

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ**

FACULTAD DE DERECHO



Programa de Segunda Especialidad en Derecho Tributario
**La simulación en el Derecho Tributario y su aplicación en torno a la
Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario**

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

Autor:

Enzo Fabrizzio Quintana Peralta

Asesor:

Stephanie Alexa Adriazola Burga

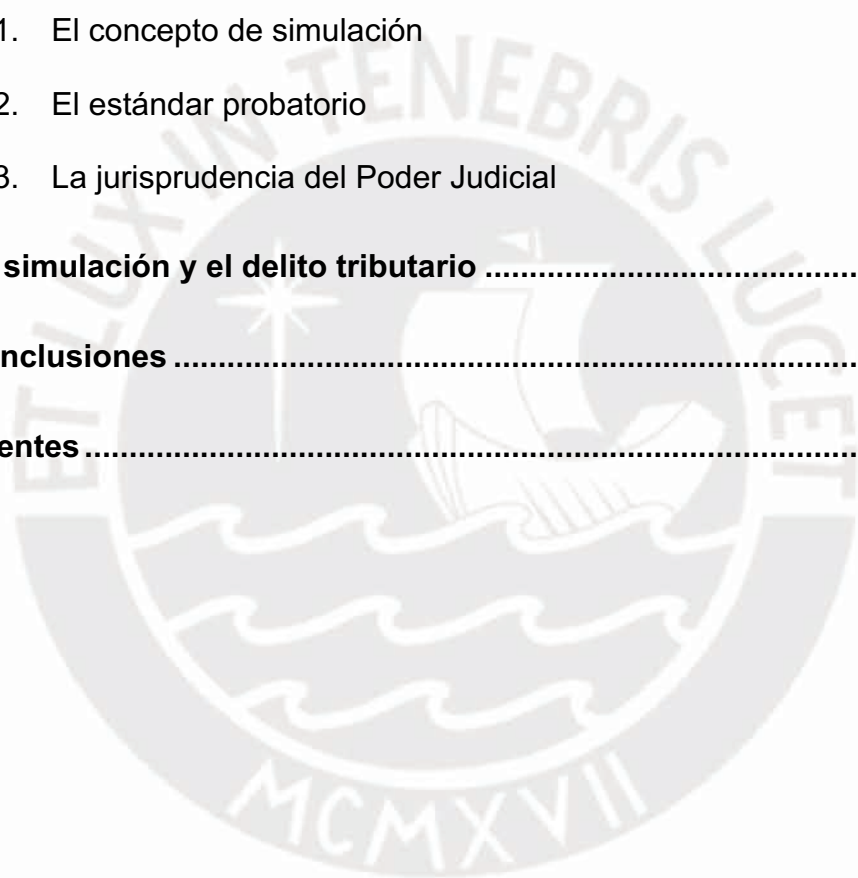
Lima, 2022

RESUMEN

La reciente incorporación y cabal entrada en vigencia en el ordenamiento jurídico peruano de la Cláusula Antielusiva General (CAG) contenida en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario sigue presentando retos para los diferentes operadores del Derecho, entre los cuales observamos la ausencia de definición del concepto de simulación para efectos de la aplicación del sexto párrafo de la referida norma. El presente trabajo tiene como propósito esbozar una definición del concepto de simulación en el Derecho Tributario a partir del elemento esencial en la institución jurídica construida por el Derecho Privado: la divergencia entre la voluntad declarada y la voluntad negocial; la cual se verifica a partir de la incongruencia en alguno de los elementos del negocio jurídico (sujeto, objeto o causa). Finalmente, se analizan algunos pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia sobre el particular.

ÍNDICE DE CONTENIDO

I.	Introducción	2
II.	Planteamiento del problema	2
III.	La simulación en el Derecho Civil	3
IV.	La simulación en el Derecho Tributario	4
	4.1. El concepto de simulación	
	4.2. El estándar probatorio	
	4.3. La jurisprudencia del Poder Judicial	
V.	La simulación y el delito tributario	18
VI.	Conclusiones	20
VII.	Fuentes	21



I. INTRODUCCIÓN. -

La reciente publicación del Decreto Supremo No. 145-2019-EF¹ permite, finalmente, la cabal aplicación de la Cláusula Antielusiva General en el ordenamiento jurídico peruano recogida en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario² (en adelante, la “CAG”).

Sobre el particular, el último párrafo de la CAG prevé el supuesto de actos simulados, en los que la Administración Tributaria –habiendo calificado y otorgado esa calificación a una operación- considerará los actos efectivamente realizados por el contribuyente. A ese efecto, la simulación no tiene una definición en la misma norma, ni en su predecesora (Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario), por lo que su aplicación resulta problemática no solo por su indefinición, sino por su similitud con otras figuras afines como el supuesto de fraude a la ley o la calificación del hecho imponible.

