Tributario. Si bien no se encuentra expresamente recogido en el texto de la Constitución, su definición es implícita y está reconocida por el Tribunal Constitucional como una garantía para el ciudadano que sus derechos y obligaciones serán claras, precisas y previsibles de modo que pueda conocer el resultado que puede conllevar las acciones que realice. De esta forma, la actividad tanto de los poderes del Estado como de las Entidades Públicas debe encontrarse enmarcada en el respeto a la seguridad jurídica. Por lo indicado, tanto las normas que emanen, como los actos administrativos que realicen no pueden tener la condición de llegar a una arbitrariedad, lo cual es especialmente significativo en el ámbito tributario; por cuanto los ciudadanos están sujetos con mayor intensidad a las potestades del Estado, especialmente a las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria, cuyo desarrollo podría afectar su esfera patrimonial.



Para la revisión de la concepción del principio de seguridad jurídica en el Perú, nos apoyaremos de la doctrina española y del principio de “interdicción a la arbitrariedad”, que puede verse desde dos puntos de vista según explica García Novoa señalando lo indicando por Sainz de Bujanda. Cuando lo vemos desde un punto de vista formal, es la subordinación a la ley en la aplicación del Derecho; y desde un punto de vista material, se trata de la prohibición de situaciones que menoscaban el derecho del ciudadano a un conocimiento, lo más rápido posible y lo más acorde con sus racionales previsiones, de la incidencia que puede tener la aplicación de una norma en la esfera de derechos y deberes del contribuyente. El referido autor bien señala que la seguridad jurídica es un principio universal, con gran relevancia en el derecho tributario, y que si bien el mismo se ve desde un punto de vista subjetivo, existe la pretensión de poder configurarla como una seguridad normativa objetiva, indicando que la doctrina alemana define al contenido material de la seguridad jurídica como una exigencia de previsibilidad y calculabilidad por los ciudadanos de los efectos jurídicos de sus actos, por lo que dicho principio se manifiesta en la idea de protección de la confianza (García Novoa, 2006, pp. 28 - 30).

La aplicación de la cláusula anti-elusiva general faculta a la SUNAT de un alto poder de discrecionalidad ya que le permite determinar si las acciones del contribuyente, como por ejemplo una empresa o un grupo empresarial, se realizaron únicamente con el fin de eludir el pago de tributos o en todo caso realizar figuras jurídicas que determinen un pago menor o nulo de los tributos que le corresponderían, ante la manifestación de su capacidad contributiva.

Por lo señalado, en el capítulo segundo, se revisará si la aplicación de la cláusula anti-elusiva general en el marco legal peruano establecido podría atentar contra el principio de seguridad jurídica. Para esto veremos si efectivamente los parámetros de fondo y forma establecidos para la actuación de la Administración Tributaria cuando aplique la Norma XVI dentro de un procedimiento de fiscalización lesionan efectivamente el citado principio.

El cuestionamiento indicado en los párrafos anteriores motiva al Estado peruano, desde la dación de la normativa actual, a la emisión de regulación complementaria a fin de poder establecer el marco de aplicación de la cláusula anti-elusiva. Si bien, como examinaremos más adelante, dicha regulación complementaria toma el ejemplo de diversos ordenamientos con una mayor tradición

en la aplicación de la cláusula anti-elusiva general, esto no ha detenido los cuestionamientos en los últimos años.

A fin de poder revisar la problemática optamos por usar el enfoque metodológico de argumentación jurídica constitucional, esto debido a que la dación de una cláusula anti-elusiva general (CAG) se debe enmarcar en el ordenamiento jurídico respetando los principios constitucionales establecidos.

Para esta investigación cualitativa, revisaremos como método comparado doctrina del derecho continental, en especial al ordenamiento español, que influyó en la conceptualización de nuestra CAG, como posteriormente lo hizo en el vecino país de Chile. Adicionalmente, veremos algunas similitudes en la aplicación de la CAG en ordenamientos del *common law*, que influyeron en nuestro país en la redacción de las normas complementarias y demás acciones realizadas en los últimos años por SUNAT.

Por lo indicado, para verificar si existe en su aplicación un conflicto con el principio de seguridad jurídica nos centraremos en examinar su aplicación conforme lo señalado en el Código Tributario en conjunto con las normas complementarias dadas ya sea a nivel del Ministerio de Economía y Finanzas, con el “reglamento” establecido bajo el Decreto Supremo N° 145-2019-EF que instaura parámetros de fondo y forma, así como con las definiciones de situaciones que la Administración Tributaria del Gobierno Central considera como conductas elusivas en nuestro ordenamiento, positivando los casos tipo de alguna forma.

Si bien los cuestionamientos al establecimiento en el ordenamiento jurídico peruano de la cláusula anti-elusiva general se iniciaron desde su redacción en forma abstracta en el año 1996 en la antigua Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, estos resurgieron con mayor fuerza en el establecimiento de los párrafos segundo al cuarto de la Norma XVI con la reforma tributaria del año 2012.

Revisamos que la aplicación de la cláusula anti-elusiva general se enmarca únicamente en un procedimiento de fiscalización definitiva de la SUNAT. Por lo indicado, es importante tener

presente que todos los procedimientos de fiscalización de la Administración Tributaria se encuentran regulados, ya sea que nos encontremos en una fiscalización parcial o definitiva, conforme a las facultades de esta detalladas en el Código Tributario, los principios administrativos establecidos en la Ley del Procedimiento Administrativo General y lo dispuesto en el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización aprobado por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF y normas modificatorias, todo esto dentro del marco que establece nuestra Constitución.

Lo relevante de esta revisión, como mencionamos líneas atrás, es asegurarnos que la aplicación de la Norma XVI no dará lugar a ejercicios arbitrarios de las facultades de fiscalización de la SUNAT como parte de la doctrina teme. De manera que, para garantizar el principio de seguridad jurídica y evitar su lesión ante criterios subjetivos o arbitrarios de los fiscalizadores, se establece un procedimiento garantista con un control interno de modo que se pueda evaluar si los actos de los contribuyentes sometidos a fiscalización se hicieron para reducir la base tributaria y eludir la correcta tributación, y no ante un válido ejercicio de la economía de opción.

De esta forma se garantiza que las acciones de la Administración Tributaria sean respetuosas con los principios constitucionales y legales en el control y calificación de los actos jurídicos realizados en el planeamiento tributario empresarial.

En el último apartado del capítulo segundo, revisamos la aplicación de la GAAR en el Reino Unido, Nueva Zelanda, Australia y Canadá, y sus similitudes con el inicio de la aplicación de la CAG en el ordenamiento nacional.

Concluyendo el trabajo de investigación, en el tercer capítulo denominado Discusión se revisa que existen posiciones de los agentes económicos, como la Sociedad Nacional de Industrias (2019) y diversos estudiosos tributarios, los cuales señalan que conforme se está estructurando la aplicación de la CAG por parte de la Administración Tributaria del Gobierno Central, se iría en contra derechos constitucionalmente establecidos y/o principios constitucionales reconocidos como lo son el derecho a la igualdad, la libertad de contratación o los principios de reserva de ley o seguridad jurídica, e incluso contra el principio del debido procedimiento.

Observamos que varios autores señalan que persisten las interrogantes respecto al cumplimiento de los principios consagrados en la normatividad administrativa. En otras palabras, se cuestiona si

el procedimiento de fiscalización en el cual se aplique la CAG es susceptible de caer en arbitrariedades por parte de la SUNAT, y como todo esto podría traer como consecuencia que se complique el tráfico jurídico ante la incertidumbre en los agentes económicos por una posible aplicación subjetiva de la cláusula anti-elusiva general.

Siguiendo este desarrollo y ahondando en nuestro tema de investigación vemos que el establecimiento de las medidas normativas complementarias para la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario en el procedimiento de fiscalización de la SUNAT en realidad constituyen las acciones necesarias para garantizar el respeto al principio constitucional de seguridad jurídica.

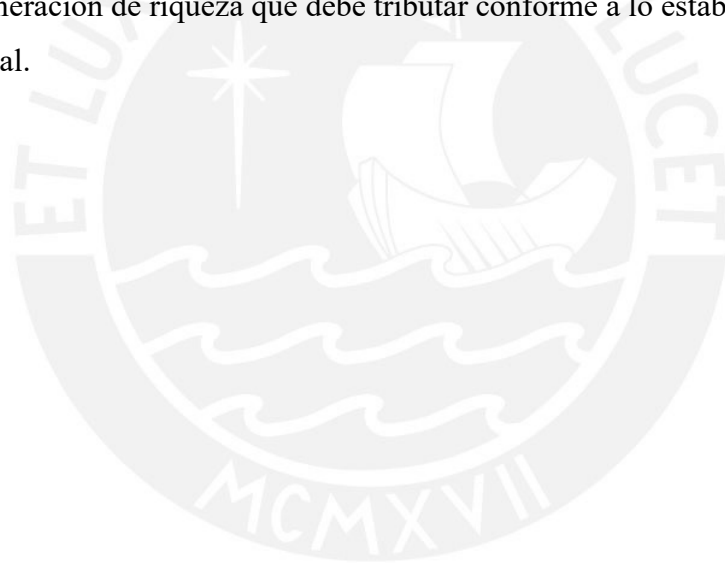
Lo indicado se determina dado que los parámetros de fondo y forma establecidos para que la cláusula anti-elusiva general pueda ser aplicada por SUNAT buscan que exista una previsibilidad de lo que podrá ser considerado una conducta elusiva. Lo indicado aunado a otras acciones realizadas por el ente recaudador, como lo es ir tipificando las acciones que considera tienen un comportamiento elusivo para conocimiento de la ciudadanía, de modo que se permita protección de la seguridad jurídica de todos los administrados, y no se permita un abuso de derecho con planeamientos tributarios agresivos que van en contra de la correcta tributación, conforme a la capacidad contributiva.

De la revisión que hacemos en este trabajo llegaremos a concluir que el establecimiento de la cláusula anti-elusiva general en nuestro ordenamiento, se basa en el respeto que todos los agentes económicos deben tener a tributar de acuerdo con su verdadera capacidad contributiva y sin eludir a la misma mediante “actos ilícitos atípicos”. De esta manera se busca que las actividades de todos los contribuyentes se ajusten respetando el derecho de igualdad y al sometimiento de sus deberes dentro de un Estado Social de Derecho.

Por este motivo, la Administración Tributaria y el Ministerio de Economía y Finanzas han buscado establecer una correcta normativa, enriqueciéndola en los últimos años, para que la aplicación de la Norma XVI, respete los principios constitucionales que son su base, y a su vez el

límite de la facultad de fiscalización otorgada, como lo son los principios de seguridad jurídica, interdicción de la arbitrariedad y del debido proceso. Respecto al respeto al principio del debido proceso, es importante señalar que, si bien no es el tema principal del presente trabajo de investigación, revisamos en un apartado del tercer capítulo, algunos de sus recientes cuestionamientos y los motivos por los cuales se considera no existe una efectiva lesión al mismo.

Para realizar dicha labor, se aprecia que se ha tomado la experiencia internacional para establecer las acciones de necesarias a realizar con el objetivo de identificar cuando nos encontramos efectivamente ante una elusión, al verificar que los actos fiscalizados son detectados como artificiosos y no poseen una verdadera relevancia jurídico económica ya que el contribuyente no se puede amparar en la libertad de contratar y de esta forma realizar actos artificiosos que oculten una generación de riqueza que debe tributar conforme a lo establecido en el ordenamiento jurídico nacional.



## CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO

En este primer capítulo del trabajo de investigación se realiza una revisión conceptual de la cláusula anti-elusiva general y cómo se ha ido implementando en diversos sistemas jurídicos. Revisaremos sobre todo la normativa española, dado que es la que ha influido en la elaboración de la Norma XVI materia de estudio. Reparamos que nuestra CAG se basa con ligeras modificaciones en el artículo 15 de la Ley General Tributaria española. De igual manera, se revisa la definición del principio constitucional de seguridad jurídica, así como su relación con la interdicción de arbitrariedad, y cómo ambos se entienden por el Tribunal Constitucional peruano implícitamente en lo normado en nuestra Carta Magna del año 1993.

### 1. La cláusula anti-elusiva general

La implementación de una cláusula anti-elusiva general en los ordenamientos tributarios, se viene dando en los últimos diez años en casi todos los países de la región: Argentina, Bolivia, Brasil, Colombia, Costa Rica, Chile, Ecuador, Guatemala, Paraguay, República Dominicana, Uruguay, Venezuela y Perú. En muchos de estos países se toma como ejemplo el modelo europeo que se inició en Italia e influyó a la normativa española y que incluso llegó a plasmarse en la Directiva del Consejo de la Unión Europea 2016/1164 de fecha 06 de julio del 2016. Esta directiva, como en muchos de los casos anteriores, se elaboró siguiendo las recomendaciones que realizó la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en el año 2015 sobre las BEPS (acrónimo en inglés de la “erosión de la base imponible y traslado de beneficios), que establece como una de sus acciones el combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, entre otras consideraciones.

Si revisamos la norma supra nacional citada, vemos que la Directiva 2016/1164 está orientada a lo que la Unión Europea denomina como su “mercado interior” es decir dentro de sus Estados miembros y centrada en el impuesto sobre sociedades, lo que sería en el ordenamiento peruano la tercera categoría del Impuesto a la Renta puesto que como bien señala en sus considerandos “*existe la necesidad de garantizar el pago del impuesto allí donde se generen los beneficios y el valor*”.

Con lo indicado se evidencia que las actividades económicas elusivas no sólo se aprecian en los sistemas económicos emergentes como los países latinoamericanos, sino que se observa que sobre todo afectan a las grandes economías. Esto lleva a que países con un sistema legal jurisprudencial del *common law* incluso codifiquen las cláusulas anti-elusivas con el fin de combatir este revés.

Esto último, como indica Zuzunaga, se puede apreciar en la inclusión del inciso 7701(o) titulado “*Clarification of Economic Substance*” en la *Internal Revenue Code* dado a través de la famosa *Health Care and Education Reconciliation Act* del 2010 de los Estados Unidos de América (2019, pp. 18-19), en la cual se tipifica la doctrina de la “Sustancia Económica” y revisa el cumplimiento de dos requisitos en las transacciones económicas, esto es que “*como consecuencia de la transacción cambie sustancialmente la posición económica del contribuyente diferente del simple ahorro fiscal, y que el contribuyente tenga una intención distinta del mero ahorro fiscal para participar en la transacción de que se trate*” (Anguita, 2017, p. 43).

De esta forma, se trata de estandarizar los requisitos que las cortes federales estadounidenses revisan para aplicar la doctrina de *substance over form*, siendo necesario que se encuentren ambos, y no sólo uno de los elementos indicados (Paul, S. et al., 2010).

### **1.1. Fundamentos jurídicos, políticos y económicos del origen de la cláusula general anti-elusiva y su introducción en nuestro ordenamiento jurídico**

El inicio del establecimiento de una cláusula anti-elusiva general se dio en países de tradición jurídica del *common law*, específicamente en 1879 en Nueva Zelanda y fue avanzando a través de distinta jurisprudencia hasta nuestros días.

En una antigua ordenanza del año 1919 del Imperio Prusiano se señala que “*al interpretar las normas tributarias hay que tener en cuenta su finalidad, su significado económico y la evolución de las circunstancias*”, como una primera aproximación codificada en el derecho continental. A partir de lo señalado, esta normativa fue evolucionando y es lo que veremos más adelante como el principio “*substance over form*” o como el principio “*business purpose test*” que resumido significa que para aceptar la calificación fiscal del acto jurídico establecido por el contribuyente,

es necesario que la forma legal usada tenga una justificación distinta a la mera reducción de impuestos, o acogimiento a exenciones especiales y que las operaciones en sí mismas tengan motivos económicamente válidos, de lo contrario será una actividad elusiva y será pasible de las penalidades correspondientes (Sánchez, 2014, pp.34-36).

El establecimiento de las cláusulas anti-elusivas se fundamenta en el deber de los contribuyentes de aportar de acuerdo con la capacidad contributiva que es manifestada a través de las actividades económicas que realizan. Si bien existe autonomía de la voluntad, de modo que los contribuyentes tienen libertad en realizar la contratación que opten, esto es elegir entre las diversas formas jurídicas de contratos e incluir las cláusulas que le sean convenientes; e incluso acogerse a la diversa legislación aplicable. Esta libertad está constreñida al respeto de las leyes, el orden público, las buenas costumbres y la seguridad nacional.

### **1.1.1. Los actos jurídicos elusivos definidos como actos ilícitos atípicos**

Ante un ordenamiento tributario establecido, lo más usual será que exista una economía de opción en los contribuyentes de modo que realicen un planeamiento tributario para elegir la más eficiente entre las varias posibilidades que le brinde la norma. El objetivo de lo indicado es escoger la más rentable de las opciones, pero lícita, siempre y cuando se utilicen las figuras contractuales verdaderamente, y no con el único objetivo de eludir el pago de impuestos que corresponda por la realización de los actos contractuales que realice (Anguita, 2017, pp. 3-5).

Lo importante es que las acciones que realicen los contribuyentes no caigan en un abuso de derecho, por eso debemos tener en cuenta que no es lo mismo el uso de una economía de opción, que llegar a un fraude o simulación; ya que nos encontraremos ante la realización de actos elusivos cuyo único objetivo será el evitar el pago del impuesto bajo la realización formas jurídicas que no responden a la finalidad de la misma.

Comanducci analiza la Teoría de los Ilícitos Atípicos de Atienza y Ruiz Manero y nos expone que la misma señala que el ordenamiento jurídico se encuentra compuesto por reglas de conducta, de fin y principios que son la justificación de las reglas y otorgan “sentido” a las mismas. De igual



forma, los citados autores señalan que los principios tienen una dimensión directiva con aquellos órganos que aplican las normas, cuando existen problemas de indeterminación en su formulación o cuando las reglas (normas) existentes parece que se encuentran en conflicto con los principios que las justifican u otras del mismo rango. Así también, nos indican que los actos ilícitos son aquellas acciones contrarias a una norma regulativa de mandato, ya sea una regla o principio, dado que señalan que lo que denominan como ilícitos típicos son aquellas contrarias a una regla (norma legal), y los ilícitos atípicos, los contrarios a “principios de mandato” (2011, pp.108-109).

Explican Atienza y Ruiz Manero que los ilícitos atípicos son acciones que sin bien a primera impresión se encuentran permitidas por una regla (norma legal), cuando se consideran todas las circunstancias a su alrededor deberían estar prohibidas. Indican que la manera de analizar cuando pasamos de hablar de actos permitidos a prohibidos se hace en virtud del “proceso argumentativo” y distinguen dos supuestos que explicamos a continuación.

Cuando hablamos de *analogía legis*, nos referimos a los casos en los cuales si bien no existe una regla que prohíba su uso, si existe una semejanza del caso no regulado con otros en los que existe una regla (norma) que lo prohíbe, por lo que si ponderamos el no seguimiento de los principios de derecho en ambos casos (balance de principios), si se justificaría la prohibición y exigiría la generación de una nueva norma prohibitiva (Atienza & Ruiz Manero, 2000, pp. 44-45).

En el caso de la *analogía iuris*, Atienza y Ruiz Manero explican que la obligación de que sea considerada una acción prohibida, viene del balance de principios aplicables al caso específico, aun cuando no exista una norma prohibitiva de casos semejantes, como en la definición anterior. Las figuras jurídicas de abuso de derecho y fraude de ley son las que se configurarían como ilícitos atípicos por *analogía iuris* y deben ser entendidas como prohibidas, esto debido a que seguir permitiéndolas resultaría incoherente con el balance de los principios aplicables al caso ya que “*el caso constituye una laguna axiológica del sistema de reglas y se exige el surgimiento de una nueva regla prohibitiva*” (2000, pp. 44-45).

Por este fundamento cuando un contribuyente realiza actos jurídicos elusivos nos encontraríamos en muchos de los casos en abuso de derecho o en un fraude de ley, ya sea que la acción realizada mediante un contrato o diversos actos jurídicos causen un daño directo, indirecto o mediato. Esto debido a que usan solapadamente la normativa existente para lograr el fin de reducir su tributación u obtener un beneficio tributario huyendo de la verdadera hipótesis de incidencia. Evitar ese ilícito atípico sería el fundamento de la existencia y aplicación de las cláusulas anti-elusivas generales o específicas.

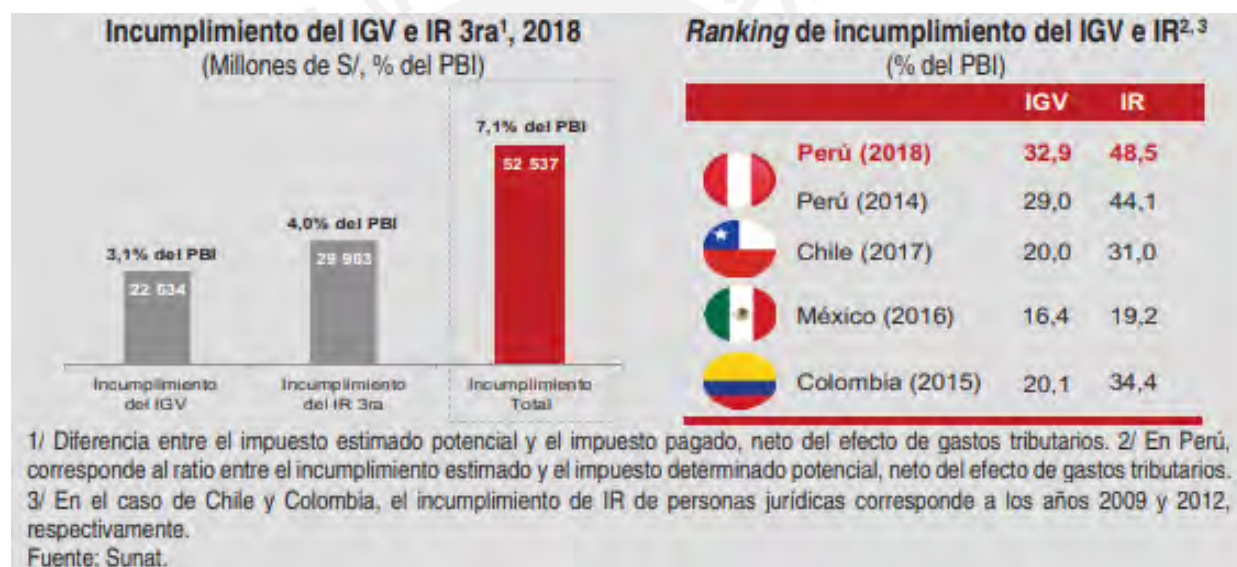
### **1.1.2. Impacto económico de la elusión en el Perú**

Si revisamos el fundamento económico y político de la existencia de las cláusulas anti-elusivas generales, muy importante es lo indicado por el Intendente Nacional de Estrategias y Riesgos de SUNAT al presentar en febrero del 2020 el primer Catálogo de esquemas de alto riesgo fiscal, y señalar que anualmente la elusión tributaria en el Perú es de aproximadamente S/ 15,909 millones. Añade que, si todas estas prácticas fueran regularizadas la recaudación podría aumentar hasta en un 9%, tomando en cuenta que el año 2019 la recaudación de ingresos tributarios del Gobierno Central que realiza SUNAT fue de S/ 110,768 millones.

Es por este motivo que, en la exposición realizada el año 2018 en el Congreso de la República por Víctor Shiguiyama en su calidad de Superintendente Nacional de Aduanas y la Administración Tributaria, se justifica la necesidad de la emisión de la reglamentación de la Norma XVI. Para esto analiza el comportamiento del contribuyente peruano, y como gracias a lo que señalamos en líneas atrás como ilícitos atípicos, entre el año 2009 al 2018 los beneficios tributarios costaron S/ 119,000 millones, pero sin evidenciar que de los mismos se haya obtenido un resultado positivo en las zonas de selva y sierra donde se aplican. Lo indicado, motiva a un examen respecto a que en muchos de los casos se utilizan actos artificiosos y todos los contribuyentes deben cumplir con su deber constitucional de tributar conforme a la debida capacidad tributaria.

En base a esto, se establece como política del Ministerio de Economía y Finanzas en el Lineamiento de la Política Tributaria del Marco Macroeconómico Multianual de los años 2020 al

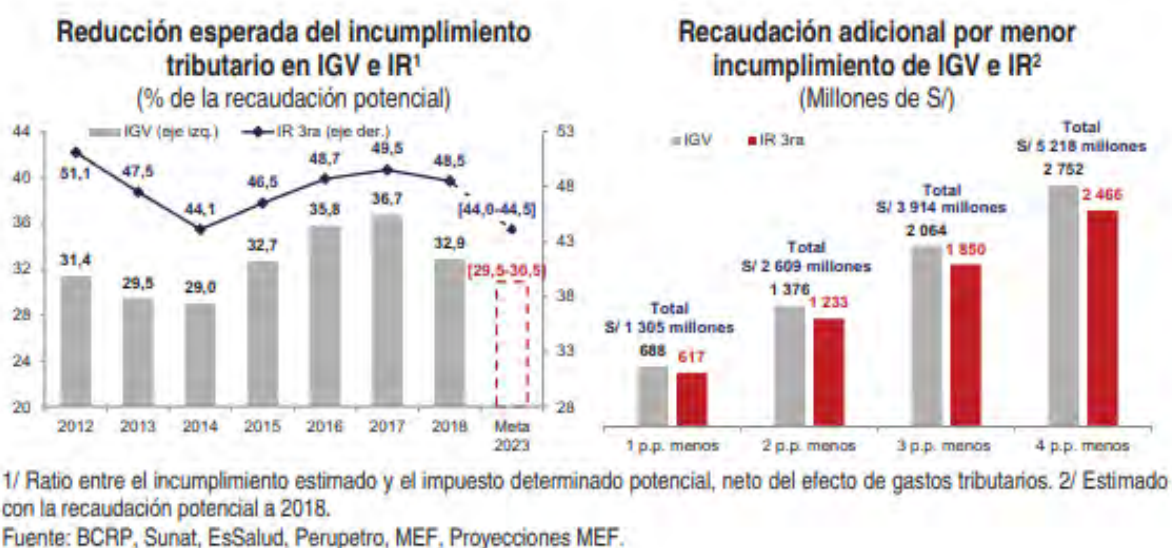
2023 aprobado en Sesión del Consejo de Ministros, el continuar con la racionalización de los beneficios tributarios existentes y limitar la creación de nuevos beneficios, de modo que nos lleve a ampliar la base tributaria en el Impuesto a la Renta fortaleciendo las medidas que combatan los esquemas y/o prácticas elusivas tomando las BEPS de la OECD; y en el caso del Impuesto General a las Ventas (IGV) el perfeccionar los sistemas de pago del IGV y las acciones de control asociadas a ellos. Señala el documento estudiado que analizando en el año 2018 el incumplimiento del IGV y del Impuesto a la renta empresarial (tercera categoría), este representó el 7.1% del Producto Bruto Interno (PBI) lo que significa S/ 52,537 millones, lo cual es tomado de la diferencia entre el impuesto estimado potencial y el impuesto pagado, neto del efecto de gastos tributarios.



**Figura 1. Fuente: Incumplimiento del IGV y del IR en el ejercicio 2018** (Marco Macroeconómico Multianual 2020-2023 del Ministerio de Economía y Finanzas, 2019).

Es importante tener presente que podemos definir al PBI, tomando en cuenta lo señalado por Mankiv, como el valor total de los bienes y servicios producidos en un país durante un periodo determinado y puede medirse sumando el valor agregado del consumo de los habitantes del país, la inversión de largo plazo, los gastos de bienes y servicios del Gobierno y las exportaciones netas (esto es restando las importaciones) (2012, pp. 494-499).

El Marco Macroeconómico Multianual 2020-2023 define a los gastos tributarios como los “ingresos que el Estado deja de percibir como consecuencia de mecanismos que reducen la carga fiscal de un grupo particular de contribuyentes”. La importancia de lo indicado, se origina en que los mismos representan una asignación de recursos públicos, al componerse de incentivos y beneficios que se establecen en el marco de política económica y social de modo similar a los programas de gasto público directo (Ministerio de Economía y Finanzas, 2019, p.80).



**Figura 2. Fuente: Proyección de la reducción del incumplimiento y recaudación adicional dadas las medidas anti-elusivas y BEPS (Marco Macroeconómico Multianual 2020-2023 del Ministerio de Economía y Finanzas, 2019).**

De igual se aprecia en el documento señalado que se estima que el incumplimiento por evasión y elusión fue del 32.9% en el caso del Impuesto General a las Ventas (IGV) y del 48.5% en caso del Impuesto a la Renta (IR) durante el ejercicio 2018, siendo uno de los más altos de la región, y constante preocupación de la Administración Tributaria desde hace varios años. Dado esto, existe la proyección de reducir el incumplimiento al año 2023 del IGV e IR, de modo que por cada 1% que se reduzca se podría lograr una recaudación de aproximadamente S/ 1,305 millones adicionales (Ministerio de Economía y Finanzas, 2019, pp. 74 -78).

Anguita citando a García Novoa, explica que para la Administración Tributaria la principal justificación del establecimiento de la cláusula anti-elusiva general, es que aporta la ventaja de tener un efecto disuasorio de actividades elusorias de los contribuyentes y la posibilidad de su aplicación, en caso se detecte una operación o negocio elusorio. Por este motivo, es que el presupuesto de hecho establecido en la cláusula aparece formulado con un alto grado de amplitud, y traerá la consecuencia jurídica de asignar a la Administración Tributaria la potestad de que una vez que analice las acciones tomadas por los agentes económicos “*pueda desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio y aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir*” (2017, p. 53).

Este efecto disuasorio es muy importante dado que el actuar de muchas de las grandes empresas de fragmentar sus actividades con el fin de trasladar sus beneficios empresariales a países de baja o nula imposición, y de esta forma reducir su carga tributaria, hace que la evasión, la informalidad y la economía subterránea sean problemas de igual gravedad tanto para los Estados emergentes, como para aquellos del primer orden económico mundial (Iannacone, 2018, pp. 390-410).

García Novoa (2020) en su exposición en las II Jornadas Chilenas de Derecho Tributario, señala que es una obligación de los contribuyentes el reportar los esquemas de planificación fiscal agresiva. Sin embargo hace mención que a pesar de ello, los contribuyentes dentro de los procedimientos llevados a cabo presentan el derecho a la proporcionalidad, a no auto inculparse, al secreto profesional y sobre todo a la seguridad jurídica, ya sea en su sentido objetivo de previsibilidad, como en el sentido subjetivo de confianza legítima, por lo que no debe dejarse de lado al tratarse de un principio esencial del Derecho de la Unión Europea, cuya concepción actual está ligado a la “*tax certainty*”, esto es la claridad normativa.

### **1.1.3. Incorporación de la cláusula anti-elusiva general en el ordenamiento jurídico tributario peruano**

En nuestro ordenamiento jurídico, el establecimiento y aplicación de una cláusula anti-elusiva general se realiza después de varios intentos que datan desde el año 1996.

El primer intento se puede apreciar en el texto original de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario vigente. En esa primera oportunidad, se reguló de modo que se le pueda dar a la Administración Tributaria la facultad de identificar cuando los contribuyentes realicen actos artificiosos o impropios, con el único fin de evitar total o parcialmente el hecho imponible de la obligación tributaria de modo que se reduzca la base imponible al mínimo indispensable, eludiendo con este accionar la norma tributaria específica al realizar transacciones que dan el mismo resultado económico y legal, sin tener que realizar en apariencia los actos jurídicos que configuran efectivamente un hecho imponible.

Sin embargo, a los pocos meses de su publicación, el 22 de setiembre de 1996 el Congreso de la República, mediante la dación de la Ley N° 26663, derogó justamente la parte que configuraba la cláusula anti-elusiva general. Mares indica que el Poder Legislativo realizó lo indicado bajo el entendimiento que *“la cláusula sustancia sobre la forma contenida expresamente en la Norma VIII, además de crear una situación de inseguridad jurídica, contrariaba los principios de reserva de ley y tipicidad legal, y sobre todo el derecho a contratar con fines lícitos”*; lo indicado obedece a que lo que se quería lograr era desconocer los actos jurídicos utilizados por los contribuyentes, cuando el único fin perseguido era la elusión tributaria (2012, pp. 209-210).

Es por este motivo que algunos autores al igual que Carla Mares sostienen la posición que, si la Administración Tributaria desconoce el acto jurídico realizado entre las partes y establece que se tribute respecto del sustrato económico de los hechos realizados, al margen de los actos jurídicos que puedan haber utilizado, esto es la llamada sustancia económica, se atentaría contra el derecho a contratar libremente (2012, pp. 211-213), lo cual como analizaremos más adelante, es erróneo.

Sánchez señala que esta reinterpretación crearía una inseguridad jurídica, dado que los contribuyentes no tendrían la certeza si han pagado sus tributos o no, si tenemos en cuenta que la Administración Tributaria tendría el poder de interpretar que el acto jurídico realizado no es el verdadero y que iríamos contra una esencia del derecho que es la forma, la cual es una garantía contra la arbitrariedad. El autor indicado remarca que *“la abstracción de las formas”* sólo sería permisible cuando nos veamos ante la comisión de un delito tributario (2014, p. 40).

Nuevamente en el año 2012 con el establecimiento de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario se continuó la crítica al intento de ingreso de la cláusula anti-elusiva general en nuestro ordenamiento tributario. Señalaban que su aplicación puede llevar a una actuación arbitraria por parte de la Administración Tributaria, dada la posibilidad de caer en una actuación subjetiva.

La crítica indicada en el párrafo anterior, se debe a que el contribuyente nunca podría cerrar conforme el cumplimiento de sus obligaciones tributarias por un accionar determinado, debido a que dentro del plazo de prescripción, la Administración Tributaria podría revisar la actividad contractual de los contribuyentes e indicar que hay un hecho imponible escondido y no se ha cumplido con las obligaciones tributarias correspondientes, por lo que se configuraría una elusión tributaria con las consecuencias negativas, tanto de pagar los tributos no cancelados, como también de cumplir con pagar las infracciones cometidas, y las posibles sanciones a los representantes legales y responsables del planeamiento tributario de las empresas.

## **1.2. Conceptualización de la cláusula anti-elusiva general**

Doctrinalmente se definen a las cláusulas anti-elusivas generales como leyes nacionales que le permiten a la Autoridad Tributaria “reategorizar” las transacciones realizadas por los agentes económicos cuando el único propósito es obtener beneficios tributarios indebidos (Chávez, 2014, p.376).

Si revisamos textualmente la cláusula anti-elusiva general en el ordenamiento tributario peruano establecida en la Norma XVI, podemos señalar que el campo de acción de dicho concepto “comprendería los supuestos de negocios impropios, negocios indirectos, simulación en la causa y fraude de ley tributario”, siempre que no superen el test de propiedad y el test de relevancia jurídico económica (Malherbe & Zuzunaga, 2018, p. 44).

A fin de diferenciar cuando nos encontramos ante una actividad elusiva siempre se busca distinguir a la economía de opción, esto es la planificación tributaria como una válida opción del contribuyente en la cual se evita el hecho imponible o minimiza el pago de impuestos mediante el uso de formas jurídicas, entre otras posibles o disponibles, que resultan un resultado económico no querido por la legislación tributaria (Chávez, 2014, pp.377-378); siempre que estas no sean “artificiosas o impropias” (test de propiedad), ni de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos que sean iguales o similares a los obtenidos con los actos usuales o propios”, además del ahorro económico (test de relevancia jurídico económica).

Si seguimos lo indicado por García Novoa, el test de propiedad exigirá que la Administración Tributaria verifique si efectivamente el acto jurídico realizado persigue los fines propios de la figura jurídica protegidos por el ordenamiento jurídico o, como señalamos con anterioridad, si se configura un acto ilícito atípico, esto es aquel cuya finalidad no responde a su causa típica (2008, p. 332).

Respecto al denominado test de relevancia jurídica económica, que se aprecia en el literal b) del tercer párrafo de la Norma XVI, veremos que este tiene una gran relación con la doctrina del test de propósito negocial o *business purpose test*, que revisaremos en el siguiente punto.

Por lo indicado, cuando en el artículo 2 del Decreto Supremo N° 145-2019-EF se conceptúa a la economía de opción, lo hace relacionándolo negativamente con la definición de las acciones consideradas elusivas, que señala en los literales a) y b) del tercer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, esto es que, si bien son menos onerosos que otros posibles, no son comportamientos elusivos.

### **1.2.1. La doctrina del *business purpose test* y *substance over form***

Ahora bien, a fin de poder conceptualizar la cláusula anti-elusiva general en el ordenamiento tributario peruano es importante explicar las dos doctrinas nacidas de la jurisprudencia del *common law*: *business purpose test* y *substance over form*.



Chávez explica que cuando hablamos del *business purpose test*, no se cuestiona la validez de la figura jurídica elegida sino el propósito de su uso, si es con la finalidad de realizar el menor pago de tributos u obtener un beneficio tributario realizando un abuso de derecho. Por lo que indica el citado autor, sólo nos encontraremos ante una operación legítima cuando la causa del negocio jurídico no sea reducir la carga tributaria, evidenciándose de por sí que los actos jurídicos realizados no poseen una finalidad propia. Respecto del principio de *substance over form* Chávez señala, teniendo en cuenta lo indicado por Marín, que es similar al principio de calificación económica o calificación jurídica usado en los países seguidores del derecho continental, como España y gran parte de Latinoamérica, dado que indagan los hechos jurídicos y su relación con la forma jurídica empleada. Si la misma responde a la intención económica de los contratantes o la causa de su realización va más allá, de modo que “recategoriza la transacción según su sustancia”; al hallar que la forma jurídica empleada fue un instrumento elusivo, por lo que se da prioridad al resultado obtenido sobre la forma empleada (2014, pp. 379-381).

Marín indica que, en la calificación económica, el presupuesto de hecho de las normas tributarias no vendría constituido por un negocio jurídico sino por la relación económica que éste crea, yendo plenamente a la realización de la hipótesis de incidencia, prescindiendo como señala expresamente el artículo 13 de la Ley General Tributaria de España: “*de los defectos que pudieran afectar a su validez*” (2013, pp. 45-46).

Por lo mismo, Ruiz señala que la relevancia de la *business purpose test* es que la misma engloba diversas doctrinas que parten de la interpretación finalista o “*teleológica*” de la norma tributaria, con el fin de “*negar protección jurídica a aquellos actos o negocios realizados sin propósito comercial, o abusando de las normas que reconocen esas formas jurídicas*”, dado que sólo se utilizan para lograr la ventaja tributaria, como resultado deseado, más que la causa legal del acto jurídico realizado (2010, pp. 34-36).

A nuestro parecer, hallamos ambas doctrinas muy similares, y esto se puede apreciar de la posición de diversos autores. Malherbe & Zuzunaga (2018, pp. 33-34) exponen que la doctrina *business purpose test* es una derivación del principio *substance over form* desarrollada por el juez

Hand en el caso “*Gregory v. Helvering*”; 2993 U.S. 465 (1935), que es famoso dado que la Corte Suprema de los Estados Unidos de América desconoce los efectos tributarios de una reorganización empresarial con el fin de eludir el pago de mayores tributos que gravarían el pago de dividendos al accionista por la venta de la empresa.

Esta posición es compartida con Marín, que señala que en el caso “*Frank Lyon Co. v. United States*” es donde se aprecia como actualmente se desarrolla el principio de *substance over form*, en la que un Banco comercial, ante la necesidad de un nuevo edificio comercial y la imposibilidad de financiarlo mediante un préstamo hipotecario, construyó el edificio para luego venderlo a un tercero (Frank Lyon), que a su vez se lo arrendó al Banco con una opción de compra (operación de *sale-leaseback*), por el mismo monto del valor de mercado del inmueble en la fecha del contrato, lo que le permitiría al Banco comercial realizar deducciones (amortización y otros gastos) para el cálculo de los impuestos a pagar (2013, pp. 34).

Como vemos, en Perú al igual que en la mayoría de los países latinoamericanos que presentan en su legislación tributaria una cláusula anti-elusiva general, la misma recoge como componentes el “prescindir de formas jurídicas anómalas” (*business purpose test*), como el develar la verdadera calificación jurídica (*sustance over form*).

### **1.2.2. La relación de subsidiariedad entre la cláusula anti-elusiva general y las cláusulas anti-elusivas específicas**

Es importante señalar que en el ordenamiento tributario peruano nos encontramos en un sistema mixto en el que coexisten la cláusula anti-elusiva general y diversas cláusulas anti-elusivas específicas (CAE), como se aprecia en la vigente Ley del Impuesto a la renta respecto a: reorganización de sociedades (artículos 104° al 106°), subcapitalización (artículo 37°), transferencia indirecta de acciones (artículo 10°), paraísos fiscales (artículo 44°), valor de mercado (artículo 32°), distribución de dividendos y dividendos presuntos (artículo 24°), intereses presuntos (artículo 26°) y rentas fictas de bienes muebles e inmuebles (artículo 28°).

Respecto a estas cláusulas anti-elusivas específicas, no existe mayor preocupación de la doctrina respecto del cumplimiento de los principios constitucionales de reserva de ley, tipicidad y la seguridad jurídica, ya que son normas especiales en las que el presupuesto de hecho está plenamente identificado como una conducta elusiva.

Lo indicado en el párrafo anterior, como señala Loayza tomando en cuenta lo que indica Freedman y Mazur, se debe a que es imposible predecir todas las formas de elusión tributaria, de modo que el hacer tantas cláusulas específicas sería costoso e ineficiente, ya que cuando se introduce una CAE, es porque existe una experiencia de haber sido usada frecuentemente para eludir, y cuando la CAE se introduce, toda aquella otra estructura que mediante una CAG se calificaría como peligrosa de ser calificada como elusiva, ahora podría utilizarse libremente al no incluirse en los límites establecidos en la CAE específica (Mazur, 2012, pp. 560 – 561); ya que mientras más detallada sea el sistema de reglas de la CAE, más formas se encontrarán de evitar dichas reglas (Loayza, 2018, p. 481).

Lizárraga estudiando la relación entre las cláusulas anti-elusivas especiales y la cláusula anti-elusiva general en el ordenamiento jurídico peruano señala que las primeras se pueden configurar bajo la forma de presunciones relativas, presunciones absolutas y ficciones legales. Precisa que, hablamos de presunciones cuando actúan en el ámbito probatorio del hecho imponible por lo que parten de un hecho conocido y determinan una consecuencia desconocida, sea que permitan prueba en contraria (relativas) o no (absolutas). En cambio, hablamos de las ficciones legales cuando actúan respecto al ámbito material de la hipótesis de incidencia y crean una realidad jurídica, a la cual se le dan consecuencias jurídicas (2018, pp. 462-469).

El citado autor complementa lo señalado en el párrafo anterior, indicando que normativamente no se ha especificado cuál es la relación existente entre ellas. Esto es, si existe una relación de exclusión de aplicación de la cláusula anti-elusiva general, cuando existe una específica, o en todo caso existe la primacía de la cláusula anti-elusiva general sobre la específica creando una relación de subsidiariedad, o mixta como indica es la posición de García Novoa, dependiendo si estamos

ante una cláusula anti-elusiva específica que se basa en presunciones o en ficciones (Lizárraga, 2018, pp. 462-469).

Por lo indicado, si bien existe diferente aplicación en diversos ordenamientos, soy de la opinión que, si se toma en cuenta la intención del legislador, y los fundamentos del establecimiento de esta herramienta anti-elusiva, debería existir una relación de subsidiariedad, de modo que en todo momento pueda aplicarse la Norma XVI, siempre que se cumpla el test de propiedad y el test de relevancia jurídico económica.

## **2. El principio de seguridad jurídica y su relación con la interdicción de la arbitrariedad en el ordenamiento jurídico peruano**

La seguridad jurídica en el ámbito tributario se esboza desde la previsibilidad: que los sujetos puedan anticipar los efectos que el derecho le dará a sus actos (Magasich, 2016, p. 325), de modo que pueda planificar su futuro (Mares, 2013, p. 210).

En el Perú si bien el principio de seguridad jurídica no se encuentra expresamente consagrado en el texto de la Constitución, sí es desarrollado por nuestro Tribunal Constitucional, determinando que es un principio de relevancia constitucional que proyecta sus efectos en todo el ordenamiento jurídico; y por ende puede verse afectado, por lo que se puede revisar si existe un conflicto con lo dispuesto en una norma legal o parte de ella, cuando el órgano colegiado revise la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la misma.

### **2.1. La conceptualización de seguridad jurídica en el Perú**

El artículo 9.3 de la Constitución española señala que la misma garantiza la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos. De esta manera, recoge a los mismos explícitamente como un principio constitucional, a diferencia de nuestro país, cuya conceptualización se realiza a nivel jurisprudencial.

En una conocida sentencia, el Tribunal Constitucional peruano determina que el principio de seguridad jurídica forma parte consubstancial del “Estado Constitucional de Derecho”. El cuerpo colegiado establece que *“la predictibilidad de las conductas (en especial, las de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho, es la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad”*. Adiciona que este principio exige a los poderes públicos que mantengan el status qua, de modo que intervenga ante *“las ilegales perturbaciones de las situaciones jurídicas”*, mediante la “predecible reacción”, que otorgan las normas legales establecidas, o en todo caso si normativamente se tiene previsto se realicen las modificaciones que la ley prevé (STC Exp. N° 016-2002- AI/TC, FJ 2 y 3).