II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA. -

En el presente trabajo, nos proponemos abordar la problemática entorno a la indefinición de la institución jurídica de la simulación en el campo del Derecho Tributario, con la finalidad de esbozar un concepto que oriente su aplicación por parte de la Administración Tributaria.

A ese efecto, nos referiremos a la institución de la simulación prevista en el derecho privado y la teoría general del negocio jurídico, para finalmente recopilar y analizar los pronunciamientos emitidos por el Poder Judicial y el Tribunal Fiscal sobre el particular.

¹ Publicado el 6 de mayo de 2019.

² El Texto Único Ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo No. 133-2013-EF, y normas modificatorias.

III. LA SIMULACIÓN DEL NEGOCIO JURÍDICO EN EL DERECHO CIVIL. -

La simulación constituye una institución jurídica acuñada por el Derecho Civil, la cual puede ser definida como una de las anomalías del negocio jurídico, cuya clasificación se encuentra prevista en los artículos 190³ y 191⁴ del Código Civil.

En el campo de la teoría del negocio jurídico, la simulación se erige como una anomalía en la formación del negocio jurídico como consecuencia de un vicio de la voluntad de las partes. Así, el profesor Lizardo Taboada indica que esta se define como la divergencia de voluntad interna y voluntad declarada, de común acuerdo entre las partes, a través de un acuerdo simulatorio con el fin de engañar a terceros (1988:75).

Esta divergencia entre la voluntad interna y la voluntad declarada constituye el elemento central de la anomalía. Por esa razón, el tratadista Francisco Ferrara indica lo siguiente:

“Simulación es la declaración de un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes para producir, con fines de engaño, la apariencia de un negocio jurídico que no existe o es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo.” (1991:557)

Nótese a partir de lo señalado por dicho autor que, la nota distintiva de la simulación recae en la declaración de un contenido de voluntad

³ La simulación absoluta se define como:

“**Artículo 190.-** Por la simulación absoluta se aparenta celebrar un acto jurídico cuando no existe realmente voluntad para celebrarlo.”

⁴ La simulación relativa se define como:

“**Artículo 191.-** Cuando las partes han querido concluir un acto distinto del aparente, tiene efecto entre ellas el acto ocultado, siempre que concurren los requisitos de sustancia y forma y no perjudique el derecho de tercero.”

no real, distinto al que se llevó a cabo, con el **propósito de crear una apariencia e inducir a error en la apreciación de un tercero.**

Como ha sido adelantado previamente, tanto la doctrina, y la regulación de nuestro Código Civil identifican dos supuestos de negocios simulados: la simulación absoluta y la simulación relativa; siendo que en la primera se verifica la inexistencia en la realidad del negocio jurídico que se aparenta; mientras que, en el segundo se verifica un negocio jurídico diverso, el cual subyace al negocio aparente.

IV. LA SIMULACIÓN DEL NEGOCIO JURÍDICO EN EL DERECHO TRIBUTARIO. -

4.1. Sobre el concepto de simulación

Habiendo especificado las bases de la simulación en el Derecho Privado, podemos advertir que en virtud del principio de unidad del derecho no resultaría correcto formular un concepto radicalmente distinto al construido por el Derecho Privado para fines tributarios, siempre que –por su especificidad- el Derecho Tributario no lo hubiera recogido con una concepción diferente y especial.

Es por esa misma razón – la indefinición del concepto de simulación en el Derecho Tributario – que debemos partir del concepto civil para su reformulación en el Derecho Tributario, a partir de la nota más importante y distintiva de ésta: la divergencia entre la voluntad simulada (formal) y la voluntad disimulada (negocial).

En ese mismo sentido, el profesor ROSEMBUJ indica con claridad, lo siguiente:

“La simulación no deja de serlo, sea absoluta o relativa.
En este último caso hay un acuerdo de simulación que en

lugar de crear inexistencia de contrato se apoya en la apariencia para dar vida a una realidad negocial disimulada que es distinta: hay una voluntad formal simulada y una voluntad negocio diversa disimulada.” (1999: 239)

La divergencia resaltada por dicho autor es el quid de la simulación, en la medida que la referida divergencia puede manifestarse en diversos aspectos, tales como el objeto, las condiciones, los sujetos del acto o negocio jurídico o a la propia causa de los negocios jurídicos (ROSEMBUJ 1999: 240).