Con lo señalado, lo que se busca es generar una expectativa razonable de cómo actuarán los poderes públicos, las entidades del sector público, y todos los ciudadanos en general bajo el amparo de una normativa específica (STC Exp. N° 0001-0003-2003-AI/TC, FJ 3).

El Tribunal Constitucional peruano explica que, si bien el principio materia de estudio no es un derecho o principio constitucional establecido expresamente, a diferencia de la consagración explícita en la Constitución española del año 1978, que señala al principio de seguridad jurídica como una garantía constitucional; sí indica que se puede determinar el mismo de lo establecido en diversas manifestaciones del derecho a la libertad y a la seguridad personales.

Esto es visible cuando dentro de derechos fundamentales de la persona consagrados en el numeral 24 del artículo 2 de la Carta Magna de 1993, hablamos de la *“no obligación de hacer lo que la ley no manda, ni ser impedido de lo que ella prohíbe”*, *“ni tampoco ser procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de ser cometido no esté previamente calificado legalmente como infracción punible”* y menos *“ser sancionado por pena no prevista legalmente (tipificada)”*, así como cuando en el numeral 3 del artículo 139 respecto a los principios de Administración de Justicia, revisamos que no se puede desviar de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni a procedimiento distinto de los ya establecidos o que el ciudadano sea juzgado por órganos jurisdiccionales o comisiones especiales creadas de excepción, sin importar la denominación que se le otorgue dado que nos haría dudar de la certeza de su actuación (STC Exp. N° 0016-2002- AI/TC, FJ 4).

Revisando el concepto de seguridad jurídica en el Derecho Constitucional español, Ugartemendia explica que el Tribunal Constitucional español lo reconoce “*como un principio general del ordenamiento jurídico, y un mandato dirigido a los poderes públicos*”, por lo que partiendo de esta base teórica “*puede afirmarse que en el ordenamiento jurídico español la «seguridad jurídica» aparece formulada en la Constitución como un principio fundamental, que actúa como parámetro de legalidad (constitucional) de todas las normas o actos normativos, pues todas las demás fuentes normativas (...) están subordinadas a la Constitución*” (2006, pp.19-20).

Esta aproximación se complementa con la revisión de las Sentencias 173/1996, de 31 de octubre, FJ 3; y 235/2000, de 5 de octubre, FJ 8, que señalan que la seguridad jurídica “*es la suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, e interdicción de la arbitrariedad, de forma que le permite promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad*”.

Lo indicado, permite proteger la confianza de los ciudadanos dado que al conocer la norma actual adecuarán su actuación en el plano jurídico teniendo en cuenta la misma y no se encontrarán con una falta de certeza ante cambios imprevisibles teniendo en cuenta que como Ugartemendia explica, “*la retroactividad posible no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad*” (2006, pp. 22 - 27).

Con lo indicado, no cabe duda que existe una “asentada y constante” jurisprudencia de Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) que establece que el principio de seguridad jurídica es fundamental en el derecho de toda la Comunidad ya que especialmente exige que cuando se establecen nuevas obligaciones tributarias en una norma, la misma debe ser clara, precisa y previsible, a fin de que el contribuyente conozca sin ambigüedad sus derechos y obligaciones lo que le llevará a adoptar las medidas oportunas y necesarias para la realización correcta de sus acciones.

Humberto Ávila, profesor de derecho tributario y constitucional brasileño, profundiza el estudio del principio y conceptúa a la “*seguridad jurídica-tributaria*” como una “norma-principio” que exige a los tres poderes del estado la adopción de comportamientos de modo que el contribuyente

posea un elevado estado de confiabilidad y “calculabilidad jurídica”, en base a tener un elevado conocimiento de la estructura argumentativa de la norma tributaria, de modo que le permita “*sin engaño, frustración, sorpresa o arbitrariedad*”, realizar una correcta planificación estratégica jurídicamente informada de su futuro (2012, p. 243).

Ávila señala que, a diferencia de la concepción legal de la seguridad jurídica en el ámbito del derecho privado; en el campo tributario, el establecimiento de los tributos provoca una restricción aún mayor en los derechos fundamentales por lo que teniendo en cuenta la intensidad y el derecho fundamental que se vea afectado, mayor debe ser la protección que exija. Estas restricciones mayores se encuentran motivadas, según indica, por el carácter oneroso del derecho tributario, el cual en las diversas manifestaciones de tributos podría ir contra la dignidad, el derecho a la familia, la libertad, la propiedad y/o la igualdad (2012, pp. 241-243).

Como ya veremos más adelante, para poder entender mejor la convivencia entre la cláusula anti-elusiva general y el principio de seguridad jurídica, este último se puede entender mejor si se analiza en sus dos dimensiones: una dimensión estática y una dimensión dinámica.

Ávila hace un análisis tanto de las mismas, como de sus elementos. Cuando habla de la dimensión estática indica que se refiere al “problema del conocimiento” del Derecho, así como las cualidades que debe tener para ser considerado seguro, comprensible y efectivo. Por otro lado, indica que la dimensión dinámica se refiere al “problema de la acción”, de modo que a fin que pueda asegurar los derechos al ciudadano debe ser confiable y calculable, y sepa cómo pueden realizarse los cambios y cuándo se llevaran a cabo, a fin que no se vea “sorprendido” (2012, pp. 249-251).

De esta forma cuando hace mención al elemento “calculabilidad del derecho” de la dimensión dinámica de la seguridad jurídica, denomina al mismo como la capacidad del ciudadano para que “*anticipe las consecuencias alternativas que el Derecho atribuye a hechos o actos de modo que la consecuencia efectivamente aplicada en el futuro se sitúe dentro de las alternativas reducidas y anticipadas en el presente*”, esto es que se encuentre dentro de las alternativas interpretativas

previsibles. De esta forma, ya el ciudadano (o contribuyente) dentro de su autonomía y responsabilidad, puede elegir lo que va a realizar (Ávila, 2012, pp. 499-500).

## **2.2. Relación de la seguridad jurídica, con el principio de interdicción de la arbitrariedad**

El principio de interdicción de arbitrariedad se encuentra desarrollado en el artículo 9.3 de la Constitución española, como una garantía que esta brinda y tiene una relación muy cercana con el principio de seguridad jurídica.

En el caso peruano, este principio al igual que el de seguridad jurídica, no se encuentra consagrado expresamente en la Constitución de 1993, por lo que su aplicación según indica Vignolo “*produce una atenuación de la fundamentación y eficacia del control jurídico de los poderes públicos nacionales*”. Explica este autor, que este principio como lo plantea Leibholz y traslada García de Enterría al sistema español desde la época franquista, se desarrolla a partir del principio de igualdad y se utiliza no sólo en la aplicación normativa realizada por las administraciones públicas y los tribunales de justicia, sino en el desarrollo de la legislación, lo que determina la prohibición expresa y genérica de que éstas sean establecidas con tintes arbitrarios. Este deber implica una restricción de la libertad de determinación del legislador y de la administración pública en la emisión de sus reglamentos de no caer en el ejercicio de actuaciones arbitrarias (2010, pp. 148-151).

Es necesario tener presente que García de Enterría precisa que el principio de interdicción de la arbitrariedad no está comprendido en el de igualdad ante la ley, ya que la “*ruptura de la igualdad, puede ser un caso de arbitrariedad, pero no el único*”, y la arbitrariedad también puede ser un acto contrario a la justicia, a la razón o a las leyes dictado sólo por un capricho (1991, p.225).

Vignolo realizando un análisis comparado del principio de interdicción de la arbitrariedad en Perú y España, considera que el mismo, más que un principio que necesita de una norma a fin de poder ser aplicado directamente, es una “*disposición directa prohibitiva que ordena o impide algo*”, constituyendo una norma de *ius imperium*, por lo que al configurarse un acto arbitrario queda inmediatamente prohibido en su aplicación por parte del poder público. De esta forma la



norma es *“imposible de ser incumplida o ser eximida de su aplicación casuística por un mal operador del derecho”* (2010, p. 153).

En el caso del ordenamiento nacional, el reconocimiento de la interdicción de arbitrariedad se da en una sentencia del Tribunal Constitucional del año 2004, indicando que *“el requisito de razonabilidad excluye la arbitrariedad”*, por lo que si bien las decisiones de los órganos administrativos puede ser discrecionales, dada esa potestad otorgada normativamente, por el principio de estado de derecho no pueden ser *“caprichosas”* ya que al ser jurídicas deben estar sometidas a reglas de la crítica racional y no arbitrarias. Por este motivo no pueden ser acciones carentes de fundamentación objetiva; es decir la decisión del Poder Público no debe ser incongruente y por lo tanto contradictorio o carecer de un vínculo natural con la realidad. Eso hace que la discrecionalidad de los actos de la Administración Pública no puede ser por un *“mero porque sí”*, sino que tiene como *“cuestión crucial la motivación, como elemento inherente al debido proceso”* y estar revestidos de los elementos de razonabilidad y proporcionalidad (STC Exp. N° 0090-2004-AA/TC, FJ 12-15), ligando de esta forma este principio al debido proceso o procedimiento.

Si bien Vignolo, citando a Muñoz Machado, explica que existen tres caminos de reconocimiento de todos los principios generales: la Constitución, la Ley y la Jurisprudencia, y que la intensidad de su vinculación es diferente de la forma de proclamación del mismo, esta proclamación del Tribunal Constitucional mantiene un *“importante papel directriz”* en la normatividad y es un criterio de control de las decisiones de la Administración (2010, pp.153-155).

Muñoz Machado indica que *“cuando un principio está proclamado solamente en una Ley, vinculará naturalmente a la Administración y a los Tribunales, pero podrá ser desplazado por otra norma legal que excluyan su aplicación”*. Por eso la importancia que el principio tenga relevancia constitucional, dado que como bien señala *“tal apartamiento de su posición en el ordenamiento no estará disponible para el Legislador, que también estará vinculado en toda su actividad por el principio general, así como la Administración Pública y los Tribunales de justicia”* (2004, pp. 412-413).

En Perú nos encontramos en la tercera posición, cuando los principios sólo alcanzan a tener reconocimiento en la jurisprudencia, a lo cual Muñoz remarca que mantienen su condición de pieza esencial del ordenamiento jurídico y sirven de criterio de control de las decisiones de la Administración” (2004, pp. 412 -413).

### **2.3. La justificación constitucional del establecimiento de la cláusula anti-elusiva general: el deber de solidaridad, el principio de capacidad contributiva, el principio de igualdad**

Si revisamos nuestra jurisprudencia constitucional y teniendo en cuenta la corriente que indica la “constitucionalización” del derecho tributario, veremos que muchas veces se pronuncia respecto del establecimiento de un impuesto como en el caso del Impuesto a las transacciones financieras (ITF), un mecanismo de recaudación, como el sistema de pago de obligaciones tributarias (SPOT) o detracciones, y el aporte o contribución que se debe realizar al Fondo de Jubilación de la Caja del Pescador; señalando que fundamentan el establecimiento de dichas normas la primacía del deber equitativo de contribuir, el principio de capacidad contributiva y al denominado principio de solidaridad en materia tributaria. Sobre la corriente de constitucionalización del derecho tributario, ahondaremos en el tercer capítulo de esta investigación.

Lo indicado obedece a que el Estado como organización requiere de ingresos, siendo la fuente principal los aportes que provienen de sus miembros. Por eso, bien se puede decir que *“el precio de los derechos es el de sostener las cargas que permiten la conservación y el ejercicio de ellos”* (Magasich, 2016, p.448); y la contribución es uno de esos mecanismos. De esta forma, entendemos que el sostenimiento del Estado debe darse en un sistema tributario justo, de acuerdo con la capacidad económica de los sujetos, esto es los contribuyentes.

Dado esto, se hace necesario el test de proporcionalidad que señala nuestro Tribunal Constitucional, dado que *“el propósito legislativo no debe terminar por sacrificar en tal grado el principio constitucional de la seguridad jurídica, que termina resultando desproporcionado aun cuando el fin resulte legítimo”*, remarcando la importancia que la normatividad brinde las condiciones necesarias para la permanencia de la seguridad jurídica. Bien señala el órgano

colegiado, que *“es imprescindible valorar la necesidad de que sea esa medida la utilizada y no otra la que pueda sacrificar en menor grado el principio constitucional comprometido, en este caso, la seguridad jurídica”* (STC Exp. N° 016-2002- AI/TC, FJ 6 y 9).

Tomando en cuenta esto y una posible vulneración a la seguridad jurídica, Pflücker indica que el contribuyente no se verá afectado, siempre que tenga la posibilidad de defenderse de las arbitrariedades de la Administración Tributaria (2018, p.667), lo cual si vemos es lo que defiende el principio de interdicción a la arbitrariedad, al estar muy unido al debido procedimiento que deberá regir la actuación de la Administración Tributaria y revisaremos con mayor detalle en el capítulo tercero.

Ahora bien, si vamos a revisar la justificación constitucional del establecimiento de las cláusulas anti-elusivas generales, es importante señalar que si bien el principio de capacidad contributiva no tiene una definición específica en el texto de la Carta Magna de 1993, este al igual que los principios anteriormente señalados parte del principio de igualdad y es desarrollado por la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional, como un límite de del poder tributario establecido en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú del año 1993.

Tarsitano al definir este principio señala que el mismo implica la *“aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) valorizados por el legislador y conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica, para ser categoría imponible”* (1994, p. 307). La definición dada por el jurista argentino es tomada por nuestro Tribunal Constitucional para su conceptualización del principio de capacidad contributiva en la sentencia en el Exp. N° 0033-2004-AI/TC, FJ 11.

Bravo señala que es muy importante en la definición impositiva, que se tenga en cuenta que lo que verdaderamente refleja la capacidad contributiva es la riqueza que una persona genera, obtiene o acumula y que se exterioriza como renta, consumo o patrimonio es decir renta obtenida, consumida o acumulada (2009, pp. 223-226). Por este motivo es que nuestro Tribunal

Constitucional remarca que la *“capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición”*, y como bien a fin de no caer en una confiscatoriedad, la justicia tributaria debe ponderar el equilibrio entre el bienestar general y la imposición de un tributo específico, dado que su justificación es la capacidad contributiva (STC Exp. N° 0033-2004-AI/TC, FJ 12).

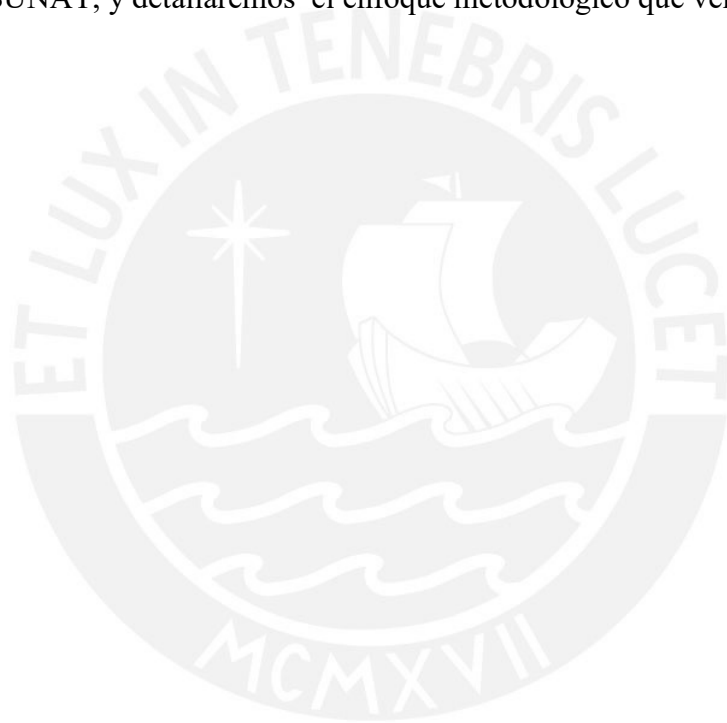
Respecto del principio de solidaridad tributaria, examinando la sentencia del expediente presentado contra el Régimen de las percepciones por IGV que impone el pago del 5% en operaciones de compra venta de vehículos usados, el Tribunal Constitucional señaló que la función principal del tributo es la recaudadora, como *“un medio para financiar las necesidades sociales y la búsqueda de una sociedad más equitativa”*, ya que el ciudadano debe de responder de acuerdo con su capacidad contributiva y aportar parte de su riqueza para su redistribución en mejores servicios y cobertura de necesidades estatales; por lo que el principio de solidaridad *“se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce el Estado Social de Derecho (...) dado que se establece reglas de orden público tributario, con el fin de detectar a aquellos que dada su carencia de compromiso social, rehúyen la potestad tributaria del Estado”* (STC Exp. N° 06089-2004-PA/TC, FJ 13-19). Es importante señalar que lo indicado respecto del principio de solidaridad, ya había sido manifestado por el citado órgano colegiado cuando resolvió la famosa demanda de inconstitucionalidad contra el Impuesto a las Transacciones Financieras (STC Exp. N° 004-2004-AI/TC, FJ 9).

Es importante tener presente que ambos principios constitucionales en nuestro ordenamiento jurídico tienen una conceptualización implícita, a diferencia del ordenamiento español que textualmente señala en el artículo 31 de su Constitución, que *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”*.

Por lo indicado en el párrafo anterior, en la Sentencia del Pleno Jurisdiccional del Tribunal Constitucional recaída en el Exp. N° 00053-2004-PI/TC de fecha 16.05.2005 se observa el análisis que este órgano colegiado realiza de los principios de igualdad, capacidad contributiva y no

confiscatoriedad, tomando en cuenta las sentencias a las cuales hacemos referencia en gran parte del presente trabajo de investigación.

Teniendo en cuenta el avance, en las primeras páginas del trabajo de investigación, de las conceptualizaciones de las figuras jurídicas de la CAG y el principio de seguridad jurídica, así como el contexto en el cual se delimitan en nuestro ordenamiento jurídico y tomando lo señalado en la doctrina iberoamericana y jurisprudencia nacional, veremos en el siguiente capítulo el análisis del problema respecto al posible conflicto en la aplicación de la CAG en el procedimiento de fiscalización de la SUNAT, y detallaremos el enfoque metodológico que venimos utilizando.



## CAPÍTULO II: ANÁLISIS DEL PROBLEMA

En el segundo capítulo del trabajo señalamos el enfoque metodológico utilizado tomando especialmente los estudios que se han realizado en el sistema tributario español, dado que su cláusula anti-elusiva general se encuentra vigente desde el 01.07.2004, por lo que ha influenciado en la conceptualización en el Perú. De igual forma, comenzamos a revisar la facultad de fiscalización de la SUNAT, y las similitudes en la aplicación de la CAG o GAAR, con algunos de los sistemas jurídicos de *common law* como el Reino Unido, dada la experiencia de su jurisprudencia y posterior necesidad de codificación; y en los países de Canadá, Nueva Zelanda y Australia, dado el primero es el ejemplo más antiguo en el continente americano (1988), y en el caso de los países de Oceanía, de su establecimiento a nivel mundial (1879 y 1915).

### 1. Enfoques metodológicos utilizados

El problema de investigación es verificar si la aplicación de la cláusula anti-elusiva general en el procedimiento de fiscalización definitiva de la SUNAT, podría tener un conflicto con el principio de seguridad jurídica respecto de los contribuyentes. Existen diversas posturas sobre este riesgo, dado que indican que la actuación de los auditores-fiscalizadores de la SUNAT puede caer en arbitrariedades al determinar que las figuras jurídicas de negocios realizadas por un contribuyente específico es un acto elusivo, al señalar que las mismas no responden a la finalidad económica del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

Dado esto hemos optado por usar el enfoque metodológico de argumentación jurídica constitucional, teniendo en cuenta que nuestra Constitución determina que nos encontramos en una economía social de mercado y observaremos si el establecimiento y aplicación de una cláusula anti-elusiva general se adecúa al modelo económico establecido.

El fundamento de esto es que, si bien existe una libertad de contratar no se puede amparar el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria en la misma sin que se establezcan límites para el goce de este derecho. Así como la potestad tributaria señalada en la Constitución se encuentra limitada por el principio de legalidad, seguridad jurídica e interdicción de arbitrariedad; la libertad de contratación también debe enmarcarse en aquellos principios emanados del derecho a la

igualdad: la capacidad contributiva y el deber de solidaridad. Lo indicado, ya lo ha sostenido nuestro Tribunal Constitucional en la jurisprudencia que hemos visto en el primer capítulo de la presente investigación.

Respecto del método de comparación, si bien no ahondamos profundamente, sí revisamos doctrina de autores que comparan estas figuras en el ordenamiento jurídico español y peruano.

Otro enfoque que es importante sea planteado es el impacto regulatorio que ha tenido en las empresas, ya que deben de realizar un planeamiento tributario más costoso respecto de los riesgos que puede acarrear una economía de opción que pueda ser calificada por la Administración Tributaria del Gobierno Central, como elusiva. Con la aplicación de la Norma XVI existe mayor riesgo que en un probable procedimiento de fiscalización se estipule que la figura jurídica indicada no responde a la causa económica de los actos realizados, debido a que determine que es una figura “anómalo o artificiosa”, y solamente fue utilizada para evitar la realización de la hipótesis de incidencia determinada en la norma tributaria, realizando un ilícito atípico con el fin de reducir su carga tributaria o acogerse a un beneficio tributario de forma impropia.

La aplicación de la cláusula anti-elusiva general evidentemente tiene un impacto en los agentes económicos del mercado, en especial en las empresas, dado que se han establecido penalidades si se determina la elusión, no sólo para las personas jurídicas sino también para los sujetos a cargo de la dirección y el establecimiento de la política de planeamiento tributario como responsables solidarios. Veremos esto cuando examinemos la necesidad, idoneidad y razonabilidad para el establecimiento de la norma anti-elusiva general en nuestro ordenamiento jurídico, ya que observamos que esta se justifica desde muchas ópticas, incluyendo las recomendaciones de la OECD para evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS), especialmente en la Acción 5 de dicho estudio que trata sobre combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.

Ahora bien, en el presente trabajo utilizamos una investigación cualitativa al revisar con apoyo de la doctrina iberoamericana y jurisprudencia peruana las figuras jurídicas materia de estudio: la cláusula anti-elusiva general y el principio de seguridad jurídica, así como describir y explicar la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, en el procedimiento de fiscalización de la Administración Tributaria del Gobierno Central peruano.

Por lo indicado la investigación es descriptiva, respecto de problemática señalada, con el fin de llegar a la conclusión si tal cual como se ha establecido la Norma XVI nos encontramos ante un quebrantamiento de principios constitucionales o en cambio es un desarrollo necesario que responde a nuestra economía social de mercado establecida.

## **2. La aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del T.U.O. del Código Tributario en el procedimiento de fiscalización de la SUNAT**

Las Administraciones Tributarias se encargan de realizar la gestión del cumplimiento tributario. Para esto deben garantizar que los contribuyentes cumplan sus obligaciones tributarias cerrando las llamadas “brechas de cumplimiento” que son: la inscripción, documentación y registro de operaciones, declaración, pago y veracidad.

Para realizar dichas labores se dota a SUNAT de diferentes facultades, siendo la facultad de fiscalización la encargada de cerrar la última brecha de cumplimiento, aquella respecto de los contribuyentes que evaden y eluden, es decir la brecha de veracidad entre el impuesto declarado por los contribuyentes y el impuesto potencial de acuerdo a lo definido por ley, en la realización de la hipótesis de incidencia. Lo indicado fue priorizado en el Plan Estratégico Institucional de los años 2018-2020 de la Administración Tributaria, el cual fue aprobado mediante Resolución de Superintendencia N° 189-2017/SUNAT.



## 2.1. La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria

El gravar las actividades económicas de los ciudadanos no es dado sólo porque nos encontramos ante un omnipotente Poder Estatal, sino que se fundamenta en que todo ciudadano debe contribuir a poder sufragar los gastos necesario para que la Administración Pública pueda solventar los servicios públicos que se brindan a la ciudadanía en general, lo cual corresponde a que la república del Perú se establece como un Estado Social y Democrático de Derecho; y responde, como vimos en el capítulo respecto al marco teórico, en el principio de capacidad contributiva y el principio de solidaridad.

Conforme a lo señalado en el párrafo anterior, el procedimiento de fiscalización surge como un mecanismo para verificar la veracidad de las declaraciones juradas de los contribuyentes, pero siempre dentro de los límites como las garantías y derechos fundamentales de las personas. Este mecanismo para dotar a la Administración Tributaria con dichas potestades es el de la atribución de potestades administrativas por ley, es decir son las normas las que atribuyen las potestades a la administración pública. Por esto podemos decir que las normas son tanto la fuente como el límite de la actuación de la Administración Tributaria.

El Tribunal Fiscal señala que la facultad de fiscalización le permite a la Administración Tributaria requerir a los contribuyentes para que le proporcionen la información ya sea tributaria o aquella que considere pertinente *“con la cual pueda determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, teniendo en consideración los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios”* (RTF N° 09515-5-2004).

Si bien la función de fiscalización es primordial para el cumplimiento de la finalidad de la Administración Tributaria, esta debe ejercerse de modo que no se lesionen los derechos de los contribuyentes. Por este motivo es importante que la actividad de la misma mediante sus auditores-fiscalizadores sea acorde con los principios establecidos en la Ley del Procedimiento Administrativo General, para que no sufran arbitrariedades por parte del uso de la facultad fiscalizadora, y siguiendo lo establecido en normas de rango constitucional y legal que regulan el desarrollo de dicho proceso (Martel, 2014, pp. 220 – 223), esto es tanto la normativa dada en los

artículos 59 al 80 del Código Tributario, y la respectiva normativa reglamentaria emitida por delegación expresa, como lo es el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, y la normativa recientemente emitida para la aplicación de la CAG materia del presente trabajo de investigación; por lo que si sigue el marco legal establecido no se afecta el principio del debido procedimiento, al no ocurrir una irregularidad en su desarrollo (STC Exp. N° 327-2001-AA/TC FJ. 3).

López indica que los mismos son principios generales del derecho en su proyección procedimental, que de por sí no son un grupo cerrado, sino que han sido delimitados no solo por la doctrina, sino también por la legislación de modo que se pueda determinar aquellos esenciales (1992, pp. 20-34).

Los principios generales del derecho tienen un rol esencial, ya que además de interpretar las normas sirven “*de bases para la construcción jurídica y facilitar la labor del operador de derecho*”, y adicionalmente sirven para resolver las cuestiones que puedan ocurrir en la aplicación de las normas administrativas (Guzmán, 2009, p. 228).

Llaque, Maurrufo, Quiroz, Saucedo y Talaviña señalan que el objetivo global de la fiscalización es “*obtener un grado de certeza razonable de que el contribuyente ha determinado en forma correcta su obligación tributaria*”, para esto determinará si la información financiera y contable con incidencia tributaria cumplen una certeza en los estados financieros y concentrará su labor en los puntos críticos de los rubros de los estados financieros que le figuren cifras erróneas (2019, p.55).

Por lo señalado, es muy importante que se observe el historial de cumplimiento del contribuyente, así como entender el negocio, a fin de definir el enfoque y el alcance de la auditoría de acuerdo con la evaluación de riesgos de fraude que pueda haber realizado tomando en cuenta el procedimiento analítico de la información que posea y los factores de riesgo evaluados (Llaque et al, 2019, pp. 32-37).

El procedimiento de fiscalización deberá respetar los principios de legalidad, impulso de oficio, razonabilidad, imparcialidad, verdad material, presunción de veracidad, y conducta procedimental tipificados en el Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General. De igual forma, se debe otorgar al contribuyente la oportunidad de ejercer sus derechos, ya sea en su manifestación de derecho a ser oído, a que se le notifique válidamente de modo que pueda ejercer su derecho de defensa, y a ofrecer pruebas y tomar conocimiento de los actuados en el expediente de fiscalización; todo esto con el fin de que obtenga una resolución fundada y correctamente motivada en derecho en un plazo razonable.

Adicionalmente, es importante verificar los límites que el Tribunal Constitucional establece a la tributación, esto es que debe ser acorde con el principio de capacidad contributiva, el principio de no confiscatoriedad, y los derechos fundamentales de las personas y empresas: intimidad personal, secreto profesional, secreto bancario, libertad de empresa y reserva tributaria.

Debido a lo señalado en los párrafos anteriores, SUNAT siempre debe de respetar el debido proceso en el ejercicio de la facultad de fiscalización, determinada en el artículo 62 y siguientes del Código Tributario, al verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los administrados y los derechos que posee, según lo indicado en los artículos 87 y 92 del citado cuerpo legal.

El procedimiento de fiscalización de SUNAT, se encuentra regulado por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF, que define al mismo en el artículo I del Título Preliminar como aquel en el cual la Administración Tributaria *“comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria, así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la Resolución de Determinación y de ser el caso, de las Resoluciones de Multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento”*.

Por eso es importante tener presente que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el contribuyente siempre puede ser, dentro del plazo de prescripción respectivo, revisada por la Administración Tributaria mediante una simple verificación o ya mediante un procedimiento de fiscalización propiamente dicho.

Teniendo en cuenta lo anotado, si se observa omisión o inexactitud en la información proporcionada o deuda determinada esta podrá ser corregida por SUNAT, emitiendo la Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago que corresponda. Es importante precisar que, en este caso particular, las órdenes de pago se emiten conforme lo indicado en los numerales 3 y 4 del artículo 78 del T.U.O. del Código Tributario.

Con la verificación de la información tributaria, contable y toda aquella relevante, la Administración Tributaria logra cumplir los objetivos de la auditoría tributaria fiscal, los cuales podemos señalar son:

- a) Determinar el correcto cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes.
- b) Verificar que la información corresponda a operaciones registradas y que cuente con la respectiva documentación sustentatoria.
- c) Contrastar las prácticas contables con las normas tributarias a fin de detectar diferencias temporales y/o permanentes y establecer reparos tributarios.
- d) Descubrir indicios de delito tributario, de existir.
- e) Lograr el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias del contribuyente, que despierte su conciencia tributaria hacia un cambio de comportamiento

Consideramos, que el último objetivo es el más importante, ya que es un este riesgo permite reducir el universo de evasión y elusión existente, que mencionamos en el primer capítulo del presente trabajo de investigación.

## **2.2. La regulación normativa de la aplicación de la Norma XVI en el procedimiento de fiscalización de la SUNAT, y sus similitudes con la normatividad comparada**

La facultad de SUNAT para aplicar la cláusula anti-elusiva general contenida en la Norma XVI se suspendió en el año 2014 con la Ley N° 30230, dado que en el primer párrafo del artículo 8 se establece la suspensión de la facultad de SUNAT para aplicar los párrafos segundo, tercero y cuarto de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario para los actos, hechos y situaciones producidas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1121 (esto es,

antes del 19.07.2012); hasta que se establezcan los parámetros de fondo y forma para que la aplicación sea sobre bases objetivas y justificadas, para garantizar que las decisiones emitidas por SUNAT sean uniformes y consistentes.

Por este motivo, desde el año 2018 se emiten diversas normas complementarias con el fin de establecer un procedimiento conocido por los contribuyentes, para que el uso sea sólo en casos especiales, y no caer ante lo que algunos estudiosos del derecho tributario temen: el auditor-fiscalizador con un criterio cerrado, que pueda llegar a calificar todas las transacciones que el contribuyente realice como una conducta elusiva.

El establecimiento de normas complementarias se inicia, gracias a las facultades legislativas otorgadas al Poder ejecutivo, lo que permitió la dación del Decreto Legislativo N° 1422 con el cual se incluye el artículo 62-C en el Texto Único Ordenado del Código Tributario, que a su vez establece los parámetros base a ser especificados en el recién llegado Decreto Supremo N° 145-2019-EF, que por decirlo de algún modo “reglamenta” la aplicación de la Norma XVI.

Dado que la elusión tributaria es una conducta que requiere preparación y ser desarrollada tanto en el área legal, como contable y de decisión gerencial, es que un correcto planeamiento tributario no puede dejar de estar dentro del ámbito de acción de un buen y “diligente” representante legal. Lo indicado se observa en la exposición de motivos del citado Decreto Legislativo N° 1422, tomando en cuenta la normatividad francesa, chilena y española, ya que si los representantes legales realizan comportamientos orientados a pagar menos tributos y obtener ventajas tributarias indebidas, no propias del negocio, se les categoriza como responsables solidarios, presumiendo la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades si aprobaron actos elusivos siempre que el mismo sea el que apruebe actos, relaciones o situaciones económicas destinados a obtener indebidamente ventajas tributarias.

Es importante mencionar que, si bien la cláusula anti-elusiva general en la República de Chile se estableció en el año 2014, con posterioridad al ordenamiento peruano, presenta en su norma base un mayor desarrollo, dado que mediante la Ley N° 20.780 de fecha 29.09.2014 se incorpora

en su Código Tributario los artículos 4 bis, 4 ter, 4 quater y 4 quinquies, donde desarrollan el procedimiento, que recién se puede apreciar en nuestro país, con la inclusión del artículo 62- C del Código Tributario mediante el Decreto Legislativo N° 1422 de fecha 13.09.2018, y la posterior “reglamentación” de fondo y forma.

Desde un inicio, como se puede apreciar en el Informe de la Comisión de Hacienda en la dación de la Ley N° 20.780, el fundamento de la inclusión de la CAG en la reforma tributaria chilena se debe a que como bien mencionan su Administración Tributaria del Gobierno Central había “*sufrido un estancamiento en su proceso modernizador*”, con una evasión de hasta el 26 % de su Impuesto al valor agregado (IVA) similar a nuestro Impuesto General a las Ventas (IGV), buscando sancionar a los contribuyentes y asesores tributarios que diseñan planificación tributaria agresiva, que cae en la elusión (Biblioteca del Congreso de Chile, 2014, p.6). Este dato, es relevante para ver que el incumplimiento relevado es mucho menor al nuestro, dado que como se revisó en el Capítulo I, el incumplimiento por evasión y elusión del IGV en el año 2018 fue del 32.9 % conforme lo indica el Ministerio de Economía y Finanzas del Perú.

Lo indicado en los párrafos anteriores es observado por Anguita (2020) en su exposición realizada en las II Jornadas Chilenas de Derecho Tributario, donde analiza la influencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) y su influencia en la aplicación de la CAG en Chile, al indicar que la dación de la cláusula se motiva en el abuso de las formas jurídicas y la simulación, el principio de sustancia sobre la forma, el *business purpose test* y la protección de los derechos de los contribuyentes ante la CAG. Señala esto último dado que indica que la economía de opción, al igual que en la reglamentación peruana, es permitida en Chile y que siempre debe estar presente que se brinde la debida certeza jurídica e ir en contra del uso abusivo de la facultad otorgada a las Administraciones Tributarias.

Anguita (2020) revisando la casuística europea (C-100/99 Emslad-Starke) señala que siempre se debe tener presente que, si bien la constatación de una práctica abusiva exige elementos objetivos, es importante la presencia de un elemento subjetivo que es la “*voluntad de obtener un beneficio resultante de la normativa (...) creando artificialmente las condiciones exigidas para su*

*obtención*”. Adicionalmente, el autor analiza el caso *Halifax*, donde el TJUE, además de lo señalado en el párrafo anterior para definir un abuso de derecho, indica que deben tutelarse las situaciones de buena fe por parte de los contribuyentes, a tenor de la seguridad jurídica, la cual se destruiría, con la construcción artificiosa de obligaciones tributarias, y que la tributación correcta debe hacerse de acuerdo con la esencia de la operación, y redefinir las operaciones, pero sin llegar a tener que tributar más allá de lo que hubiera sido normal de no realizarse el fraude a la ley tributaria.

Otro famoso caso al cual hace mención Anguita (2020) revisando la jurisprudencia europea es “Casos Daneses” (Asuntos acumulados C-116/16 y C-117/16 de fecha 26.02.2019) en donde se revisa a empresas danesas que derivaban beneficios a empresas cuya residencia fiscal se encontraba en Luxemburgo y Chipre, de modo que se veían beneficiados por las directivas europeas en materia de retenciones en la fuente respecto de pagos a sociedades relacionadas ubicadas en países miembros. Sin embargo, se observó que los beneficiarios efectivos se encontraban en terceros países fuera de la Unión Europea (UE) a los cuales se les trasladaba finalmente los beneficios, por lo que de esta forma estaban usando en forma abusiva la normativa de la UE lo que motiva que se establezca que *“los tribunales nacionales deben denegar a un contribuyente el (citado) beneficio, aunque no existan disposiciones de Derecho nacional o convencional que contemplen tal denegación”*.

Lo indicado por el Tribunal Europeo es muy importante ya que como bien señala García Novoa (2020), el poder tributario no es global ni comunitario, sino propio de cada Estado, a diferencia del poder presupuestario y monetario en la Unión Europea, por lo que se debe tener a la Constitución, como el instrumento necesario para armonizar las normas supranacionales y armarlo en forma conjunta con las mismas, dadas las últimas tendencias de internacionalización de normativa tributaria, como se puede observar en la adecuación legal de los países miembros de la OECD o que pretenden ingresar, al hacer propias las recomendaciones de las BEPS, de las que hablamos en la introducción del presente trabajo.

Ahondando en su examen, García Novoa (2020) sostiene que, si bien la parte orgánica de la Constitución “*organiza el Estado y el poder tributario, como una de las expresiones del poder constitutivo*”, se debe tener presente que la parte dogmática de la Constitución se refiere a los derechos de los ciudadanos y a estos como contribuyentes; por lo que se debe tener siempre presente el derecho a la propiedad, que se puede ver condicionado por el pago de impuestos. Teniendo en cuenta lo señalado, es fundamental que la tributación se realice de acuerdo con la “capacidad económica del ciudadano”, evitando lo que denomina como el “*excessive tax burden*”, ante una carga fiscal desproporcionada, y el principio de igualdad, entre los residentes y no residentes comunitarios.

Regresando a la aplicación de la Norma XVI en la realidad jurídica nacional, es importante señalar que la determinación que el sujeto pasivo ha realizado un comportamiento elusivo, únicamente podrá realizarse en una fiscalización definitiva y no parcial, ya que es más conveniente que se revisen todos los elementos de la obligación tributaria.

Adicionalmente, se toma la opción que sea la Administración Tributaria la que posea la carga de la prueba respecto a que efectivamente se cometieron hechos elusivos y no simplemente la práctica de una economía de opción. Esta opción es la compartida por Francia, Italia, Japón, Holanda, y el Reino Unido; a diferencia de otras legislaciones en la que la carga de la prueba es del contribuyente (Suecia, Singapur, Australia, Brasil, Estados Unidos, Corea del Sur, Irlanda) o en todo caso compartida como en Polonia, Suiza, Sudáfrica, Turquía, Indonesia, Canadá y Alemania (EY Abogados, 2015, pp.31-32)

Es necesario indicar que si bien en la mayor parte de los sistemas tributarios el proceso de aplicación de una CAG es realizado directamente por la Administración Tributaria en virtud de la facultad de fiscalización, al determinar que la operación revisada queda dentro del alcance de la norma citada, en el Perú influenciándose en la normatividad canadiense, australiana, española o colombiana existente, se establece un Comité “Revisor”, como un elemento que permitirá la más segura aplicación de la cláusula anti-elusiva general.



El establecimiento de un comité es parte de un procedimiento garantista de la seguridad jurídica de los contribuyentes, cuya constitución como bien señala Luna Victoria, usualmente se diseña como parte del procedimiento de fiscalización en el cual el auditor, dados los elementos compilados en la fiscalización realizada a las actividades del contribuyente, establece la aplicación de la cláusula anti-elusiva general (2018, pp. 505-508).

El citado autor propone que, “*para que el procedimiento constituya el espacio donde se debe probar la elusión y verificar que la aplicación de la CAG no vulnera la seguridad jurídica*” la Comisión o Comité debe ser, para su opinión, integrado en forma mixta por funcionarios y representantes de entidades autónomas a la SUNAT, y con un conocimiento amplio no sólo en temas tributarios, sino también en derecho civil, comercial y constitucional, de modo que tengan como competencia no sólo el ver la correcta aplicación de la CAG en el caso específico de una fiscalización a cargo de un auditor responsable, sino también la responsabilidad de responder consultas que puedan realizarse, y cuyos informe de respuesta tengan un “efecto vinculante” para ambas partes, dándole las características de un tribunal más que un ente consultivo. También sugiere como último elemento del citado procedimiento garantista que adicionalmente se instaure una instancia especial ante el Tribunal Constitucional que revise la aplicación de la CAG respetando los derechos y principios constitucionales, con especial relevancia en la seguridad jurídica (Luna Victoria, 2018, pp. 505-508).

Lo indicado por Luna Victoria, de lo que señala sería “la comisión como garante”, tiene similitudes con la aplicación de la “*General anti-avoidance rule*” (GAAR) en el ordenamiento tributario británico, que veremos con detalle más adelante. Decimos esto, dado que cuando los auditores verifican una estructura empresarial que tributariamente comete un abuso de derecho, deben señalar al contribuyente la posible aplicación de la GAAR, en la que se estipulará los ajustes fiscales a realizar para normalizar los actos elusivos realizados, de modo que pueda presentar sus descargos legales.

Esto ayudará a determinar si el planeamiento fiscal que se imputa elusivo era la vía razonable para lograr la aplicación de una norma que le daba un resultado fiscal ventajoso, o son actos

artificiosos que aprovechan las lagunas legales que puedan existir; y en forma más general si analizando las figuras legales realizadas nos encontramos ante una estructura que realiza abuso del derecho y no es jurídicamente razonable que se sustente su legal existencia.

Si bien el planeamiento fiscal o tributario es un conjunto coordinado de comportamientos orientados a optimizar la carga fiscal, ya sea para reducirla, eliminarla, o para gozar de algún beneficio tributario que se puede realizar en forma lícita (Villasmil, 2017, p. 124), llega a ser agresivo cuando quiere minimizar la carga tributaria general, de una empresa o grupo empresarial, y a la vez maximizar sus ganancias obteniendo un beneficio tributario indebido, lo cual se observa en mayor frecuencia cuando en actividades internacionales se busca eliminar la doble tributación en un contexto de negocios a nivel internacional, ya que aprovechan las brechas de la normatividad existente para trasladar las ganancias artificialmente a ubicaciones de baja nula imposición. Esto llevó, como indicamos anteriormente, al desarrollo de las BEPS por parte de la OECD; y que se materialicen en un control efectivo mediante el establecimiento de cláusulas anti-elusivas específicas y generales.

En el caso peruano, este Comité Revisor al cual hace mención el artículo 62-C del Código Tributario, y que desarrolla el “reglamento” dado en el Decreto Supremo N° 145-2019-EF, estará conformado por personal de la SUNAT, que deberá cumplir una serie de requisitos de idoneidad (abogado o contador) y experiencia no menor de diez años de labores de determinación tributaria y/o auditoría y/o interpretación de normas tributarias desempeñadas en el sector público. El motivo de esto último es que la determinación del hecho imponible es de exclusiva responsabilidad originaria del Comité, por lo que las decisiones que adopte por mayoría sobre la existencia o no de elementos suficientes para aplicar la respectiva cláusula anti-elusiva serán de carácter vinculante únicamente para el órgano de fiscalización que lleve a cabo la misma. Su decisión no es un acto impugnabile, a diferencia de las resoluciones de determinación que se emitan en el cierre del procedimiento de fiscalización, pero es importante tener presente que la inobservancia de la decisión del Comité si conllevaría a la nulidad del procedimiento.

Respecto a la actuación del citado Comité Revisor, Fernando Tejada argumenta que la actuación del mismo *“dentro de un procedimiento de fiscalización definitiva no se encuentra enmarcada*

*dentro de la facultad de fiscalización de la AT (Administración Tributaria) establecida en el artículo 62° del Código Tributario”, por lo que su actuación para el citado autor, atenta contra el derecho al debido procedimiento de los contribuyentes (2020, p. 44).*

Ante esto, es importante tener en cuenta que, el principio del debido procedimiento va más allá de ser una simple regla y como bien señala Díaz (2020), y se explicará en el tercer capítulo de este trabajo, debe tenerse en cuenta que el debido proceso es un principio con un ámbito de aplicación bastante amplio, lo cual conlleva a que las exigencias específicas no sean siempre las mismas, sino que sobretodo se adapten a los fines del proceso o procedimiento. Por lo señalado, consideramos que el establecimiento del Comité Revisor en el código con la inclusión del artículo 62-C y su posterior desarrollo en el Decreto Supremo N° 145-2019-EF, ya de por sí plasma en la norma el desarrollo de la facultad de fiscalización cuando en un procedimiento de fiscalización definitiva se aplique la CAG.

Bien indica el Tribunal Fiscal, que el procedimiento de fiscalización no debe ser evaluado analizando por separado cada acto sino en forma integral, ya que la facultad de fiscalización establecida tiene su desarrollo en las diversas actuaciones que realice SUNAT durante todo el proceso, como lo sería la actuación del Comité. Esto permitirá elaborar la conclusión más acertada sobre la correcta determinación realizada, y si se aplicaría la CAG, al considerar la realización de actos elusivos, ya que no ha determinado el contribuyente la deuda conforme a su real capacidad contributiva en las actividades económicas del periodo fiscalizado dejando siempre vigente su derecho de defensa en las instancias respectivas, en caso cuestione a la respectiva Resolución de Determinación y/o multa (RTF N° 09515-5-2004).