Como ha sido señalado previamente, el principio de unidad supone admitir que el estudio del Derecho implica la comprensión armónica y cohesionada de las diversas ramas del derecho, sin que ninguna de ellas pueda ser considerada como una parcela independiente y segregada de las demás, siempre que por su especificidad ésta no haya elaborado o reformulado conceptos para sus propia aplicación y fines como es usual en el Derecho Tributario, sin que ello suponga asumir que la totalidad de conceptos inmersos en su regulación sean diferentes de otras ramas del Derecho.

De esa misma opinión es el profesor Norberto Bobbio quien destaca que las fuentes del derecho se articulan derivando todas de la norma fundamental, de modo tal que éstas han de estar ordenadas y armonizadas incluso en los supuestos de conflicto (antinomia) o de vacío normativo (lagunas normativas) (1991:173).

Bajo la premisa de la unidad del ordenamiento jurídico, las figuras del Derecho Civil pueden ser trasladadas al Derecho Tributario, más aún considerando que –en el ordenamiento jurídico peruano- la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario dispone que, en lo no previsto por dicho código, resultará posible aplicar normas distintas a las tributarias, siempre que éstas no se opongan ni las desnaturalicen.

De lo expuesto previamente, es posible concluir que el elemento subyacente a la figura civil de la simulación que nutre y puede ser considerada para el Derecho Tributario es la divergencia entre el acto aparente y el acto real, cuya evidencia se manifiesta en una incongruencia en alguno de los elementos del negocio jurídico (sujeto, objeto o causa), el cual consideramos deberá ser acreditado fehacientemente por el sujeto que efectúa la calificación.

Ahora bien, para fines del presente trabajo conviene establecer una diferencia clara con figuras afines también recogidas en la CAG, tales como calificación y elusión, al suponer dos conceptos jurídicos relevantes para el análisis de los supuestos de simulación en el Derecho Tributario.

En las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario se ha establecido mediante acuerdo generalizado que “lo que caracteriza a la evasión fiscal, en oposición a la elusión, es que el ahorro fiscal se produce vulnerando la norma tributaria.” (2008:9). Ello, supone que la vulneración de la norma tributaria (evasión) se produzca como consecuencia de la evitación del pago del impuesto habiéndose producido el nacimiento de la obligación tributaria mediante la realización del hecho imponible.

En ese sentido, y a partir de una definición negativa, “la esencia de la elusión fiscal es que no se produce vulneración directa de norma imperativa alguna, por lo que, la misma se contrapone a la evasión fiscal.” (GARCÍA NOVOA 2008:15); siendo ésta la diferencia relevante para la distinción entre el supuesto de simulación relativa, y el supuesto de simulación absoluta.

Con relación a la simulación absoluta, ROSEMBUJ resalta en su configuración que “la simulación absoluta es una especie caracterizada por la presencia de un acto o negocio aparente

desprovisto de todo contenido verdadero, inexistente en toda su virtualidad jurídica” (1999:235).

La creación de una apariencia que no encubre realidad alguna (simulación absoluta) supone la transgresión directa de la norma tributaria, y en consecuencia no encaja en la finalidad de los supuestos de elusión, esto es, la evitación de la realización de la hipótesis de incidencia o la o reducción del pago de la obligación tributaria, sino mas bien al acogimiento a los efectos jurídicos de un negocio jurídico inexistente (negocio simulado).

Por ese motivo, GARCÍA NOVOA precisa con relación a la simulación absoluta que:

“Aquí no existe una “realidad” disimulada, un objeto diferente. La Administración no podrá, en este caso [a diferencia del supuesto de simulación relativa], decidir que el negocio es distinto y que se grava el que de verdad las partes han concertado. En la simulación absoluta no hay nada detrás de la fechada negocial. (...) La simulación absoluta juega en el terreno de las falsedades absolutas y éstas se crean, no para tributar por un negocio con un gravamen mas benigno, sino para crear una apariencia de realidad que permite obtener una ventaja por parte de la Administración –una reducción en la base imponible, una subvención, o un crédito del impuesto-.”