La dación de los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la CAG ha sido realizada tomando en cuenta lo que la doctrina señaló en su oportunidad como sugerencias para establecer varios controles y por lo menos señalar cuales podrían ser las conductas que podrían ser consideradas por la SUNAT elusivas perseguibles, con el fin de huir de la arbitrariedad dentro de un procedimiento de fiscalización. (Zuzunaga, 2013, pp. 64-65), así como la normativa comparada.

Otro aspecto a resaltar es el establecimiento de la carga de la prueba en la Administración Tributaria, de modo que no sólo las acotaciones (esto es los reparos a la contabilidad presentada y determinación de deuda por parte del contribuyente), deben ser debidamente sustentadas, sino también que nos encontramos ante actos elusivos que fundamentan la aplicación de nuestra Norma XVI.

De esta manera, con la normatividad establecida y según la visión de la Administración Pública, dado que la Norma XVI tiene como objetivo hacer frente a formas de elusión que no han sido objeto de otras normas especiales específicas, es SUNAT la que deberá tener la carga de la prueba que efectivamente la ventaja o ahorro tributario se ha conseguido con el acto artificioso e impropio y definir el acto usual o propio, así como los efectos jurídicos o económicos de ambos y en qué son similares. El contribuyente será el encargado de revertir las alegaciones en contra realizadas por el agente fiscalizador.

Esa mayor carga para la Administración Tributaria no se aprecia cuando nos encontramos en la aplicación de una cláusula anti-elusiva específica, en la que la carga de la prueba de no encontrarse en ese supuesto es del contribuyente (Iannacone, 2018, pp. 408- 409).

Si bien la cláusula anti-elusiva general es en esencia de amplia aplicación, se busca que SUNAT realice la labor adicional de establecer cuáles serían las situaciones y consideraciones que se revisarán para la aplicación de la norma anti-elusiva general. De esta forma se señalan los negocios elusivos típicos de modo que los deudores tributarios, terceros, asesores tributarios y la doctrina nacional existente, tendrán la información de que escenarios legales los puede llevar a la aplicación de la norma anti-elusiva general.

Esta tipificación fue dada a conocer en el primer trimestre del 2020, dado que la Administración Tributaria estableció cinco conductas elusivas, lo cual es calificado como *“un acierto ya que, independientemente de la consideración que el contribuyente tenga de dichas situaciones y estructuras, la postura de la SUNAT respecto de aquellas ya está dada”*. La tipificación de las conductas elusivas lleva a disuadir su uso al contribuyente, dado que se adelanta la opinión que en

caso se determine este tipo de operaciones en una fiscalización, la Administración Tributaria aplicará la CAG, y determinará responsabilidades (Sotomayor, 2020).

Lo indicado en el párrafo anterior, es un avance en el establecimiento de un procedimiento específico para la aplicación de la CAG en el ordenamiento tributario nacional, lo cual es una primera aproximación a la Guía de aplicación de la cláusula anti-elusiva general británica (HMRC's GAAR Guidance), donde se explica cómo opera la cláusula anti-elusiva, el objetivo, así como especificar ejemplos en los cuales se aplicaría y el procedimiento a llevar, y que también se puede apreciar en el Catálogo de esquema tributarios presentado por el Servicio de Impuestos Internos (SII) de la República de Chile, en el marco de su Plan de Gestión de cumplimiento tributario, que en la nueva edición del año 2020, ya tomando el impacto de las consecuencias de la pandemia del Covid-19 consta de cincuenta y cinco (55) figuras o esquemas tributarios susceptibles de ser fiscalizados con mayor probabilidad. El elaborar este documento le permite dar a conocer a los contribuyentes las planificaciones de las cuales ha tomado conocimiento y que podrían ser potencialmente esquemas de elusión tributaria, por simulación o abuso de derecho y que podría devenir en aplicación de la CAG.

El presentar a los contribuyentes estos esquemas, le ha permitido al SII de Chile, a través de su Oficina de Análisis de la Elusión, recibir consultas de los sujetos activos del sistema tributario, en uso de la facultad dada al contribuyente por el artículo 26 bis del Código Tributario chileno. Esto sirve a la citada Administración tributaria para verificar si las planificaciones tributarias realizadas por estos pueden ser consideradas agresivas y elusivas, y realizar las acciones pertinentes (SII, 2020, pp. 3-4).

Es importante indicar que mediante la modificación dada por la Ley N° 30296 de fecha 31.12.2014, es posible que los contribuyentes puedan hacer consultas particulares, en forma similar en nuestro ordenamiento jurídico, amparados en lo establecido en el inciso i) del artículo 92 y el artículo 95-A del Código Tributario vigente, dado que es un derecho de los administrados, entre otros, formular consultas y obtener la debida orientación respecto de las obligaciones tributarias.

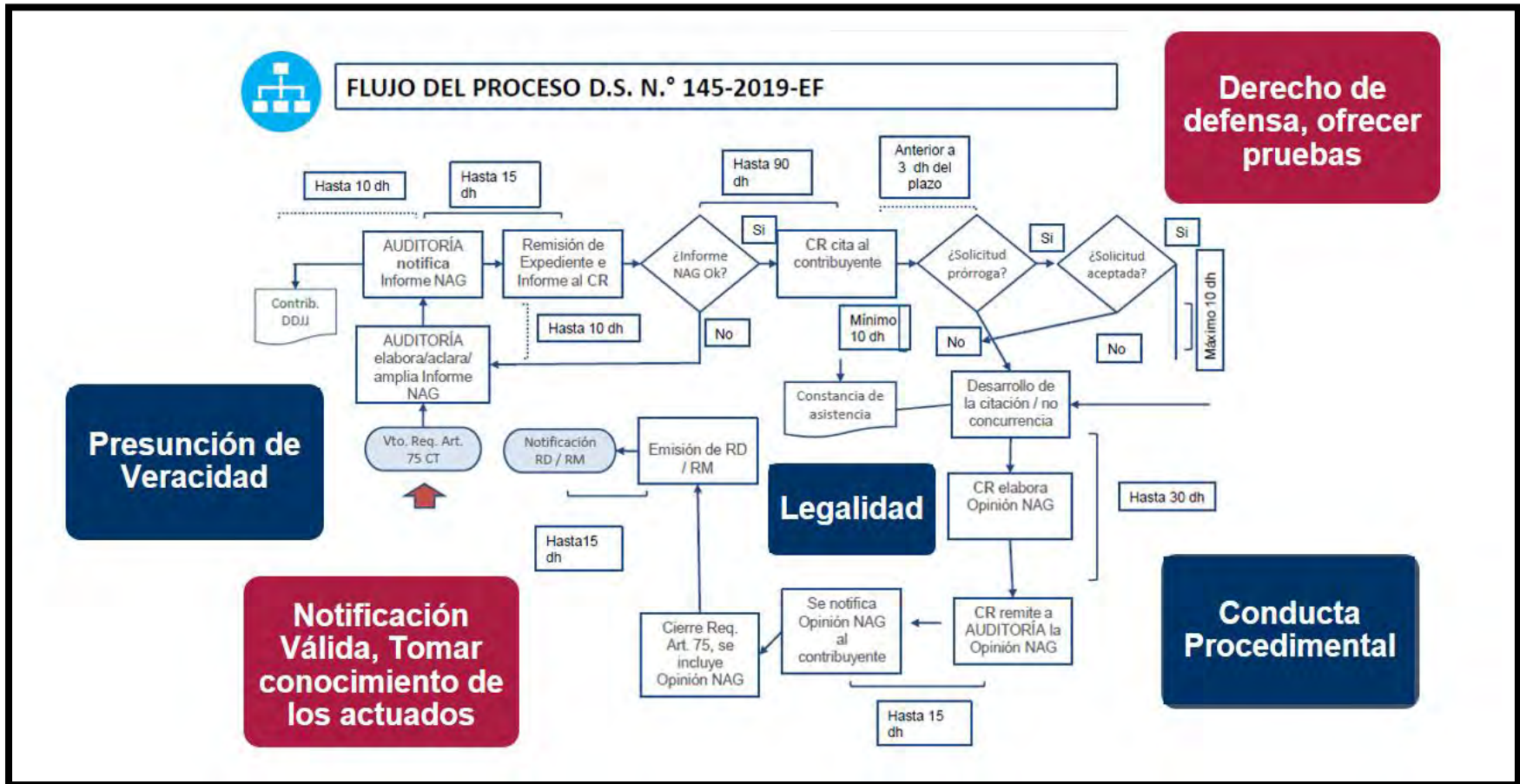


Figura 3. Adaptado de: Procedimiento para aplicación de la CAG (Gerencia de Normas Tributarias de la INJT – SUNAT, 2019).

Como observamos en la figura N° 03 que diagrama el flujo del proceso establecido en el Decreto Supremo N° 145-2019-EF, en el desarrollo de las etapas se aprecia que se respetan diversos principios generales del derecho administrativo, en especial el debido procedimiento.

El principio constitucional del debido procedimiento, como bien lo señala reiterada jurisprudencia constitucional constituye un derecho fundamental, ya que le permite tener el derecho a ser oído, a ofrecer y producir pruebas, así como a tener una decisión fundamentada, dado que si carece de motivación nos encontraríamos ante la nulidad de un acto administrativo; y sobretodo derecho a que el procedimiento sea resuelto en un plazo razonable que le permita poder defender sus intereses adecuadamente y obtener una resolución “justa”, esto es que dicho acto administrativo se emita en aplicación de una norma jurídica vigente a los supuestos de hecho del caso concreto.

Por este motivo, es claro señalar de la necesidad del principio de interdicción de la arbitrariedad y que la decisión de la Administración Tributaria no sea un acto discrecional, sino se siga parámetros objetivos, lo que motiva la enumeración de los parámetros de fondo indicados en el capítulo II del citado decreto supremo (Guzmán, 2009, pp. 230-237).

Tarsitano, cuando revisa la inclusión de la Norma XVI en nuestro ordenamiento jurídico, considera legítima la reacción de cada Estado de aplicar una cláusula anti-elusiva general contra la elusión tributaria en función de los principios de derecho de generalidad, igualdad y capacidad contributiva; y además como poco a poco se ha ido construyendo por la necesidad, los conceptos claros de elusión, evasión y economía de opción (2014, p.41), de modo que se pueda identificar cuáles conductas deben ser recalificadas.

### **3. La experiencia de la aplicación de la cláusula anti-elusiva general (CAG) o general anti-avoidance rule (GAAR), en países del *Common Law*: Reino Unido, Canadá, Australia y Nueva Zelanda.**

Como bien hemos ido señalando en las páginas anteriores, respecto de la aplicación de la GAAR en países de *common law* y del derecho continental, existen diversas acciones que tienen un símil en el desarrollo de la CAG en el Perú. Tomando en cuenta lo indicado, primero veremos los eventos

en la jurisprudencia británica que llevó a la nación de gran raigambre jurisprudencial a codificar su GAAR, para luego ver sus similitudes y la de otros ordenamientos como el canadiense, australiano y neo zelandés, su influencia entre ellos, y como esta ha llegado a plasmarse en nuestra normativa.

### **3.1. Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.**

Revisando autores del *common law*, vemos que la profesora Mazur explica que, en un primer momento la judicatura inglesa en el famoso caso *Inland Revenue Commissioners v. Duke of Westminster* [1936] A.C. 1, 19 TC 490, estableció el principio del Duque de Westminster el cual señala que todo hombre tiene el derecho a poder ordenar sus asuntos de modo que el impuesto que grava sus operaciones económicas sea menor de lo que sería de otra manera (siempre y cuando sea lícito y real), por más que esto no sea apreciado por los comisionados de Hacienda o por los demás contribuyentes, el contribuyente no puede verse obligado a pagar mayores impuestos (2012, p. 568).

Lo indicado en el párrafo anterior se dio cuando la Administración Tributaria británica era más indulgente con el abuso del derecho en actividades elusivas y como bien explica Freedman, dado que dicho principio se encuentra arraigado en la forma de pensar de los contribuyentes del Reino Unido era necesario que el Parlamento Británico establezca límites a estos comportamientos que no se pueden dar con la moralidad, sino con la legislatura, ya que cuando se verifican tantas actividades evasivas como elusivas, la forma de pensar de las Cortes va cambiando paulatinamente (2004, pp. 333-351).

Freedman, indica que esto se puede apreciar con el principio Ramsay establecido por la Casa de los Lores del Reino Unido, en *W. T. Ramsay Ltd. v. Inland Revenue Commissioners, Eilbeck (Inspector of Taxes) v. Rawling* [1982] A.C. 300 y el caso *Inland Revenue Commissioners v. Burmah Oil Co. Ltd.* [1982] S.T.C. 30; de modo que cuando las empresas arreglan etapas fantasmas en sus transacciones que sólo tienen el objetivo de ahorrar el pago de impuestos, el enfoque apropiado sería gravar el efecto de la transacción como un todo pero esto debe codificarse más que sólo dejarse al entender de la judicatura, ya que en muchos de los casos hay un recelo por crear sentencias anti abuso de derecho (2004, pp. 333-351).



Teniendo en cuenta la posición de la judicatura británica, se elaboró la *Finance Act 2013*, en vigor desde el 17 de julio del 2013, en la cual se verifica la exigencia de un doble test para su aplicación. El objetivo de esta codificación es la neutralización de esquemas de elusión fiscal altamente artificiosos, acogiendo un enfoque restrictivo, pero con un margen para la planificación fiscal, muy similar al esquema peruano.

Martin nos explica que, a diferencia del caso peruano, la intervención en el procedimiento de verificar si es dable la aplicación de la *General anti-avoidance rule* es de un “panel de expertos independientes”, los cuales no forman parte de la Administración Tributaria británica (2014, pp. 82-83). Este panel tiene dos funciones principales: el brindar una visión externa de HMRC para evaluar si teniendo en cuenta todas las circunstancias existentes corresponde aplicar la GAAR como el curso regular de la acción con el fin de salvaguardar a los contribuyentes y aprobar la Guía de aplicación de la GAAR, por lo que es revisada por el panel de expertos, a fin de actualizarla e incluir las recomendaciones realizadas, ya que antes de la aplicación es necesario que siempre se pida su opinión, ya se unánime o se brinde posiciones individuales de sus miembros (Olesińska, 2013, pp. 74- 76)

De esta forma se estipula que tanto la posición de la Administración Tributaria (*HMRC - Her Majesty's Revenue and Customs*), como la del contribuyente serán evaluadas por un ente autónomo al que se le realiza la consulta, sobre la aplicación de la cláusula anti-elusiva general. Este comité denominado *General anti-avoidance rule Advisory panel*, se encuentra conformado por diez miembros y un secretario, que no son funcionarios de la Administración Tributaria, pero poseen una gran experiencia en tributación<sup>1</sup> ya sea como ex funcionarios de alta dirección del sistema tributario, catedráticos universitarios y expertos de la doctrina nacional, los cuales revisarán si es aplicable la GAAR y teniendo en cuenta los fundamentos de ambas partes emitirán su dictamen de si los actos de planeamiento tributario del contribuyente materia de análisis pasan el doble test de proporcionalidad y razonabilidad del *test arrangement* utilizado por el contribuyente.

---

<sup>1</sup> La conformación en el año 2020 del panel es presidida por John Whiting CBE, que adicionalmente a sus labores en el sector privado, ha sido director de la Oficina de Simplificación de Impuestos del Reino Unido, y actualmente es miembro de la mesa directiva de la Administración Tributaria Escocesa. En el siguiente enlace se puede tener acceso a la conformación actual: <https://www.gov.uk/government/groups/general-anti-abuse-rule-advisory-panel>

En el ejemplo de aplicación de la GAAR británica, un grupo de tres miembros del panel revisarán si nos encontramos ante efectivamente disposiciones de planificación fiscal fraudulentas y si se deben efectuar los ajustes respectivos, pero dicha disposición es preceptiva, mas no vinculante.

Dicho esto, en caso que la HMRC, a pesar de la opinión en contra del citado panel de expertos, determine la aplicación de la GAAR debe fundamentar su posición y proponer también los ajustes a efectuar, ya por los cauces ordinarios, para contrarrestar la ventaja fiscal debido a los ajustes fiscales elusivos detectados (Martín, 2014, pp. 101-108).

### 3.2. Canadá

En el año 1987, el Departamento de Finanzas de Canadá revisó que ni se tenía una norma que proveyera a la Administración Tributaria de las herramientas para atacar los esquemas de elusión, ni jurisprudencia que tomará acciones de control anti-elusivas argumentando actos jurídicos de los administrado elusivos por ausencia de propósito de negocios (*absence of business purpose*).

Por lo señalado, la GAAR fue adoptada en respuesta a la actuación de la Corte Suprema Canadiense de no aplicar la doctrina de *business purpose test* en el caso de *Stuart Investments Ltd v. Canada*. La Corte Suprema de Canadá, a diferencia de la jurisprudencia del Reino Unido, con el famoso caso *Ramsay*, rechazaba tomar en cuenta la doctrina del *business purpose test*, que condujo al aumento de acciones elusivas por parte de los administrados.

La introducción de la GAAR con el *White Paper* tuvo tres borradores y fue instaurada en el año 1988 en el cual se señala que la Administración Tributaria de Canadá (*Canadian Revenue Agency*) realizaría la aplicación de la GAAR cuando se observe una transacción (actos jurídicos) realizada con el fin de evadir la correcta tributación, ya sea porque den origen a un beneficio tributario o signifique una reducción de gravamen; y que en las transacciones económicas se evidencie un mal uso directo o indirecto o abuso de derecho de las disposiciones del CITA (*Canadian Income Tax Act*), esto es el Código Tributario canadiense.

Desde su inclusión en la legislación en el año 1988, de acuerdo con estadística hasta el año 2013, se han remitido 1,163 expedientes al Comité revisor, el cual ha recomendado el uso de la cláusula anti-elusiva general en 897 de esos casos. De ellos, 54 han llegado a litigio, de los cuales la Administración Pública ganó 28, aplicando la cláusula, de modo que no se aplicaron los beneficios tributarios buscados, evidenciado cuatro (04) casos que llegaron a la Corte Suprema de Canadá (SCC) dada la aplicación de la GAAR a fin de formar jurisprudencia (Steenkamp, Roeleveld & West, 2016 pp. 494 - 503).

En el análisis de las cuatro sentencias podemos señalar que la cláusula anti-elusiva general solo se aplica cuando “*la naturaleza de abuso (de derecho) de la transacción es clara*”, y que el Acta (GAAR) debe ser leída con un ojo de “*coherencia, predictibilidad y equidad*” (Steenkamp et al, 2016, p.500).

Al igual que se comienza a ver en el caso peruano, se han ido realizado diversas enmiendas legislativas por parte del Gobierno de Canadá a fin de clarificar la posición tomada en un inicio (y la aplicación de la cláusula por el Comité), como por ejemplo a la Circular IC88-2 del 21.10.1988 en la que se brinda ejemplos de actos de aplicación de la GAAR que se estableció en la Sección 245 de la CITA.

De esta forma, incluso la SCC estableció una guía de siete (07) pasos para la aplicación de la misma, basado sobre todo en la adecuada interpretación de la ley, viendo la planificación del contribuyente a la luz del contexto y propósito de las transacciones, siempre que se observe que las mismas fueron realizadas u organizadas principalmente para obtener un beneficio tributario.

Dado esto, en el caso Cophorne, la SCC señala que la GAAR es un mecanismo legal mediante el cual el Parlamento le confiere a la Corte el inusual deber de ir detrás de las palabras de la ley, a fin de determinar el objeto, espíritu y propósito de las disposiciones invocadas por el contribuyente (Hwong & Li, 2020, pp. 553).

### **3.3. Australia y Nueva Zelanda**

Hwong & Li nos señalan que ambos países de Oceanía, la discusión de la aplicación de la GAAR puede revisarse por un Tribunal Administrativo, o ir directamente ante una corte del Poder

Judicial. En Australia han llegado a la Corte Suprema cinco (05) casos, mientras que en Nueva Zelanda solamente dos (02) casos. Es particular la visión en estos dos países, dado que el establecimiento de la GAAR en Australia fue en el año 1915, como parte de la primera ley federal de tributación, llegando a la GAAR actual que data del año 1981 siendo su última modificación en el año 2013. En el caso de Nueva Zelanda, como mencionamos anteriormente es la primera en establecer esta cláusula en 1879 en la Acta de Valoración Patrimonial, y cuyo estatuto actual data del año 2007 (2020, pp. 543-545).

Ahora bien, continuando con nuestra revisión de la normativa del *common law*, y el ordenamiento jurídico de Australia y su influencia en Perú, observamos que el artículo 7 de nuestro “Reglamento”, presenta una gran similitud con lo señalado en la regulación de la aplicación de su GAAR en la Sección 177D de la *Income Tax Assessment Act* (ITAA), la cual en comparación con la normativa canadiense y neozelandesa, a pesar que en este último país se aplica desde 1879, es la más compleja dado que busca identificar hechos observables y circunstancias, que permita apreciar la creación de codificar “el test de relevancia jurídico-económica” (*business purpose test*), ya que lo que se quiere es ver no la intención del contribuyente, sino los actos realizados, por lo que si el propósito principal o dominante de la realización de este “esquema de actos jurídicos” es la elusión tributaria, deberá aplicarse la GAAR, al haberse obtenido un beneficio tributario de manera artificial y rebuscada (Hwong & Li, 2020, pp. 549-551).

De igual manera, si examinamos en el sistema legal australiano, los artículos 14 a 43 de la *Practice Statement Law Administration 2005/24*, verificamos que, dentro del procedimiento de fiscalización, el auditor informa al “*Tax Counsel Network*” en la Administración Tributaria, las operaciones llevadas a cabo por el contribuyente, y en las que se verificaría actos elusivos, para que una vez revisado por el “*Deputy Chief Tax Counsel*” se emita una resolución, contra la que el contribuyente puede alegar en contra de modo que la citada Comisión, estudie en forma conjunta ambas posiciones y tome la decisión respectiva (EY Abogados, 2015, p. 33).

Tanto en Canadá, Australia y Nueva Zelanda, la aplicación de la GAAR se realiza en transacciones, diseñadas para obtener beneficios tributarios de manera “artificial” o “rebuscada”. Cuando se analiza las decisiones de la Suprema Corte de Australia y Nueva Zelanda, en ambos casos señalan que la aplicación de la GAAR se realiza cuando los acuerdos (actos jurídicos)

carecen de sustancia económica en forma “flagrante, artificial y forzada” (Hwong & Li, 2020, p.558).