[El agregado es nuestro]

En esa misma línea, la Relatoría General de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, mediante la cual se reconoce que la elusión solo puede presentarse en aquellos supuestos en donde se verifica un supuesto de simulación relativa; toda vez que:

“(…) la simulación relativa requiere de la existencia de dos actos. Uno de los cuales es real y otro aparente; en realidad, se está evitando realizar el hecho real vulnerando la causa del negocio. El verdadero acto es el simulado; el acto existe, pero no coincide con el simulado. En la simulación absoluta, por el contrario, el acto es aparente; detrás no hay nada. Por eso, lo normal es que la simulación absoluta sirva de instrumento a la evasión, no a la elusión, puesto que lo que se aparenta no encubre ninguna realidad, y la apariencia tiene como finalidad la vulneración directa de la norma.” (2008:32)

Por su parte, la simulación relativa –a partir de su configuración– implica la creación de una apariencia que encubre un negocio jurídico distinto, de modo tal que los efectos jurídicos buscados por el contribuyente son los propios del negocio real, siendo que la apariencia es creada con la única finalidad de generar engaño en un tercero.

Ahora bien, la finalidad elusiva se verifica en la evitación total o parcial de la realización de la hipótesis de incidencia o la reducción en el pago de la obligación tributaria, mediante la celebración de un negocio jurídico previsto en el ordenamiento legal que no se condice en la realidad con alguno de sus elementos, entre ellos, la causa típica del mismo.

Así pues, en la Relatoría General de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario se reconoció que “la simulación será un instrumento de elusión solo en el supuesto de simulación relativa. En este caso, como señala Damarco, Relator Argentino, la simulación requiere de la existencia de dos actos. Uno de los cuales es real y otro aparente; en realidad se está evitando realizar el hecho real vulnerando la causa del negocio. El verdadero

acto es el real, el acto existe, pero no coincide con el simulado.
(2008:32)

Es posible que bajo esa premisa, la Norma XVI haya introducido a la simulación dentro de la Cláusula Antielusiva General peruana prevista en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, en el entendido que podría subsumirse como un mecanismo con propósito elusivo, mediante el cual se aparenta la existencia de un negocio jurídico distinto al efectivamente realizado, para así evitar la realización de la hipótesis de incidencia o la aminoración de la carga tributaria.

No obstante ello, debemos discrepar de esta posición; toda vez que la simulación constituye un supuesto en virtud del cual se aparenta la realización de un hecho que no existe en la realidad, por lo que se trata de una mera apariencia a fin de generar una falsa apreciación en la Administración Tributaria. Dicha anomalía no pretende la evitación o realización del hecho imponible, sino que pretende su ocultamiento una vez producido éste, no siendo posible subsumirse como un supuesto de elusión.

Uno de los casos más frecuentes sobre divergencia en los elementos del negocio jurídico, podrá verificarse, entre otros, en la adopción de determinado negocio jurídico recogido en un tipo legal, cuya causa no se condice con aquella buscada por las partes.

En estos supuestos de simulación, la causa típica del negocio jurídico adoptado por las partes, no se condice con la finalidad perseguida por las partes, siendo importante precisar que –como será desarrollado más adelante- esta “finalidad” no deberá ser valorada o entendida como un elemento subjetivo, sino que, en el caso de los contratos típicos, la finalidad del negocio se encuentra recogida en el tipo legal (contrato típico) de forma objetiva.

Somos de la opinión de que, tales casos identificados como supuestos de simulación en la causa, pueden ser corregidos mediante la potestad ordinaria de calificación conferida a la Administración Tributaria, como bien sostiene el profesor Garmendia Pérez quien, citando a García Berro, refiere que:

“(…) si existen evidencias suficientes de que el contenido público de la situación jurídica declarada es una mera apariencia, la calificación se basará en los hechos auténticos que las partes intentaron ocultar. Por ello, es necesario tener constancia de que los contratos deben calificarse basándonos en la intención de los contratantes y en el contenido obligacional previsto en ellos, sin que se vincule a la denominación que las partes indican, ya que, más adelante, podría tener trascendencia en la producción del hecho imponible, en la cuantificación de la base imponible, en la aplicación de una exención fiscal, etc.” (2016:14)

En ese mismo sentido, el profesor García Novoa es de la opinión que “[e]n estas situaciones de simulación relativa (simulación en la causa⁵) la Administración tributaria estará poniendo en práctica su función calificadora al afirmar que realmente concurre un negocio distinto al que las partes declaran.” (2005:96)

Por todo lo expuesto, cabe concluir que el supuesto simulación relativa no constituye un mecanismo de elusión tributaria; no obstante

⁵ A título ilustrativo, podemos observar que la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo español, en la STS 5370/2005 de fecha 20 de septiembre de 2005 FJ. 6, se refirió en relación a la divergencia en la causa que da origen al supuesto de simulación relativa que: “SEXTO.- En el ámbito general del negocio jurídico, la esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada. Y puede ser absoluta o relativa. En la primera, tras la apariencia creada no existe causa alguna; en la segunda, tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso. Tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes. Este es el sentido de la fórmula del artículo 1276 del Código Civil (CC, en adelante).”

ello, éste puede ser observado y corregido por la Administración, mediante la utilización de su facultad de calificación jurídica del hecho imponible, con especial atención al elemento de la causa típica del negocio jurídico, para posteriormente calificarlo como un supuesto de simulación.

Ello implica que “la Administración debe determinar a propósito del acto o negocio jurídico aparente, primero su realidad jurídica, y segundo el encaje legal al que corresponde, a consecuencia, justamente, de su categoría jurídica de pertenencia.” (Rosembuj 1999: 266), lo cual conlleva a la calificación del negocio jurídico celebrado por las partes, con prescindencia de la denominación o forma jurídica que hubiesen adoptado.

Helena Taveira, citando a Emilio Betti, indica que la simulación consiste pues en la discrepancia entre la causa típica del negocio aparente y la intención práctica perseguida en el caso concreto (2008: 265). De ese modo, la causa en los negocios jurídicos típicos sirve de parámetro para la calificación de supuestos de simulación.

4.2. El estándar probatorio

Con relación al régimen probatorio de la simulación, es importante mencionar que para la calificación de un supuesto de simulación relativa debemos considerar el pacto simulatorio, definido por la doctrina civil como un elemento de la simulación, que permite acreditar la voluntad de las partes de celebrar un negocio jurídico con el propósito de ocultar el negocio jurídico real.

Este pacto o acuerdo simulatorio sirve de herramienta y sustento a la Administración Tributaria para desconocer el acto reputado como simulado, y calificar al negocio jurídico encubierto o real efectivamente realizado. Si bien este pacto o acuerdo es consecuencia de la voluntad de las partes para simular un negocio jurídico, es importante

precisar que “la norma tributaria no tiene en cuenta la voluntad jurídica del autor o autores del acto o negocio jurídico. Pero en presencia de simulación postula que la calificación atienda el contenido del acuerdo de simular mas que a la apariencia que lo deforma.” (Rosembuj 1999:233)

De ese modo, el pacto simulatorio integra la estructura del negocio simulado como aquel elemento que evidencia la intención de inducir a terceros a que los actos simulados son existentes cuando en realidad, no lo son. Los elementos de la simulación exigen la existencia de un acuerdo de simular (pacto simulatorio) a fin de que la forma a ser adoptada no sea congruente con la voluntad de las partes que lo realizan o lo declaran. (Rosembuj 1999:234)

Habida cuenta de la importancia del pacto simulatorio, resulta importante referirnos a la actuación probatorio de dicho acuerdo en el marco del procedimiento de calificación a ser efectuado por la Administración. A ese efecto, podemos advertir que los elementos de hecho para fines de la acreditación de la simulación reclaman que quien alega un evento debe probarlo, siendo en este caso la Administración Tributaria.

No obstante lo anterior, como bien lo advierte Tulio Rosembuj, citando una sentencia del Tribunal Supremo español, la simulación de los negocios jurídicos “al encontrarse dentro del ambiente intencional suelen ser reacios a los medios probatorios directos”. (1999: 236)

La prueba del pacto simulatorio supone uno de los desafíos más grandes para fines de la calificación del hecho imponible en los casos de simulación relativa, principalmente por las características intrínsecas a dicha figura, como su adversidad a la existencia de pruebas directas, así como a la posición en la que se encuentra la Administración Tributaria para acceder a la información vinculada.

Se acepta pues, de ese modo, a decir de Castro y Bravo que las pruebas portadoras del engaño no se caracterizan por la evidencia, por lo que deberá atenderse mas bien a la existencia de presunciones relativas o indicios que generen convicción, cuya actuación mediante “indicios o presunciones los que unidos pueden llevar a la certeza moral de la simulación.” (1985:367)

En el ordenamiento jurídico peruano, y específicamente en el Código Tributario, no encontramos presunción relativa o absoluta alguna con relación a supuestos de simulación relativa, por lo que éstas no pueden ser utilizadas para fines de la calificación del hecho imponible al amparo de la Norma XVI; sin que ello signifique que los indicios no puedan ser considerados para la valoración de dicho supuesto en el marco del procedimiento.

Sobre los medios probatorios que pueden ser actuados en el procedimiento de fiscalización, el artículo 125 del Código Tributario⁶ los limita a documentos, la pericia y la inspección de la Administración Tributaria, por lo que debemos concluir que los indicios –como sucedáneos de medios probatorios– no son admisibles en el procedimiento, por lo que su valoración y actuación debe ser desestimada.