Olesińska revisa el papel de los Comités en la aplicación de la GAAR en los sistemas jurídico tributarios de Canadá y Australia indicando que en ambos casos sus funciones no son determinadas por normativa con rango de ley y que funcionan ligados a la Administración Tributaria, donde su papel es meramente consultivo por lo que se asume que su rol es relevante únicamente para esta. Adicionalmente, en su evaluación que el papel en el Comité canadiense es más cercano aún a la Administración Tributaria y trabaja en conjunto para ver la aplicación de la GAAR, ya que se encuentra conformado por expertos relacionados con la misma y parte de ella, por lo que es de la opinión que su función se encuentra más ligada y subordinada al cumplimiento de sus fines, que a realizar consultas; lo cual es matizado en el modelo del Comité australiano, ya que parcialmente se conforma con personal externo a la Administración. En vista de esto, y como ya se explicó, el modelo australiano ha sido tomado para las reglas de conformación del Comité del Reino Unido, con consideraciones de incluso llamar a los contribuyentes para que expongan casos a ser revisados y establecer una posición a futuro ampliando los casos tipo de su catálogo (2013, pp.71-78).

Cuando, la citada autora revisa el papel del *Comité de l'abus de droit fiscal* (CADF) en Francia, señala que en ese caso la revisión de la aplicación de la GAAR puede ser solicitada tanto por la Administración Tributaria, como por el administrado, caracterizándose por ser una entidad independiente, cuyos miembros son nombrados por el Ministro de Hacienda y no relacionados con la Administración, dando opiniones independientes en forma similar al Comité establecido en el Reino Unido. De lo revisado en su momento, Olesińska verifica que en Francia es la Administración Tributaria aquella que con mayor frecuencia solicita la opinión del Comité, dado que en caso su recomendación sobre el uso de la GAAR sea favorable a ella, se traslada la carga de la prueba al administrado (2013, pp. 81-83).

Lo señalado en este último punto del segundo capítulo nos hace apreciar, como el comportamiento de planificación tributaria agresiva llevó tanto en el derecho continental, como en el *common law*, de vertiente jurisprudencial, a codificar y esquematizar cuando nos encontramos ante un acto jurídico elusivo. La aplicación de la CAG o GAAR ha ido enriqueciéndose a lo largo del tiempo, lo que ha servido a nuestro país, entre otros que recién iniciaron con esta normativa en

los últimos años, a tenerlos como un modelo de aplicación para la inclusión en sus Códigos Tributarios, y como se vio en Perú, en establecer sus parámetros de fondo y forma.

Si revisamos el establecimiento del comité en el derecho continental, podemos ver en nuestra región a Colombia, donde se establece la conformación de un cuerpo colegiado conformado por “*el director de la DIAN (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales), el director de Gestión de Fiscalización, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y el superintendente de la superintendencia a la que corresponda la inspección, vigilancia y control de la entidad y el procurador general de la Nación*” (Grupo de Justicia Fiscal, 2020, p.21).

Nuestro país se observa más ligado al modelo del Comité canadiense, esto es conformado por un panel de expertos colaboradores de SUNAT, que son excepcionalmente parte de un procedimiento de fiscalización, pero con la diferencia que su decisión respecto a la aplicación de la Norma XVI, si es vinculante al auditor fiscalizador a cargo del caso y jefaturas correspondientes, ya que estas son las encargadas de realizar las visaciones necesarias para la emisión del respectivo acto administrativo; lo que en la práctica es algo similar a la actuación en Canadá, ya que es improbable que un auditor aplique la GAAR si no cuenta con la recomendación favorable de “*The GAAR Committee*”.

A continuación revisamos el último capítulo del trabajo, examinando las críticas recibidas al establecimiento y aplicación de la Norma XVI en Perú, así como la oportunidad en la cual efectivamente se aplicará la misma, verificando que todo el procedimiento establecido se encuentra enmarcado en los límites a la facultad de fiscalización, con lo cual el objetivo es no llegar a vernos en un abuso de las facultades concedidas a la Administración Tributaria.

## CAPÍTULO III: DISCUSIÓN

En el tercer apartado del trabajo de investigación nos centramos en la discusión respecto de si la normatividad dada en su conjunto para la aplicación de la Norma XVI en nuestro país se encuentra dentro del marco de los principios consagrados en la Constitución Política del Perú del año 1993. Para esto, primero veremos las principales críticas realizadas por los estudiosos del derecho tributario, para luego revisar cuándo nos encontramos en la oportunidad de aplicar la cláusula general y señalamos los principios constitucionales, además del principio de seguridad jurídica, que debe cumplir la actuación de la Administración Tributaria en todo procedimiento de fiscalización, especialmente en aquel que se determine el uso de la CAG. Principios que consideramos se configuran como límites a la facultad de fiscalización de SUNAT.

### **1. Críticas al establecimiento de la cláusula anti-elusiva general y normas complementarias**

Ahora bien, a pesar de la normatividad complementaria emitida, aún existen posturas que ven las mismas como insuficientes o peor aún como normas que van en contra de los principios constitucionales.

Un ejemplo de ello, respecto a las críticas a la dación de estas normas complementarias, es lo señalado por la Sociedad Nacional de Industrias (SNI) que indica que la aplicación de la Norma XVI afecta a los administrados al ir en contra del principio de irretroactividad, la presunción de inocencia, el principio de predictibilidad y el principio de seguridad jurídica. Respecto a este último señalan que este se verá afectado al dejar a juicio de un Comité Revisor, formado por funcionarios de la SUNAT, la calificación de la elusión, en las actividades económicas realizadas (2019).

De igual forma, Picón tiene sus objeciones respecto a que se establezca un Comité Revisor, criticando muy subjetivamente la idoneidad de las personas que puedan integrar este órgano, al señalar que *“ni los supervisores, ni los jefes experimentados de SUNAT, han podido contener los*

*casos masivos basados en conceptos arbitrarios*”, que causan afrenta a los mega contribuyentes, lo que causará espantar a los grandes generadores de impuestos, inversiones y empleo formal (2018), ya que como señala Frías citado por Manili, *“la seguridad jurídica influye en el crecimiento económico”*, dado que la decisión de los agentes económicos es influida de sus expectativas respecto de lo que ocurrirá en el futuro, y las expectativas respecto de la actuación de los otros actores de la economía, ya sea los poderes públicos, como otros agentes económicos privados (2019, p. 281).

Lo que indican Picón y la SNI debe tomarse con pinzas, debido a que el establecimiento del Comité Revisor es una práctica que se ha realizado en la legislación de Canadá, Francia, Australia, India y el Reino Unido, entre otros países como un elemento que brinda mayor seguridad dado que se encarga que la CAG se aplique sobre bases objetivas y justificadas, para que su aplicación en los casos a tratar sea uniforme y consistente (Presidencia de la República, 2018, pp. 29-32), y si se determina que se realizaron actos elusivos, esto puede discutirse en la reclamación y respectivos recursos de alza ante el Tribunal Fiscal y Poder Judicial, en caso corresponda, lo cual no limita de ninguna forma su derecho de defensa, dentro del debido procedimiento.

Otro tema que es discutido como bien señala Grellaud es respecto de la temporalidad de aplicación de la cláusula anti-elusiva general, si esta recién debe ser aplicada desde la dación del Decreto Supremo que estableció los parámetros de forma y fondo, esto es desde el 7 de mayo del 2019 (como es su posición) o a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1121, el 19 de julio del 2012, que estableció la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, como es la posición señalada por SUNAT en el Informe N° 116-2019-SUNAT/7T0000, de fecha 27 de agosto del 2019.

Conforme, al último hecho, señala que no es legítimo que se exija a los contribuyentes el cumplimiento de parámetros de fondo y forma que recién se conocen el año 2019, a actos, hechos y situaciones ocurridos desde hace más de seis años; por lo que la Norma XVI sería disposición vacía de contenido indispensable, hasta la aparición del Decreto Supremo N° 145-2019-EF, el 6 de mayo del 2019 (Grellaud, 2019).



Lo señalado por Grellaud es discutible ya que el doble test de propiedad y de relevancia jurídica económica se establece con la dación de la Norma XVI en el año 2012, para calificar actos que por sí mismos son ilícitos atípicos, artificiosos y con el único fin de gozar indebidamente de un beneficio tributario, lo cual no cambia con la dación del indicado Decreto Supremo, sino que le permite que esta calificación por parte de la Administración Tributaria de los supuestos actos elusivos del administrado, deban de cumplir más pasos para ser valorados como elusivos dentro de un procedimiento en el que puede ejercer su derecho de defensa dentro de un debido procedimiento, y no solamente por un dictamen discrecional de SUNAT.

Por este motivo, a fin de que se pueda señalar inobjetablemente que la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario en la facultad de fiscalización dada a SUNAT es acorde a derecho, debe realizarse en un marco de certeza al contribuyente que la actuación de la Administración Tributaria *“respetará la finalidad, las reglas, los principios y la valoración en la aplicación de las consecuencias jurídicas influenciadas en cada caso por la potestad del Estado que se está ejerciendo”*. De no ser así, nos encontraríamos ante una posible vulneración al principio de seguridad jurídica, valor axiológico que es indispensable en un Estado de derecho, ya que como indica Álvarez *“permite a los destinatarios del derecho calcular las consecuencias de su propio comportamiento y del prójimo”* (citado por Díaz & Aguado, 2018, p. 283).

En Perú, como bien indica Zuzunaga, el derecho tributario se ha “constitucionalizado”, ya que cada vez son más las veces que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (TC) determina si los impuestos establecidos, o en todo caso los procedimientos establecidos por la Administración Tributaria del Gobierno Central, respetan los derechos consagrados en nuestra Constitución Política (2013, pp. 23-35), y un ejemplo de ellos sería la Sentencia del Exp. N° 3741-2004-AA/TC del 14 de noviembre de 2005, en la que, ha establecido como precedente vinculante que el Tribunal Fiscal tiene el deber tener presente la primacía de la Constitución sobre cualquier norma infraconstitucional que la vulnere manifiestamente, lo que vendría a ser el ejercer un “control difuso a pedido de parte” (Caller Ferreyros & Reyna, 2013, p. 24).

Como bien se señala en el párrafo anterior, lo indicado motiva a que Zuzunaga realice un artículo examinando a través de la jurisprudencia constitucional existente; lo que podría indicar el Tribunal Constitucional, en caso se plantee una acción para su conocimiento del establecimiento de la Norma XVI como cláusula anti-elusiva general.

La “constitucionalización del derecho tributario”, puede entenderse mejor a luz de lo que señala Gamba, dado que explica que la actual constitucionalización ha “*diseñado un modelo en el que las dos partes de la relación tributaria se encuentran igual y plenamente sometidas a la Constitución y al derecho*”, esto es que el ejercicio de las labores de la Administración Pública se enmarca en “*los límites impuestos por los principios, valores y derechos constitucionales*”. Como ya mencionamos, la sumisión de la normatividad infraconstitucional, no sólo se indica en el artículo 45 de nuestra Carta Magna, sino también en los artículos III y IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, por lo que la ley cumple con el principio de legalidad, cuando la misma es compatible con “*el orden objetivo de principios y valores constitucionales*”, tal cual se señala en la STC Exp. N° 3741-2004-AA/TC, FJ 15 (2010, pp. 76 - 79).

Esto es importante dado que nos encontramos en un Estado Constitucional de Derecho, como señala el Tribunal Constitucional, por lo que propone que *las “complejas relaciones entre el fisco y los ciudadanos-contribuyentes sean reinterpretadas a la luz de lo que establece el texto constitucional”*, y se considere a esta última como una “*norma jurídica con contenido dispositivo, capaz de vincular a todos poder (público y privado) y a la sociedad en su conjunto*” conforme lo indica la STC Exp. N° 5854-2005-AA/TC, FJ 2 y 3 (Gamba, 2010, pp. 80-82).

Al respecto, considero que lo indicado en los párrafos anteriores, es una válida interpretación, dado que los principios del derecho recogidos en la Constitución, como aquellos implícitos y desarrollados por la jurisprudencia de nuestro órgano colegiado influyen y deben irradiar en todo aspecto del derecho, y con mayor importancia en el derecho tributario que esquematiza las acciones a tomar en cuenta para que los ciudadanos “contribuyan activamente” al sostenimiento del Estado, que debe ser aquel ente jurídico que vele por el bienestar de sus ciudadanos, y establecer un correcto desarrollo dentro del orden y la correcta aplicación de la ley.

## **2. Configuración de actos elusivos y la oportunidad de la aplicación de la CAG.**

Como ya señalamos, existe mucho conflicto por usar esta cláusula general anti-elusiva, ya que como se indica, en la elusión a diferencia de los casos de evasión en los cuales el contribuyente expresamente incumple con el pago de sus tributos engañando y ocultando las actividades o hechos a la Administración Tributaria; cuando se elude es porque el administrado realiza acciones que se encuentran en el límite. Por esto, la Norma XVI en sus primer y sexto párrafo narra que se realiza la calificación del hecho imponible, más allá de la forma dada, y en su segundo al quinto párrafo establece cuando nos encontramos ante una elusión tributaria.

De esta forma, la metodología de la aplicación de la CAG es revisar que individualmente o en forma conjunta se verifique que los actos jurídicos realizados por el contribuyente son “artificiosos o impropios” para lograr el resultado obtenido huyendo de lo establecido en el artículo 2 del Código Tributario; y que a su vez que se revise la “razonabilidad económica”, esto es que la realización de dichos actos se hace con el fin de obtener un ahorro o ventaja tributaria, pero los efectos jurídicos son los mismos si se hubieran realizado con los “actos usuales o propios” y que sí configurarían la hipótesis de incidencia que da nacimiento a la obligación tributaria, como indica el artículo citado.

Ahora bien, como ya se señaló en los capítulos anteriores, la aplicación de la Norma XVI en nuestro ordenamiento jurídico tributario recién podrá ser efectuada a cabalidad con la dación de los parámetros de fondo y forma regulados en el Decreto Supremo N° 145-2019- EF y el establecimiento del Comité Revisor<sup>2</sup>. Para esto SUNAT, mediante Resolución de Superintendencia N° 153-2019/SUNAT de fecha 26 de julio de 2019, estableció los parámetros para nombrar a los miembros del Comité Revisor, siendo el primer equipo nombrado mediante la Resolución de Superintendencia N° 257-2019/SUNAT de ese mismo año.

---

<sup>2</sup> A diciembre de 2020, los miembros titulares del comité son el Intendente Nacional del área que elabora las Normas Jurídicas de Tributos Internos (INJT), el Gerente de Formación del Instituto Aduanero Tributario (IAT) y ex Gerente de Fiscalización de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales (IPCN); y un directivo de la Gerencia de Normas Tributarias de la INJT, que ha colaborado en actualizar el modelo de Código Tributario del CIAT, así como en la implementación de las BEPS en el marco de la OCDE.

La aplicación de la CAG siguiendo lo normado, es cierto que dependerá de la evaluación interna en la Administración Tributaria que realice por una parte el auditor a cargo de la fiscalización, pero también de la decisión que tome el Comité Revisor, siempre dando pie a que el contribuyente demuestre sus alegatos en contra respecto a que no nos encontramos ante negocios jurídicos “artificiosos e impropios” realizados con el fin de eludir una tributación razonable.

Esta decisión en la cual se determine un abuso de derecho, presenta muchas más consecuencias que la sola tributación correcta, ya que acarrea que además del establecimiento de multas por la comisión de infracciones y la sanción idónea para saldos, créditos a favor o pérdidas tributarias indebidas, se establezca una responsabilidad solidaria a los representantes legales, directores y administradores por dolo, negligencia grave o abuso de facultades al haber colaborado con el diseño, aprobación o ejecución de este planeamiento tributario agresivo que cae en la “elusión tributaria”. Estas medidas fueron incorporadas al Código Tributario mediante el Decreto Legislativo N° 1422.

Es necesario indicar que, si bien la normatividad para combatir la elusión como en muchos ordenamientos jurídicos se inició con el establecimiento de cláusulas anti-elusivas específicas, o con fallos jurisprudenciales una vez identificada la fuente de elusión cubriendo el caso particular; esto no siempre llega a ser suficiente dado el dinamismo de los planeamientos tributarios agresivos, que no permite cubrir los nuevos supuestos de elusión, por lo que como vimos en capítulos anteriores, países de tradición jurisprudencial como Gran Bretaña y Canadá establecieron sus GAAR y los parámetros de aplicación.

Ante las críticas respecto del otorgamiento a los funcionarios de SUNAT de un gran poder de discrecionalidad, debemos anotar que la CAG y su aplicación no es conferir discrecionalidad al auditor para crear obligaciones jurídicas, ya que no generan nuevos hechos imposables distintos a los contenidos en la norma. La finalidad de aplicar la CAG es el reconocimiento de un abuso de derecho en la libertad de la realización de figuras jurídicas del contribuyente, y no se atenta contra

la seguridad jurídica ya que se restablecen las verdaderas acciones a seguir ante la realización de una hipótesis de incidencia, logrando una mayor justicia tributaria.

El Tribunal Constitucional peruano define abuso de derecho como “*desnaturalizar las finalidades u objetivos que sustentan la existencia de cada atributo, facultad o libertad reconocida sobre las personas, dado que los mismos no pueden usarse en forma ilegítima (...) sino de manera compatible con los valores del propio ordenamiento (jurídico)*”, lo que justifica la aplicación de la normativa materia de estudio (STC Exp. N° 00296-2007-PA/TC, FJ 12).

Adicionalmente, la decisión de la Administración Tributaria, puede ser revisada ya sea vía recurso de reclamación, como por su superior jerárquico, ante una apelación, o por el Poder Judicial, de optar el contribuyente por continuar el proceso en dicha vía, una vez agotada la vía administrativa, por lo que no se atenta contra el derecho de defensa, ya que incluso dentro del procedimiento de fiscalización puede remitir sus alegatos sobre el no encontrarnos ante una acción elusiva.

El profesor Saffie, en un reciente artículo académico, en el cual critica el proyecto de ley para modificar la CAG establecida en la República de Chile, bien señala que el derecho tributario “*descansa en la idea de la reciprocidad*”, por lo cual la tributación debe realizarse conforme a la capacidad contributiva e indica que esta rama del derecho es una parte fundamental de lo que denomina una “*reciprocidad social*”, ya que de lo contrario caeríamos en una desigualdad. Ejemplifica esto indicando que si bien por autonomía de la voluntad se puede optar por realizar una figura u otra de negocio jurídico, de acuerdo a lo que opten las partes, cuando esta se ve en el plano tributario, lo que interesa es que los mismos demuestran una cierta capacidad contributiva, pero si opta por figuras del derecho civil que “*dejan sin efecto*” las consecuencias del derecho tributario y por lo tanto reducen o eliminan la tributación, concluiríamos erróneamente en que el pago de los impuestos es voluntario (2020, pp.99 -103).

Lo indicado podemos leerlo en concordancia con lo señalado por el Tribunal Constitucional, que como indicamos en las primeras páginas, señala que en el “Estado Social y Democrático de

Derecho” la imposición tributaria se debe al *“deber de todo ciudadano al sostenimiento de los gastos públicos”* (STC Exp. N° 06089-2006-AA/TC. FJ 14).

De igual forma, es relevante en todo este estudio, tener presente lo que señala Dino Jarach, respecto a que la aprehensión de la real capacidad contributiva sacrifica en su proceso cierto grado de la voluntad privada, pues si bien la voluntad privada le da una cierta forma a los actos, si efectivamente queremos medir la capacidad contributiva, y que de esta forma se manifiesten el pago de tributos debemos medir sobre estos actos del derecho la relación económica verdadera (citado por Sánchez, 2014, pp. 37-38).

En su momento, al analizar el procedimiento de fiscalización de la SUNAT, Chau explicaba la tan criticada discrecionalidad que mencionamos párrafos atrás, al señalar que discrecional *“no es lo arbitrario, ni lo irracional”*, si no la posibilidad de elegir entre potenciales posibilidades que son válidas para el ordenamiento, teniendo en cuenta que aquella por la que opten debe enmarcarse dentro del interés público de acuerdo a lo que prescribe la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario; *“y en concordancia con la ley y la constitución”* (Chau, L., & Villanueva, W., 2007. p. 239).

El Tribunal Constitucional señala que la realización por sí misma, de un procedimiento de fiscalización, no es una vulneración de los derechos constitucionales, si es que no se prueba que se ha desarrollado irregularmente (STC Exp. N° 0288-2004-AA/TC, FJ 4) y que este procedimiento debe realizarse respetando los principios y valores constitucionales sin caer en un ejercicio arbitrario de la facultad de fiscalización (STC Exp. N° 0081-2008-PA/TC).

A fin de conceptualizar el interés público nuestro órgano colegiado constitucional, apoyándose de lo indicado en el Diccionario de derecho público del jurista argentino Emilio Fernández, indica que la definición como concepto jurídico del mismo se trata de *“una idea que permite determinar en qué circunstancias el Estado debe prohibir, limitar, coactar, autorizar, permitir o anular algo”*, pero no significa oposición ni desvinculación con el interés privado. Adiciona que *“la discrecionalidad existe para que la Administración pueda apreciar lo que realmente conviene o perjudica al interés público”*; y de esta forma tomar la decisión tomando en cuenta las circunstancias relevantes al caso concreto, y sin condicionamientos previos, siempre

acompañándose de la respectiva motivación que muestre puntualmente el “*nexo coherente entre el medio adoptado y el interés general circunscrito al que apunta*”, como lo es la correcta tributación, conforme a la capacidad contributiva real y las actividades económicas que le permiten obtener beneficios económicos (STC Exp. N° 090-2004-AA/TC FJ 11), esto es estrechamente vinculado con la interdicción de arbitrariedad que revisamos en el primer capítulo.

### **3. Principios constitucionales que limitan la potestad tributaria. Límites a la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria, que otorguen seguridad jurídica al administrado.**

El procedimiento de fiscalización si bien no se encuentra plenamente recogido en nuestro Código Tributario, sí cuenta con un Reglamento dado por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF, el cual se encuentra regulado por las bases constitucionales que son a su vez su fundamento como el límite de su actuación. Por este motivo, se consigue válidamente que el mismo sea un procedimiento predeterminado por ley y su desarrollo se haga en forma de normativa complementaria teniendo en cuenta la delegación legal realizada en su oportunidad, incluyendo las posteriores modificaciones.

El principio con mayor relevancia que regula la tributación es el deber de contribuir conforme a su capacidad contributiva, ya sea mediante el pago de los tributos, tal cual indicamos en los párrafos anteriores, sino que también puede demostrarse respecto de la obligación de cumplir con deberes formales, prestaciones accesorias, que se traduciría como “el deber de colaboración tributaria”, mediante el proporcionar información respecto de terceros, a fin de coadyuvar a los procesos de recaudación. Este principio tiene una relación muy cercana con los demás como veremos a continuación.