A ese efecto, entonces, la prueba de la simulación deberá servirse únicamente de las expresamente previstas por la normativa pertinente –esto es, el Código Tributario–, como es de esperarse, bajo la premisa de quien alega debe probar, los cuales deberán ser idóneos y suficientes para acreditar convicción en la existencia de dicha anomalía (simulación).

⁶ El primer párrafo del artículo 125 del Código Tributario dispone lo siguiente:

“ARTÍCULO 125°.- MEDIOS PROBATORIOS

Los únicos medios probatorios que pueden actuarse en la vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria.”

4.3. Los pronunciamientos del Poder Judicial:

En el presente punto analizaremos algunos pronunciamientos emitidos por la Corte Suprema de la República, en relación a casos en los que se discutió la aplicación de la Norma VIII (norma anterior), a fin de observar el análisis que efectúa el colegiado, y extraer elementos para la formulación de un concepto de simulación en el campo del Derecho Tributario.

- **Sentencia de Casación No. 4736-2009**

Mediante la referida sentencia se discutió la aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario en el caso de un Contrato celebrado entre una persona natural y una empresa de construcción, mediante la cual se pactó la compraventa de la alícuota de un terreno (87%) a cambio del pago de una suma de dinero y la adjudicación de un departamento y dos estacionamientos.

Asimismo, la empresa se comprometió a aportar el capital necesario para llevar a cabo en dicho terreno para llevar a cabo un proyecto inmobiliario, y se reservó el derecho de celebrar acuerdos asociativos adicionales para participar en la realización de dicho proyecto, siendo que en efecto incluyó a otras personas naturales transfiriendo porcentajes (alícuotas) de su derecho de propiedad sobre el terreno.

La Corte Suprema indicó que, en dichos casos, no se verificó un interés común ni mucho menos riesgos compartidos típicos de los contratos asociativos, de modo que las prestaciones recíprocas ejecutadas entre las partes contratantes (pago de precio a cambio de la entrega en propiedad de bienes

inmuebles) lo que califica como un Contrato de Compraventa, y no así como un Contrato Asociativo.

Como conclusión, en este caso no se advierte la verificación del elemento del contrato celebrado entre las partes que habría sido simulado, a fin de aplicar el supuesto previsto en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

- **Sentencia de Casación No. 4560-2011**

En este caso, la Corte Suprema se pronunció respecto de un caso en el que un contribuyente celebró diversas reorganizaciones societarias con empresas vinculadas, mediante las cuales transfirió la propiedad de un inmueble, a cambio de, entre otros, una cuenta por cobrar que una de ellas tenía a su favor sin emitir acciones.

Así, en dicha sentencia se estableció que los requisitos tipificantes de la reorganización societaria son: (i) la transferencia de un bloque patrimonial, (ii) emisión de acciones a favor de la sociedad absorbente del bloque patrimonial; y, (iii) la continuidad del negocio escindido o de los bienes transferidos en el bloque patrimonial.

En dicho caso, la Corte verificó que la sociedad que recibió el bloque patrimonial no cumplió con el requisito de continuidad; toda vez que su giro de negocio no fue el inmobiliario, y los inmuebles transferidos en la reorganización societaria no fueron destinados ni al arrendamiento ni al giro de negocio de la sociedad escidente.

Por tales motivos, se confirmó la sentencia de vista que confirmó la posición del Tribunal Fiscal y la Administración Tributaria, que recalificaron los contratos de reorganización societaria como una

auténtica enajenación de bien inmueble gravada con el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas.

En conclusión, podemos afirmar que, en esta sentencia, la Corte Suprema extrajo el sustrato jurídico del Contrato de Reorganización Societaria y lo verificó en la realidad, y al verificar el incumplimiento de uno de sus requisitos validó su recalificación como un Contrato de Compraventa de bien inmueble.

- **Sentencia de Casación No. 16804-2014**

La Corte Suprema analizó el caso de una empresa editora que había celebrado: (i) Contrato de Edición y Cesión de Derechos con diversos autores; y, (ii) Contratos de Distribución con sociedades vinculadas a los autores de las obras; los cuales –a criterio de la Administración Tributaria– constituían un supuesto de simulación, al verificar que a través de dichos contratos se encubría un Contrato de Impresión gravado por el Impuesto General a las Ventas como servicio prestado en el país, bajo la forma jurídica de contratos de compraventa de bienes muebles (libros) exonerados de dicho impuesto en tanto que las empresas distribuidoras eran vinculadas de los autores, razón por la cual los recalificó al amparo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

En el fundamento 4.4 de dicha sentencia, la Corte Suprema indicó que la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario permitía a la Administración Tributaria levantar el velo de contratos anómalos o simulados, pero no la faculta a desconocer negocios reales y negocios perfectamente tipificados.