El principio de reserva de ley, y el principio de legalidad recogidos explícitamente en el artículo 74 de nuestra Constitución señalan que la creación, modificación, derogación o exoneración de tributos debe ser por norma con rango de ley, el cual debe ser previamente aprobado antes de su aplicación. Por lo indicado, la creación de un tributo no tiene aplicación retroactiva. Nuestro

Tribunal Constitucional señala que si bien se puede admitir excepcionalmente que el reglamento realice precisiones de aplicación es necesario que los parámetros como los sujetos (activo y pasivo), el hecho imponible y la alícuota, al ser elementos esenciales se encuentren regulados por norma con rango de ley (STC Exp. N° 042-2004-AI/TC).

Adicionalmente debemos observar lo ya señalado en su oportunidad por nuestro Tribunal Constitucional como el respeto al principio de no confiscatoriedad, así como el respeto a los derechos fundamentales, como la libertad de empresa, reserva tributaria, secreto bancario, secreto profesional y a la intimidad personal.

Hablamos de no confiscatoriedad cuando, el gravamen que se da es concordante con la capacidad contributiva del sujeto pasivo y que no exceda lo razonablemente establecido (STC Exp. N° 004-2004-AI/TC, FJ 17- 23). Lo indicado es un elemento esencial de nuestro modelo de constitución económica, y también tiene una relación con el principio de igualdad, ya que la distribución de las contribuciones debe ser conforme al “tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales” (STC Exp. N° 0016-2002-AI/TC, FJ 11), por lo que los contribuyentes deben ser tratados con igualdad en la ley, lo que significa que la norma tributaria debe aplicarse a todos los que cumplan con la hipótesis de incidencia.

De esta forma, con la aplicación de la CAG llegaríamos también a la igualdad ante la ley, ya que se eliminarían los beneficios de ahorro tributario, cuando el mismo es producto de “actos impropios o artificiosos” gracias a un planeamiento tributario agresivo.

Observando diversas sentencias de nuestro Tribunal Constitucional vemos que el principio de no confiscatoriedad, además de la visión cuantitativa que revisamos en los párrafos anteriores, también tiene un punto de vista cualitativo, como bien indica Hernández, y se puede apreciar una violación al mismo “*cuando se produzca una sustracción ilegítima de la propiedad por vulneración de otros principios tributarios*”, sin importar el monto (1993, p. 24) (STC Exp. N° 0041-204-AI/TC, FJ 56).

El primer antecedente de esta evaluación se observa en la sentencia recaída en el Exp. N° 2727-2002-AA/TC, cuando evalúa la demanda de la Compañía Minera Caudalosa S.A. respecto a la



aplicación de Resoluciones del Tribunal Fiscal, en las que se pronuncia respecto de la aplicación del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN). En este caso, el Tribunal Constitucional indica que el principio de no confiscatoriedad tiene la estructura de un “*concepto jurídico indeterminado*”, ya que se debe analizar si se va en contra del mismo en cada caso específico, “*teniendo en cuenta la clase de tributo y las circunstancias concretas*”. Explica que el mismo no se afecta cuando se imponen gravámenes a la propiedad, dado que esta es una manifestación de la riqueza del contribuyente al partir del patrimonio del contribuyente en forma similar a las rentas o utilidades (FJ 5-6), donde se aprecia su relación con el principio de capacidad contributiva. El citado impuesto, fue implementado mediante la Ley N° 26777 de fecha 03.05.1997 y quedó sin efecto el 31.12.1999, siendo a su vez un antecedente del controvertido Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN).

Es importante tener presente que los derechos fundamentales deben ser siempre respetados en cualquier procedimiento de fiscalización, siendo los más discutidos para nuestra investigación la reserva tributaria consagrada en el artículo 85 de la Constitución Política del Perú. Decimos esto, ya que SUNAT debe mantener en reserva los datos, cifras, informes o cualquier otro elemento relacionado con la situación tributaria del contribuyente, y que pueden haber obtenido producto de sus acciones de fiscalización; y el derecho a la libertad de empresa, en sus manifestaciones de libre iniciativa privada, y sobre todo libertad de contratar, pero siempre viendo que el mismo debe ejercerse dentro de la economía social de mercado, sin contraponer el interés general y social.

Chau y Walker señalan adicionalmente que, como un respeto a los derechos fundamentales de los contribuyentes, especialmente al derecho al debido proceso, que todo procedimiento de fiscalización debe terminar con la expedición de un acto administrativo de modo que le otorgue certeza del fin del mismo y se corrobore que la autoliquidación realizada por el contribuyente no presenta reparos y es inalterable, lo cual mucho tiene que ver con la seguridad jurídica (2007, pp. 243-244), posición es compartida por Gamba, que en el año 2010 hace la misma crítica (2010, p. 92).

Díaz (2020), bien señala que el debido proceso es un derecho fundamental de contenido complejo, ya que adicionalmente a que su respeto condicione la validez de un procedimiento, es a

su vez el parámetro de validez de la normatividad que lo regula; y en sí mismo tiene un carácter abierto que contiene otros derechos y principios (como el derecho de defensa, razonabilidad y proporcionalidad, entre otros). Por lo señalado, en sí mismo no se agota en lo reconocido en una norma específica, sino que también se manifiesta en lo que llamamos *“derechos implícitos o no enumerados que se integran en el debido proceso”*.

Si examinamos con detenimiento este derecho fundamental, veremos a luz de lo que indica Castillo que el respeto al derecho fundamental del debido proceso se basa en la dignidad de la persona humana, por lo que ante una controversia la solución debe venir por la razón y no por la fuerza (arbitrariedad). Esto es que *“se presenten una serie de elementos que en la mayor medida de lo posible aseguren racionalmente que la decisión a la que se llegue será justa”* (2010, pp. 9-11).

El profesor, ahonda su análisis señalando que el debido proceso y la tutela jurisdiccional efectiva son por un lado la dimensión dinámica y subjetiva del bien humano, mientras que el segundo es la dimensión estática y objetiva del ser humano. Por lo que deben verse juntas, de no sólo tener acceso al derecho de justicia, y que la sentencia (o resolución) se ejecute, sino al correcto desenvolvimiento de sus diversas etapas (Castillo, 2010, pp.16-18).

Es importante indicar que, si bien el análisis de ambos profesores se realiza respecto a un proceso judicial, ambos toman en consideración que ya el supremo intérprete de nuestra Constitución ha indicado en los fundamentos jurídicos cuarto y quinto de la sentencia del Exp. N° 07289-2005-AA/TC que el derecho al debido proceso *“es un derecho cuyo ámbito de irradiación no abarca exclusivamente el campo judicial, sino que se proyecta, con las exigencias de su respeto y protección, sobre todo órgano, público o privado, que ejerza funciones formal o materialmente jurisdiccionales”*; (Castillo, 2010, pp. 27- 28). Esto es, su aplicación es transversal a todo tipo de proceso, como lo es el procedimiento de fiscalización de la Administración Tributaria (Díaz, 2020).

Dado lo discutido en los párrafos anteriores es necesario indicar que, como procedimiento interno, todas las fiscalizaciones realizadas por SUNAT presentan una conclusión que se plasma en un informe interno que resume junto con los papeles de trabajo la investigación y análisis realizado. Adicionalmente, el acto administrativo que se notifica al contribuyente, estos es las Resoluciones de Determinación y Multa, se acompañan de un anexo que detalla la explicación que

fundamenta el monto de emisión, ya sea que la misma consigne un monto positivo o inclusive en monto cero, y que se detalla como los resultados de los requerimientos efectuados en el procedimiento (Nima, 2013, p. 20).

Ahora bien, en el caso especial de aplicación de la CAG, el artículo 10.5 del Decreto Supremo N° 145-2019-EF incluso señala que cuando el fiscalizador determine situaciones en las que amerite la aplicación de la Norma XVI elabora el informe respectivo que se notifica al contribuyente, para posteriormente remitirse al Comité Revisor. Este órgano colegiado, antes de emitir su opinión cita al administrado para escuchar su posición, con lo que se cumple con el debido procedimiento y el derecho de defensa, ya que este se encontrará en condiciones de defenderse en esta etapa, y posteriormente si es que se emiten las respectivas resoluciones de los actos administrativos que considere lo afectan económicamente, al encontrarse en la posibilidad de interponer los recursos contenciosos tributarios respectivos (STC Exp. N° 01514-2010-PA/TC, FJ 2).

Respecto al debido procedimiento y al derecho de defensa del administrado, adicionalmente a lo indicado en los capítulos anteriores es importante revisar la STC Exp. N° 0090-2004-AA/TC, donde analizan las figuras señaladas indicadas, dado que el recurrente sustenta su pretensión indicando que dado el actuar de los representantes de la república se ha afectado su *“derecho al debido procedimiento administrativo y al principio de legalidad, además de los principios de razonabilidad y proporcionalidad”*.

La citada jurisprudencia señala respecto a la discrecionalidad que, si bien la actividad estatal se basa en el citado principio, este tiene su justificación en el propio Estado de Derecho y sujeta a diversos grados de arbitrio siempre teniendo en cuenta los elementos de oportunidad, conveniencia, necesidad y utilidad, así como su relación con que la misma sea acorde al interés público, dado que el mismo beneficia a la comunidad cuya *“satisfacción constituye uno de los fines del Estado y justifica la existencia de la organización administrativa”*. Teniendo en cuenta lo señalado, el margen de apreciación dada a un funcionario (en este caso el fiscalizador de SUNAT), no debe manifestarse *“irrazonable o desproporcionada con las circunstancias en donde será utilizada”*. Es importante tener en cuenta que las decisiones que el fiscalizador realice fundamentadas en la satisfacción del interés público de capacidad contributiva *“son también decisiones jurídicas, cuya*

*validez corresponde a su concordancia con el ordenamiento jurídico” (STC Exp. N° 0090-2004-AA/TC, FJ 9-12).*

Adicionalmente a lo indicado en párrafos anteriores, respecto del análisis realizado por el profesor Díaz, del carácter complejo del derecho del debido proceso, el Tribunal Constitucional señala que *“el debido proceso está concebido como el cumplimiento de todas las garantías, requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales de todos los procedimientos, incluidos los administrativos, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos”*, por lo que también se incluyen en su estándar mínimo el derecho de interdicción de arbitrariedad y la motivación de las resoluciones (STC Exp. N° 0090-2004-AA/TC, FJ 22-25).

Respecto del derecho de defensa el Tribunal Fiscal indica que el mismo protege el derecho a no quedar en estado de indefensión en ninguna etapa, y a ser oído y formular sus descargos, así como el poder ejercer su derecho de defensa ante las resoluciones debidamente motivadas en las que se observe *“el proceso lógico y jurídico que ha determinado su decisión”*, como ya se mencionó en el capítulo segundo del presente trabajo (STC Exp. N° 0090-2004-AA/TC, FJ 26-31).

De esta forma, lo estudiado nos lleva a que el procedimiento para la aplicación de la CAG no solamente se esquematiza tomando en cuenta el principio de seguridad jurídica e interdicción de arbitrariedad, sino que también busca la correcta aplicación del principio de igualdad, conforme a la verdadera capacidad contributiva de los contribuyentes, y que todo esto sea llevado siguiendo un debido procedimiento, en el cual se le permita ejercer su derecho de defensa, ante el Comité Revisor, y se emita una resolución motivada, lo cual de por sí otorga una seguridad jurídica al administrado, y como señala el Tribunal Constitucional, le permitirá *“al revisor apreciar la certeza jurídica de la autoridad que decide el procedimiento”* (STC Exp. N° 0090-2004-AA/TC, FJ 32).

Por lo indicado, se observa que la actuación que se realizaría en un procedimiento de fiscalización definitiva donde se revise la aplicación de la CAG plasmada en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario se realizaría conforme a lo señalado en la Norma IV del dispositivo legal antes citado, esto es respetando el principio de legalidad, ya que su actuación es correctamente normada y desarrollada conforme a las delegaciones establecidas y en caso aplique la discrecionalidad en el establecimiento de un procedimiento que le permita realizar los controles necesarios de un correcto uso de la CAG, como sería lo establecido en el artículo 62- C, se enmarca en el interés público, que es la correcta tributación de los administrados, conforme su capacidad contributiva, el deber de solidaridad ya que esta coadyuva al sostenimiento del Estado Social de Derecho, y sobre todo el principio de igualdad de los administrados en su labor de contribuir y de ser escuchados, siendo todos estos fines constitucionalmente válidos.

Lo señalado, debe leerse en relación a lo indicado por Chau respecto a la discrecionalidad que puede aplicar la SUNAT en el ejercicio de la facultad de fiscalización *“alineada al interés público y en concordancia con la ley y la constitución”*, ya que la elección que realice entre las posibilidades que se le presentan debe sustentarse en que se llegue de esa forma a la que defienda el interés público. Este interés público, como bien señala Villanueva es más que sólo un interés puramente recaudatorio, sino que la opción tomada también debe atender al otro cariz o faceta del interés público dentro de un Estado de Derecho que es la protección de los derechos fundamentales; lo cual en nuestra posición si se permite con el establecimiento del Comité revisor, ya que la discrecionalidad como indica Chau le permite *“seleccionar y establecer las pautas para llevar a cabo los programas de fiscalización”* y *“seleccionar aquellos medios que resulten los más eficientes”*, siempre en observancia de la proporcionalidad y racionalidad (Chau, L., & Villanueva, W., 2007. p. 239-241).

Teniendo en cuenta los argumentos señalados, no compartimos la posición sostenida por Tejada respecto a que la actuación del Comité Revisor en el procedimiento de fiscalización va en contra del debido procedimiento, dado que la normativa establecida no se configura como *“un mero porque sí”*, sino que su implementación, más allá de lo indicado en el artículo 62 del citado código

se da conforme en el desarrollo del mismo, y de acuerdo a lo determinado por el principio de interdicción de arbitrariedad; esto es siguiendo una razonabilidad y proporcionalidad que le permita ejercer a los administrados su derecho de defensa. Lo señalado es una mayor muestra del respeto al principio de seguridad jurídica, lo que permite que el procedimiento se desarrolle dentro de los estándares de una decisión justa, en el cual se persiguen los fines de un procedimiento de fiscalización que es el control del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Con lo señalado en la discusión del tema vemos que se cumple efectivamente que la actuación del Estado se enmarca en decisiones proporcionales, no arbitrarias y con una correcta motivación; siempre respetando el derecho de defensa del administrado, y el debido procedimiento. Esta actuación, a su vez brinda la seguridad jurídica a todos los ciudadanos, cuando se verifica que la actuación económica de los contribuyentes es una correcta manifestación de la capacidad contributiva. El no permitir como válidas la realización de actividades elusivas basándose únicamente en la libertad de contratación, permite proteger que la correcta tributación obedezca tanto del deber de solidaridad, como el derecho de igualdad y de seguridad jurídica de todos los contribuyentes, ya que si se permite el abuso del derecho por parte del elusor y el quiebre del nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición, no llegaríamos a cumplir con los deberes de todos los ciudadanos en un Estado Social de Derecho.

## CONCLUSIONES

Dada la revisión, tanto de las figuras jurídicas y el posible conflicto entre ellas, así como los principios constitucionales reconocidos y el establecimiento creado para la aplicación de nuestra cláusula anti-elusiva general, concluimos lo siguiente:

1. La tributación, como una manifestación del mandato de igualdad en la aplicación de la ley, debe realizarse de acuerdo con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, en forma similar ante circunstancias similares o idénticas, ya que si bien existe el derecho a la libre contratación y los administrados puedan ejercer sus actividades económicas en forma libre, debemos de recordar que ningún derecho fundamental es absoluto, por lo que las cláusulas anti-elusivas generales o específicas buscan limitar el abuso de derecho, al utilizar figuras artificiosas con el único objetivo de evadir el pago de impuestos.
2. La realización de acciones elusivas utilizando estas llamadas figuras artificiosas, ha devenido en el establecimiento paulatino de acciones necesarias para la aplicación del principio de capacidad contributiva, de modo que se pueda retroceder ante un abuso del derecho por parte de los administrados.
3. Por la propia naturaleza jurídica de las cláusulas anti-elusivas generales estas son difusas, de modo que su amplio espectro pueda ser utilizado efectivamente, ya que deben lidiar con la constante evolución de las estructuras fiscales elusivas y como bien se señala es su indeterminación lo que las hace efectivas.
4. Sin embargo, a fin de proteger la seguridad jurídica del contribuyente en el sistema tributario, se establece diversos controles que permitan dotar de la “previsibilidad” objetiva de las situaciones jurídicas de los administrados, dado que como bien señala García Novoa, esto es una consecuencia de la “constitucionalización del tributo”. Por lo indicado, la principal manifestación en la aplicación de la norma sería la interdicción de la arbitrariedad en los actos administrativos.

Dado esto, desde un inicio evaluando la tipología actual de las diversas cláusulas anti-elusivas en distintos ordenamientos jurídicos, se instaura en el año 2012 una cláusula anti-elusiva en la Norma XVI, que necesita para su aplicación que la Administración Tributaria pruebe que los actos calificados evasivos pasan el test de propiedad y de relevancia jurídica económica, a lo que posteriormente se han establecido parámetros de forma y fondo para su aplicación, teniendo en cuenta las posiciones más conservadoras de la aplicación de la CAG en los ordenamientos tributarios australiano o británico, ya que la carga de la prueba es de la Administración Tributaria, y la decisión de la aplicación, se encuentra a cargo de la evaluación del Comité Revisor, cuya decisión es vinculante para el área de fiscalización de la SUNAT.

5. Es importante que tengamos presente que, las críticas de los actores económicos se mantendrán por un tiempo indeterminado, especialmente dadas las consecuencias de responsabilidad solidaria en caso de determinarse una acción elusiva. Sin embargo, debe evaluarse fácticamente las acciones realizadas y la normativa expeditiva para que se respete el debido proceso, la interdicción de la arbitrariedad y la seguridad jurídica; de modo que sea previsible cuando nos encontraremos ante transacciones elusivas que buscan evitar que la tributación no corresponda a la correcta capacidad contributiva, para lo cual deberá de evaluarse que superen el test de propiedad y el test de relevancia jurídico económica, como ya se viene haciendo en diversos ordenamientos de Derecho Continental como de vertiente del Derecho Común o *Common Law*.
6. Debe tenerse en cuenta, que el procedimiento establecido en el ejercicio de la facultad de fiscalización cuando se aplique la CAG de contar con un Comité Revisor, le permite ejercer al contribuyente su derecho de defensa, siguiendo el principio del debido procedimiento y velando siempre para que las decisiones de la Administración sean acordes al interés público. En caso se determine una resolución de determinación, esta podrá revisada y cuestionar la correcta motivación de sus resoluciones, conforme el procedimiento ya establecido, por lo cual como indica Luna Victoria, el Comité Revisor deberá actuar como



“garante” del cumplimiento del derecho del debido proceso en toda su magnitud, de modo que la respuesta que brinde presente un “efecto vinculante”, ante cualquier otro caso equivalente.

7. La aplicación de la CAG no es conferir una gran discrecionalidad al auditor para crear obligaciones jurídicas y crear nuevos hechos imposables, sino restablecer las verdaderas acciones a seguir ante la realización de una hipótesis de incidencia, logrando una mayor justicia tributaria.
8. La tributación conforme a la capacidad contributiva, que es el objetivo de la aplicación de la CAG, busca lo mismo que la seguridad jurídica, dado que con ayuda del principio de interdicción de la arbitrariedad, busca que le permita promover en el orden jurídico la justicia y la igualdad, en libertad pero para todos los contribuyentes, de modo que todos cumplan con el deber de solidaridad que corresponde a un Estado Social y Democrático de Derecho, como se define la República del Perú, y logremos una correcta reciprocidad social dado que el pago de impuestos no es voluntario, como lo indica el profesor Saffie.

Por lo indicado, es muy importante, lo que en el futuro pueda determinar el Tribunal Fiscal, así como en posteriores sentencias el Poder Judicial; ante una controversia respecto a la aplicación de la cláusula anti-elusiva general y la consecuente emisión de resoluciones de determinación. Esto en el futuro nos permitirá crear precedentes vinculantes que resulten previsible para los administrados, siempre remarcando la seguridad jurídica y el derecho a la igualdad de todos los contribuyentes a tributar efectivamente conforme a su capacidad contributiva.

De igual forma, similar a lo realizado en el Reino Unido y Chile, se deber tener siempre presente que se amplíe paulatinamente el Catálogo de Esquemas de Alto Riesgo Fiscal, el cual no solamente se puede enriquecer con los casos que se vean en la práctica, sino también se puede enriquecer de las futuras consultas particulares que realicen los contribuyentes al ejercer su derecho consagrado en nuestro Código Tributario.

## BIBLIOGRAFÍA

### Libros, capítulos de libros y tesis de posgrado:

Anguita, C. (2017) *Los Retos en la Aplicación de las Cláusulas Antiabuso por las Administraciones Tributarias Latinoamericanas y las Lecciones de la Experiencia Española y Europea*. Madrid: AEAT, CIAT, IEF. Recuperado de:

[https://www.ciat.org/Biblioteca/BecadeInvestigacion/2017\\_VII\\_retos\\_aplicacion\\_clausulas\\_antiabuso\\_anguita\\_chile.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/BecadeInvestigacion/2017_VII_retos_aplicacion_clausulas_antiabuso_anguita_chile.pdf)

Ávila, H. (2012) *Teoría de la seguridad jurídica*. Madrid. Marcial Pons.

Bravo, J. (2020) *Elusión Tributaria. Legislación y Jurisprudencia Internacional*. Lima. Instituto Pacífico.

EY Abogados (2015) *Cláusula General Antiabuso Tributaria en España: Propuestas para una mayor seguridad jurídica*. Madrid. Ed. Fundación Impuestos y Competitividad. Recuperado de: <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2016/02/Cl%C3%A1usula-General-Antiabuso-Tributaria-en-Espa%C3%B1a-Propuestas-para-una-mayor-seguridad-jur%C3%ADdica.pdf>

Gómez, A. (2010) *Fiscalización Tributaria. Cómo afrontarla exitosamente*. Lima. Gaceta Jurídica.

Grupo de Justicia Fiscal (2020) *¿Más estrictos que el resto?: Breve comparación de los alcances de la cláusula antielusiva general en Perú, Chile, Colombia y Brasil*. Lima. Recuperado de: <https://propuestaciudadana.org.pe/wp-content/uploads/2020/08/M%C3%A1s-estrictos-que-el-resto.-Breve-comparaci%C3%B3n-de-los-alcances-de-la-cl%C3%A1usula-antielusiva-general-en-Per%C3%BA-Chile-Colombia-y-Brasil.pdf>

Llaque, F., Maurrufo, E., Quiroz, E., Saucedo, D. & Talaviña, J. (2019) *Contabilidad para no contadores. Auditoría Tributaria*. Lima. IAT – SUNAT.

Magasich, A. (2016). *La derrotabilidad, fraude de ley, y cláusula general anti-elusiva. Análisis desde el derecho tributario español y chileno*. Recuperado de:

[https://www.tesisenred.net/bitstream/handle/10803/403950/AMA\\_TESIS.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://www.tesisenred.net/bitstream/handle/10803/403950/AMA_TESIS.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

Mankiv, N. (2012) *Principios de Economía*. 6ta Ed. Ciudad de México. Cengage Learning Editores.