De ese modo, y en atención al derecho a la libertad contractual que asiste a los administrados, la Corte precisa que, si el ordenamiento jurídico brinda dos mecanismos jurídicos lícitos, el particular puede optar por uno de ellos sin necesidad de justificarlo y que, por tanto, ello implique la celebración de un negocio jurídico anómalo o simulado.

En el caso concreto, la Corte Suprema analiza el Contrato de Edición y la posibilidad del cesionario de ceder a su vez sus derechos de impresión y edición actuando como comisionista de obra, lo cual se encuentra previsto en una figura jurídica similar pero distinta a la del hecho imponible calificando su actuación como elusión lícita, cuya exoneración asociada no podía ser objetada.

Es importante mencionar que, en el presente caso, la Corte señala que la Administración Tributaria no acreditó la figura de simulación, pues las circunstancias descritas podían calificarse en un Contrato de Edición con cláusulas atípicas previsto por la ley.

Como conclusión, esta sentencia de casación tampoco se ocupa de analizar un caso en el que la Administración Tributaria califica un negocio (o un conjunto de negocios jurídicos) como simulados, bajo la premisa de vinculación económica, sin acreditar la efectiva realización del negocio encubierto, esto es, el Contrato de impresión.

De las sentencias referenciadas previamente, podemos advertir que la Corte Suprema no ha establecido una línea jurisprudencial clara sobre el supuesto de simulación previsto en la Norma VIII (norma anterior), o el último párrafo de la Norma XVI (norma actual), a fin de establecer un concepto o los elementos que configuran dicha institución; sino mas bien casos en donde ha verificado el sustrato

jurídico de los contratos analizados, y detectó la ausencia de alguno de sus elementos.

En esa medida, la jurisprudencia de la Corte Suprema solo permite reafirmar que, la facultad de calificación jurídica contenida en la Norma VIII del Título Preliminar obliga a los operadores del Derecho a identificar los elementos (sustrato) jurídico de los negocios jurídicos a fin de establecer si estos se verificaron en la realidad.

Esta verificación del sustrato resulta útil para algunos casos de simulación del negocio jurídico, en casos en los que resulta indispensable la corroboración de algún elemento del negocio jurídico para su corroboración, como por ejemplo el cumplimiento de una condición, la entrega efectiva de un bien a su acreedor, o la realización de determinada actividad, las cuales en caso no se verifiquen nos encontraremos ante un supuesto de simulación del negocio jurídico.

V. LA SIMULACIÓN Y EL DELITO TRIBUTARIO. -

Como ha sido señalado previamente, la simulación tributaria tiene como nota distintiva, al igual que en el Derecho Privado, la divergencia entre la voluntad declarada y la voluntad real en la celebración del negocio jurídico, que se evidencia en el pacto simulatorio entre las partes con la finalidad de crear una falsa apariencia para la Administración Tributaria.

Para fines del presente trabajo, es importante advertir que la conducta de presentar documentación falsa –en caso se produjese- a la Administración Pública podría configurar el delito de falsedad genérica, a la luz del artículo 438 del Código Penal⁷. Pero, más

⁷ **“Artículo 438.-** El que de cualquier otro modo que no esté especificado en los Capítulos precedentes, comete falsedad simulando, suponiendo, alterando la verdad intencionalmente y con perjuicio de terceros, por palabras, hechos o usurpando nombre, calidad o empleo que

importante aún, es de resaltar la problemática entorno a la posibilidad de la comisión del delito de defraudación tributaria previsto en el artículo 1 de la Ley Penal Tributaria⁸, aprobado por Decreto Legislativo No. 813.

No obstante lo anterior, la delimitación del problema que en este trabajo nos ocupa no nos permite efectuar un análisis más profundo de la comisión de dicho delito a partir de la verificación de un negocio jurídico simulado sea que fuere en la modalidad de absoluta o relativa, sin perder de vista que –en esencia- la simulación a efectos de crear una apariencia que genere una percepción errónea o diferente a la Administración Tributaria se sirve de medios antijurídicos (ocultamiento mediante pacto o presentación de documentación falsa) para evitar el nacimiento de la obligación tributaria, la obtención indebida de un beneficio tributario o crédito, o en última instancia evitar o reducir el pago de la deuda tributaria.

Para efectos del presente trabajo, cabe mencionar que el artículo 185 del Código Tributario establece los supuestos en los que no prosperará la acción penal. Ello sucederá cuando el contribuyente hubiera regularizado la deuda tributaria antes de la notificación de algún acto por parte de la Administración Tributaria en ejercicio de su facultad de fiscalización. Se otorga pues, en palabras del profesor Roger Yon, la titularidad de promover la acción penal a la Administración (2013: 235).

Con relación a este punto, estimamos pertinente la introducción de una modificación legislativa que aclare el tipo penal, disponiendo sea la exclusión o incorporación de la simulación en el delito de

no le corresponde, suponiendo viva a una persona fallecida o que no ha existido o viceversa, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de dos ni mayor de cuatro años."

⁸ **"Artículo 1.-** El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa."

defraudación tributaria⁹, a fin de dar mayor claridad al asunto en atención a la especial consecuencia, esto es, la comisión de un delito con la consecuente pena privativa de libertad.

VI. CONCLUSIONES

- El supuesto de simulación recogido en el último párrafo de la Norma XVI del TP del CT no tiene definición legal, ni jurisprudencial.
- El principio de unidad del derecho nos permite recurrir a la definición de la institución de la simulación acuñada en el Derecho Privado, para trasladar su esencia a una definición de esta en el campo del Derecho Tributario.
- El elemento esencial de la simulación para fines del Derecho Tributario es la divergencia entre la voluntad declarada (aparente), y la voluntad negocial (real); la cual se verifica en la incongruencia en uno de los elementos del negocio jurídico, el cual puede ser el sujeto, el objeto o la causa de este.
- La jurisprudencia esbozada por la Corte Suprema de justicia no es clara respecto de la aplicación de la figura de la simulación, de modo que al aplicar dicho supuesto solo verifica el cumplimiento del sustrato jurídico de las operaciones celebradas entre particulares.
- No obstante la poca claridad de la línea jurisprudencial de la Corte Suprema, es importante rescatar que algunas divergencias en la verificación del sustrato jurídico de un negocio jurídico pueden revelar la existencia de un supuesto de simulación.

⁹ Ello además concordado con la problemática entorno a la determinación de la responsabilidad penal por tratarse —en la mayoría de los casos— de personas jurídicas, los sujetos que cometen el delito, no siendo posible imputarles responsabilidad penal a dichas entidades sino al representante de esta.

- Se proponer la modificación de la Ley Penal Tributaria a fin de establecer una diferencia o inclusión de la simulación y el delito de defraudación, a fin de establecer mayor claridad en su tipificación.

VII. FUENTES. -

BOBBIO, Norberto

1991 "Teoría general del Derecho". Madrid: Editorial Debate.

DE CASTRO Y BRAVO, Federico.

1985 "El negocio jurídico". Madrid: Editorial Civitas.

FERRARA, Francisco.

1991 "La simulación de los negocios jurídicos". Madrid: Revista de Derecho Privado.

GARCÍA NOVOA, César.

2008 "La elusión fiscal y los medios para evitarla". Relatoría General en las XXIV JORNADAS DE DERECHO TRIBUTARIO. Organizado por INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO (ILADT). Islas Margaritas, Octubre de 2008.

GARCÍA NOVOA, César.

2005 "La naturaleza y función jurídica de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario Peruano". Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT). Santiago de Compostela, Revista 44, pp. 61-102. Consulta: 11/10/2019.

http://www.ipdt.org/uploads/docs/02_Rev44_CGN.pdf.

GARCÍA NOVOA, César.

2005 "Las potestades de calificación y recalificación como mecanismos de antielusorios en el derecho español".

Revista Themis. Número 51. Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP), pp. 159-169.

GARMENDIA PÉREZ, Eduardo.

2016 “La simulación en el Derecho Tributario”. Repositorio de la Universidad de Cantabria. Consulta: 10/10/2019.

<https://repositorio.unican.es/xmlui/bitstream/handle/10902/12638/GARMENDIAPEREZEDUARDO.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

ROSEMBUJ, Tulio.

1999 “El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario”. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas.

ROSEMBUJ, Tulio.

1994 El fraude de ley y el abuso de las formas en el derecho tributario. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas.

TABOADA, Lizardo

1988 “Causales de nulidad del negocio jurídico”. Revista Themis. Número 11. Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP), pp. 71-76.

TAVEIRA TORRES, Heleno

2008 “Derecho Tributario y Derecho Privado. Autonomía privada, simulación y elusión tributaria”. Buenos Aires: Marcial Pons.

YON RUESTA, Roger y Armando Sánchez-Málaga

2013 “Análisis crítico de la Política Criminal y del tipo de injusto del delito fiscal en el Perú”. Revista Themis, Número 64, Pontificia Universidad Católica del Perú, pp. 233-254)