Marín, G. (2013) *La relevancia jurídica de la motivación fiscal. Influencia del “Business Purpose” en el ordenamiento tributario español*. Madrid. Dykinson. Recuperado de: <https://app-vlex-com.ezproxybib.pucp.edu.pe/#sources/12175>

Muñoz, S. (2004) *Tratado de derecho administrativo y derecho público general*. Madrid. Thomson- Cívitas.

Nima, E. (2013) *Fiscalización Tributaria. Enfoque Legal. Tomo I*. Lima. Gaceta Jurídica.

OECD (2016) *Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, Acción 5 – Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. París. OECD Publishing. Recuperado de: <https://doi.org/10.1787/9789264267107-es>.

Tejada, E. (2020) *Análisis crítico de la actuación del comité revisor en la aplicación de la norma anti elusiva general establecida en la Norma XVI del Texto Único Ordenado del Código Tributario en el marco de un procedimiento de fiscalización definitiva de la Superintendencia Nacional de la Administración Tributaria : ¿Se encuentra enmarcada dentro de las facultades de fiscalización de la administración tributaria establecidas en el Código Tributario? y ¿En qué medida está actuación vulnera el derecho al debido procedimiento?* (Trabajo de investigación para optar el grado de magister en derecho tributario no publicada). Pontificia Universidad Católica del Perú, Perú.

### **Artículos académicos:**

Atienza, M. & Manero, J. (2000) Para una teoría general de los ilícitos atípicos. *Jueces para la democracia*, 39, pp. 43-49. Recuperado de: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=174836>

- Bravo, J. (2009) Breves reflexiones sobre el desarrollo jurisprudencial del principio de capacidad contributiva. *Revista Ius et Veritas*, 38, pp.222-227. Recuperado de:  
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/12202/12767>
- Caller Ferreyros, M. & Reyna, R. (2013). Los precedentes en nuestro ordenamiento jurídico: su regulación y emisión en materia tributaria. *THEMIS-Revista De Derecho*, 64, pp. 19-35.  
 Recuperado de: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9534>
- Castillo, L. (2010). El significado iusfundamental del debido proceso. En Sosa, J. (Coord.), *El debido proceso: estudios sobre derechos y garantías procesales* (pp. 9-31). Lima: Gaceta Jurídica. Recuperado de: <https://pirhua.udep.edu.pe/handle/11042/2130>
- Chau, L., & Villanueva, W. (2007). El procedimiento de fiscalización de la SUNAT. *Foro Jurídico*, (07), 239-247. Recuperado de  
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18478>
- Chávez, A. (2014) Las Cláusulas Generales Antielusivas en América Latina y los intereses de los contratantes en la causa del contrato. *Revista Advocatus*, 31, pp. 375-397. Recuperado de:  
[https://app-vlex-com.ezproxybib.pucp.edu.pe/#/search/content\\_type:4+jurisdiction:PE,CL,ES,BR+date:2006-09-01../clausula+antielusiva+general/WW/vid/798797373](https://app-vlex-com.ezproxybib.pucp.edu.pe/#/search/content_type:4+jurisdiction:PE,CL,ES,BR+date:2006-09-01../clausula+antielusiva+general/WW/vid/798797373)
- Comanducci, P. (2011) El abuso del derecho y la interpretación jurídica. *Revista de Derecho Privado*, 21, pp. 107-118. Recuperado de:  
<https://www.redalyc.org/pdf/4175/417537595006.pdf>
- Díaz, J. (2020). Las características del debido proceso como derecho fundamental. Recuperado de <https://polemos.pe/las-caracteristicas-del-debido-proceso-como-derecho-fundamental/>
- Durán, L. (2014). La lucha contra la elusión tributaria: O sobre los vaivenes de la vigencia de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. Recuperado de <https://ius360.com>
- Freedman, J. (2004) Defining Taxpayer Responsibility: In Support of a General Anti-Avoidance Principle. *British Tax Review, Oxford Legal Studies Research Paper No. 14/2006*, pp. 332-357. Recuperado de: <https://ssrn.com/abstract=900043>

- Iannacone, F. (2018). Deber Probatorio para la coexistencia de cláusulas antiabuso específicas (CAE) del derecho interno y la cláusula antielusiva general (CAG). *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 65, pp. 381 - 410.
- Gamba, C. (2010) Los efectos del texto constitucional en el ordenamiento tributario. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 50, pp. 75 – 94.
- García de Enterría, E. (1991) ¿Es inconveniente o inútil la proclamación de la interdicción de la arbitrariedad como principio constitucional? Una Nota. *Revista de Administración Pública*, 124, pp. 211- 228
- García, J. (2011) El Tribunal Constitucional y el uso de “Test”: Una metodología necesaria para fortalecer la revisión judicial económica. *Revista Chilena de Derecho*, 38 (1) pp. 101 -138. Recuperado de: <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-34372011000100006>
- García Novoa, C. (2006). Aplicación de los tributos y seguridad jurídica. *Revista Derecho & Sociedad*, 27, pp. 28-41. Recuperado de: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17150>
- García Novoa, C. (2008). Cláusula general anti-elusiva y la Norma VIII peruana. *THEMIS Revista De Derecho*, 55, pp. 327-338. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9241>
- Grellaud, G. (3 octubre 2019) *LA SUNAT y las normas antielusivas*. Recuperado de: <https://elperuano.pe/>
- Guzmán, C. (2009) Los principios generales del derecho administrativo. *Revista Ius et Veritas*, 19 (38), pp. 228 – 249. Recuperado de: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/12203/12768>
- Hernández, L. <https://doi.org/10.32721/ctj.2020.68.2.sym.hwong> *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 24, pp. 17- 29. Recuperado de: [http://www.ipdt.pe/uploads/docs/02\\_Rev24\\_LHB.pdf](http://www.ipdt.pe/uploads/docs/02_Rev24_LHB.pdf)
- Hwong, T. & Li, J. (2020) GAAR in Action: An Empirical Study of Transaction Types and Judicial Attributes in Australia, Canada and New Zealand. *Canadian Tax Journal*. 68 (2) pp. 539 - 578. Recuperado de: <https://doi.org/10.32721/ctj.2020.68.2.sym.hwong>

- Landa, C. (2016) La constitucionalización del derecho administrativo. *Revista Themis*, 69 pp. 199-217. Recuperado de: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5989816.pdf>
- Lizárraga, J. (2018). La cláusula antielusiva general y su relación con las cláusulas antielusivas específicas. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 65, pp. 455-474.
- Loayza, F. (2018) ¿Debemos exigirle seguridad jurídica a una cláusula antielusiva general (CAG)? Reflexiones sobre las líneas discursivas contra a la CAG. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 65, pp. 475-491.
- López, F. (1992) Los principios generales del procedimiento administrativo. *Revista de Administración Pública*, 129, pp. 19-76. Recuperado de: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/17143.pdf>
- Luna Victoria, C. (2018) La cláusula antielusiva general en el ordenamiento peruano. El procedimiento garantista. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 65, pp. 493-510.
- Malherbe, J. & Zuzunaga, F. (2018). La cláusula antielusiva general en el ordenamiento jurídico peruano. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 65, pp. 15 - 116.
- Manili, P. (2019) Seguridad Jurídica en el derecho constitucional comparado. *Revista LEX*, 17, pp. 277-294. Recuperado de: <http://revistas.uap.edu.pe/ojs/index.php/LEX/article/view/1820>
- Mares, C. (2013). La cláusula antielusiva general prevista en la Norma XVI del Código Tributario. *Revista Actualidad Jurídica*, 235, pp. 209- 213. Recuperado de: <https://repositorio.ulima.edu.pe>
- Martel, M. (2014) La facultad de fiscalización y el debido procedimiento. En Yacolca, D. (Ed.) (2014) *La Facultad de Fiscalización de la SUNAT*. pp. 219-240, 2ª ed. Lima: SUNAT - INDESTA.
- Martín, J. (2014) La norma general antiabuso del Reino Unido. *Revista Española de Derecho Financiero*, 164. pp. 79-114. Recuperado de: <http://hdl.handle.net/10045/44388>
- Mazur, O. (2012) Tax Abuse - Lessons from Abroad, *SMU Law Review*, 65. pp. 551-592. Recuperado de: <https://scholar.smu.edu/smulr/vol65/iss3/3>

- Moreno, S. (2019) La Directiva sobre revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva y su transposición en España: Transparencia, certeza jurídica y derechos fundamentales. *Revista Nueva Fiscalidad*, 2, pp. 21-72. Recuperado de: [https://app-vlex-com.ezproxybib.pucp.edu.pe/#/search/content\\_type:4+jurisdiction:PE,CL,ES+date:2016-02-01../principio+de+seguridad+jur%C3%ADdica/WW/vid/810997473](https://app-vlex-com.ezproxybib.pucp.edu.pe/#/search/content_type:4+jurisdiction:PE,CL,ES+date:2016-02-01../principio+de+seguridad+jur%C3%ADdica/WW/vid/810997473)
- Olesińska, A. (2013) The General Anti-avoidance Rule Consultative Committees. *Comparative Law Review*, 16. pp. 67-90. Recuperado de: <https://apcz.umk.pl/czasopisma/index.php/CLR/article/view/CLR.2013.018/3599>
- Paul, S. Fryzel, K. & Garciano J. (30, marzo 2010) *Economic substance doctrine codified in the Health Care and Education Reconciliation Act of 2010 - business transactions subject to new standards to obtain tax benefits and avoid penalties*. Recuperado de <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=e737d080-3fe4-4b9b-bb47-5eb134041761>
- Picón, J. (29, julio 2018) *Norma antielusión. ¿Seguridad jurídica en jaque?* Recuperado de: <https://lpderecho.pe/norma-antielusion-seguridad-juridica-jorge-picon/>
- Pflücker, E. (2018) La Cláusula Antielusiva General contenida en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario: Una perspectiva constitucional. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 65, pp. 649-670.
- Ruiz, V. (2010) ¿Tiene futuro el test de los "motivos económicos válidos" en las normas anti-abuso? (Sobre la planificación fiscal y las normas anti-abuso en el Derecho de la Unión Europea). *Centro de Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, 329-330, pp. 5-60. Recuperado de: <http://hdl.handle.net/10016/10718>
- Saffie, F. (2020) Análisis de las modificaciones propuestas en el proyecto de “Modernización Tributaria” a la regla interpretativa del Código Tributario y las normas antielusión como intento de privatización del derecho tributario. En Navarro, M. y Magasich, A. (Coord.), *Reforma Tributaria 2020: Principales Cambios*. (pp. 83-128). Santiago de Chile. Tirant lo Blanch.
- Sánchez, O. (2014). La calificación económica del hecho imponible. En Yacolca, D. (Ed.) (2014). *La Facultad de Fiscalización de la SUNAT*. (pp. 31 - 50), 2ª ed. Lima: SUNAT -INDESTA.

- Serrano, F. (2015). La influencia del plan de acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales. *Revista de Contabilidad y Tributación*, 391, pp. 77 – 110.
- Sotomayor, P. (25, febrero 2020) *La Cláusula antielusiva general*. Recuperado de: <https://www.peruweek.pe/la-clausula-antielusiva-general/>
- Stenkamp, L., Roeleveld, J., & West, C. (2016). Tapping into quarter-century's judicial experience with the canadian general anti-avoidance rule (GAAR): Some insights for South Africa. *Comparative and International Law Journal of Southern Africa*, 49(3), pp. 477-505.
- Tarsitano, A. (1994) El principio constitucional de capacidad contributiva. En García Belsunce, H. (Coord.), *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*. (pp. 301-341). Buenos Aires. De Palma. Recuperado de: <http://www.albertotarsitano.com/interpretacion/2derechoconstitucional.pdf>
- Tarsitano, A. (2014). La Elusión Fiscal y la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. *Revista Ius et Veritas*, 24(49). pp. 40-49. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/13613>
- Ugartemendia, J. (2006). El concepto y alcance de la seguridad jurídica en el Derecho constitucional español y en el Derecho comunitario europeo: un estudio comparado. *Cuadernos de Derecho Público*, 28, pp. 17-54. Recuperado de: <http://repositori.uji.es/xmlui/bitstream/handle/10234/159925/783-1016-1-PB.pdf;jsessionid=D23870A252056FFBEC371586F88CCC27?sequence=1>
- Vignolo, O. (2010) Dos trabajos de Derecho comparado sobre la interdicción de arbitrariedad. *Revista Ius et Veritas*, 20 (41). pp. 148- 162. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/12115>
- Villasmil M. (2017) La planificación tributaria: Herramienta legítima del contribuyente en la gestión empresarial. *Dictamen Libre* (20). pp. 121-128. Recuperado de: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6154121>



Zuzunaga, F. (2013). ¿La cláusula antielusiva vulnera la Constitución Peruana? *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 53, pp. 23-65. Recuperado de: <http://www.ipdt.org>

Zuzunaga, F. (2019). La cláusula antielusiva general peruana y el concepto de planificación fiscal agresiva de la OCDE *Revista Análisis Tributario*, 373, pp. 18-21.

### **Normatividad – Leyes, reglamentos y guías gubernamentales:**

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile (2014). Historia de la Ley N° 20.780. Reforma Tributaria de la Renta e introduce diversos ajustes en el Sistema Tributario. Recuperado de: [www.bcn.cl](http://www.bcn.cl)

Canada Revenue Agency (21, octubre 1988) IC88-2 General Anti-avoidance rule section 245 of the Income Tax Act. Recuperado de: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/ic88-2/general-anti-avoidance-rule-section-245-income-tax-act.html>

Congreso de la República del Perú (12, julio 2014). Ley que establece medidas tributarias, simplificación de procedimientos y permisos para la promoción y dinamización de la inversión en el país. [Ley N° 30230] Recuperado de: <http://leyes.congreso.gob.pe>

Her Majesty's Revenue and Customs (2018) General anti-abuse rule (GAAR) guidance. Recuperado de: <https://www.gov.uk/government/publications/tax-avoidance-general-anti-abuse-rules>

Las Cortes Generales del Reino de España (29, diciembre 1978) Constitución Española. Boletín Oficial del Estado. Recuperado de: [https://www.boe.es/biblioteca\\_juridica/codigos/abrir\\_pdf.php?fich=151\\_Constitucion\\_Espanola.pdf](https://www.boe.es/biblioteca_juridica/codigos/abrir_pdf.php?fich=151_Constitucion_Espanola.pdf)

Ministerio de Economía y Finanzas (28, junio 2007). Aprueba el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización [Decreto Supremo N° 085-2007-EF]. DO: Diario Oficial El Peruano. Recuperado de: <http://www.mef.gob.pe>

Ministerio de Economía y Finanzas (22, junio 2013). Aprueban el Texto Único Ordenado del Código Tributario [Decreto Supremo N° 133-2013-EF]. DO: Diario Oficial El Peruano. Recuperado de: <http://www.mef.gob.pe>

Ministerio de Economía y Finanzas (6, mayo 2019). Aprueban los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la norma anti-elusiva general contenida en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario [Decreto Supremo N° 145-2019-EF]. DO: Diario Oficial El Peruano. Recuperado de: <http://www.mef.gob.pe>

Ministerio de Economía y Finanzas (23, agosto 2019) Marco Macroeconómico Multianual 2020-2023. Recuperado de: [https://www.mef.gob.pe/contenidos/pol\\_econ/marco\\_macro/MMM\\_2020\\_2023.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/pol_econ/marco_macro/MMM_2020_2023.pdf)

Ministerio de Economía y Finanzas (26, agosto 2020) Marco Macroeconómico Multianual 2021-2024. Recuperado de: [https://www.mef.gob.pe/pol\\_econ/marco\\_macro/MMM\\_2021\\_2024.pdf](https://www.mef.gob.pe/pol_econ/marco_macro/MMM_2021_2024.pdf)

Ministerio de Hacienda de la República de Chile (31, diciembre 2017) Decreto Ley N° 830 que promulga el Código Tributario, actualizado a la Ley N° 21.047 del 23 de noviembre 2017. Recuperado de: [http://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/dl830.pdf](http://www.sii.cl/normativa_legislacion/dl830.pdf)

Ministerio de Justicia y Derechos Humanos (15, mayo 2017). Aprueban el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General [Decreto Supremo N° 006-2017-JUS]. DO: Diario Oficial El Peruano. Recuperado de: <http://www.minjus.gob.pe>

Presidencia de la República del Perú (12, setiembre 2018). Oficio N° 253-2018-PR que remite al Presidente del Congreso de la República del Perú el Decreto Legislativo que modifica el Código Tributario [Decreto Legislativo N° 1422], y su Exposición de Motivos. Recuperado de: [http://www.leyes.congreso.gob.pe/Documentos/2016\\_2021/Decretos/Legislativos/2018/DL142220180917.PDF](http://www.leyes.congreso.gob.pe/Documentos/2016_2021/Decretos/Legislativos/2018/DL142220180917.PDF)

Servicio de Impuestos Internos de la República de Chile (2020) Catálogo de Esquemas Tributarios. Recuperado de: [https://www.sii.cl/destacados/catalogo\\_esquemas/catalogo\\_esquemas\\_sii.pdf](https://www.sii.cl/destacados/catalogo_esquemas/catalogo_esquemas_sii.pdf)

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (31, julio 2017) Aprueban el Plan Estratégico Institucional de la SUNAT para el periodo 2018-2020. [Resolución de Superintendencia N° 189-2017/SUNAT]. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2017/PEI-2018-2020.pdf>

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (26, julio 2019) Dictan las normas necesarias para la implementación, organización y funcionamiento del Comité Revisor a que se refiere el artículo 62-C del Código Tributario [Resolución de Superintendencia N° 153-2019/SUNAT] DO: Diario Oficial El Peruano. Recuperado de <http://www.elperuano.pe>

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (27, agosto 2019). Informe N° 116-2019-SUNAT/7T0000. Respecto de la facultad de aplicar la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario a los actos, hechos y situaciones producidas entre la vigencia del Decreto Legislativo N° 1121 y la vigencia del Decreto Supremo N° 145-2019-EF. Recuperado de: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i116-2019-7T0000.pdf>

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (11, diciembre 2019) Designan miembros del Comité Revisor a que se refiere el artículo 62-C del Código Tributario [Resolución de Superintendencia N° 257-2019/SUNAT] DO: Diario Oficial El Peruano. Recuperado de <http://www.elperuano.pe>

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (febrero, 2020) Catálogo de Esquemas de Alto Riesgo Fiscal (Versión 1.0). Recuperado de: [https://orientacion.sunat.gob.pe/images/norma-antielusiva-general/Esquemas\\_Alto\\_Riesgo\\_2020.pdf](https://orientacion.sunat.gob.pe/images/norma-antielusiva-general/Esquemas_Alto_Riesgo_2020.pdf)

### **Jurisprudencia:**

Tribunal Constitucional del Perú (27, setiembre, 2001) Expediente N° 327-2001-AA/TC. Recuperado de <https://www.tc.gob.pe/>

Tribunal Constitucional del Perú (30, abril 2003) Expediente N° 0016-2002-AI/TC. Recuperado de <https://www.tc.gob.pe/>

Tribunal Constitucional del Perú (04, julio 2003) Expediente N° 0001-/0003-2003-AI/TC.

Recuperado de <https://www.tc.gob.pe/>

Tribunal Constitucional del Perú (19, diciembre 2003) Expediente N° 2727-2002-AA/TC.

Recuperado de <https://www.tc.gob.pe/>

Tribunal Constitucional del Perú (05, julio 2004) Expediente N° 0090-2004-AA/TC. Recuperado

de <https://www.tc.gob.pe/>

Tribunal Constitucional del Perú (21, setiembre 2004) Expediente N° 0004-2004-AI/TC.

Recuperado de <https://www.tc.gob.pe/>

Tribunal Constitucional del Perú (28, setiembre 2004) Expediente N° 033-2004-AI/TC.

Recuperado de <https://www.tc.gob.pe/>

Tribunal Constitucional del Perú (11, noviembre 2004) Expediente N° 0041-2004. Recuperado

de <https://www.tc.gob.pe/>

Tribunal Fiscal (07, diciembre 2004) Resolución N° 09515-5-2004. Recuperado de

<https://www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal>

Tribunal Constitucional del Perú (13, abril 2005) Expediente N° 042-2004-AI/TC. Recuperado

de <https://www.tc.gob.pe/>

Tribunal Constitucional del Perú (03, mayo 2006) Expediente N° 07289-2005-AA/TC.

Recuperado de <https://www.tc.gob.pe/>

Tribunal Constitucional del Perú (17, abril 2007) Expediente N° 06089-2006-PA/TC.

Recuperado de <https://www.tc.gob.pe/>

Tribunal Constitucional del Perú (15, octubre 2010) Expediente N° 01514-2010-PA/TC.

Recuperado de <https://www.tc.gob.pe/>

## **Noticias**

Pantigoso, F. (18, setiembre 2020) Aplicabilidad de la cláusula antielusiva. Recuperado de

[www.elperuano.pe](http://www.elperuano.pe)

Pantigoso, F. (09, octubre 2020) Las fiscalizaciones que se vienen. Recuperado de [www.elperuano.pe](http://www.elperuano.pe)

Redacción Gestión. (05, marzo 2019) *SNI cuestiona decreto sobre norma antielusiva y afirma que transgrede la Constitución*. Recuperado de [www.gestion.pe](http://www.gestion.pe)

Redacción El Peruano (06, febrero 2020) *SUNAT quiere prevenir elusión tributaria por S/ 15,909 mllns*. Recuperado de [www.elperuano.pe](http://www.elperuano.pe)

### **Exposiciones:**

Anguita, C. (12, noviembre, 2020). Influencia de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el desarrollo de la norma general antielusión chilena. En II Jornadas Chilenas de Derecho Tributario. Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile y el Instituto Chileno de Derecho Tributario. Llevado a cabo en Santiago de Chile, Chile y transmitido en línea.

García Novoa, C. (12, noviembre, 2020). Principios constitucionales tributarios, tratados internacionales y tributación. En II Jornadas Chilenas de Derecho Tributario. Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile y el Instituto Chileno de Derecho Tributario. Llevado a cabo en Santiago de Chile, Chile y transmitido en línea.

Shiguiyama, V. (18, abril, 2018). SUNAT: Gastos Tributarios y Elusión tributaria. *Exposición del Superintendente de SUNAT en el Congreso de la República del Perú*. Recuperado de: [http://www.congreso.gob.pe/Docs/comisiones2017/Comision\\_de\\_Economia\\_files/sunat-gt\\_ocde.pdf](http://www.congreso.gob.pe/Docs/comisiones2017/Comision_de_Economia_files/sunat-gt_ocde.pdf)